

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 11 stycznia 2024 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Załącznik IV – Punkt 2 – Przepisy przejściowe dotyczące niektórych usług pracochłonnych – Obniżona stawka VAT mająca zastosowanie do usług remontowych i naprawy prywatnych budynków mieszkalnych – Pojęcie „prywatnych budynków mieszkalnych”

W sprawie C-433/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny, Portugalia) postanowieniem z dnia 8 czerwca 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 czerwca 2022 r., w postępowaniu:

Autoridade Tributária e Aduaneira

przeciwko

HPA – Construções SA,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: K. Jürimäe, prezes trzeciej izby, pełniący obowiązki prezesa ósmej izby (sprawozdawczyni), M. Safjan i M. Gavalec, sędziowie,

rzecznik generalna: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu portugalskiego – P. Barros da Costa, C. Bento i A. Rodrigues, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – M. Björklund i I. Melo Sampaio, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 7 września 2023 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni pkt 2 załącznika IV do dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Autoridade Tributária e Aduaneira (organem ds. podatkowych i celnych, Portugalia, zwanym dalej „organem podatkowym”) a HPA – Construções SA (zwaną dalej „HPA”) w przedmiocie stawki podatku od wartości dodanej (VAT) mającej zastosowanie do świadczonych przez tę spółkę usług remontowych dotyczących określonych nieruchomości.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Dyrektywa VAT zawiera tytuł VIII, pod nagłówkiem „Stawki”, który obejmuje rozdział 2, zatytułowany „Struktura i wysokość stawek”, w którym znajdują się między innymi art. 96 i 98.

4 Artykuł 96 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie stosują stawki podstawowej VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług”.

5 Artykuł 98 ust. 1 i 2 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Państwa członkowskie mogą również stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III”.

6 Tytuł VIII tej dyrektywy zawiera rozdział 3, zatytułowany „Przepisy przejściowe dotyczące niektórych usług pracochłonnych”, w którym znajdują się między innymi art. 106 i 107 dyrektywy VAT. Po zaistnieniu stanu faktycznego w postępowaniu głównym rozdział 3 tytułu VIII i załącznik IV do tej dyrektywy zostały uchylone dyrektywą Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2009, L 116, s. 18).

7 Artykuł 106 dyrektywy VAT przewiduje:

„Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji [Europejskiej], Rada [Unii Europejskiej] może upoważnić państwa członkowskie do stosowania, nie później niż do 31 grudnia 2010 r., stawek obniżonych przewidzianych w art. 98 do usług określonych w załączniku IV.

Stawki obniżone mogą być stosowane do usług należących do nie więcej niż dwóch kategorii określonych w załączniku IV.

W wyjątkowych przypadkach państwo członkowskie może zostać upoważnione do stosowania stawek obniżonych do usług należących do trzech spośród wyżej określonych kategorii”.

8 Artykuł 107 tej dyrektywy stanowi:

„Usługi, o których mowa w art. 106, muszą spełniać następujące warunki:

- a) muszą być pracochłonne;
 - b) muszą być w znacznej mierze świadczone bezpośrednio na rzecz konsumentów końcowych;
- [...].

9 Załącznik IV do wspomnianej dyrektywy zawiera wykaz usług, o których mowa w art. 106 tej dyrektywy. Punkt 2 owego załącznika ma następujące brzmienie:

„remonty i naprawy prywatnych budynków mieszkalnych, z wyłączeniem materiałów stanowiących znaczny częściowy koszt świadczonej usługi”.

Prawo portugalskie

10 Artykuł 18 ust. 1 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od wartości dodanej), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanego dalej „kodeksem VAT”), przewiduje:

„Stawki podatku są następujące:

- a) w przypadku przywozu, dostaw towarów i świadczenia usług, o których mowa w wykazie I załączonym do niniejszego kodeksu, stawka wynosi 5 %;

[...]

- c) w pozostałych przypadkach przywozu, dostaw towarów i świadczenia usług stawka wynosi 21 %”.

