



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

5. května 2022\*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Sazby – Dočasná ustanovení pro některé služby s vysokým podílem lidské práce – Bod 2 přílohy IV – Renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů – Uplatnění snížené sazby DPH na služby opravy a údržby výtahů v obytných budovách“

Ve věci C-218/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) ze dne 17. února 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 1. dubna 2021, v řízení

**Autoridade Tributária e Aduaneira**

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení I. Ziemele, předsedkyně senátu, T. von Danwitz a A. Kumin (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: T. Čapeta,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA J. Vilaça da Fonseca, advogado,
- za portugalskou vládu původně P. Barros da Costa, jakož i L. Inez Fernandesem a R. Campos Lairesem, poté P. Barros da Costa a R. Campos Lairesem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Afonso a V. Uherem, jako zmocněnci,

\* Jednací jazyk: portugalština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

### **Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu bodu 2 přílohy IV směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Autoridade Tributária e Aduaneira (finanční a celní úřad, Portugalsko) (dále jen „finanční správa“) a společností DSR – Montagem Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA (dále jen „DSR“) ohledně sazby daně z přidané hodnoty (DPH), kterou lze uplatnit na služby opravy a údržby výtahů poskytované touto společností.

### **Právní rámec**

#### ***Unijní právo***

- 3 Směrnice o DPH obsahuje hlavu VIII, nadepsanou „Sazby“, která obsahuje kapitolu 2, nadepsanou „Struktura a výše sazeb“. V této kapitole jsou obsaženy zejména články 96 a 98 této směrnice.
- 4 Článek 96 této směrnice stanoví:  
„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“
- 5 Článek 98 odst. 1 a 2 této směrnice zní takto:  
„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.  
2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.  
[...]"
- 6 V době rozhodné z hlediska skutkových okolností věci v původním řízení obsahovala hlava VIII směrnice o DPH kapitolu 3, nadepsanou „Dočasná ustanovení pro některé služby s vysokým podílem lidské práce“. V této kapitole byly obsaženy zejména články 106 a 107 této směrnice.
- 7 Článek 106 uvedené směrnice stanovil:  
„Rada [Evropské unie] může na návrh [Evropské] [k]omise jednomyslně povolit členským státům, aby nejdéle do 31. prosince 2010 uplatňovaly snížené sazby stanovené v článku 98 u služeb uvedených v příloze IV.

Snížené sazby lze uplatňovat u služeb nejvýše ve dvou kategoriích služeb uvedených v příloze IV.

Ve výjimečných případech může být členský stát zmocněn uplatňovat snížené sazby u služeb ve třech ze zmíněných kategorií.“

8 Článek 107 též směrnice stanovil:

„Služby uvedené v článku 106 musí splňovat tyto podmínky:

- a) zahrnovat vysoký podíl lidské práce;
- b) být poskytovány z velké části přímo konečným spotřebitelům;
- c) být především místní povahy a nebýt s to narušovat hospodářskou soutěž.

Kromě toho musí existovat úzká vazba mezi snížením cen v důsledku snížení sazby a předvídatelným zvýšením poptávky a zaměstnanosti. Uplatňování snížené sazby nesmí být na újmu řádnému fungování vnitřního trhu.“

9 Příloha IV směrnice o DPH obsahovala seznam služeb uvedených v článku 106 této směrnice. Bod 2 této přílohy zněl následovně:

„renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby“.

10 Kapitola 3 hlavy VIII směrnice o DPH, jakož i příloha IV této směrnice byly zrušeny směrnicí Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2009, L 116, s. 18). Naproti tomu směrnicí 2009/47 byl vložen bod 10a do přílohy III směrnice o DPH, přičemž tato příloha obsahuje seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby DPH uvedené v článku 98 této směrnice. Obsah tohoto bodu 10a je totožný s obsahem bodu 2 dřívější přílohy IV směrnice o DPH.

### ***Portugalská právní úprava***

#### *Zákon o DPH*

11 Článek 18 odst. 1 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z přidané hodnoty), ve znění použitelném na skutkové okolnosti věci v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanovil:

„Sazby daně jsou následující:

- a) pro dovozy, dodání zboží a poskytnutí služeb uvedených v seznamu I, který je přílohou tohoto zákona, činí sazba 5 %;

[...]

- c) pro ostatní dovozy, dodání zboží a poskytnutí služeb činí sazba 21 %.“

- 12 Bod 2.24 seznamu I, který je přílohou zákona o DPH, stanovil:

„Smlouvy o dílo za účelem zvelebení, rekonstrukce, renovace, obnovy, opravy a konzervace budov a samostatných částí budov určených k bydlení, s výjimkou úklidových služeb, údržby zelených ploch a smluv o dílo týkajících se nemovitostí, které zahrnují všechny konstrukční prvky bazénů, saun, tenisových kurtů, golfových hřišť nebo minigolfových hřišť a podobných zařízení, nebo jejich část.

