

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (šesti senat)

z dne 5. maja 2022(*)

„Predhodno odlo?anje – Obdav?enje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Dav?na stopnja – Za?asne dolo?be za nekatere delovno intenzivne storitve – Priloga IV, to?ka 2 – Obnova in popravila zasebnih stanovanj – Uporaba nižje stopnje DDV za storitve popravil in vzdrževanja dvigal stanovanjskih stavb“

V zadevi C?218/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodiš?e, Portugalska) z odlo?bo z dne 17. februarja 2021, ki je na Sodiš?e prispela 1. aprila 2021, v postopku

Autoridade Tributária e Aduaneira

proti

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

SODIŠ?E (šesti senat),

v sestavi I. Ziemele, predsednica senata, T. von Danwitz in A. Kumin (poro?evalec), sodnika,
generalna pravobranilka: T. ?apeta,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA J. Vilaça da Fonseca, advogado,
- za portugalsko vlado sprva P. Barros da Costa, L. Inez Fernandes in R. Campos Laires, nato P. Barros da Costa in R. Campos Laires, agenti,
- za Evropsko komisijo M. Afonso in V. Uher, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago to?ke 2 Priloge IV k Direktivi Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL

2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ, Portugalska) (v nadaljevanju: davčna uprava) in družbo DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA (v nadaljevanju: DSR) glede stopnje davka na dodano vrednost (DDV), ki se uporablja za storitve popravil in vzdrževanja dvigal, ki jih opravlja ta družba.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva o DDV vsebuje naslov VIII „Stopnje“, ki zajema poglavje 2, naslovljeno „Struktura in višina stopenj“. V tem poglavju sta med drugim člena 96 in 98 te direktive.

4 Člen 96 navedene direktive določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

5 Člen 98(1) in (2) te direktive določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

[...]“

6 V času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari je naslov VIII Direktive o DDV zajemal poglavje 3, naslovljeno „Začasne določbe za nekatere delovno intenzivne storitve“. V tem poglavju sta bila med drugim člena 106 in 107 te direktive.

7 Člen 106 navedene direktive je določal:

„Svet [Evropske unije] lahko državam članicam na predlog [Evropske komisije] s soglasnim odločanjem dovoli, da za storitve iz Priloge IV najpozneje do 31. decembra 2010 uporabljajo nižje stopnje iz člena 98.

Nižje stopnje se lahko uporabljajo za storitve, naštetih v največ dveh kategorijah iz Priloge IV.

V izjemnih primerih se lahko državi članici dovoli, da uporablja nižjo stopnjo za tri zgoraj navedene kategorije.“

8 Člen 107 iste direktive je določal:

„Storitve iz člena 106 morajo izpolnjevati naslednje pogoje:

- (a) biti morajo delovno intenzivne;
- (b) večinoma se morajo opravljati neposredno za končne potrošnike;
- (c) v glavnem morajo biti lokalne in ni verjetno, da bi povzročale izkrivljanje konkurence.

Poleg tega mora obstajati tesna povezava med nižjimi cenami zaradi znižanja stopnje in

predvidenim povežanjem povpraševanja in zaposlovanja. Uporaba nižje stopnje ne sme ogroziti nemotenega delovanja notranjega trga.“

9 Priloga IV k Direktivi o DDV je vsebovala seznam storitev iz člena 106 te direktive. V točki 2 te priloge je bilo navedeno:

„obnova in popravila zasebnih stanovanj, razen materialov, ki so bistveni del vrednosti dobave [opravljene storitve]“.

10 Poglavje 3 naslova VIII Direktive o DDV in Priloga IV k tej direktivi sta bili razveljavljeni z Direktivo Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 o spremembi Direktive 2006/112 glede nižjih stopenj davka na dodano vrednost (UL 2009, L 116, str. 18). Z Direktivo 2009/47 pa je bila v Prilogo III k Direktivi o DDV vstavljena točka 10a, ki vsebuje seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje DDV iz člena 98 te direktive. Vsebina te točke 10a je enaka vsebini točke 2 prejšnje Priloge IV k Direktivi o DDV.

