

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 11 januari 2024 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Bilaga IV – Punkt 2 – Tillfälliga bestämmelser rörande vissa arbetsintensiva tjänster – Reducerad skattesats för tjänster avseende renovering och reparation av privata bostäder – Begreppet ’privata bostäder’”

I mål C-433/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) genom beslut av den 8 juni 2022, som inkom till domstolen den 30 juni 2022, i målet

Autoridade Tributária e Aduaneira

mot

HPA – Construções SA,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen),

sammansatt av ordföranden på tredje avdelningen K. Jürimäe (referent), tillika tillförordnad ordförande på åttonde avdelningen, samt domarna M. Safjan och M. Gavalec,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Portugals regering, genom P. Barros da Costa, C. Bento och A. Rodrigues, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Björkland och I. Melo Sampaio, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 7 september 2023 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av punkt 2 i bilaga IV till 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 Autoridade Tributária e Aduaneira (Skatte- och tullmyndigheten, Portugal) (nedan kallad skattemyndigheten) och HPA – Construções SA (nedan kallat HPA), angående vilken mervärdesskattesats som är tillämplig på de tjänster i form av restaurering av vissa byggnader som utförts av detta bolag.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Avdelning VIII i mervärdesskattedirektivet har rubriken "Skattesatser". Kapitel 2 i denna avdelning, som bland annat innehåller artiklarna 96 och 98, har rubriken "Skattesatsernas struktur och nivåer".

4 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."

5 I artikel 98.1 och 98.2 i direktivet 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."

6 Kapitel 3 i avdelning VIII i mervärdesskattedirektivet har rubriken "Tillfälliga bestämmelser rörande vissa arbetsintensiva tjänster". Detta kapitel innehåller bland annat artiklarna 106 och 107 i direktivet. Efter det att de faktiska omständigheterna i det nationella målet inträffade upphävdes kapitel 3 i avdelning VIII i och bilaga IV till direktivet genom rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller reducerade mervärdesskattesatser (EUT L 116, 2009, s. 18).

7 I artikel 106 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna får av [Europeiska unionens råd] genom enhälligt beslut på [Europeiska] kommissionens förslag beviljas tillstånd att som längst till och med den 31 december 2010 tillämpa de reducerade skattesatser som avses i artikel 98 på de tjänster som anges i bilaga IV.

De reducerade skattesatserna får tillämpas på tjänster inom högst två av de kategorier som anges i bilaga IV.

I undantagsfall kan en medlemsstat beviljas tillstånd att tillämpa de reducerade skattesatserna på tjänster inom tre av de ovannämnda kategorierna."

8 I artikel 107 i direktivet föreskrivs följande:

"De tjänster som avses i artikel 106 skall uppfylla följande villkor:

a) De skall vara arbetsintensiva.

b) De skall till stor del tillhandahållas slutkonsumenten direkt.

...

9 Bilaga IV till mervärdesskattedirektivet innehåller den förteckning över tjänster som avses i artikel 106 i direktivet. Punkt 2 i bilagan har följande lydelse:

"Renovering och reparation av privata bostäder, dock ej material som utgör en betydande del av den tillhandahållna tjänstens värde."

Portugisisk rätt

10 I artikel 18.1 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen), i den lydelse som är tillämplig på de faktiska omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

"Följande skattesatser ska tillämpas:

a) För import, leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som anges i förteckning I i bilagan till denna lag är skattesatsen 5 procent.

...

c) För övriga import, leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster är skattesatsen 21 procent."

11 I punkt 2.24 i förteckning I i bilagan till mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

"Entreprenadavtal i syfte att förbättra, bygga om, renovera, restaurera, reparera och bevara byggnader och oberoende delar av byggnader för bostadsbruk, med undantag för rengöringstjänster, skötsel av grönområden och entreprenadavtal avseende fast egendom som omfattar alla eller delar av de komponenter som ingår i bassänger, bastur, tennis-, golf- och minigolfbanor samt liknande anläggningar.

Den reducerade skattesatsen ska inte tillämpas på material som använts, med mindre dess värde inte överstiger 20 procent av det totala värdet av den tillhandahållna tjänsten."

12 För tolkningen av uttrycket "byggnader och oberoende delar av byggnader för bostadsbruk", som används i denna punkt i förteckning I i bilagan till mervärdesskattelagen, har skattemyndigheten utfärdat allmänna föreskrifter, bland annat cirkulär nr 30025 av den 7 augusti 2000. Enligt detta cirkulär ska en fastighet anses vara för bostadsbruk "om den används som privatbostad då arbetena inleds och alltjämt faktiskt används som privatbostad efter det att dessa har avslutats."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 HPA är ett kommersiellt bolag vars verksamhet bland annat består i att tillhandahålla anläggningsarbeten och byggentreprenader. Under år 2007 ingick bolaget fem entreprenadavtal för ombyggnation i stadsbebyggelse med tre kommersiella bolag, vilka ägde de byggnader som var föremål för de arbeten som föreskrevs i nämnda avtal.

14 På fakturorna för de renoverings- och reparationstjänster som utfördes inom ramen för nämnda avtal tillämpade HPA en reducerad mervärdesskattesats på 5 procent i enlighet med punkt 2.24 i förteckning I i bilagan till mervärdesskattelagen.

