



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 7. září 2023¹

Věc C-433/22

Autoridade Tributária e Aduaneira
proti
HPA – Construções SA

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Supremo Tribunal Administrativo [Nejvyšší správní soud, Portugalsko])

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Časově omezená možnost snížené sazby daně pro služby s vysokým podílem lidské práce – Snížená sazba daně na renovace soukromých bytů a obytných domů – Pojem ‚soukromý byt a obytný dům‘ – Meze selektivní snížené sazby daně – Zásada demokracie a rozhodovací pravomoc zákonodárce – Zásada daňové neutrality“

I. Úvod

1. Toto řízení opět ukazuje, jak jsou snížené sazby daně v právu daně z přidané hodnoty náchylné ke sporům. Portugalsko zdaňuje služby spojené s vysokým podílem lidské práce prováděné na budovách sníženou sazbou. Musí se ovšem jednat o rekonstrukci, renovaci, opravu a konzervaci *nemovitostí určených k bydlení*. Tato snížená sazba byla ve sporném roce 2007 podle unijního práva možná pouze na dobu určitou (do 31. prosince 2010) a již dvakrát byla předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předložené Soudnímu dvoru.

2. V souvislosti se stejným portugalským ustanovením rozhodoval Soudní dvůr již dne 5. května 2022 ve věci C-218/21 o otázce, zda do snížené sazby spadá rovněž renovace výtahu v budově, která neslouží výlučně k účelům bydlení. Soudní dvůr tuto otázku sice zodpověděl kladně, v odůvodnění ale zdůraznil, že v případě služeb renovace a opravy týkajících se sdílených zařízení budov určených ke smíšenému využití je třeba provést „poměrné rozdělení“².

3. V projednávané věci se ale soud táže, zda se o „nemovitost určenou k bydlení“ jedná již tehdy, když podle katastru nemovitostí lze tuto nemovitost používat pouze k bydlení, nebo zda v době rekonstrukce skutečně musí být k bydlení využívána. Posledně uvedené by zabránilo, aby investoři

¹ – Původní jazyk: němčina.

² – Rozsudek ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, bod 42). Portugalská vláda se v písemném vyjádření na tuto pasáž výslovně odvolává. Ovšem vzhledem k tomu, že směrnice o DPH nestanoví dočasnou daňovou sazbu na jediné plnění a jediné plnění ani není možné rozdělit (jinak by se nejednalo o jediné plnění), mohlo se toto konstatování pochopitelně týkat pouze případu, kdy se jedná o dvě oddělitelné služby (jednu pro komerční část nemovitosti a jednu pro část nemovitosti využívanou k bydlení).

s nárokem na odpočet daně prováděli renovace starých domů za sníženou sazbu daně do zásoby a až později (zejména po uplynutí platnosti snížené sazby daně) je prodávali jako byty nebo také jako objekty spekulace. V zásadě jde o oprávnění členských států upravit selektivní sníženou sazbu daně, aniž by přitom porušily zásadu neutrality.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Článek 96 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)³ 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 směrnice o DPH 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 („Dočasná ustanovení pro některé služby s vysokým podílem lidské práce“). V této kapitole byly obsaženy zejména články 106 a 107 této směrnice. Článek 106 směrnice o DPH 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.“

7. Článek 107 uvedené 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.

³ – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění platném pro sporný rok (2007), která byla v tomto ohledu naposledy pozměněna směrnicí Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007 (Úř. věst. 2007, L 346, s. 13).

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.“

8. Příloha IV směrnice o DPH obsahovala seznam služeb uvedených v článku 106 této směrnice. Bod 2 této přílohy zněl takto⁴:

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

B. Portugalské právo

9. Portugalsko provedlo směrnici o DPH prostřednictvím Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákoník o DPH).

10. Článek 18 odst. 1 zákoníku o DPH ve znění, které se použije na věc v původním řízení, 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 %;“

11. V Bodu 2.24 seznamu I přílohy zákoníku o DPH bylo uvedeno:

„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 zcela nebo z části zahrnují konstrukční prvky bazénů, saun, tenisových kurtů, golfových hřišť nebo minigolfových hřišť a podobných zařízení.

Snížená sazba se neuplatňuje na zabudované materiály, kromě materiálů, jejichž hodnota nepřesahuje 20 % celkové hodnoty poskytnuté služby.“

12. Pokud jde o výraz „nemovitosti nebo jejich samostatné části sloužící k bydlení“ uvedený v bodě 2.24 (nyní bod 2.27) seznamu I přílohy zákoníku o DPH (nyní bod 2.27), vydal daňový a celní úřad správní předpisy, zejména oběžník č. 30025 ze dne 7. srpna 2000, z něhož lze pro účely projednávané věci uvést následující:

„2. Nemovitosti

Tato položka zahrnuje pouze služby prováděné na nemovitosti nebo její části, která – aniž by existovalo povolení k používání k jiným účelům – slouží k bydlení.

