

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

5. maj 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – satser – midlertidige bestemmelser for visse arbejdskraftintensive ydelser – bilag IV, nr. 2) – reparation og renovering af private boliger – anvendelse af en nedsat momssats på ydelser i form af reparation og vedligeholdelse af elevatorer i beboelsesejendomme«

I sag C-218/21,

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 17. februar 2021, indgået til Domstolen den 1. april 2021, i sagen

Autoridade Tributária e Aduaneira

mod

DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, I. Ziemele, og dommerne T. von Danwitz og A. Kumin (refererende dommer),

generaladvokat: T. ?apeta,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA ved advogado J. Vilaça da Fonseca,

– den portugisiske regering først ved P. Barros da Costa, L. Inez Fernandes og R. Campos Laires, derefter ved P. Barros da Costa og R. Campos Laires, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved M. Afonso og V. Uher, 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 bilag IV, nr. 2), 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-, afgifts- og toldmyndighed, Portugal) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) og DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA (herefter »DSR«) vedrørende den sats for merværdiafgift (moms), der skal anvendes på ydelser i form af reparation og vedligeholdelse af elevatorer udført af dette selskab.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivet indeholder et afsnit VIII med overskriften »Satser« med et kapitel 2, der har overskriften »Satsernes struktur og niveau«. Dette kapitel omfatter navnlig artikel 96 og 98.

4 Momsdirektivets 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 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen indeholdt momsdirektivets afsnit VIII et kapitel 3 med overskriften »Midlertidige bestemmelser for visse arbejdskraftintensive ydelser«. Dette kapitel indeholdt navnlig artikel 106 og 107.

7 Direktivets artikel 106 bestemte:

»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 Samme direktivs artikel 107 fastsatte:

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

- a) [D]e skal være arbejdskraftintensive.
- b) [D]e skal i stor udstrækning leveres direkte til de endelige forbrugere.
- c) [D]e skal være overvejende lokale og må ikke skabe konkurrenceforvridning.

Der skal desuden være en snæver forbindelse mellem den prisnedsættelse, der følger af satsnedsættelsen, og den forudselige højere efterspørgsel og øgede beskæftigelse. Anvendelsen af en nedsat sats må ikke bringe det indre markeds funktion i fare.«

9 Bilag IV til momsdirektivet indeholdt listen over ydelser omhandlet i direktivets artikel 106. Bilagets nr. 2) havde følgende ordlyd:

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

10 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). Til gengæld blev der ved direktiv 2009/47 indsat et nr. 10a) i bilag III til momsdirektivet, hvilket bilag indeholder listen over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i dette direktivs artikel 98 omhandlede nedsatte momssatser. Indholdet af dette nr. 10a) er identisk med indholdet af nr. 2) i det ophævede bilag IV til momsdirektivet.

Portugisisk ret

Momsloven

11 Artikel 18, stk. 1, i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lov om merværdiafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven«), fastsatte:

»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.«

12 Punkt 2.24 i liste I i bilaget til momsloven bestemte:

»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.«

Civillovbogen

13 Artikel 204 i Código Civil (civillovbogen) bestemmer:

»1. Ved fast ejendom forstås:

[...]

e) integrerende dele af landbrugsmæssige og bymæssige ejendomme.

[...]

3. Løsøre, der er fysisk og vedvarende forbundet med den faste ejendom, udgør en integrerende del af denne.«

14 Civillovbogens artikel 1207 bestemmer:

»Arbejdskontrakter er kontrakter, hvorved den ene part forpligter sig over for den anden til at udføre en bestemt opgave mod vederlag.«

15 I henhold til nævnte lovs artikel 1421, stk. 2, litra b), anses elevatorer for at være en fælles del af en bygning.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 DSR er et selskab, der fremstiller elevatorer, hejse og rullende fortov og ligeledes udfører reparation og vedligeholdelse af elevatorer.

17 I 2007 anvendte selskabet en nedsat momssats på de ydelser vedrørende istandsættelse og reparation af elevatorer, som selskabet udførte, idet det ved faktureringen af de materialer, der medgik ved disse ydelser, pålagde normalsatsen for momsen.

18 Ved en afgiftskontrol i 2011 konstaterede skatte- og afgiftsmyndigheden, at DSR med urette havde anvendt den nedsatte momssats på disse ydelser.

