



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 5. mája 2022*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Sadzby – Prechodné ustanovenia pre niektoré služby vyžadujúce si veľké zapojenie pracovnej sily – Bod 2 prílohy IV – Obnova a oprava súkromných obydlí – Uplatnenie zníženej sadzby DPH na služby opravy a údržby výťahov obytných budov“

Vo veci C-218/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko) zo 17. februára 2021 a doručený Súdnemu dvoru 1. apríla 2021, ktorý súvisí s konaním:

Autoridade Tributária e Aduaneira

proti

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

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predsedníčka šiestej komory I. Ziemele, sudcovia T. von Danwitz a A. Kumin (spravodajca),

generálna advokátka: T. Ćapeta,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA, v zastúpení: J. Vilaça da Fonseca, advokát,
- portugalská vláda, v zastúpení: pôvodne P. Barros da Costa, L. Inez Fernandes a R. Campos Laires, neskôr P. Barros da Costa a R. Campos Laires, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Afonso a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: portugálčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu bodu 2 prílohy IV k smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňový a colný úrad, Portugalsko) (ďalej len „daňový úrad“) a spoločnosťou DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA (ďalej len „DSR“) vo veci sadzby dane z pridanej hodnoty (DPH) uplatniteľnej na služby opravy a údržby výťahov vykonávané touto spoločnosťou.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Smernica o DPH obsahuje hlavu VIII, nazvanú „Sadzby“, ktorá obsahuje kapitolu 2 s názvom „Skladba a výška sadzieb“. V tejto kapitole sa nachádzajú najmä články 96 a 98 tejto smernice.
- 4 Článok 96 tejto smernice stanovuje:
„Členské štáty uplatňujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú určí každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb.“
- 5 Článok 98 ods. 1 a 2 tej istej smernice znie:
„1. Členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.
2. Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III.
...“
- 6 V čase skutkových okolností vo veci samej hlava VIII smernice o DPH obsahovala kapitolu 3, nazvanú „Dočasné ustanovenia pre niektoré služby s vysokým podielom práce“. V tejto kapitole sa nachádzali najmä články 106 a 107 tejto smernice.
- 7 Článok 106 uvedenej smernice stanovoval:
„Rada [Európskej únie] môže jednomyseľne na návrh [Európskej] komisie povoliť členským štátom, aby na služby uvedené v prílohe IV uplatňovali najdlhšie do 31. decembra 2010 znížené sadzby stanovené v článku 98.

Znížené sadzby sa môžu uplatňovať na služby uvedené v najviac dvoch kategóriách uvedených v prílohe IV.

Vo výnimočných prípadoch môže byť členský štát oprávnený uplatňovať znížené sadzby na služby z troch uvedených kategórií.“

8 Článok 107 tej istej smernice stanovoval:

„Služby uvedené v článku 106 musia spĺňať tieto podmienky:

- a) musia zahŕňať vysoký podiel práce,
- b) musia byť prevažne poskytované priamo konečnému spotrebiteľovi,
- c) musia byť hlavne poskytované na miestnej úrovni a nemali by spôsobovať narušenie hospodárskej súťaže.

Okrem toho musí existovať úzka väzba medzi znížením cien vyplývajúcim zo zníženia sadzby a pravdepodobným zvýšením dopytu a zamestnanosti. Uplatňovanie zníženej sadzby nesmie ohroziť dobré fungovanie vnútorného trhu.“

9 Príloha IV k smernici o DPH obsahovala zoznam služieb uvedených v článku 106 tejto smernice. Bod 2 tejto prílohy znel:

„obnova a oprava súkromných obydlí s výnimkou materiálov, ktoré tvoria významnú časť hodnoty poskytnutej služby“.

10 Kapitola 3 hlavy VIII smernice o DPH, ako aj príloha IV k tejto smernici boli zrušené smernicou Rady 2009/47/ES z 5. mája 2009, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112, pokiaľ ide o znížené sadzby dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 116, 2009, s. 18). Naproti tomu bol smernicou 2009/47 do prílohy III smernice o DPH vložený bod 10a, pričom táto príloha obsahuje zoznam dodaní tovarov a poskytnutí služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby DPH uvedené v článku 98 tejto smernice. Obsah tohto bodu 10a je totožný s obsahom bodu 2 predchádzajúcej prílohy IV k smernici o DPH.

