

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 11. januarja 2024(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Priloga IV – Točka 2 – Začasne določbe za nekatere delovno intenzivne storitve – Nižja stopnja DDV za storitve obnove in popravil zasebnih stanovanj – Pojem „zasebna stanovanja““

V zadevi C-433/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska) z odločbo z dne 8. junija 2022, ki je na Sodišču prispela 30. junija 2022, v postopku

Autoridade Tributária e Aduaneira

proti

HPA – Construções SA,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi K. Jürimäe, predsednica tretjega senata v funkciji predsednice osmega senata (poročevalka), M. Safjan in M. Gavalec, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za portugalsko vlado P. Barros da Costa, C. Bento in A. Rodrigues, agenti,
- za Evropsko komisijo M. Björkland in I. Melo Sampaio, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 7. septembra 2023

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago točke 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) ter družbo HPA – Construções SA (v nadaljevanju: HPA) glede stopnje davka na dodano vrednost (DDV), ki se uporablja za storitve

restavriranja nekaterih nepremi?nin, ki jih ponuja ta dru?ba.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva o DDV vsebuje naslov VIII, „Stopnje“, ki zajema poglavje 2, naslovljeno „Struktura in višina stopenj“, v katerem sta med drugim ?lena 96 in 98.

4 ?len 96 te direktive dolo?a:

„Dr?ave ?lanice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo dolo?i vsaka dr?ava ?lanica kot odstotek od dav?ne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

5 ?len 98(1) in (2) navedene direktive dolo?a:

„1. Dr?ave ?lanice lahko uporabljajo eno ali dve ni?ji stopnji.

2. Ni?je stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, dolo?enih v Prilogi III.“

6 Naslov VIII iste direktive vsebuje poglavje 3, naslovljeno „Za?asne dolo?be za nekatere delovno intenzivne storitve“, v katerem sta med drugim ?lena 106 in 107 Direktive o DDV. Po nastanku dejanskega stanja v sporu o glavni stvari sta bila poglavje 3 naslova VIII in Priloga IV k tej direktivi razveljavljena z Direktivo Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 o spremembah Direktive 2006/112 v zvezi z ni?jimi stopnjami davka na dodano vrednost (UL 2009, L 116, str. 18).

7 ?len 106 Direktive o DDV dolo?a:

„Svet [Evropske unije] lahko dr?avam ?lanicam na predlog [Evropske] [k]omisije s soglasnim odlo?anjem dovoli, da za storitve iz Priloge IV najpozneje do 31. decembra 2010 uporabljajo ni?je stopnje iz ?lena 98.

Ni?je stopnje se lahko uporabljajo za storitve, naštete v najve? dveh kategorijah iz Priloge IV.

V izjemnih primerih se lahko dr?avi ?lanici dovoli, da uporablja ni?jo stopnjo za tri zgoraj navedene kategorije.“

8 ?len 107 te direktive dolo?a:

„Storitve iz ?lena 106 morajo izpolnjevati naslednje zahteve:

a) biti morajo delovno intenzivne;

b) ve?inoma se morajo opravljati neposredno za kon?ne potro?nike;

[...].“

9 Priloga IV k navedeni direktivi vsebuje seznam storitev iz ?lena 106 te direktive. V to?ki 2 te priloge je navedeno:

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

Portugalsko pravo

10 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), določa:

„Davčne stopnje so naslednje:

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

[...]

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

11 Točka 2.24 seznama I, priloženega k zakoniku o DDV, določa:

„Podjemne pogodbe za izboljšanje, prenovo, obnovo, restavriranje, popravila in ohranitev stavb ter njihovih samostojnih delov, ki se uporabljajo za stanovanjske namene, razen storitve čiščenja in vzdrževanja zelenih površin, ter 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.“