19 DSR anfægtede de afgiftsberigtigelser, der blev foretaget efter denne kontrol, ved et søgsmål anlagt ved Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (domstolen i forvaltnings- og skatteretlige sager i Porto, Portugal), der ved dom af 16. oktober 2017 gav DSR medhold. Den fandt navnlig, at elevatorer er en integrerende del af de bygninger, hvori de er installeret, og at det derfor ikke er udelukket at anvende den nedsatte momssats på ydelser i form af reparation og vedligeholdelse af sådanne elevatorer, forudsat at de pågældende ydelser udføres i forbindelse med en arbejdskontrakt, og denne sats kun anvendes på arbejdskraften.

20 Skatte- og afgiftsmyndigheden appellerede dommen af 16. oktober 2017 til Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal), som er den forelæggende ret.

21 Til støtte for appellen har skatte- og afgiftsmyndigheden gjort gældende, at den nedsatte momssats i henhold til punkt 2.24 i liste I i bilaget til momsloven anvendes på visse arbejdskontrakter vedrørende beboelsesejendomme, bortset fra materialer, der udgør en betydelig del af den leverede ydelse. Med henblik på at afklare indholdet af dette punkt 2.24 har Direcção de Serviços do IVA (momsdirektoratet, Portugal) udstedt cirkulæreskrivelser med bindende virkning for skatte- og afgiftsmyndigheden.

22 I denne henseende fremgår det af cirkulæreskrivelse nr. 30036 af 4. april 2001, at udtrykket »beboelsesejendomme« i nævnte punkt 2.24 skal fortolkes indskrænkende, idet det ikke ud fra denne bestemmelses formål kan lægges til grund, at den finder anvendelse på reparation og vedligeholdelse af udstyr, der udgør en integrerende del af fast ejendom. Reparation og vedligeholdelse af elevatorer skal således pålægges normalsatsen for momsen, idet definitionen i civillovbogens artikel 1421, stk. 2, litra b), der omfatter elevatorer i de fælles dele af en fast ejendom, ikke er relevant i denne sammenhæng.

23 Skatte- og afgiftsmyndigheden har desuden anført, at dens fortolkning er i overensstemmelse med EU-retten, eftersom det fremgår af Domstolens praksis, og navnlig af dom af 8. maj 2003, Kommissionen mod Frankrig (C-384/01, EU:C:2003:264), at medlemsstaterne har mulighed for at begrænse anvendelsen af en nedsat momssat til konkrete og nærmere bestemte aspekter af en levering af varer eller ydelser, hvilket er i overensstemmelse med princippet om, at fritagelser og undtagelser skal fortolkes indskrænkende.

24 Den forelæggende ret har anført, at anvendelse af en nedsat momssats hører under et harmoniseret område, og at bilag IV, nr. 2), til momsdirektivet, hvorefter der kan anvendes en nedsat momssats på reparation og renovering af private boliger, bortset fra materialer, som udgør en betydelig del af værdien af den leverede ydelse, er relevant i det foreliggende tilfælde. Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt de omhandlede ydelser i form af istandsættelse og reparation af elevatorer er omfattet af bilag IV, nr. 2).

25 Ifølge den forelæggende ret vil en tiltrædelse af skatte- og afgiftsmyndighedens mere restriktive tilgang indebære en forkastelse af den opfattelse, der er lagt til grund i dommen af 16. oktober 2017, hvorefter den nedsatte momssats finder anvendelse på visse »arbejdskontrakter« vedrørende »ejendomme« »til beboelsesformål«, således som disse udtryk er angivet i punkt 2.24 i liste I i bilaget til momsloven, som i øvrigt fortolket i overensstemmelse med andre nationale bestemmelser såsom civillovbogens artikel 204, stk. 1, litra e), og artikel 204, stk. 3, artikel 1207 og artikel 1421, stk. 2, litra b).

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

»1) Er en anvendelse af punkt [2.24] i liste I i bilaget til momsloven, hvorefter dette punkt omfatter reparation og vedligeholdelse af elevatorer, som udføres af den virksomhed, som de ovenfor sammenfattede faktiske omstændigheder omhandler, og som indebærer anvendelse af den nedsatte momssats, forenelig med EU-retten, navnlig med bilag IV til [momsdirektivet]?