Nemovitost nebo její část se považuje za sloužící k bydlení, pokud je jako taková užívána na začátku prací a pokud je po dokončení prací stále užívána jako soukromé obydlí.“

⁴ – 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 do přílohy III směrnice o DPH vložen bod 10a, 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, není již ovšem časově omezený.

III. Skutkový stav a řízení o předběžné otázce

13. HPA – Construções, SA (dále jen „HPA“) je obchodní společnost, která má formu akciové společnosti, jejímž předmětem podnikání je „poskytování stavebních a obchodních služeb, stavební zakázky, nákup a prodej nemovitostí a obchod se stavebním materiálem“.

14. V roce 2007 HPA realizovala několik stavebních zakázek, které se týkaly renovace budov v Lisabonu. Z potvrzení pozemkového úřadu vyplývá, že pozemky předtím (2004, 2005) resp. poté (2008) zakoupily různé obchodní společnosti (mezi nimi obchodní společnost Paço – Investimentos Imobiliários, SA, obchodní společnost Brown House – Empreendimentos Imobiliários, SA, a obchodní společnost Sociedade Imobiliária do Palácio Alagoas, Lda.) a že nemovitosti jsou z velké části určeny k bydlení.

15. Společnost HPA používala v souladu s bodem 2.24 seznamu I přílohy zákoníku o DPH sazbu DPH ve výši 5 %, účtovala ji uvedeným obchodním společnostem a tuto DPH odvedla. Dne 19. ledna 2011 zahájilo Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa (oddělení daňové kontroly Finančního ředitelství v Lisabonu, Portugalsko) vůči společnosti HPA externí kontrolu ve vztahu ke zdaňovacímu období 2007. Dne 10. května 2011 vydal Serviço de Finanças de Sintra-1 (finanční úřad Sintra-1, Portugalsko) dodatečné výměry DPH za rok 2007.

16. Dodatečný výměr se zakládá na použití běžné sazby daně ve výši 21 % místo snížené sazby ve výši 5 %. Společnost HPA neprokázala, že se dotčené stavební zakázky týkaly nemovitostí skutečně využívaných k bydlení, přičemž podle článku 74 obecného daňového zákona nese důkazní břemeno.

17. Společnost HPA podala žalobu proti tomuto dodatečnému výměru k Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Správní a finanční soud v Sintře, Portugalsko). Uvedený soud žalobě rozsudkem ze dne 26. června 2020 vyhověl a dodatečné výměry zrušil, protože za nemovitosti určené nebo používané k bydlení ve smyslu bodu 2.24 je nezbytné považovat všechny nemovitosti, jimž bylo vydáno povolení k užívání pro účely bydlení, a nejen ty, které jsou skutečně obývány. Daňová a celní správa podala proti tomuto rozhodnutí kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

18. Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru v rámci řízení o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU následující otázku:

„Brání bod 2 přílohy IV směrnice o DPH takovému ustanovení vnitrostátního práva, podle něhož se snížená sazba DPH může vztahovat pouze na smlouvy na stavební práce, jejichž předmětem jsou opravy a rekonstrukce soukromých obytných nemovitostí, které jsou v době provádění těchto prací obývány?“

19. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření Portugalsko a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se nebude konat ústní část řízení.

IV. Právní analýza

A. *K předběžné otázce a postupu jejího posouzení*

20. Soud se táže, zda tehdejší článek 106 směrnice o DPH ve spojení s bodem 2 přílohy IV umožňuje, aby Portugalsko uplatňovalo sníženou sazbu DPH pouze na renovace a opravy soukromých obytných nemovitostí, které jsou v době provádění těchto opatření užívány k bydlení. Obráceně řečeno vyvstává otázka, zda členský stát může tuto sníženou sazbu vyloučit, pokud budova v době provádění plnění ještě nebo už není k účelům bydlení užívána, nýbrž byla například rekonstruována za účelem dalšího prodeje a k bydlení ji bude případně později užívat například až kupující.

21. K tomu je nezbytný výklad výrazu renovace a opravy „soukromých bytů a obytných domů“ použitého v bodě 2 přílohy IV směrnice o DPH (k tomu bod B). Pokud by pod tento výraz měly spadat všechny budovy, které někdy budou moci být využívány k bydlení, pak by selektivní poskytnutí snížené sazby na renovace obytných nemovitostí, které jsou v okamžiku renovace jako obytné nemovitosti používány, bylo nepřijatelné (k tomu bod C). K příslušnému posouzení je nezbytné podrobněji analyzovat požadavky unijního práva, které musí členské státy splnit při zavedení selektivní sazby daně (k tomu bod D).