11 Punkt 2.24 wykazu I załączonego do kodeksu VAT stanowi:

„Dział polegający na ulepszeniu, przebudowie, remoncie, renowacji, naprawie i konserwacji nieruchomości oraz niezależnych części nieruchomości do użytku mieszkalnego, z wyjątkiem usług sprzątania, utrzymania terenów zielonych i dzieł dotyczących nieruchomości obejmujących całość lub części elementów składających się z basenów, saun, kortów tenisowych, pól golfowych lub pól do minigolfa i podobnych obiektów.

Stawka obniżona nie ma zastosowania do wbudowanych materiałów, chyba że ich wartość nie przekracza 20 % całkowitej wartości świadczonej usługi”.

12 W celu dokonania wykładni wyrażenia „nieruchomości oraz niezależnych części nieruchomości do użytku mieszkalnego” zastosowanego w tym punkcie wykazu I załączonego do kodeksu VAT organ podatkowy wydał wytyczne w szczególności w formie okólnika nr 30025 z dnia 7 sierpnia 2000 r. Zgodnie z tym okólnikiem nieruchomości uznaje się za przeznaczone do użytku mieszkalnego, jeżeli jest użytkowana jako mieszkanie w chwili rozpoczęcia robót budowlanych oraz jeżeli po ich zakończeniu będzie nadal użytkowana jako prywatny budynek mieszkalny.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

13 HPA jest spółką handlową, której przedmiotem działalności jest w szczególności świadczenie usług w zakresie budownictwa cywilnego i robót budowlanych. W 2007 r. spółka ta zawarła pięć umów o roboty budowlane w celu modernizacji budynków miejskich z trzema spółkami handlowymi, w których przedmiotem robót budowlanych przewidzianych w tych umowach.

14 Na fakturach za usługi remontowe i naprawcze wydane w ramach tych samych umów HPA zastosowała obniżoną stawkę VAT w wysokości 5 % na podstawie pkt 2.24 wykazu I załączanego do kodeksu VAT.

15 W dniu 19 stycznia 2011 r. spółka HPA została poddana kontroli podatkowej za rok 2007 przez Direção de Finanças de Lisboa (dyrekcję finansową w Lizbonie, Portugalia). Kontrola ta miała na celu ustalenie, czy zostały spełnione przesłanki przewidziane dla zastosowania tej obniżonej stawki, w szczególności przesłanka dotycząca tego, że przedmiotem świadczenia usług są nieruchomości do użytku mieszkalnego.

16 W następstwie tej kontroli Serviço de Finanças de Sintra-1 (urząd finansowy w Sintrze-1, Portugalia), uznawszy, że HPA nie mogła skorzystać ze wspomnianej obniżonej stawki, skierował do tej spółki w dniu 10 maja 2011 r. decyzję określającą dodatkową kwotę VAT do zapłaty w wysokości 374 750,77 EUR.

17 HPA zaskarżyła tę decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (sądu ds. administracyjnych i podatkowych w Sintrze, Portugalia). Wyrokiem z dnia 26 czerwca 2020 r. sąd ten uwzględnił skargę tej spółki i stwierdził nieważność wspomnianej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy wniósł odwołanie od tego wyroku do Supremo Tribunal Administrativo (najwyższego sądu administracyjnego, Portugalia), którego odesyłał.

18 Przed tym sądem organ podatkowy podniósł, że pkt 2.24 wykazu I załączanego do kodeksu VAT zgodnie z jego wykładnią dokonany w okólniku nr 30025 z dnia 7 sierpnia 2000 r. ma zastosowanie wyłącznie do usług remontowych dotyczących budynków, które są faktycznie wykorzystywane jako mieszkanie zarówno przed wykonaniem rzeczonych usług, jak i po ich wykonaniu. Obniżona stawka VAT przewidziana w owym pkt 2.24 wykazu I załączanego do kodeksu VAT nie ma zatem zastosowania do usług remontowych dotyczących budynków, które – podobnie jak usługi będące przedmiotem pięciu umów o roboty budowlane, o których mowa w pkt 13 niniejszego wyroku – są wyłącznie „przeznaczone” na cele mieszkaniowe w tym znaczeniu, że zostały zatwierdzone w tym celu, lecz nie są faktycznie zamieszkane w chwili świadczenia tych usług.