2) Er en anvendelse af den pågældende bestemmelse i momsloven, som desuden tager hensyn til andre bestemmelser i national ret – [civillovbogens] artikel 1207, artikel 204, stk. 1, litra e), og [artikel 204,] stk. 3, og artikel 1421, stk. 2, litra b) [...] (bestemmelser, der omhandler begreberne arbejdskontrakt og fast ejendom samt formodningen om, at en elevator er en fælles del af fællesejede bygninger) – forenelig med EU-retten, navnlig med bilag IV til [momsdirektivet]?»

Om de præjudicielle spørgsmål

27 Den forelæggende ret ønsker med sine spørgsmål, der skal behandles samlet, nærmere bestemt oplyst, om bilag IV, nr. 2), til momsdirektivet skal fortolkes således, at ydelser i form af reparation og renovering af elevatorer i beboelsesejendomme er omfattet af begrebet »reparation og renovering af private boliger« som omhandlet i denne bestemmelse.

28 Bilag IV, nr. 2), til momsdirektivet, sammenholdt med artikel direktivets 106, gjorde det muligt for 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«.

29 I mangel af en henvisning til medlemsstaternes ret eller en relevant definition i momsdirektivet skal udtrykkene i bilag IV, nr. 2), til dette 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 forfølges med den lovgivning, som de udgør en del af (jf. i denne retning dom af 9.7.2020, AJPF Cara?-Severin og DGRFP Timi?oara, C-716/18, EU:C:2020:540, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis, og af 17.12.2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, præmis 42).

30 Indledningsvis skal det, for så vidt som den nedsatte momssats i henhold til bilag IV, nr. 2), til momsdirektivet ikke finder anvendelse på materialer, som udgør en betydelig del af værdien af den leverede ydelse, blot bemærkes, at dette aspekt ikke er omtvistet i det foreliggende tilfælde, eftersom DSR har faktureret alle de medgåede materialer ved anvendelse af normalsatsen og kun anvendt den nedsatte sats på arbejdskraften.

31 Når dette er sagt, fremgår det af ordlyden af bilag IV, nr. 2), dels, at bestemmelsen omfatter to forskellige aktiviteter, nemlig renovering og reparation, dels at disse aktiviteter skal vedrøre private boliger.

32 Hvad angår udtrykkene »renovering« og »reparation« bemærkes, at disse vedrører henholdsvis istandsættelse af en genstand og udbedring af en beskadiget genstand.

33 Sådanne ydelser er navnlig kendetegnet ved deres lejlighedsvis karakter, således at rene vedligeholdelsesydelser, der leveres regelmæssigt og løbende, ikke kan anses for at være omfattet af nr. 2), i bilag IV til momsdirektivet.

34 Hvad angår 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 sontring i forhold til ikke-private boliger, såsom tjenesteboliger eller hoteller.

35 De reparations- og renoveringsydelser, der er omhandlet i bilag IV, nr. 2), til momsdirektivet, skal derfor vedrøre genstande, der anvendes til privat beboelse, mens ydelser vedrørende genstande, der anvendes til andre formål, f.eks. erhvervsmæssige, ikke er omfattet af denne bestemmelse.

36 I denne sammenhæng har den portugisiske regering i det væsentlige gjort gældende, at udtrykket »privat bolig«, for så vidt som det er mindre bredt end udtryk som »bygning« eller »beboelsesejendom«, på individualiseret vis henviser til hver enkelt af de selvstændige dele af en fast ejendom, der faktisk er bestemt til beboelse, hvorover ejeren eller lejereren har den fulde rådighed, og at en sådan fast ejendoms fællesarealer skal holdes ude herfra. Ifølge denne opfattelse vil reparations- og renoveringsydelser vedrørende fællesfaciliteter, herunder elevatorer, således ikke være omfattet af bilag IV, nr. 2), til momsdirektivet.

37 I denne henseende må det imidlertid konstateres, at i en beboelsesejendom, der består af flere lejligheder, er fællesfaciliteterne som regel vigtige eller endda uundværlige ved anvendelsen af de individuelle lejligheder.

38 Under disse omstændigheder skal det fastslås, at for så vidt angår sådanne beboelsesejendomme er fællesfaciliteterne omfattet af udtrykket »private boliger« som omhandlet i bilag IV, nr. 2), til momsdirektivet, således at reparations- og renoveringsydelser vedrørende disse faciliteter er omfattet af denne bestemmelse. Ud fra denne betragtning hører elevatorer til disse faciliteter, idet de er en integrerende del af de bygninger, hvori de findes.