B. *Výklad výrazu „soukromý byt a obytný dům“*

22. 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“.

23. Při neexistenci odkazu na právo členských států a relevantní definice ve směrnici o DPH musí být výrazy použité v bodě 2 přílohy IV této směrnice vykládány v souladu s jejich obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém jsou použity, a cílům, které sleduje právní úprava, jejíž je součástí⁵.

24. Podle Soudního dvora je tedy 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 se tyto činnosti musí vztahovat k soukromým bytům nebo obytným domům⁶. V projednávané věci je třeba podle předběžné otázky vyjasnit pouze posledně uvedené.

⁵ – Rozsudky ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, bod 29) a ze dne 1. října 2020, X (snížená sazba DPH pro afrodisiaka) (C-331/19, EU:C:2020:786, bod 24). V tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 29. července 2019, Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, bod 65).

⁶ – Rozsudek ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, bod 31).

25. Soudní dvůr již uvedl, že výraz „soukromé byty a obytné domy“ obecně označuje věc nemovitou, nebo 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 byty⁷ nebo hotely⁸. Ani rekreační ubytování, které je na krátkou dobu poskytováno různým hostům, proto nepředstavuje „soukromý byt a obytný dům“.

26. Z toho vyplývá, jak výslovně uvádí Soudní dvůr, že se služby renovace a opravy uvedené v bodě 2 přílohy IV směrnice o DPH musí vztahovat na nemovitosti *využívané pro účely soukromého bydlení*, kdežto na služby týkající se nemovitostí využívaných k jiným účelům, jako jsou komerční účely, se toto ustanovení nevztahuje⁹. Rozhodující je tedy skutečné používání bytu nebo domu v době renovace. Prázdné nemovitosti, které obchodní společnost renovuje za účelem prodeje, nejsou v tomto okamžiku využívány pro účely soukromého bydlení, nýbrž pro komerční účely (v projednávané věci obchod s nemovitostmi), jak správně uvádí Portugalsko.

27. Znění a k němu přijatá judikatura Soudního dvora tedy hovoří pro to, aby do výrazu soukromý byt a obytný dům spadala pouze taková obydlí, která jsou v okamžiku renovace skutečně využívána pro účely bydlení. To ovšem nepředpokládá, že obydlí bude skutečně používáno k bydlení i během provádění renovace, v tuto dobu musí být pouze využíváno pro účely bydlení, a tudíž sloužit jako bydliště¹⁰.

28. Soukromý byt nebo obytný dům, což jak se zdá Komise ve svém příkladu letního bytu přehlédla, se jako soukromý byt nebo obytný dům používá i tehdy, když se jeho majitel zdržuje během renovace na jiném místě. Pobyt na jiném místě nutně neznamená přesun bydliště osoby. Skutečnost, že soukromý byt nebo obytný dům je po určitou dobu prázdný (např. nájemní byt je po vystěhování původního a před nastěhováním nového nájemníka renovován), nemění nic na jeho povaze soukromého obydlí.

29. Nic jiného nevyplývá ani z názoru portugalské daňové správy obsaženého v oběžníku. Podle něj se nemovitost považuje za nemovitost užívanou k bydlení, pokud je na začátku prací skutečně užívána jako soukromý byt nebo obytný dům a bude tak užívána i po jejich dokončení. Tím je v konečném důsledku myšleno pouze to, že na začátku provádění prací byla užívána jako soukromé obydlí a stejně tak je tomu i po dokončení prací. Chápu-li portugalský právní stav správně, pak jde o vymezení k neprivilégované renovaci nemovitostí, které v tomto okamžiku neslouží účelům soukromého bydlení, nýbrž mají být komerčně pronajímány jako např. rekreační bydlení, jsou určeny jako (prázdné) kapitálové investice, nebo – jak je tomu zjevně v projednávané věci – mají být v rámci komerčního obchodu s nemovitostmi po renovaci prodány.

30. Nezbytnost používání pro účely soukromého bydlení během poskytování služby potvrzuje i zahrnutí článku 107 směrnice o DPH do výkladu. Článek 107 této směrnice totiž stanoví, že služby uvedené v článku 106 jsou z velké části poskytovány přímo konečným spotřebitelům. Obchodní společnost, která nechává renovovat prázdné nemovitosti, aby takto renovované byty nebo obytné domy dále prodala, jistě není konečným spotřebitelem, kterého měl na mysli normotvůrce. Problematické je již označení obchodní společnosti jako konečného spotřebitele. Za konečného spotřebitele by zde bylo nezbytné považovat vlastníka nebo nájemníka, který byt

⁷ – Ve francouzském originále Soudní dvůr používá v bodě 34 výraz „logements de fonction“.