12 Davčna uprava je za razlago izraza „nepremičnine ali njihovi samostojni deli, ki se uporabljajo za stanovanjske namene“, uporabljenega v navedeni točki seznama I, priloženega k zakoniku o DDV, sprejela smernice zlasti z okrožnico št. 30025 z dne 7. avgusta 2000. V skladu s tem dopisom se šteje, da je nepremičnina namenjena za stanovanjsko rabo, „če se na začetku del uporablja kot stanovanje in če se po zaključku del še naprej dejansko uporablja kot zasebno stanovanje“.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

13 HPA je gospodarska družba, ki se ukvarja med drugim z opravljanjem gradbenih storitev in sklepanjem podjemnih pogodb. Ta družba je leta 2007 sklenila pet podjemnih pogodb za prenovo mestnih stavb s tremi gospodarskimi družbami, lastnicami nepremičnin, ki so predmet del, določenih v navedenih pogodbah.

14 Družba HPA je na računih za storitve obnove in popravil, opravljenih v okviru istih pogodb, na podlagi točke 2.24 seznama I, priloženega k zakoniku o DDV, uporabila nižjo, 5-odstotno stopnjo DDV.

15 Direção de Finanças de Lisboa (finančni direktorat v Lizboni, Portugalska) je 19. januarja 2011 pri družbi HPA opravil davčni nadzor za leto 2007. Namen tega nadzora je bil ugotoviti, ali so izpolnjeni pogoji, določeni za uporabo te nižje stopnje, zlasti pogoj, da se opravljanje storitev nanaša na nepremičnine, ki se uporabljajo za stanovanjske namene.

16 Serviço de Finanças de Sintra-1 (dav?ni urad Sintra-1, Portugalska) je na podlagi navedenega nadzora – ker je menil, da družba HPA ni mogla biti upravi?ena do navedene nižje stopnje – 10. maja 2011 na to družbo naslovil odlo?bo za dodatno odmero DDV, ki ga je treba pla?ati, v višini 374.750,77 EUR.

17 Družba HPA je to odmerno odlo?bo izpodbijala pred Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (upravno in dav?no sodiš?e v Sintri, Portugalska). To sodiš?e je s sodbo z dne 26. junija 2020 tožbi te družbe ugodilo in navedeno odmerno odlo?bo odpravilo. Dav?na uprava je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodiš?e, Portugalska), ki je predložitveno sodiš?e.

18 Dav?na uprava pred tem sodiš?em trdi, da se to?ka 2.24 seznama I, priloženega k zakoniku o DDV, kakor je razložena z okrožnico št. 30025 z dne 7. avgusta 2000, uporablja le za storitve obnove stavb, ki se dejansko uporabljajo za bivanje, tako pred izvedbo navedenih storitev kot po njej. Nižja stopnja DDV, dolo?ena v tej to?ki 2.24 seznama I, priloženega k zakoniku o DDV, naj se torej ne bi uporabljala za storitve obnove v zvezi z nepremi?ninami, ki so tako kot storitve, ki so bile predmet petih podjemnih pogodb, navedenih v to?ki 13 te sodbe, zgolj „namenjene“ bivanju v smislu, da so odobrene za ta namen, vendar v ?asu opravljanja teh storitev dejansko niso naseljene.

19 Ker je bila s to?ko 2.24 seznama I, priloženega k zakoniku o DDV, to?ka 2 Priloge IV k Direktivi o DDV prenesena v portugalsko pravo, navedeno sodiš?e meni, da je treba Sodiš?e prositi za razlago zadnjenavedene dolo?be. Po mnenju tega sodiš?a je treba zlasti pojasniti, pod katerimi pogoji se za opravljanje storitev obnove lahko uporabi nižja stopnja, ki se uporablja za dejavnosti „obnove in popravila zasebnih stanovanj“ iz navedene dolo?be Direktive o DDV.

20 V zvezi s tem predložitveno sodiš?e navaja, da je Sodiš?e v sodbi z dne 5. maja 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C?218/21, EU:C:2022:355), razsodilo, da to?ka 2 Priloge IV k Direktivi o DDV na eni strani zajema dve lo?eni dejavnosti, in sicer popravila in obnovo, na drugi strani pa se uporablja za zasebna stanovanja, to je za nepremi?nine, ki so namenjene stanovanjski uporabi in ki se ne uporabljajo v poslovne oziroma službene namene ali za za?asno bivanje, kot so hoteli. Vendar naj se Sodiš?e ne bi izreklo o razlagi pojma „zasebna stanovanja“.