Portugalské právo

Zákon o DPH

11 Článok 18 ods. 1 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z pridanej hodnoty) v znení uplatniteľnom v čase skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“) stanovoval:

„Daňové sadzby sú tieto:

- a) pri dovozoch, dodaní tovarov a poskytnutí služieb uvedených v zozname I, ktorý tvorí prílohu tohto zákona, je sadzba 5 %;

...

- c) pri ostatných dovozoch, dodaní tovarov a poskytnutí služieb je sadzba 21 %.“

12 Bod 2.24 zoznamu I pripojeného k zákonu o DPH stanovoval:

„Zmluvy o dielo na účely zlepšenia, prerobenia, renovácie, obnovy, opravy a konzervovania budov a samostatných častí budov používaných na bývanie, s výnimkou upratovacích služieb, údržby zelene a zmlúv o dielo týkajúcich sa nehnuteľného majetku, ktorý zahŕňa všetky prvky pozostávajúce z bazénov, sáun, tenisových kurtov, golfových ihrísk alebo minigolfových ihrísk a podobných zariadení, alebo ich častí.

Znížená sadzba sa neuplatňuje na zabudované materiály, pokiaľ ich hodnota nepresiahne 20 % celkovej hodnoty poskytnutej služby.“

Občiansky zákonník

13 Podľa článku 204 Código Civil (Občiansky zákonník):

„1. Nehnuteľným majetkom sú:

...

e) integrálne časti poľnohospodárskych a mestských nehnuteľností.

...

3. Neoddeliteľnou súčasťou je každá hnutelná vec, ktorá vecne súvisí s nehnuteľnosťou trvalým spôsobom.“

14 Článok 1207 tohto zákona stanovuje:

„Zmluva o dielo je zmluva, ktorou sa jedna zo strán zaväzuje u druhej strany splniť určitú úlohu za určenú cenu.“

15 Podľa článku 1421 ods. 2 písm. b) uvedeného zákonníka sa výťahy považujú za spoločné časti budovy.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 DSR je spoločnosťou, ktorá pôsobí v oblasti výroby výťahov, zdvíhacích zariadení a pohyblivých chodníkov, a tiež poskytuje služby opravy a údržby výťahov.

17 V roku 2007 uplatnila zníženú sadzbu DPH na služby reorganizácie a opravy výťahov, ktoré uskutočnila, pričom fakturovala materiály obsiahnuté v rámci týchto plnení bežnou sadzbou DPH.

18 Po daňovej kontrole v priebehu roka 2011 daňová správa konštatovala, že DSR nesprávne uplatnila zníženú sadzbu DPH na tieto služby.

19 DSR podala proti daňovým výmerom v nadväznosti na túto daňovú kontrolu žalobu na Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Správny a daňový súd Porto, Portugalsko), ktorý jej vyhovel rozsudkom zo 16. októbra 2017. V tejto súvislosti tento súd najmä dospel k záveru, že výťahy sú

neoddeliteľnou súčasťou budov, v ktorých sú inštalované, a že preto uplatnenie zníženej sadzby DPH, pokiaľ ide o služby opravy a údržby takýchto výťahov, nie je vylúčené pod podmienkou, že tieto služby sa zrealizujú v rámci zmluvy o dielo a že táto sadzba sa uplatní len na vykonanú prácu.