Portugalsko pravo

Zakonik o DDV

11 Člen 18(1) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o davku na dodano vrednost) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakonik o DDV), je določal:

„Davčne stopnje so naslednje:

(a) pri uvozu, dobavi blaga in opravljanju storitev, navedenih v seznamu I, priloženem temu zakoniku, znaša stopnja 5 %;

[...]

(c) pri drugem uvozu, dobavi blaga in opravljanju storitev znaša stopnja 21 %.“

12 Točka 2.24 seznama I, priloženega k zakoniku o DDV, je določala:

„Podjemne pogodbe za izboljšanje, prenovo, obnovo, restavriranje, popravila in ohranitev stavb ter samostojnih delov stanovanjskih stavb, razen storitev čiščenja, vzdrževanja zelenih površin, in podjemne pogodbe glede nepremičnin, ki pokrivajo vse elemente ali del elementov, ki sestavljajo bazene, savne, teniška igrišča, golf ali minigolf igrišča in podobne naprave.

Nižja stopnja se ne uporablja za vgrajene materiale, razen če njihova vrednost ne presega 20 % celotne vrednosti opravljene storitve.“

Civilni zakonik

13 Člen 204 Código Civil (civilni zakonik) določa:

„1. Nepremičnine so:

[...]

(e) sestavni deli kmetijskih in mestnih nepremičnin.

[...]

3. Sestavni del je vsaka premičnina, ki je fizično povezana z nepremičnino.“

14  len 1207 tega zakonika določa:

„Podjemna pogodba je pogodba, s katero se ena od strank drugi zaveže, da bo za neko ceno opravila določeno nalogo.“

15 V skladu s členom 1421(2)(b) navedenega zakonika se za dvigala šteje, da so deli zgradbe v skupni uporabi.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

16 DSR je družba, ki se ukvarja s proizvodnjo dvigal, dvižnih naprav in premičnih stez ter opravlja tudi storitve popravil in vzdrževanja dvigal.

17 Leta 2007 je ta družba za storitve adaptacije in popravil dvigal, ki jih je opravila, uporabila nižjo stopnjo DDV, pri čemer je vgrajene materiale v okviru teh storitev zaračunala po splošni stopnji DDV.

18 Davčna uprava je po davčnem nadzoru leta 2011 ugotovila, da je družba DSR napačno uporabila nižjo stopnjo DDV za te storitve.

19 Družba DSR je odmere davka, opravljene po tem davčnem nadzoru, izpodbijala pri Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (upravno in davčno sodišče v Portu, Portugalska), ki ji je s sodbo z dne 16. oktobra 2017 ugodilo. V zvezi s tem je navedeno sodišče med drugim menilo, da so dvigala sestavni del stavb, v katerih so ta nameščena, in da zato uporaba nižje stopnje DDV za storitve popravil in vzdrževanja takih dvigal ni izključena,  e so te storitve opravljene v okviru podjemne pogodbe in  e se ta stopnja uporablja le za delo.

20 Davčna uprava je zoper sodbo z dne 16. oktobra 2017 vložila pritožbo pri Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska), ki je predložitveno sodišče.

21 Davčna uprava v utemeljitev pritožbe navaja, da se v skladu s točko 2.24 seznama I, priloženega k zakoniku o DDV, nižja stopnja DDV uporablja za nekatere podjemne pogodbe, ki se nanašajo na stanovanjske stavbe, razen za materiale, ki pomenijo velik del opravljene storitve. Direc  o de Servi os do IVA (direkcija služb za DDV, Portugalska) je za pojasnitev vsebine te točke 2.24 objavila okrožnice, ki davčno upravo zavezujejo.