Snížená sazba se neuplatňuje na zabudované materiály, pokud jejich hodnota nepřesahuje 20 % celkové hodnoty poskytnuté služby.“

### *Občanský zákoník*

- 13 Článek 204 Código Civil (občanský zákoník) zní:

„1. Nemovitými věcmi jsou:

[...]

e) nedílné součásti zemědělských a městských nemovitostí.

[...]

3. Nedílnou součástí je každá movitá věc, která trvale a věčně souvisí s nemovitostí.“

- 14 Článek 1207 tohoto zákoníku stanoví:

„Smlouvou o dílo je smlouva, kterou se jedna ze smluvních stran zavazuje provést pro druhou smluvní stranu určitý úkol za dohodnutou cenu.“

- 15 Podle čl. 1421 odst. 2 písm. b) uvedeného zákoníku se výtahy považují za společné části budovy.

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

- 16 DSR je společností, která působí v oblasti výroby výtahů, zdvihacích zařízení a pohyblivých chodníků, a poskytuje rovněž služby opravy a údržby výtahů.
- 17 V roce 2007 uplatňovala sníženou sazbu DPH na služby modernizace a opravy výtahů, které uskutečnila, přičemž materiály zabudované v rámci těchto plnění fakturovala se základní sazbou DPH.
- 18 V návaznosti na daňovou kontrolu provedenou v průběhu roku 2011 finanční správa konstatovala, že společnost DSR nesprávně uplatňovala na tyto služby sníženou sazbu DPH.
- 19 Společnost DSR napadla daňové výměry vydané v návaznosti na tuto daňovou kontrolu u Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (správní a daňový soud v Portu, Portugalsko), který jí vyhověl rozsudkem ze dne 16. října 2017. V této souvislosti měl uvedený soud zejména za to, že výtahy

jsou nedílnou součástí budov, v nichž jsou umístěny, a tedy uplatnění snížené sazby DPH, pokud jde o služby opravy a údržby takových výtahů, není vyloučeno za podmínky, že jsou tyto služby poskytovány v rámci smlouvy o dílo a tato sazba se uplatní pouze na lidskou práci.

- 20 Finanční správa podala proti rozsudku ze dne 16. října 2017 odvolání k Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko), který je předkládajícím soudem.
- 21 Na podporu své žaloby finanční správa tvrdí, že podle bodu 2.24 seznamu I, který je přílohou zákona o DPH, se snížená sazba DPH uplatní na některé smlouvy o dílo týkající se nemovitostí určených k bydlení, s výjimkou materiálů, které představují podstatnou část poskytnuté služby. Za účelem vyjasnění obsahu tohoto bodu 2.24 zveřejnilo Direcção de Serviços do IVA (ředitelství služby DPH, Portugalsko) oběžníky závazné pro finanční správu.
- 22 V tomto ohledu z oběžníku č. 30036 ze dne 4. dubna 2001 vyplývá, že výraz „budovy určené k bydlení“ obsažený v uvedeném bodě 2.24 musí být vykládán restriktivně, jelikož *ratio legis* tohoto ustanovení neumožňuje uvažovat o tom, že se toto ustanovení použije na služby opravy a údržby vybavení, které je nedílnou součástí nemovitostí. Služby opravy a údržby výtahů tak musí být vyúčtovány se základní sazbou DPH, aniž by v tomto kontextu byla relevantní definice uvedená v čl. 1421 odst. 2 písm. b) občanského zákoníku, která zahrnuje výtahy do společných částí nemovitosti.
- 23 Mimoto finanční správa tvrdí, že její výklad je v souladu s unijním právem, jelikož z judikatury Soudního dvora, zejména z rozsudku ze dne 8. května 2003, Komise v. Francie (C-384/01, EU:C:2003:264), vyplývá, že členské státy mají možnost omezit uplatnění snížené sazby DPH na konkrétní a zvláštní aspekty dodání zboží nebo poskytnutí služeb, přičemž tato možnost je koherentní se zásadou, podle které musí být výjimky nebo odchylky vykládány restriktivně.
- 24 Předkládající soud poznamenává, že uplatnění snížené sazby DPH spadá do harmonizované oblasti a že v projednávaném případě je relevantní bod 2 přílohy IV směrnice o DPH, podle níž lze sníženou sazbu DPH uplatnit na renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby. Tento soud má přitom pochybnosti o tom, zda dotčené služby modernizace a opravy výtahů spadají pod bod 2 této přílohy IV.
- 25 Podle uvedeného soudu by přijetí restriktivnějšího stanoviska finanční správy znamenalo odmítnutí teze zastávané v rozsudku ze dne 16. října 2017, podle které se snížená sazba DPH uplatní na některé „smlouvy o dílo“ týkající se „budov“ „určených k bydlení“, jak jsou tyto výrazy uvedené v bodě 2.24 seznamu I, který je přílohou zákona o DPH, a vykládané mimo jiné v souladu s jinými vnitrostátními ustanoveními, jako je čl. 204 odst. 1 písm. e) a odst. 3, článek 1207 nebo čl. 1421 odst. 2 písm. b) občanského zákoníku.
- 26 Za těchto podmínek se Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:  
„1) Je slučitelné s unijním právem [...], a zejména s přílohou IV [směrnice o DPH], použití bodu [2.24] seznamu I, který je přílohou zákona o DPH v tom smyslu, že se tento bod vztahuje na opravy a údržbu výtahů uskutečněné podnikem, na který se vztahují výše shrnuté skutkové okolnosti, s uplatněním snížené sazby DPH?