⁸ – Rozsudek ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, bod 34).

⁹ – Rozsudek ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, bod 35).

¹⁰ – Viz jen rozsudek ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, bod 34 a 35).

nebo obytný dům používá pro vlastní (soukromé) účely, přesněji řečeno jako bydliště. Vzhledem k tomu, že tyto služby musí být přímo konečným spotřebitelům poskytovány pouze z velké části, je možné zahrnout rovněž služby renovací poskytované pronajímatelům, kteří obytné prostory pronajímají, protože nájemník tyto byty nebo obytné domy používá přímo pro účely soukromého bydlení.

31. Pro tento restriktivní výklad ostatně hovoří i účel snížené sazby daně. Vezmeme-li vážně povahu daně z obratu jako obecné spotřební daně¹¹, pak se výše sazby daně může týkat pouze zatížení – resp. při snížení zvýhodnění – konečného spotřebitele, který nemá nárok na odpočet daně¹². Každopádně to platí, pokud snížení sazby daně není vázáno na subjektivní vlastnosti poskytovatele, ale – jako je tomu v projednávané věci – na určitá plnění, která zákonodárce považuje v zájmu příjemce plnění za hodná zvýhodnění.

32. Podnikateli, který má nárok na odpočet daně, je přitom jedno, zda je plnění na vstupu zdaněno běžnou nebo sníženou sazbou daně, protože díky odpočtu není zatížen žádnou z nich. Snížené sazby daně jsou proto zásadně zaměřeny na zvýhodnění konečného spotřebitele bez nároku na odpočet daně (soukromý majitel), jemuž mají být sníženy náklady na uvedenou službu. Totéž platí pro nájemníka, který je příjemcem nezdaněného plnění (nájem prostor k bydlení – čl. 135 písm. l směrnice o DPH), jehož součástí je plnění zdaněné sníženou sazbou (renovace). Vzhledem k nemožnosti odpočtu daně pak poskytovatel (pronajímatel) může na nájemce přenést nižší náklady (totiž pouze sníženou sazbu daně místo základní).

33. Snížením sazby daně na „renovaci a opravu soukromých bytů a obytných domů“ má být totiž poskytnuta úleva uživateli bytu nebo obytného domu, který buď renovuje, nebo opravuje své soukromé obydlí nebo prostřednictvím pronájmu financuje renovaci nebo opravu svého soukromého obydlí. Tímto způsobem mohou členské státy pomocí snížené sazby snížit náklady bydlení nezbytného k životu, týkají-li se tyto náklady renovací a oprav. Není přitom relevantní, zda může být nemovitost podle katastru nemovitostí užívána pouze pro účely bydlení, ale zda je nebo má být k bydlení užívána příjemcem plnění v době vzniku nákladů. Tento účel snížené sazby daně proto zahrnuje i renovace za účelem následného používání k bydlení příjemcem plnění (přímo nebo nepřímo cestou pronájmu). Renovace nemovitosti za účelem následného prodeje do toho naproti tomu nespadá, protože prodej není užíváním pro účely bydlení.

34. Navíc je tu ta zvláštnost, že služby uvedené v bodě 2 přílohy IV směrnice o DPH podle čl. 106 odst. 1 spadají do snížené sazby daně pouze po určité období (do 31. prosince 2010). To rovněž podmiňuje výklad vycházející z aktuálního používání nemovitosti v okamžiku poskytnutí služby. V opačném případě by skutečně bylo snadné toto časové omezení obejít (renovacemi do zásoby u budov, které mohou být v budoucnu používány pro účely bydlení).

35. To vše hovoří pro to, že bod 2 přílohy IV směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se snížená sazba DPH může použít pouze na služby za účelem renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů, které jsou v době provádění těchto prací používány jako soukromé byty nebo obytné domy. Nebrání tedy vnitrostátnímu ustanovení jako je bod 2.24 seznamu I přílohy zákoníku o DPH, které požaduje, aby se uvedené služby týkaly nemovitostí používaných pro účely

¹¹ – Zcela jednoznačně: rozsudek ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19). Viz rovněž rozsudky ze dne 10. dubna 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, bod 40), ze dne 18. května 2017, Latvijas Dzēlzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, bod 69), a ze dne 7. listopadu 2013, Tulicā a Plavošīn (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34).