- 20 Daňová správa podala proti rozsudku zo 16. októbra 2017 odvolanie na Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd, Portugalsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 21 Na podporu svojej žaloby daňová správa tvrdí, že podľa bodu 2.24 zoznamu I pripojeného k zákonníku o DPH sa znížená sadzba DPH uplatňuje na určité zmluvy o dielo týkajúce sa nehnuteľností určených na bývanie, s výnimkou materiálov, ktoré tvoria významnú časť poskytnutej služby. S cieľom objasniť obsah tohto bodu 2.24, vydalo Direcção de Serviços do IVA (Riaditeľstvo služieb DPH, Portugalsko) obežníky, ktoré sú pre daňovú správu záväzné.
- 22 V tejto súvislosti z obežníku č. 30036 zo 4. apríla 2001 vyplýva, že výraz „budovy používané na bývanie“ nachádzajúci sa v uvedenom bode 2.24, treba vykladať reštriktívne, keďže *ratio legis* tohto ustanovenia neumožňuje predpokladať, že by sa toto ustanovenie vzťahovalo na služby opravy a údržby zariadení, ktoré tvoria neoddeliteľnú súčasť nehnuteľností. Služby opráv a údržby výťahov tak mali byť zdanené bežnou sadzbou DPH bez toho, aby bola v tomto kontexte relevantná definícia uvedená v článku 1421 ods. 2 písm. b) Občianskeho zákonníka, ktorá zahŕňa výťahy do spoločných priestorov nehnuteľnosti.
- 23 Okrem toho daňový orgán tvrdí, že jeho výklad je v súlade s právom Únie, keďže z judikatúry Súdneho dvora, najmä z rozsudku z 8. mája 2003, Komisia/Francúzsko (C-384/01, EU:C:2003:264), vyplýva, že členské štáty majú možnosť obmedziť uplatnenie zníženej sadzby DPH na konkrétne a špecifické aspekty dodávky tovarov alebo poskytovania služieb, pričom táto možnosť je v súlade so zásadou, podľa ktorej výnimky alebo odchýlky musia byť vykladané reštriktívne.
- 24 Vnútroštátny súd poznamenáva, že uplatnenie zníženej sadzby DPH patrí do harmonizovanej oblasti a že v prejednávanej veci je relevantná bod 2 prílohy IV k smernici o DPH, podľa ktorej sa znížená sadzba DPH môže uplatniť na obnovu a opravu súkromných obydí s vylúčením materiálov, ktoré predstavujú významnú časť hodnoty poskytnutej služby. Tento súd má však pochybnosti, pokiaľ ide o to, či sa na predmetné služby reorganizácie a opravy výťahov vzťahuje tento bod 2 prílohy IV.
- 25 Podľa uvedeného súdu by prijatie reštriktívnejšieho stanoviska daňovej správy znamenalo zamietnuť tvrdenie uvedené v rozsudku zo 16. októbra 2017, podľa ktorého sa znížená sadzba DPH uplatňuje na určité „zmluvy o dielo“ týkajúce sa „nehnuteľností“ „používaných na bývanie“, pričom tieto pojmy sú uvedené v bode 2.24 zoznamu I pripojeného k zákonníku o DPH, a vykladané okrem iného v súlade s inými vnútroštátnymi ustanoveniami, ako je článok 204 ods. 1 písm. e) a článok 204 ods. 3, článok 1207 alebo článok 1421 ods. 2 písm. b) Občianskeho zákonníka.

26 Za týchto podmienok Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Je uplatnenie bodu [2.24] zoznamu I, ktorý je prílohou zákona o DPH, v súlade s právom... [Ú]nie, najmä s prílohou IV [k smernici o DPH], v tom zmysle, že zahŕňa opravu a údržbu výťahov uskutočnenú spoločnosťou, na ktorú sa vzťahujú skutočnosti uvedené v tomto návrhu, a že vyžaduje uplatnenie zníženej sadzby DPH?
2. Je uplatnenie tohto ustanovenia zákona o DPH, ktoré zohľadňuje aj iné ustanovenia vnútroštátneho práva – článok 1207, článok 204 ods. 1 písm. [e]), článok 204 ods. 3 a článok 1421 ods. 2 písm. [b]) Občianskeho zákonníka (ustanovenia týkajúce sa pojmov ‚zmluva o dielo‘ a ‚nehnutelnosť‘, a predpokladu, že výťah je spoločnou časťou budov, ktoré sú v spoluvlastníctve) – v súlade s právom Únie..., najmä s prílohou IV [k smernici o DPH]?“