22 Glede tega naj bi iz okrožnice št. 30036 z dne 4. aprila 2001 izhajalo, da je treba izraz „stanovanjske stavbe“ iz navedene točke 2.24 razlagati ozko, saj *ratio legis* te določbe ne omogoča predvidevanja, da se ta uporablja za storitve popravil in vzdrževanja opreme, ki je sestavni del nepremičnin. Tako bi bilo treba storitve popravil in vzdrževanja dvigal obdavčiti po splošni stopnji DDV, ne da bi bila v tem okviru upoštevna opredelitev iz člena 1421(2)(b) civilnega zakonika, ki zajema dvigala v skupnih delih nepremičnine.

23 Poleg tega davčna uprava trdi, da je njena razlaga v skladu s pravom Unije, ker iz sodne prakse Sodišča, zlasti iz sodbe z dne 8. maja 2003, Komisija/Francija (C 384/01, EU:C:2003:264), izhaja, da imajo države članice možnost omejiti uporabo nižje stopnje DDV na konkretne in posebne vidike dobave blaga ali opravljanja storitev, pri čemer je ta možnost v skladu z načelom, da je treba izjeme ali odstopanja razlagati ozko.

24 Predložitveno sodišče navaja, da uporaba nižje stopnje DDV spada na harmonizirano področje in da je v obravnavanem primeru upoštevna točka 2 Priloge IV k Direktivi o DDV, v

skladu s katero se lahko za prenovu in popravila zasebnih stanovanj uporabi nižja stopnja DDV, razen za materiale, ki so bistveni del vrednosti opravljene storitve. Navedeno sodišče pa dvomi o tem, ali zadevne storitve adaptacije in popravil dvigal spadajo pod to točko 2 Priloge IV.

25 Po mnenju navedenega sodišča bi sprejetje strožjega stališča davčne uprave pomenilo zavrnitev teze iz sodbe z dne 16. oktobra 2017, v skladu s katero se nižja stopnja DDV uporablja za nekatere „podjemne pogodbe“, ki se nanašajo na „stanovanjske“ „stavbe“, kot je to navedeno v točki 2.24 seznama I, priloženega zakoniku o DDV, ti izrazi pa se poleg tega razlagajo v skladu z drugimi nacionalnimi določbami, kot so člen 204(1)(e) in (3), člen 1207 ali člen 1421(2)(b) civilnega zakonika.

26 V teh okoliščinah je Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) odločilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži ti vprašanji:

„1. Ali je uporaba točke [2.24] seznama I, priloženega k zakoniku o DDV, ki se razlaga tako, da zajema popravilo in vzdrževanje dvigal, ki ju je opravilo podjetje, navedeno v zgoraj povzetem dejanskem stanju, in da vodi do uporabe nižje stopnje DDV, v skladu s pravom [Unije], zlasti s Prilogo IV k [Direktivi o DDV]?

2. Ali je uporaba te določbe zakonika o DDV, pri kateri se upoštevajo tudi druge določbe nacionalnega prava – členi 1207, 204(1)(e) in (3) ter 1421(2)(b) civilnega zakonika (določbe o pojmih ‚podjemne pogodbe‘ in ‚nepremičnine‘ ter o domnevi, da je dvigalo skupni del stavbe v etažni lastnini) – v skladu s pravom [Unije], zlasti s Prilogo IV k [Direktivi o DDV]?“

Vprašanji za predhodno odločanje

27 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba točko 2 Priloge IV k Direktivi o DDV razlagati tako, da storitve popravil in obnove dvigal stanovanjskih stavb spadajo pod pojem „obnova in popravila zasebnih stanovanj“ v smislu te določbe.

28 Točka 2 Priloge IV k Direktivi o DDV v povezavi s členom 106 te direktive je državam članicam dovoljevala uporabo nižje stopnje DDV za storitve, povezane z „obnovo in popravili zasebnih stanovanj, razen [za] material[e], ki so bistveni del vrednosti dobave [opravljene storitve]“.