- 2) Je slučitelné s unijním právem [...], a zejména s přílohou IV [směrnice o DPH], použití tohoto ustanovení zákona o DPH, které zohledňuje také jiná ustanovení vnitrostátního práva – článek 1207, čl. 204 odst. 1 písm. [e)] a odst. 3 a čl. 1421 odst. 2 písm. [b)] občanského zákoníku (pravidla definující pojmy ‚smlouva o dílo‘ a ‚budova‘ a stanovící domněnku, že výtah je společnou částí nemovitosti, která je ve spoluvlastnictví)?“

### **K předběžným otázkám**

- 27 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda bod 2 přílohy IV směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pod pojem „renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů“ ve smyslu tohoto ustanovení spadají služby opravy a renovace výtahů v obytných budovách.
- 28 Bod 2 přílohy IV směrnice o DPH ve spojení s článkem 106 této směrnice opravňoval členské státy k uplatňování snížené sazby DPH na služby související s „renovací a opravou soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby“.
- 29 Při neexistenci odkazu na právo členských států a relevantní definice ve směrnici o DPH musí být výrazy uvedené v bodě 2 přílohy IV této směrnice vykládány jednotně a nezávisle na kvalifikacích používaných v členských státech v souladu s jejich obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou použity, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž jsou součástí (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. července 2020, AJPF Caraș-Severin a DGRFP Timișoara, C-716/18, EU:C:2020:540, bod 30 a citovaná judikatura, a ze dne 17. prosince 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, bod 42).
- 30 Na úvod, jelikož se snížená sazba DPH podle znění bodu 2 přílohy IV směrnice o DPH neuplatní na materiály, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby, stačí poznamenat, že tento aspekt není v projednávaném případě sporný, jelikož společnost DSR fakturovala veškeré zabudované materiály s běžnou sazbou, přičemž pouze na lidskou práci byla uplatněna snížená sazba.
- 31 Po tomto upřesnění je třeba uvést, že ze znění tohoto bodu 2 přílohy IV vyplývá, že na jedné straně se toto ustanovení vztahuje na dvě odlišné činnosti, a sice renovace a opravy, a na druhé straně, že se tyto činnosti musí vztahovat k soukromým bytům nebo obytným domům.
- 32 Pokud jde o výrazy „renovace“ a „oprava“, je třeba uvést, že tyto výrazy odkazují na modernizaci a obnovu poškozeného předmětu.
- 33 Takové služby se přitom vyznačují zejména svou příležitostnou povahou, takže pouhé služby údržby, poskytované pravidelně a soustavně, nelze považovat za služby spadající pod bod 2 přílohy IV směrnice o DPH.
- 34 Pokud jde o výraz „soukromé byty a obytné domy“, je třeba uvést, že výraz „obydlí“ obecně označuje věc nemovitou, dokonce i movitou, určenou k bydlení nebo její část, a tudíž slouží jako bydliště jedné nebo více osob. Kromě toho přídatné jméno „soukromé“ umožňuje odlišení od obydlí, která nejsou soukromá, jako jsou služební byty nebo hotely.