O prejudiciálnych otázkach

- 27 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má bod 2 prílohy IV k smernici o DPH vykladať v tom zmysle, že pod pojem „obnova a oprava súkromných obydľí“ v zmysle tohto ustanovenia patria služby opravy a rekonštrukcie výťahov obytných budov.
- 28 Bod 2 prílohy IV k smernici o DPH v spojení s článkom 106 tejto smernice oprávňovala členské štáty uplatniť zníženú sadzbu DPH na služby spojené s „obnovou a opravou súkromných obydľí s výnimkou materiálov, ktoré tvoria významnú časť hodnoty poskytnutej služby“.
- 29 V prípade neexistencie odkazu na právo členských štátov a relevantnej definície v smernici o DPH sa pojmy uvedené v bode 2 prílohy IV k tejto smernici majú vykladať jednotne a nezávisle od kvalifikácií používaných v členských štátoch v súlade s ich zvyčajným významom v bežnom jazyku pri súčasnom zohľadnení súvislostí, v ktorých sa používajú, ako aj cieľov sledovaných právnu úpravou, ktorej sú súčasťou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. júla 2020, AJPF Caraș-Severin a DGRFP Timișoara, C-716/18, EU:C:2020:540, bod 30, ako aj citovanú judikatúru, a zo 17. decembra 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, bod 42).
- 30 Na úvod, v rozsahu, v akom sa znížená sadzba DPH podľa bodu 2 prílohy IV k smernici o DPH neuplatňuje na materiály, ktoré predstavujú významnú časť hodnoty poskytnutej služby, stačí poznamenať, že tento aspekt nie je v prejednávanej veci kontroverzný, keďže DSR fakturovala v bežnej sadzbe všetky zabudované materiály, pričom znížená sadzba sa uplatnila len na vykonané práce.
- 31 Po tomto spresnení treba uviesť, že zo znenia tohto bodu 2 prílohy IV na jednej strane vyplýva, že toto ustanovenie sa vzťahuje na dve odlišné činnosti, a to na obnovu a opravu, a na druhej strane, že tieto činnosti sa musia vzťahovať na súkromné obydľia.
- 32 Pokiaľ ide o pojmy „obnova“ a „oprava“, treba uviesť, že tieto pojmy sa týkajú obnovy predmetu do nového stavu a opravy poškodeného objektu.
- 33 Takéto služby sa vyznačujú najmä príležitostnou povahou, takže samotné služby údržby, ktoré sú poskytované pravidelne a nepretržite, nemožno považovať za súčasť bodu 2 prílohy IV k smernici o DPH.

- 34 Pokiaľ ide o výraz „súkromné obydlia“, treba uviesť, že pojem „obydlie“ vo všeobecnosti označuje nehnuteľnosť, či dokonca hnutelnú vec, alebo jej časť, určenú na bývanie, a teda slúži na bývanie jednej alebo viacerých osôb. Okrem toho prídavné meno „súkromné“ umožňuje vykonať rozlíšenie od obydlií, ktoré nie sú súkromné, ako sú služobné byty alebo hotely.
- 35 Služby obnovy a opravy uvedené v bode 2 prílohy IV k smernici o DPH sa preto musia týkať nehnuteľností používaných na súkromné bývanie, zatiaľ čo na služby vzťahujúce sa na nehnuteľnosti používané na iné účely, ako sú napríklad komerčné účely, sa toto ustanovenie nevzťahuje.
- 36 V tejto súvislosti portugalská vláda v podstate tvrdí, že výraz „súkromné obydlie“, keďže je menej široký ako výrazy „budova“ alebo „nehnuteľnosť na bývanie“, odkazuje individuálne na každú zo samostatných častí nehnuteľnosti skutočne určených na bývanie, nad ktorými vlastník alebo nájomca vykonáva úplnú kontrolu, a že je potrebné odlíšiť od nich spoločné priestory takej nehnuteľnosti. Podľa tohto konceptu sa teda na služby obnovy a opravy týkajúce sa spoločných zariadení, vrátane výťahov, nevzťahuje bod 2 prílohy IV k smernici o DPH.
- 37 V tejto súvislosti však treba konštatovať, že v prípade obytnej budovy tvorenej viacerými bytmi sú spoločné zariadenia vo všeobecnosti dôležité, ba dokonca nevyhnutné na používanie individuálnych bytov.
- 38 Za týchto podmienok treba konštatovať, že pokiaľ ide o takéto obytné budovy, na spoločné zariadenia sa vzťahuje pojem „súkromné obydlia“ v zmysle bodu 2 prílohy IV k smernici o DPH, takže toto ustanovenie sa vzťahuje na služby obnovy a opravy týkajúce sa týchto zariadení. Z tohto dôvodu výťahy, ktoré tvoria neoddeliteľnú súčasť budov, ktoré ich majú k dispozícii, sú zahrnuté do uvedených zariadení.
- 39 Preto treba zo znenia bodu 2 prílohy IV k smernici o DPH vyvodiť záver, že toto ustanovenie sa vzťahuje na služby opravy a obnovy výťahov obytných budov s výnimkou služieb údržby takýchto výťahov.
- 40 Pokiaľ ide o kontext, do ktorého patrí bod 2 prílohy IV k smernici o DPH, toto ustanovenie v rozsahu, v akom umožňuje uplatnenie zníženej sadzby DPH, predstavuje výnimku zo zásady uplatňovania bežnej sadzby, a preto sa má vykladať striktnie [pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. októbra 2020, Staatssecretaris van Financiën (Znížená sadzba DPH pre afrodisiáká), C-331/19, EU:C:2020:786, bod 30 a citovanú judikatúru].
- 41 Výklad uvedený v bode 39 tohto rozsudku je v rozsahu, v akom sa zakladá na význame spoločných zariadení na účel používania individuálnych bytov v obytnej budove, v súlade s touto požiadavkou.
- 42 Treba však dodať, že vzhľadom na to, že na služby obnovy a opravy uskutočnené v budovách používaných na iné účely ako na bývanie, sa naďalej vzťahuje bežná sadzba DPH, treba vykonať pomerné rozdelenie v prípade služieb obnovy a opravy týkajúcich sa spoločných priestorov budov na zmiešané využitie, ktoré zahŕňajú časti určené na súkromné bývanie a časti určené na iné účely, ako sú napríklad komerčné účely.
- 43 Výklad uvedený v bode 39 tohto rozsudku je tiež v súlade s cieľom sledovaným prílohou IV k smernici o DPH, keďže z názvu hlavy VIII kapitoly 3 tejto smernice vyplýva, že normotvorca Únie mal v úmysle znížiť DPH zameranú na služby s vysokou intenzitou pracovnej sily, čo je prípad služieb opravy a obnovy výťahov.