29 Ker v Direktivi o DDV ni napotitve na pravo držav članic in upoštevne opredelitve, je treba pojme iz točke 2 Priloge IV k tej direktivi razlagati enotno in neodvisno od opredelitev, ki se uporabljajo v državah članicah, v skladu z njihovim običajnim pomenom v vsakdanjem jeziku, pri čemer je treba upoštevati okvir, v katerem se uporabljajo, in cilje, ki jim sledi ureditev, katere del so (glej v tem smislu sodbi z dne 9. julija 2020, AJPf Cara-Severin in DGRFP Timișoara, C-7716/18, EU:C:2020:540, točka 30 in navedena sodna praksa, in z dne 17. decembra 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, točka 42).

30 Najprej, ker se v skladu s točko 2 Priloge IV k Direktivi o DDV nižja stopnja DDV ne uporablja za materiale, ki so bistveni del vrednosti dobave, zadostuje ugotovitev, da ta vidik v obravnavanem primeru ni sporen, ker je družba DSR po splošni stopnji obračunala vse vgrajene materiale, pri čemer je bila samo za delo določena nižja stopnja.

31 Po tem pojasnilu je iz besedila točke 2 Priloge IV na eni strani razvidno, da ta določba zajema dve ločeni dejavnosti, in sicer obnovo in popravila, na drugi strani pa, da se morata ti dejavnosti nanašati na zasebna stanovanja.

32 Glede izrazov „obnova“ in „popravila“ je treba poudariti, da se ta nanašata na popolno

prenovo predmeta in na obnovo poškodovanega predmeta.

33 Za take storitve je značilna zlasti njihova obsebnost, tako da ni mogoče šteti, da preproste storitve vzdrževanja, ki se opravijo redno in kontinuirano, spadajo na področje uporabe točke 2 Priloge IV k Direktivi o DDV.

34 Glede izraza „zasebna stanovanja“ je treba poudariti, da izraz „stanovanje“ na splošno označuje nepremičnino – ali celo premoženje – ali njen del, namenjeno bivanju, in se torej uporablja za prebivanje ene ali več oseb. Poleg tega pridevnik „zasebno“ omogoča razlikovanje od nezasebnih stanovanj, kot so službena stanovanja ali hoteli.

35 Zato se morajo storitve obnove in popravil iz točke 2 Priloge IV k Direktivi o DDV nanašati na blago, ki se uporablja za zasebno bivanje, medtem ko storitve, ki se nanašajo na blago, ki se uporablja za druge namene, kot so poslovni nameni, niso zajete s to določbo.

36 V tem okviru portugalska vlada v bistvu trdi, da izraz „zasebno stanovanje“, ker je ožji od izrazov, kot sta „stavba“ ali „stanovanjska nepremičnina“, posamično napotuje na vsakega od samostojnih delov nepremičnine, ki je dejansko namenjena bivanju, nad katerimi ima lastnik ali najemnik popoln nadzor, in da je treba splošno dostopne prostore razlikovati od take nepremičnine. Tako naj v skladu s tem pojmovanjem storitve obnove in popravil v zvezi s skupnimi napravami, vključno z dvigali, ne bi spadale na področje uporabe točke 2 Priloge IV k Direktivi o DDV.

37 Vendar je treba v zvezi s tem ugotoviti, da so v primeru stanovanjske stavbe, sestavljene iz več stanovanj, skupne naprave na splošno pomembne in nujne za uporabo posameznih stanovanj.

38 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da so v zvezi s takimi stanovanjskimi stavbami skupne naprave zajete z izrazom „zasebna stanovanja“ v smislu točke 2 Priloge IV k Direktivi o DDV, tako da storitve obnove in popravil v zvezi s temi napravami spadajo na področje uporabe te določbe. Na podlagi tega so dvigala, ki so sestavni del stavb, v katerih so, vključena v navedene naprave.

39 Zato je treba na podlagi besedila točke 2 Priloge IV k Direktivi o DDV ugotoviti, da storitve popravil in obnove dvigal stanovanjskih stavb, razen storitev vzdrževanja takih dvigal, spadajo na področje uporabe te določbe.