¹² – V tomto smyslu rozsudky ze dne 1. října 2020, X (snížená sazba DPH pro afrodiviaka) C-331/19, EU:C:2020:786, bod 34), a ze dne 9. března 2017, Oxy cure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 22). Podobně rovněž rozsudky ze dne 22. dubna 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (C-703/19, EU:C:2021:314, bod 37) a ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Španělsko (C-360/11, EU:C:2013:17, bod 86).

bydlení. Nebrání ani názoru daňové správy, podle které se nemovitost považuje za nemovitost používanou pro účely bydlení, pokud je jako taková užívána na začátku prací a po jejich dokončení bude i nadále užívána jako soukromé obydlí. K tomu ovšem není nezbytné, aby byt nebo obytný dům byl během provádění prací obydlen.

C. *Podpůrně: selektivní snížená sazba daně*

36. Bude-li mít Soudní dvůr naproti tomu za to, že výklad bodu 2 přílohy IV směrnice o DPH musí být široký a postačuje, aby renovovaná nemovitost byla někdy v budoucnu užívána pro účely bydlení a příslušný účel zapsaný v katastru nemovitostí je postačující, pak vyvstává otázka, zda Portugalsko v tomto případě přípustně zavedlo selektivní sníženou sazbu daně. Portugalsko by pak totiž omezilo sníženou sazbu daně, která by podle unijního práva byla možná pro všechny nemovitosti použitelné jako byty a obytné domy, na takové nemovitosti, které jsou v okamžiku poskytování plnění jako soukromé byty a obytné domy využívány.

37. Pokud jde o uplatnění snížené sazby DPH stanovené v čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice o DPH, Soudní dvůr rozhodl, že nic v textu tohoto ustanovení nutně nevede k takovému výkladu uvedeného ustanovení v tom smyslu, že se uplatnění této snížené sazby vztahuje na veškeré aspekty určité kategorie služeb podle přílohy III této směrnice. Členské státy mají za podmínky dodržení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, možnost stanovit sníženou sazbu DPH pro konkrétní a zvláštní aspekty kategorie plnění ve smyslu přílohy III směrnice o DPH¹³. Totéž platí tím spíše pro služby tehdy uvedené v příloze IV směrnice o DPH, které mohou být zdaněny nižší sazbou až na základě povolení Rady a pouze po určitou dobu.

38. Možnost takového selektivního uplatnění snížené sazby DPH má být mimo jiné odůvodněna tím, že omezení snížené sazby daně na konkrétní a zvláštní aspekty dotčené kategorie služeb je v souladu se zásadou, podle které musí být výjimky a odchylky vykládány restriktivně¹⁴.

39. To platí, jen pokud jde o výsledek. Navíc Soudní dvůr opakovaně zdůrazňuje, že pravidlo restriktivního výkladu neznámá, že pojmy musí být vykládány způsobem, který by sníženou sazbu zbavil jejich účinků¹⁵. Výklad těchto pojmů totiž musí být v souladu s cíli sledovanými tímto režimem a musí splňovat požadavky daňové neutrality, proto se „pravidlo restriktivního výkladu“ nyní již rovná obsahově prázdnému tvrzení, které je nadbytečné¹⁶.

40. Navíc se (restriktivní nebo široký) výklad ustanovení vždy vztahuje ke znaku skutkové podstaty, který musí být v unijním právu vykládán jednotně (restriktivně nebo široce). Selektivní použití snížené sazby daně se ale netýká výkladu znaku skutkové podstaty v unijním právu. Oprávnění selektivně omezit sníženou sazbu daně primárně vyplývá ze skutečnosti, že se členský stát může rozhodnout, zda sníženou sazbu daně zavede.

¹³ – Rozsudky ze dne 22. září 2022, *The Escape Center* (C-330/21, EU:C:2022:719, bod 34), a ze dne 5. září 2019, *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, bod 42). V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. března 2017, *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, body 25 a 28), a ze dne 6. května 2010, *Komise v. Francie* (C-94/09, EU:C:2010:253, body 25 a násl.).

¹⁴ – Rozsudky ze dne 5. září 2019, *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, bod 43), ze dne 9. listopadu 2017, *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 24) a ze dne 6. května 2010, *Komise v. Francie* (C-94/09 EU:C:2010:253, bod 29).

¹⁵ – Rozsudek ze dne 5. září 2019, *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, bod 32). Podobně rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, body 22 a 23 ke zvláštním režimům), a ze dne 21. března 2013, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, body 23 ke skutkovým podstatám osvobození).

¹⁶ – Zjevné je to zejména v bodě 22 a násl. stanoviska Komise, podle kterého se v projednávané věci použije pravidlo restriktivního výkladu, nevyžaduje však nejrestriktivnější výklad. Právní přidaná hodnota takového tvrzení je sporná.