19 Ponieważ pkt 2.24 wykazu I załączanego do kodeksu VAT transponował pkt 2 załącznika IV do dyrektywy VAT do prawa portugalskiego, sąd ten uważa, że należy zwrócić się do Trybunału o dokonanie wykładni tego ostatniego przepisu. Zdaniem tego sądu konieczne jest w szczególności wyjaśnienie, w jakich warunkach świadczenie usług remontowych może korzystać z obniżonej stawki mającej zastosowanie do działalności z zakresu „remontów i napraw prywatnych budynków mieszkalnych”, o których mowa we wspomnianym przepisie dyrektywy VAT.

20 W tym względzie sąd odsyłający zauważa, że Trybunał orzekł w wyroku z dnia 5 maja 2022 r., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355), że pkt 2 załącznika IV do dyrektywy VAT, po pierwsze, obejmuje dwa odrębne rodzaje działalności, a mianowicie naprawy i remont, a po drugie, miało zastosowanie do prywatnych budynków mieszkalnych, czyli budynków, które są jako prywatne mieszkanie i które nie są wykorzystywane do celów handlowych lub usługowych, lub do celów czasowego

zamieszkiwania, takich jak hotele. Trybuna? nie wypowiedzia? si? jednak w przedmiocie wyk?adni poj?cia „prywatnego budynku mieszkalnego”.

21 W tych okoliczno?ciach Supremo Tribunal Administrativo (najwy?szy s?d administracyjny) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy pkt 2 za??cznika IV do dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego, zgodnie z którym obni?ona stawka VAT mo?e by? stosowana jedynie do umów o roboty budowlane maj?cych na celu napraw? i remont nieruchomości dotycz?cych prywatnych budynków mieszkalnych, które s? zamieszkane w chwili wykonywania tych czynno?ci?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

22 Poprzez pytanie prejudycjalne s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy pkt 2 za??cznika IV do dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on przepisom krajowym, które przewiduj? stosowanie obni?onej stawki VAT do us?ug naprawy i remontu prywatnych budynków mieszkalnych od warunku, by by?y one faktycznie wykorzystywane jako mieszkanie w dniu, w którym czynno?ci te mia?y miejsce.

23 Do czasu jego uchylenia przez dyrektyw? 2009/47, pkt 2 za??cznika IV do dyrektywy VAT w zwi?zku z art. 106 tej dyrektywy upowa?nia? pa?stwa cz?onkowskie do stosowania obni?onej stawki VAT do us?ug zwi?zanych z „remontami i naprawami prywatnych budynków mieszkalnych, z wy??czeniem materia?ów stanowi?cych znacz?c? cz??? warto?ci ?wiadczonej us?ugi”.

24 W braku odes?ania do prawa pa?stw cz?onkowskich i w?a?ciwej definicji w dyrektywie VAT zawarte w pkt 2 za??cznika IV do tej dyrektywy wyra?enie nale?y interpretowa? niezale?nie od kwalifikacji stosowanych w pa?stwach cz?onkowskich, zgodnie z jego zwyczajowym znaczeniem w j?zyku potocznym, przy jednoczesnym uwzgl?dnieniu kontekstu, w którym jest ono u?ywane, i celów uregulowania, którego jest cz???ci? (wyrok z dnia 5 maja 2022 r., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 W ten sposób, je?eli chodzi w pierwszej kolejno?ci o wyra?enie „prywatne budynki mieszkalne”, nale?y zauwa?y?, ?e poj?cie „budynek mieszkalny” oznacza zwykle rzecz nieruchom?, wzgl?dnie ruchom?, lub jej cz???, przeznaczon? na cele mieszkaniowe i s?u??c? w zwi?zku z tym jako miejsce zamieszkania dla jednej lub kilku osób. Ponadto przymiotnik „prywatny” pozwala odró?ni? je od mieszka? o charakterze nieprywatnym, takich jak mieszkania s?u?bowe czy hotele (wyrok z dnia 5 maja 2022 r., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, pkt 34).