40 Glede sobesedila točke 2 Priloge IV k Direktivi o DDV ta določba, ker omogoča uporabo nižje stopnje DDV, pomeni odstopanje od načela uporabe splošne stopnje in jo je torej treba razlagati ozko (glej v tem smislu sodbo z dne 1. julija 2020, Staatssecretaris van Financiën (Nižja stopnja DDV za afrodizijake), C-331/19, EU:C:2020:786, točka 30 in navedena sodna praksa).

41 Razlaga iz točke 39 te sodbe je v delu, v katerem temelji na pomembnosti skupnih naprav za uporabo posameznih stanovanj stanovanjske stavbe, v skladu s to zahtevo.

42 Vendar je treba dodati, da je treba v zvezi s storitvami obnove in popravil, opravljenimi v stavbah, ki se uporabljajo za druge namene kot za bivalne namene, še naprej uporabljati splošno stopnjo DDV in da je treba zato opraviti sorazmerno porazdelitev v primeru storitev obnove in popravil, ki se nanašajo na skupne naprave zgradb z mešano rabo, ki vključujejo dele, namenjene zasebnemu bivanju, in dele, namenjene za druge namene, kot so komercialni nameni.

43 Razlaga iz točke 39 te sodbe je prav tako v skladu s ciljem Priloge IV k Direktivi o DDV, ker je iz besedila naslova VIII, poglavje 3, te direktive razvidno, da je zakonodajalec Unije predvidel znižanje DDV, ki je usmerjeno na delovno intenzivne storitve, kar velja za storitve popravil in obnove dvigal.

44 Vendar je Sodišče, kot trdi portugalska vlada, razsodilo, da imajo države članice možnost selektivno uporabiti nižjo stopnjo DDV, če po eni strani za uporabo nižje stopnje izločijo le konkretne in posebne vidike zadevne kategorije storitev, po drugi strani pa spoštujejo načelo davčne nevtralnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 5. septembra 2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, točki 42 in 43 ter navedena sodna praksa).

45 Čeprav mora v obravnavanem primeru predložitveno sodišče na koncu razložiti nacionalno pravo in torej preučiti, ali je portugalski zakonodajalec selektivno prenesel točko 2 Priloge IV k Direktivi o DDV, ker naj bi s področja uporabe nižje stopnje DDV izključil storitve v zvezi z dvigali stanovanjskih stavb, se zdi, da ni v besedilu nacionalne določbe, s katero se izvaja ta točka 2, in sicer v točki 2.24 seznama I, priloženega k zakoniku o DDV, ne kaže na to, da je ta zakonodajalec ravnal tako, pri čemer stališče davčne uprave nasprotno temelji na ozki razlagi, ki je predlagana v notranjih navodilih.

46 Ker pa je treba določbe direktive prenesti z nesporno zavezujočo močjo ter z zahtevano specifičnostjo, natančnostjo in jasnostjo, se država članica, da bi dokazala selektivni prenos določbe Direktive o DDV, ki dovoljuje uporabo nižje stopnje DDV za neko kategorijo storitev, ne more sklicevati zgolj na običajne upravne prakse, ki se spreminjajo glede na voljo upravnega organa in niso dovolj znane (glej v tem smislu sodbo z dne 4. junija 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, EU:C:2009:345, točki 42 in 43 ter navedena sodna praksa).

47 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba točko 2 Priloge IV k Direktivi o DDV razlagati tako, da pojem „obnova in popravila zasebnih stanovanj“ v smislu te določbe zajema storitve popravil in obnove dvigal stanovanjskih stavb, razen storitev vzdrževanja takih dvigal.

Stroški

48 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Točko 2 Priloge IV k Direktivi Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da pojem „obnova in popravila zasebnih stanovanj“ v smislu te določbe zajema storitve popravil in obnove dvigal stanovanjskih stavb, razen storitev vzdrževanja takih dvigal.

Podpisi

* Jezik postopka: portugalsčina.