41. Unijní normotvůrce upravil pro členské státy možnost, aby upravily sníženou sazbu DPH pro dodání zboží a poskytování služeb zahrnutých do kategorií uvedených v příloze III směrnice o DPH. Je tedy na členských státech, aby mezi těmito dodáními zboží a poskytnutími služeb určily konkrétní dodání a poskytnutí, na něž se uplatní snížená sazba¹⁷. Pokud ale členský stát není nucený zavést sníženou sazbu daně¹⁸, může tedy od této snížené sazby daně celkově upustit, pak tím spíše může upustit od jejích částí, tedy zavést ji i částečně (selektivně) (*argumentum a maiore ad minus*).

42. Členský stát může slovy Soudního dvora omezit uplatnění takové snížené sazby daně na konkrétní a zvláštní aspekty tam uvedené kategorie¹⁹. Skutečné užívání jako soukromého bytu a obytného domu v době provádění renovace je takový konkrétní a zvláštní aspekt, protože je možné jej dostatečně určit a oddělit²⁰.

43. V případě, že by výraz soukromý byt a obytný dům měl být tedy chápán ve smyslu jeho formálního vnímání (všechny nemovitosti, které podle katastru nemovitostí slouží pro účely bydlení), pak by v zásadě nebylo v rozporu s unijním právem, pokud Portugalsko tento výraz vykládá s (hmotným) omezením a sníženou sazbu daně uplatňuje pouze na renovace prováděné na bytech a obytných domech, které jsou skutečně užívány k soukromému bydlení.

44. Skutečnost, že tento hmotný výklad je možný až ve spojení se správními předpisy, které k tomu byly přijaty, není – na rozdíl od názoru Komise – na závadu. Článek 288 třetí pododstavec SFEU ponechává vnitrostátním orgánům při provádění směrnice volbu formy a prostředků. Vzhledem k tomu, že v některých členských státech existují takzvané konkretizující správní předpisy, které jsou směrem ven právně závazné a jsou – stejně jako zákon – zveřejňovány v úředním věstníku, bylo by selektivní provedení volitelné snížené sazby daně prostřednictvím kombinace zákona a takovýchto správních předpisů přípustné²¹.

45. Jestliže správní předpis, jak tvrdí Portugalsko v písemném vyjádření, pouze doplňuje vůli portugalského zákonodárce, pak je pochybností ještě méně. Nejedná se ani o uplatnění správního předpisu soudem, jak se zjevně domnívá Komise ve svém vyjádření, nýbrž o výklad zákona. Předkládající soud ve své otázce každopádně vychází z toho, že příslušné omezení vyplývá z vnitrostátního ustanovení.

¹⁷ – Ustálená judikatura Soudního dvora: rozsudky ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další (C-597/17, EU:C:2019:544, bod 44), ze dne 9. listopadu 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 23), a ze dne 11. září 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 23). Podobně k článku 122 rovněž rozsudek ze dne 3. února 2022, Finanzamt A (C-515/20, EU:C:2022:73, bod 37).

¹⁸ – Takto rovněž rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 25).

¹⁹ – Rozsudky ze dne 22. září 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719, bod 34), ze dne 9. září 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, bod 25) a ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie (C-94/09 EU:C:2010:253, bod 28).

²⁰ – Viz rozsudky ze dne 5. září 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, bod 49), ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 47) a ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie (C-94/09 EU:C:2010:253, bod 35).

²¹ – Jinak možná rozsudek ze dne 22. září 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719, bod 39), přičemž v této věci nebylo podrobněji posuzováno, zda tamní správní komentář daňové správy byl správním předpisem konkretizujícím určité ustanovení a členský stát se jej ani nedovolával.

Nejasně naproti tomu rozsudek ze dne 5. května 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, body 45 a 46), který se týkal portugalského správního předpisu relevantního rovněž v projednávané věci, který ale vždy hovoří o pouhé správní praxi, která může být kdykoliv změněna. Konkretizující správní předpisy jsou ale něco jiného než „pouhá správní praxe“ a ani je není možné libovolně měnit a v zásadě pro ně neplatí, že „nejdou odpovídajícím způsobem zveřejňovány“.

D. Požadavky na selektivní sníženou sazbu daně

46. Zavedení selektivní snížené sazby daně ale podléhá určitým omezením. Pokud se členský stát rozhodne selektivně uplatňovat sníženou sazbu DPH na některé konkrétní služby nebo dodání zboží uvedené v příloze III (a rovněž IV) směrnice, je povinen dodržovat zásadu daňové neutrality²². Tato zásada brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně²³.