21 V teh okoliš?inah je Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodiš?e) odlo?ilo, da prekine odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predloži to vprašanje:

„Ali to?ka 2 Priloge IV k Direktivi o DDV nasprotuje dolo?bi nacionalnega prava, v skladu s katero se nižja stopnja DDV lahko uporablja le za podjemne pogodbe za popravila in obnovo nepremi?nine, dolo?ene za zasebna stanovanja, ki so v ?asu izvedbe teh del naseljena?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

22 Predložitveno sodiš?e z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba to?ko 2 Priloge IV k Direktivi o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, v kateri je dolo?ena nižja stopnja DDV za storitve popravil in obnove zasebnih stanovanj pod pogojem, da se ta stanovanja na dan, ko se te storitve opravljajo, dejansko uporabljajo kot stanovanja.

23 V skladu s točko 2 Priloge IV k Direktivi o DDV v povezavi s členom 106 te direktive je bila, dokler ta točka ni bila razveljavljena z Direktivo 2009/47, državam članicam dovoljena uporaba nižje stopnje DDV za storitve, povezane z „obnovo in popravili zasebnih stanovanj, razen [za] material[e], ki so bistveni del vrednosti dobave [opravljene storitve]“.

24 Ker v Direktivi o DDV ni napotitve na pravo držav članic in upoštevno opredelitev, 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 (sodba z dne 5. maja 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, točka 29 in navedena sodna praksa).

25 Tako je treba, na prvem mestu, glede običajnega pomena izrazov, uporabljenih v tej določbi, in zlasti izraza „zasebna stanovanja“ poudariti, da izraz „stanovanje“ na splošno označuje nepremičnino – ali celo premoženje – ali njen del, ki je namenjena bivanju in se torej uporablja za prebivanje ene ali več oseb. Poleg tega pridevnik „zaseben“ omogoča razlikovanje od nezasebnih stanovanj, kot so službena stanovanja ali hoteli (sodba z dne 5. maja 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, točka 34).

26 Zato se morajo storitve obnove in popravil iz točke 2 Priloge IV k Direktivi o DDV nanašati na objekte, ki se uporabljajo za zasebno bivanje, medtem ko storitve, ki se nanašajo na objekte, ki se uporabljajo za druge namene, kot so poslovni nameni, niso zajete s to določbo (sodba z dne 5. maja 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, točka 35).

27 Ker se v skladu s sodno prakso, navedeno v tokah 25 in 26 te sodbe, storitve iz točke 2 Priloge IV k Direktivi o DDV nanašajo na objekte, ki se uporabljajo kot prebivališče za eno ali več oseb in ki se uporabljajo za zasebno bivanje, je iz besedila te določbe razvidno, da se ta določba nanaša na dejansko uporabo teh objektov za stanovanjske namene. Tako pojem prebivališča kot zahteva po uporabi objekta se namreč nanašata na njegovo konkretno izkoriščanje.

28 Glede na besedilo točke 2 Priloge IV k Direktivi o DDV je torej treba ugotoviti, prvič, da nepremičnina, ki se, čeprav ima dovoljenje za stanovanjsko rabo, na dan, ko so bile opravljene zadevne storitve obnove ali popravil, dejansko ne uporablja za ta namen, ne spada na področje uporabe te določbe. Drugič, s področja uporabe navedene določbe so izključene storitve obnove ali popravil, ki se nanašajo na objekte, ki jih je lastnik na dan izvedbe teh storitev uporabil za poslovne ali naložbene namene.

29 Na drugem mestu, sobesedilo, v katero je umeščena točka 2 Priloge IV k Direktivi o DDV, potrjuje razlago, v skladu s katero se nižja stopnja DDV uporablja le za storitve obnove in popravil, katerih predmet so objekti, ki se dejansko uporabljajo kot stanovanje.