- 44 Ako tvrdí portugalská vláda, Súdny dvor rozhodol, že členské štáty majú možnosť selektívne uplatňovať zníženú sadzbu DPH, pod podmienkou, že jednak na účely uplatnenia zníženej sadzby izolujú len konkrétne a špecifické aspekty predmetnej kategórie plnení a jednak budú rešpektovať zásadu daňovej neutrality (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. septembra 2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, body 42 a 43, ako aj citovanú judikatúru).
- 45 Hoci v prejednávanej veci prináleží v konečnom dôsledku vnútroštátnemu súdu vykladať vnútroštátne právo, a teda preskúmať, či portugalský zákonodarca prebral selektívnym spôsobom bod 2 prílohy IV k smernici o DPH, keďže z pôsobnosti zníženej sadzby DPH vylúčil služby týkajúce sa výťahov obytných budov, nič v texte vnútroštátneho ustanovenia, ktorým sa vykonáva tento bod 2, teda v bode 2.24 zoznamu I pripojeného k zákonu o DPH, sa nezdá, že nasvedčuje tomu, že by tento zákonodarca tak konal, keďže stanovisko daňovej správy spočíva naopak v reštriktívnom výklade, presadzovanom internými inštrukciami.
- 46 Keďže ustanovenia smernice musia byť vykonané s nepochybniteľnou záväznosťou, ako aj s požadovanou konkrétnosťou, presnosťou a jasnosťou, členský štát sa nemôže odvolávať na jednoduchú správnu prax, ktorú môžu správne orgány zmeniť podľa vlastného uváženia a ktorá nie je primerane uverejnená, aby preukázal selektívne prebratie ustanovenia smernice o DPH umožňujúceho uplatnenie zníženej sadzby DPH na kategóriu služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. júna 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, EU:C:2009:345, body 42 a 43, ako aj citovanú judikatúru).
- 47 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že bod 2 prílohy IV k smernici o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že pod pojem „obnova a oprava súkromných obydlí“ v zmysle tohto ustanovenia patria služby opravy a obnovy výťahov obytných budov s výnimkou služieb údržby takýchto výťahov.

O trovách

- 48 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

Bod 2 prílohy IV k smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že pod pojem „obnova a oprava súkromných obydlí“ v zmysle tohto ustanovenia patria služby opravy a obnovy výťahov obytných budov s výnimkou služieb údržby takýchto výťahov.

Podpisy