47. Pro určení, zda jsou zboží nebo služby podobné, je třeba zohlednit především hledisko průměrného spotřebitele. Zboží nebo služby jsou podobné, pokud mají obdobné vlastnosti a slouží stejným potřebám spotřebitelů, a to na základě kritéria srovnatelnosti v použití, a pokud existující rozdíly neovlivňují podstatným způsobem rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit jedno nebo druhé z uvedeného zboží nebo služeb²⁴, jsou tedy pro něj zastupitelné²⁵.

48. Rozhodnutí o podobnosti zboží nebo služeb z perspektivy konečného spotřebitele pochopitelně obsahuje určitý prostor pro uvážení. Soudní dvůr hovoří v souvislosti s normotvůrcem při přijímání opatření daňového povahy o tom, že musí činit rozhodnutí politické, ekonomické a sociální povahy, hierarchicky uspořádat protichůdné zájmy a provést komplexní posouzení. Proto je třeba mu v tomto rámci přiznat širokou posuzovací pravomoc, takže soudní přezkum se musí omezit pouze na přezkum zjevného pochybení²⁶. Soudní dvůr při soudním přezkumu výkonu takovéto pravomoci zejména nemůže posouzení, které provedl unijní normotvůrce, nahradit vlastním posouzením²⁷.

49. Zde nyní vyvstává otázka, zda Soudní dvůr může výkon této rozhodovací pravomoci zákonodárcem členského státu přezkoumat pouze takto omezeným způsobem.

50. Zejména s přihlédnutím k nejnovější judikatuře Soudního dvora musí být odpověď na tuto otázku kladná. Soudní dvůr stále více zdůrazňuje, že Unie sdružuje státy, které uznávají a sdílí hodnoty uvedené v článku 2 SEU²⁸. Mezi hodnoty uvedené v článku 2 SEU, na kterých je Unie založena, patří zejména zásada demokracie.

51. Podle této zásady přísluší vyplnění zákonodárského prostoru pro rozhodování primárně demokraticky zvolenému zákonodárci. Poskytuje-li tedy unijní právo členskému státu takovýto prostor, pak přísluší primárně volenému parlamentu tohoto členského státu. Jiné orgány jsou

²² – Rozsudky ze dne 9. září 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, bod 36), ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další (C-597/17, EU:C:2019:544, bod 46), a ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 28).

²³ – Rozsudky ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 36), ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další (C-597/17, EU:C:2019:544, bod 47), ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 30), ze dne 23. dubna 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248, bod 37) a ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie (C-94/09 EU:C:2010:253, bod 40).

²⁴ – Rozsudky ze dne 3. února 2022, Finanzamt A (C-515/20, EU:C:2022:73, bod 44), ze dne 9. září 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, bod 38), ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další (C-597/17, EU:C:2019:544, bod 48), ze dne 9. listopadu 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 31), a ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 54).

²⁵ – Takto výslovně rozsudek ze dne 9. září 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, bod 39). Rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 33), používá výraz, že výrobky jsou vzájemně zastupitelné.

²⁶ – Rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, body 54). V tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 10. prosince 2002, British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, bod 123), a ze dne 17. října 2013, Billerud Karlsborg a Billerud Skärblacksa (C-203/12, EU:C:2013:664, bod 35).

²⁷ – Takto výslovně ještě rozsudek ze dne 17. října 2013, Billerud Karlsborg a Billerud Skärblacksa (C-203/12, EU:C:2013:664, bod 35).

²⁸ – Rozsudek ze dne 24. června 2019, Komise v. Polsko (Nezávislost Nejvyššího soudu) (C-619/18, EU:C:2019:531, body 42 a 43). K respektování zásady demokracie při výkladu směrnic viz rovněž rozsudek ze dne 9. března 2010, Komise v. Německo (C-518/07, EU:C:2010:125, bod 41).

proto při přezkumu tohoto parlamentního prostoru pro rozhodování z *podstaty věci* omezeny. Nemohou svým vlastním názorem na podobnost zboží nebo služeb nahradit názor demokraticky legitimovaného orgánu. To platí pro vnitrostátní soudy stejnou měrou jako pro soudy unijní.

52. Soudní dvůr tedy může konstatovat, že zákonodárce (unijní i členského státu) porušil zásadu neutrality, pouze tehdy, když svou rozhodovací pravomoc zjevně překročil. Tak tomu je ale až v případech, kdy jsou z perspektivy průměrného spotřebitele rozdílně zdaněné služby nebo dodání zboží téměř totožné, takže je lze bez dalšího zaměnit. Pouze tehdy dochází k narušení vzájemné hospodářské soutěže poskytovatelů těchto služeb nebo zboží, které již není slučitelné se zásadou neutrality.