15 Den 19 januari 2011 genomförde Direção de Finanças de Lisboa (Finansdirektoratet i

Lissabon, Portugal) en skattekontroll av HPA för år 2007. Syftet med denna kontroll var att fastställa huruvida villkoren för att tillämpa den reducerade skattesatsen var uppfyllda, bland annat villkoret att de tillhandahållna tjänsterna skulle avse fastigheter för bostadsbruk.

16 I samband med nämnda kontroll fann Serviço de Finanças de Sintra-1 (Skattemyndigheten i Sintra-1, Portugal) att HPA inte kunde omfattas av den reducerade skattesatsen och den skickade därför, den 10 maj 2011, ett beslut till detta bolag om påförande av ytterligare mervärdesskatt på 374 750,77 euro.

17 HPA överklagade detta beslut till Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Förvaltnings- och skattedomstolen i Sintra, Portugal). Genom dom av den 26 juni 2020 biföll nämnda domstol bolagets talan och upphävde beslutet om påförande av ytterligare mervärdesskatt. Skattemyndigheten överklagade den domen till Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal), vilken är den hänskjutande domstolen.

18 Skattemyndigheten har vid den hänskjutande domstolen gjort gällande att punkt 2.24 i förteckning I i bilagan till mervärdesskattelagen, såsom den tolkats i cirkulär nr 30025 av den 7 augusti 2000, endast är tillämplig på tjänster avseende renovering av byggnader som faktiskt används som bostad, såväl före som efter utförandet av nämnda tjänster. Den reducerade mervärdesskattesats som föreskrivs i punkt 2.24 i förteckning I i bilagan till mervärdesskattelagen är således inte tillämplig på tjänster avseende renovering av byggnader som, i likhet med de byggnader som omfattades av de fem entreprenadavtal som avses i punkt 13 ovan, endast är "avsedda" för boende, i den meningen att de är godkända för detta ändamål men inte faktiskt är bebodda vid tidpunkten för tillhandahållandet av dessa tjänster.

19 Genom punkt 2.24 i förteckning I i bilagan till mervärdesskattelagen införlivades punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet med portugisisk rätt. Den hänskjutande domstolen anser därför att det är nödvändigt att genom en begäran om förhandsavgörande fråga EU-domstolen hur sistnämnda bestämmelse ska tolkas. Enligt den hänskjutande domstolen är det särskilt nödvändigt att klargöra på vilka villkor tillhandahållandet av renoveringstjänster kan omfattas av den reducerade skattesats som är tillämplig på sådan verksamhet avseende "renovering och reparation av privata bostäder" som avses i nämnda bestämmelse i mervärdesskattedirektivet.

20 Den hänskjutande domstolen har påpekat att EU-domstolen, i domen av den 5 maj 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355), fann att punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet dels omfattade två olika verksamheter, nämligen reparation och renovering, dels var tillämplig på privata bostäder, det vill säga byggnader som användes för privat boende och som inte användes för kommersiella ändamål, som tjänstebostäder, eller för tillfälligt boende, såsom hotell. Enligt den hänskjutande domstolen har EU-domstolen emellertid inte uttalat sig om tolkningen av begreppet "privata bostäder".

21 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

"Utgör punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet hinder för en bestämmelse i nationell rätt enligt vilken den reducerade mervärdesskattesatsen endast får tillämpas på entreprenadavtal avseende reparation och renovering av byggnader med privatbostäder i vilka någon är bosatt vid den tidpunkt då dessa arbeten utförs?"

Prövning av tolkningsfrågan

22 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning

enligt vilken tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på tjänster avseende reparation och renovering av privata bostäder villkoras av att dessa faktiskt används som bostad vid den tidpunkt då tjänsterna utförs.

23 Punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 106 i samma direktiv, gav – fram till dess att den upphävdes genom direktiv 2009/47 – medlemsstaterna möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tjänster avseende ”renovering och reparation av privata bostäder, dock ej material som utgör en betydande del av den tillhandahållna tjänstens värde”.

24 I avsaknad av hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar och relevant definition i mervärdesskattedirektivet ska uttrycken i punkt 2 i bilaga IV till detta direktiv tolkas på ett enhetligt sätt och oberoende av de beteckningar som används i medlemsstaterna, i enlighet med deras normala betydelse i vanligt språkbruk, med beaktande av det sammanhang i vilket de används och de mål som eftersträvas med de föreskrifter i vilka de ingår (dom av den 5 maj 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

25 För det första, vad gäller den normala betydelsen av de uttryck som används i denna bestämmelse, och särskilt uttrycket ”privata bostäder”, ska det påpekas att ordet ”bostad” i allmänhet betecknar fast egendom, eller rent av lös egendom, eller en del därav, avsedd för boende och som således tjänar som hemvist för en eller flera personer. Adjektivet ”privat” gör det dessutom möjligt att skilja dessa från icke privata bostäder, såsom tjänstebostäder eller hotell (dom av den 5 maj 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, punkt 34).