26 W zwi?zku z tym us?ugi remontów i napraw, o których mowa w pkt 2 za??cznika IV do dyrektywy VAT, musz? dotyczy? rzeczy wykorzystywanych do celów prywatnego zamieszkiwania, natomiast us?ugi odnosz?ce si? do rzeczy wykorzystywanych do innych celów, takich jak cele handlowe, nie s? obj?te tym przepisem (wyrok z dnia 5 maja 2022 r., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, pkt 35).

27 W zakresie, w jakim zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 25 i 26 niniejszego wyroku us?ugi, o których mowa w pkt 2 za??cznika IV do dyrektywy VAT, dotycz? towarów, które s?u?? jako miejsce zamieszkania jednej lub wi?kszej liczby osób i które s? wykorzystywane na prywatne cele mieszkaniowe, z brzmienia tego przepisu wynika, ?e dotyczy on rzeczywistego przeznaczenia tych nieruchomości na cele mieszkaniowe. Zarówno bowiem poj?cie zamieszkania, jak i wymóg u?ywania nieruchomości odsy?aj? do konkretnego wykorzystania tego dobra.

28 W zwi?zku z tym nale?y uzna? z uwagi na brzmienie pkt 2 za??cznika IV do dyrektywy VAT, ?e, po pierwsze, nieruchomości, która pomimo i? zosta?a przeznaczona na cele mieszkaniowe, nie jest faktycznie wykorzystywana w tym celu w dniu, w którym ?wiadczone s? rozpatrywane us?ugi remontowe lub naprawcze, nie jest obj?ta zakresem stosowania tego przepisu. Po drugie, z zakresu stosowania tego przepisu wy??czone s? us?ugi remontowe lub naprawcze, które dotycz? towarów, które w chwili ?wiadczenia tych us?ug s? wykorzystywane przez w?a?ciciela do celów handlowych lub inwestycyjnych.

29 W drugiej kolejno?ci kontekst, w jaki wpisuje si? pkt 2 za??cznika IV do dyrektywy VAT, potwierdza wyk?adni?, zgodnie z któr? obni?ona stawka VAT ma zastosowanie wy??cznie do us?ug remontowych i naprawczych, których przedmiotem s? nieruchomości, które s? faktycznie wykorzystywane jako mieszkanie.

30 Po pierwsze bowiem, przepis ten, w zakresie, w jakim pozwala na stosowanie obni?onej stawki VAT, stanowi odst?pstwo od zasady stosowania stawki podstawowej, a zatem podlega ?cis?ej wyk?adni (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 grudnia 2019 r., Segler-Vereinigung Cuxhaven, C?715/18, EU:C:2019:1138, pkt 25; z dnia 5 maja 2022 r., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C?218/21, EU:C:2022:355, pkt 40).

31 Po drugie, z ??cznej lektury art. 106 i 107 dyrektywy VAT wynika, ?e aby móc korzysta? z obni?onej stawki VAT, us?ugi wymienione w pkt 2 za??cznika IV do tej dyrektywy musz? by? w znacznej mierze ?wiadczone bezpo?rednio na rzecz konsumentów ko?cowych. Tymczasem us?uga remontowa lub naprawcza ?wiadczona na rzecz spółki lub osoby fizycznej posiadaj?cej mieszkanie przeznaczone na cele mieszkaniowe, przy czym mieszkanie to nie jest jednak faktycznie wykorzystywane do tych celów, nie mo?e by? uznana za ?wiadczon? na rzecz konsumenta ko?cowego, podobnie jak us?uga remontowa ?wiadczona na rzecz spółki lub osoby fizycznej, która u?ywa danego dobra w ramach wykonywania swojej dzia?alno?ci gospodarczej do celów handlowych, a nie do celów mieszkaniowych.