30 Prvič, ta določba namreč v delu, v katerem omogoča uporabo nižje stopnje DDV, pomeni odstopanje od načela uporabe splošne stopnje in jo je torej treba razlagati ozko (glej v tem smislu sodbi z dne 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, točka 25, in z dne 5. maja 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, točka 40).

31 Drugič, iz člena 106 v povezavi s členom 107 Direktive o DDV je razvidno, da je bilo treba storitve, našteje v točki 2 Priloge IV k tej direktivi, da bi se zanje lahko uporabila nižja stopnja DDV, večinoma zagotavljati neposredno končnim potrošnikom. Za storitev obnove ali popravil, ki se opravi za družbo ali fizično osebo, ki ima v lasti stanovanje, namenjeno bivanju, ne da bi se to

stanovanje dejansko uporabljalo za te namene, pa ni mogoče šteti, da je bila opravljena za končnega potrošnika, prav tako pa ni mogoče šteti, da je šlo za storitev obnove, opravljeno za družbo ali fizično osebo, ki v okviru svoje poklicne dejavnosti uporablja objekt v poslovne namene, in ne kot stanovanje za bivanje.

32 Na tretjem mestu, kot je razvidno iz točk od 31 do 33 sklepnih predlogov generalne pravobranilke, je razlaga točke 2 Priloge IV k Direktivi o DDV v smislu, da na področje uporabe te določbe spadajo le storitve obnove in popravil, katerih predmet je objekt, ki je bil na dan izvedbe del dejansko naseljen, v skladu s cilji, ki se uresničujejo s sprejetjem nižje stopnje, katere namen je dati prednost potrošniku.

33 Za podjetnika, ki ima pravico do odbitka vstopnega DDV, namreč ni pomembno, ali so storitve obnove ali popravil obdavčene po splošni ali nižji stopnji, saj bo zaradi uveljavljanja pravice do odbitka DDV vsekakor razbremenjen bremena davka na te storitve. Uporaba nižje stopnje za te storitve pa, nasprotno, daje prednost končnemu potrošniku, ki dejansko prebiva v nepremetninah, ki je predmet del, in ki nima pravice do odbitka vstopnega DDV.

34 Ta potrošnik je tako lahko zaradi uporabe te nižje stopnje upravičen do storitev obnove in popravil stanovanja, ki ga dejansko uporablja za stanovanjske namene, po ceni, ki je nižja od tiste, ki bi veljala zanj, če bi bile te storitve obdavčene po splošni stopnji. Odločilni element za presojo, ali je potrošnik lahko v ugodnejšem položaju zaradi uporabe nižje stopnje DDV, pa je dejstvo, da je potrošnik ob nastanku stroškov ta objekt dejansko uporabljal kot stanovanje.

35 Nazadnje, na četrtem mestu, pojasniti je treba, da za to, da bi se štelo, da je nepremetnina dejansko naseljena, ni nujno, da jo med izvajanjem del zasedajo osebe, ki v njej stalno prebivajo ali ne. Po eni strani se dejanski namen za stanovanjsko rabo ne spremeni s tem, da se objekt uporablja le nekaj časa v letu. Po drugi strani dejstvo, da je zasebno stanovanje določen čas nezasedeno, ne spremeni njegove narave zasebnega stanovanja.

36 Glede na vse te razloge je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba točko 2 Priloge IV k Direktivi o DDV razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki določa uporabo nižje stopnje DDV za storitve popravil in obnove zasebnih stanovanj, pod pogojem, da se zadevna stanovanja na dan, ko se te storitve opravljajo, dejansko uporabljajo kot stanovanja.

Stroški

37 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi 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

ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki določa uporabo nižje stopnje DDV za storitve popravil in obnove zasebnih stanovanj, pod pogojem, da se zadevna stanovanja na dan, ko se te storitve opravljajo, dejansko uporabljajo kot stanovanja.

Podpisi

* Jezik postopka: portugalščina.