53. Z tohoto důvodu se Soudní dvůr dosud v zásadě zdržoval konstatování porušení zásady neutrality, pokud normotvůrce připouští, že se snížená sazba daně uplatní pouze na knihy (ale nikoliv elektronické²⁹), pouze na dodání koní určených na porážku (ale nikoliv závodních³⁰) a pouze na pronájem tábořišť (ale nikoliv na pronájem kotvišť pro lodě³¹). Totéž platí, pokud členské státy stanoví nižší sazbu daně nebo od daně osvobodí pouze čerstvé pečivo (nikoliv ale pečivo, které překročí určitou dobu minimální trvanlivosti³²), pouze podniky provozující atrakce na mobilních trzích (a nikoliv zábavní parky provozované trvale na jednom místě³³), nikoliv všechny léčivé přípravky (nýbrž pouze některé, i v závislosti na jejich použití³⁴), pouze vozidla taxislužby (nikoliv ale veškerou přepravu osob osobními motorovými vozidly³⁵), pouze tištěné knihy (nikoliv knihy na jiných fyzických nosičích³⁶).

54. O zjevné překročení legislativního prostoru pro uvážení se v projednávané věci však nejedná. Rozdílně zdaněné služby zde nejsou téměř totožné, takže nedochází k narušení hospodářské soutěže.

55. Prodejce (nepoužívaného) renovovaného bytu totiž nekonkuruje majiteli bytu, který svůj (používaný) byt nechá renovovat a pak je zatížen pouze sníženou sazbou daně. I kdyby byl posledně uvedený podnikatelem (např. pronajímatelem), nekonkuruje na jednom trhu prodeji. Rovněž podnik provádějící renovace, který renovuje (nepoužívaný) byt, nekonkuruje podniku provádějícímu renovace, který renovuje používaný byt, protože příslušný příjemce plnění si nemůže svobodně zvolit sazbu daně. Pro něj je renovace vždy zdaněna buď sníženou sazbou (jako již používaný byt), nebo vždy běžnou sazbou (jako ještě nepoužívaný byt). Sazba daně tudíž neovlivňuje výběr příslušného podniku provádějícího renovaci příjemce plnění. Zásada neutrality tedy není dotčena.

56. Nenabízí se ani (neodůvodněné) nerovné zacházení s v úvahu přicházejícími konečnými spotřebiteli ve smyslu článku 20 Listiny základních práv³⁷. Zaprvé není kupující renovovaného bytu srovnatelný s majitelem bytu, který si nechá svůj byt renovovat, protože první je příjemcem dodání a druhý příjemcem služby. Navíc si, podléhá-li nabytí renovovaného bytu v Portugalsku zdanění, prodávající může odečíst daň na vstupu (nezávisle na sazbě daně na renovace). Není-li

²⁹ – Rozsudek ze dne úterý 7. března 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, body 70 a násl.).

³⁰ – Rozsudek ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko (C-41/09, EU:C:2011:108, bod 66).

³¹ – Rozsudek ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 38).

³² – Rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, body 36).

³³ – Rozsudky ze dne 9. září 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, bod 48).

³⁴ – Rozsudky ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další (C-597/17, EU:C:2019:544, bod 49).

³⁵ – Rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 60).

³⁶ – Rozsudek ze dne 11. září 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 34).

³⁷ – K relevantnosti v právu daně z přidané hodnoty viz jen rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, body 41 a násl.).

nabytí zdaněno, pak prodávající sice nemá nárok na odpočet a do ceny započítá běžnou sazbu daně. Nabytí je ale bez daně, to znamená, že nabyvateli bude přinejmenším poskytnuta úleva v podobě daně z přidané hodnoty připadající na přidanou hodnotu vytvořenou samotným prodávajícím (tedy přinejmenším z jeho zisku). Totéž platí pro nemovitosti, které se používají k jiným komerčním účelům (jako hotel nebo rekreační ubytování).

57. I v tomto ohledu lze pochopit, že portugalský zákonodárce omezil sníženou sazbu daně na nemovitosti, které v době renovace jsou skutečně užívány k bydlení. Je to o to zjevnější, pokud omezením snížené sazby daně má být ze společenskopolitických důvodů poskytnuta úleva zejména soukromým vlastníkům bytů nebo obytných domů, které jsou zároveň užívány pro bydlení. Porušení zásady daňové neutrality v tom spatřovat nelze.

V. Závěry

58. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) takto:

„Bod 2 přílohy IV směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se snížená sazba DPH může použít pouze na služby poskytované za účelem renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů, které jsou v době provádění těchto prací používány jako soukromé byty nebo obytné domy. O používání jako soukromý byt nebo obytný dům se jedná i tehdy, když příjemce plnění přenechal nemovitost k bydlení třetí osobě. Pro použití snížené sazby daně ale není nezbytné, aby byl byt nebo obytný dům obýván během poskytování plnění.“