32 W trzeciej kolejno?ci, jak wynika z pkt 31–33 opinii rzecznik generalnej, dokonywanie wyk?adni pkt 2 za??cznika IV do dyrektywy VAT w ten sposób, ?e jedynie us?ugi remontowe i naprawcze, których przedmiotem s? towary rzeczywi?cie zamieszkane w chwili realizacji robót, s? obj?te zakresem stosowania tego przepisu, jest zgodna z celami, którym s?u?y przyj?cie stawki obni?onej, która ma na celu uprzywilejowanie konsumenta.

33 Dla przedsi?biorcy maj?cego prawo do odliczenia naliczonego VAT nie ma bowiem znaczenia, czy us?ugi remontu lub naprawy s? opodatkowane wed?ug stawki podstawowej lub wed?ug stawki obni?onej, poniewa? zostanie on w ka?dym razie zwolniony z ci??aru podatku zwi?zanego z tymi us?ugami dzi?ki skorzystaniu z prawa do odliczenia VAT. Natomiast stosowanie obni?onej stawki do tych us?ug faworyzuje konsumenta ko?cowego, który faktycznie zamieszkuje nieruchomości b?d?c? przedmiotem robót budowlanych i który nie ma prawa do odliczenia naliczonego VAT.

34 Konsument ten mo?e zatem dzi?ki zastosowaniu tej obni?onej stawki skorzysta? z us?ug remontu i naprawy mieszkania, które faktycznie wykorzystuje na cele mieszkaniowe, po cenie

nijszej ni koszt, który poniosby, gdyby usugi te byy opodatkowane wedug stawki podstawowej. Tymczasem decydujcy elementem przy ocenie, czy konsument moe uzyska korzy? poprzez zastosowanie obnionej stawki VAT, jest okoliczn?, e w chwili powstania kosztu owa nieruchomoo jest faktycznie przez niego wykorzystywana jako mieszkanie.

35 Wreszcie w czwartej kolejnooci naley uci?li?, e aby uzna?, i? nieruchomoo jest rzeczywi?cie zamieszkana, nie jest konieczne, by bya ona zajmowana w trakcie wykonywania prac przez osoby, ktore tam przebywaj? na sta?e. Po pierwsze, faktyczne przeznaczenie na cele mieszkaniowe nie ulega zmianie ze wzgl?du na to, e nieruchomoo jest wykorzystywana jedynie przez kilka okresów w roku. Po drugie, okoliczn?, e prywatny budynek mieszkalny przez pewien okres jest niezaj?ty, nie zmienia jego charakteru prywatnego budynku mieszkalnego.

36 Z uwagi na ogó? powy?szych rozwa?a? na pytanie prejudycjalne trzeba odpowiedzie?, e pkt 2 za?cznika IV do dyrektywy VAT naley interpretowa? w ten sposób, e nie sprzeciwia si? on przepisom krajowym przewidujcym stosowanie obnionej stawki VAT do usug naprawy i remontu prywatnych budynków mieszkalnych pod warunkiem, e dane budynki b?d? faktycznie wykorzystywane jako mieszkanie w dniu, w którym czynnooci te mia?y miejsce.

W przedmiocie kosztów

37 Dla stron w postpowaniu gównym niniejsze postpowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sdem odsyajcym, do niego zatem naley rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybunaowi, inne ni koszty stron w postpowaniu gównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (ósma izba) orzeka, co nastpuje:

Punkt 2 za?cznika IV do dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartooci dodanej

naley interpretowa? w ten sposób, e:

nie sprzeciwia si? on przepisom krajowym przewidujcym stosowanie obnionej stawki podatku od wartooci dodanej do usug naprawy i remontu prywatnych budynków mieszkalnych pod warunkiem, e dane budynki b?d? faktycznie wykorzystywane jako mieszkanie w dniu, w którym czynnooci te mia?y miejsce.

Podpisy

* Jzyk postpowania: portugalski.