39 Det må derfor ud fra ordlyden af bilag IV, nr. 2), til momsdirektivet konkluderes, at ydelser i form af reparation og renovering af elevatorer i beboelsesejendomme, bortset fra ydelser i form af vedligeholdelse af sådanne elevatorer, er omfattet af denne bestemmelse.

40 Hvad angår den sammenhæng, hvori bilag IV, nr. 2), til momsdirektivet indgår, 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 1.10.2020, Staatssecretaris van Financiën (Nedsat momssats for afrodisiaka), C-331/19, EU:C:2020:786, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

41 Den fortolkning, der er anført i denne doms præmis 39, er i overensstemmelse med dette krav, for så vidt som den er baseret på fællesfaciliteternes betydning for anvendelsen af de individuelle lejligheder i en beboelsesejendom.

42 Det skal imidlertid tilføjes, at eftersom reparations- og renoveringsydelser, der udføres i bygninger, der anvendes til andre formål end beboelse, fortsat skal være underlagt normalsatsen for momsen, skal der foretages en forholdsmæssig opdeling, når der er tale om reparations- og renoveringsydelser vedrørende fællesfaciliteter i bygninger med blandet anvendelse, der omfatter dele til privat beboelse og dele til andre formål, som f.eks. erhvervsmæssige formål.

43 Den fortolkning, der er anlagt i denne doms præmis 39, er ligeledes i overensstemmelse med det mål, der forfølges med bilag IV til momsdirektivet, eftersom det fremgår af overskriften til direktivets afsnit VIII, kapitel 3, at EU-lovgiver har tilsigtet en momslettelse for arbejdskraftintensive ydelser, hvilket ydelser i form af reparation og renovering af elevatorer er.

44 Som den portugisiske regering har gjort gældende, har Domstolen imidlertid fastslået, at medlemsstaterne har mulighed for at anvende en nedsat momssats selektivt forudsat dels, at kun konkrete og specifikke aspekter af den omhandlede kategori af ydelser udskilles med henblik på anvendelsen af den nedsatte sats, dels at princippet om afgiftsneutralitet overholdes (jf. i denne retning dom af 5.9.2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, præmis 42 og 43 og den deri nævnte retspraksis).

45 Selv om det i det foreliggende tilfælde i sidste instans påhviler den forelæggende ret at fortolke den nationale ret og følgelig undersøge, om den portugisiske lovgiver har gennemført bilag IV, nr. 2), til momsdirektivet på en selektiv måde ved at have udelukket ydelser vedrørende elevatorer i beboelsesejendomme fra anvendelsesområdet for den nedsatte momssats, er der intet i den nationale bestemmelse til gennemførelse af dette nr. 2), nemlig punkt 2.24 i liste I i bilaget til momsloven, der synes at tyde på, at den portugisiske lovgiver har gjort dette, idet skatte- og afgiftsmyndighedens opfattelse tværtimod er baseret på den restriktive fortolkning, som er anlagt i interne forskrifter.

46 Eftersom direktivbestemmelser imidlertid skal gennemføres ved retsforskrifter, hvis

bindende virkning er uomtvistelig, og som er tilstrækkeligt specifikke, præcise og klare, kan en medlemsstat ikke påberåbe sig en rent intern administrativ praksis, som forvaltningen i sagens natur kan ændre skønsmæssigt, og som ikke er bragt til offentlighedens kundskab på passende måde, med henblik på at godtgøre en selektiv gennemførelse af en bestemmelse i momsdirektivet, som giver mulighed for at anvende en nedsat momssat for en kategori af ydelser (jf. i denne retning dom af 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, præmis 42 og 43 og den deri nævnte retspraksis).

47 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at bilag IV, nr. 2), til momsdirektivet skal fortolkes således, at ydelser i form af reparation og renovering af elevatorer i beboelsesejendomme, bortset fra ydelser i form af vedligeholdelse af sådanne elevatorer, er omfattet af begrebet »reparation og renovering af private boliger« som omhandlet i denne bestemmelse.

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 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 (Sjette Afdeling) for ret:

Bilag IV, nr. 2), til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at ydelser i form af reparation og renovering af elevatorer i beboelsesejendomme, bortset fra ydelser i form af vedligeholdelse af sådanne elevatorer, er omfattet af begrebet »reparation og renovering af private boliger« som omhandlet i denne bestemmelse.

Underskrifter

* Processprog: portugisisk.