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. Ćapeta,

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 Fonsecou, 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 téže 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 věcně 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 Caraş-Severin a DGRFP Timişoara, 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 přídavné 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 vlastník 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 afrodiziaka), 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.