26 De renoverings- och reparationstjänster som avses i punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet ska således avse fastigheter som används som privatbostad, medan tjänster som hänför sig till fastigheter som används för andra ändamål, såsom kommersiella ändamål, inte omfattas av denna bestämmelse (dom av den 5 maj 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, punkt 35).

27 Då de tjänster som avses i punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet, i enlighet med vad som framgår av den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 25 och 26 ovan, avser fastigheter som tjänar som hemvist för en eller flera personer och som används för privat boende, framgår det av ordalydelsen i denna bestämmelse att den avser en faktisk användning av dessa fastigheter för boende. Såväl begreppet hemvist som kravet på användning av en fastighet pekar nämligen mot ett konkret nyttjande av fastigheten.

28 EU-domstolen anser således, mot bakgrund av lydelsen i punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet, dels att en byggnad som visserligen har ett tillstånd att nyttjas för boende men som inte rent faktiskt används för detta ändamål vid den tidpunkt då de aktuella renoverings- eller reparationstjänsterna utförs inte omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse, dels att denna bestämmelse inte är tillämplig på renoverings- eller reparationstjänster som avser fastigheter som, vid den tidpunkt då tjänsterna utförs, används av ägaren för kommersiella ändamål eller för investeringsändamål.

29 För det andra ger det sammanhang, i vilket punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet ingår, stöd för tolkningen att den reducerade mervärdesskattesatsen endast är tillämplig på renoverings- och reparationstjänster som avser fastigheter som faktiskt används som bostad.

30 Denna bestämmelse, i den mån den gör det möjligt att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats, utgör nämligen ett undantag från principen om tillämpning av den normala

skattesatsen och ska således tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punkt 25, och dom av den 5 maj 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punkt 40).

31 Vidare framgår det av artiklarna 106 och 107 i mervärdesskattedirektivet, lästa tillsammans, att de tjänster som räknas upp i punkt 2 i bilaga IV till direktivet, för att kunna omfattas av en reducerad mervärdesskattesats, till stor del måste tillhandahållas slutkonsumenten direkt. En renoverings- eller reparationstjänst som tillhandahålls ett bolag eller en fysisk person som äger en bostad som är avsedd för boende men de facto inte används för detta ändamål är emellertid lika lite att anse som en "tjänst som tillhandahållits en slutkonsument" som en renoveringstjänst som tillhandahålls ett bolag eller en fysisk person som inom ramen för sin näringsverksamhet använder en fastighet i kommersiellt syfte och inte som bostad.

32 För det tredje, såsom framgår av punkterna 31–33 i generaladvokatens förslag till avgörande, är en tolkning av punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet, som innebär att denna bestämmelse endast omfattar tjänster avseende renovering och reparation av fastigheter som faktiskt är bebodda vid den tidpunkt då arbetet utförs, förenlig med de mål som eftersträvas med införandet av en reducerad skattesats, vilken syftar till att gynna konsumenten.

33 För en näringsidkare som har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt saknar det nämligen betydelse huruvida tillhandahållandet av renoverings- eller reparationstjänster beskattas enligt normalskattesatsen eller enligt den reducerade skattesatsen, eftersom näringsidkaren under alla omständigheter undgår att belastas av den skatt som är hänförlig till dessa tjänster genom att utöva sin rätt till avdrag för mervärdesskatt. Däremot gynnar tillämpningen av en reducerad skattesats på dessa tjänster en slutkonsument som faktiskt bor i den byggnad som är föremål för arbetena och som inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

34 Denna konsument kan således, tack vare tillämpningen av den reducerade skattesatsen, dra nytta av tjänsterna avseende renovering och reparation av den bostad som han eller hon faktiskt använder för sitt boende till en lägre kostnad än den kostnad som konsumenten skulle ha haft om dessa tjänster hade beskattats enligt normalskattesatsen. Den avgörande faktorn vid bedömningen av huruvida en konsument kan gynnas genom tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen är huruvida fastigheten, vid den tidpunkt då kostnaden uppkommer, faktiskt används som bostad av konsumenten.

35 För det fjärde ska det slutligen preciseras att det, för att det ska anses att en fastighet faktiskt är bebodd, inte är nödvändigt att de personer som har sin stadigvarande eller tillfälliga bosättning där faktiskt bor i fastigheten under den tid då arbetet utförs. Den omständigheten att fastigheten endast används under vissa perioder av året förändrar inte att den faktiskt används för boende. Vidare påverkar den omständigheten att en privatbostad står oanvänd under en viss period inte dess karaktär av privatbostad.

36 Mot bakgrund av dessa överväganden ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken en reducerad mervärdesskattesats ska tillämpas på tjänster avseende reparation och renovering av privata bostäder under förutsättning att de berörda bostäderna faktiskt används som bostad vid den tidpunkt då dessa tjänster utförs.

Rättegångskostnader

37 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 (åttonde avdelningen) följande:

Punkt 2 i bilaga IV till rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken en reducerad mervärdesskattesats ska tillämpas på tjänster avseende reparation och renovering av privata bostäder under förutsättning att de berörda bostäderna faktiskt används som bostad vid den tidpunkt då dessa tjänster utförs.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: portugisiska.