- 35 Služby renovace a opravy uvedené v bodě 2 přílohy IV směrnice o DPH se proto musí vztahovat na nemovitosti využívané pro účely soukromého bydlení, zatímco na služby týkající se nemovitostí využívaných k jiným účelům, jako jsou komerční účely, se toto ustanovení nevztahuje.
- 36 V této souvislosti portugalská vláda v podstatě tvrdí, že výraz „soukromé byty a obytné domy“ tím, že je méně široký než výrazy jako „budova“ nebo „nemovitost k bydlení“, odkazuje individuálně na každou ze samostatných jednotek nemovitosti skutečně určených k bydlení, nad nimiž vlastníků nebo nájemce vykonává plnou kontrolu, a je třeba od nich odlišit společné prostory takové nemovitosti. Podle této koncepce tak služby renovace a opravy týkající se sdílených zařízení, včetně výtahů, nespadají pod bod 2 přílohy IV směrnice o DPH.
- 37 V tomto ohledu je však třeba konstatovat, že v případě obytné budovy, tvořené několika byty, jsou sdílená zařízení zpravidla významná, dokonce i nezbytná pro užívání individuálních bytů.
- 38 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že pokud jde o takové obytné budovy, vztahuje se na sdílená zařízení výraz „soukromé byty a obytné domy“ ve smyslu bodu 2 přílohy IV směrnice o DPH, takže se na služby renovace a opravy týkající se těchto zařízení vztahuje toto ustanovení. Z tohoto titulu jsou výtahy, které jsou nedílnou součástí budov, jež je mají k dispozici, zahrnuty mezi uvedená zařízení.
- 39 Ze znění bodu 2 přílohy IV směrnice o DPH je proto třeba dovodit, že se toto ustanovení vztahuje na služby opravy a renovace výtahů v obytných budovách, s výjimkou služeb údržby takových výtahů.
- 40 Pokud jde o kontext, do něhož je zasazen bod 2 přílohy IV směrnice o DPH, toto ustanovení tím, že umožňuje uplatnit sníženou sazbu DPH, představuje odchylku od zásady použití základní sazby, a musí být tedy vykládáno striktně [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. října 2020, Staatssecretaris van Financiën (Snížená sazba daně z přidané hodnoty za afrodisiaka), C-331/19, EU:C:2020:786, bod 30 a citovaná judikatura].
- 41 Výklad uvedený v bodě 39 tohoto rozsudku, který se opírá o důležitost sdílených zařízení pro užívání individuálních bytů v obytné budově, je přitom v souladu s tímto požadavkem.
- 42 Je však třeba dodat, že vzhledem k tomu, že služby renovace a opravy poskytované v budovách užívaných k jiným účelům než k bydlení, mají i nadále podléhat základní sazbě DPH, je třeba provést poměrné rozdělení v případě služeb renovace a opravy týkajících se sdílených zařízení budov určených ke smíšenému využití, které zahrnují jednotky určené k soukromému bydlení a jednotky určené k jiným účelům, jako jsou komerční účely.
- 43 Výklad uvedený v bodě 39 tohoto rozsudku se rovněž shoduje s cílem sledovaným přílohou IV směrnice o DPH, jelikož z nadpisu kapitoly 3 hlavy VIII této směrnice vyplývá, že unijní normotvůrce zamýšlel snížení DPH zaměřené na služby s vysokým podílem lidské práce, což je případ služeb opravy a renovace výtahů.
- 44 Jak však tvrdí portugalská vláda, Soudní dvůr judikoval, že členské státy mají možnost selektivně uplatňovat sníženou sazbu DPH, s tou výhradou, že za účelem uplatnění snížené sazby izolují pouze konkrétní a zvláštní aspekty dotčené kategorie plnění a dále, že budou dodržovat zásadu daňové neutrality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. září 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, body 42 a 43 a citovaná judikatura).

- 45 I když v projednávané věci přísluší v konečném důsledku předkládajícímu soudu, aby vyložil vnitrostátní právo, a tedy zkoumal, zda portugalský zákonodárce selektivně provedl bod 2 přílohy IV směrnice o DPH tím, že z působnosti snížené sazby DPH vyloučil služby týkající se výtahů v obytných budovách, nic ve znění vnitrostátního ustanovení, které provádí tento bod 2, a sice bod 2.24 seznamu I, který je přílohou zákona o DPH, podle všeho nenasvědčuje tomu, že tak zákonodárce učinil, neboť tento postoj finanční správy naopak spočívá na restriktivním výkladu zastávaném v interních pokynech.
- 46 Vzhledem k tomu, že ustanovení směrnice musí být provedena s nezpochybnitelným závazným účinkem, jakož i s požadovanou specifičností, přesností a jasností, nemůže se členský stát dovolávat pouhé správní praxe, která může být měněna podle libovůle správních orgánů a není odpovídajícím způsobem zveřejňována, aby prokázal selektivní provedení ustanovení směrnice o DPH, které umožňuje uplatnění snížené sazby DPH pro určitou kategorii služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. června 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, body 42 a 43 a citovaná judikatura).
- 47 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že bod 2 přílohy IV směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pod pojem „renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů“ ve smyslu tohoto ustanovení spadají služby opravy a renovace výtahů v obytných budovách, s výjimkou služeb údržby takových výtahů.

#### **K nákladům řízení**

- 48 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (šestý senát) rozhodl takto:

**Bod 2 přílohy IV směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že pod pojem „renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů“ ve smyslu tohoto ustanovení spadají služby opravy a renovace výtahů v obytných budovách, s výjimkou služeb údržby takových výtahů.**

Podpisy.