Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

5. svibnja 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Stopa – Privremene odredbe za određene radno intenzivne usluge – Točka 2. Priloga IV. – Obnova i popravak privatnih stanova – Primjena snižene stope PDV-a na usluge popravka i održavanja dizala u stambenim nekretninama”

U predmetu C-218/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud, Portugal), odlukom od 17. veljače 2021., koju je Sud zaprimio 1. travnja 2021., u postupku

Autoridade Tributária e Aduaneira

protiv

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

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: I. Ziemele, predsjednica vijeća, T. von Danwitz i A. Kumin (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: T. Ćapeta,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA, J. Vilaça da Fonseca, *advogado*,

– za portugalsku vladu, u početku P. Barros da Costa, L. Inez Fernandes i R. Campos Laires, a zatim P. Barros da Costa i R. Campos Laires, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, M. Afonso i V. Uher, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

* Jezik postupka: portugalski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje točke 2. Priloga IV. Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) i društva DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA (u daljnjem tekstu: društvo DSR), u vezi sa stopom poreza na dodanu vrijednost (PDV) koja se primjenjuje na usluge popravka i održavanja dizala obavlja to društvo.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva o PDV-u sadržava glavu VIII., naslovljenu „Stope”, u kojoj se nalazi poglavlje 2., naslovljeno „Struktura i razina stopa”. U okviru tog poglavlja nalaze se, među ostalim, članci 96. i 98. te direktive.

4 Članak 96. navedene direktive predviđa:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga. ”

5 Stavci 1. i 2. članka 98. te direktive glase kako slijedi:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

[...]”

6 Glava VIII. Direktive o PDV-u je u vrijeme nastanka činjenica iz glavnog postupka sadržavala poglavlje 3., naslovljeno „Privremene odredbe za određene radno intenzivne usluge”. U okviru tog poglavlja nalazili su se, među ostalim, članci 106. i 107. te direktive.

7 Člankom 106. navedene direktive određivalo se:

„Vijeće [Europske unije] može, jednoglasno na prijedlog [Europske] [k]omisije, dopustiti državama članicama da primjenjuju do najkasnije 31. prosinca 2010. snižene stope iz članka 98. na usluge iz Priloga IV.

Snižene stope mogu se primjenjivati na usluge iz ne više od dviju kategorija iz Priloga IV.

U iznimnim slučajevima, državi članici se može dopustiti da primjenjuje snižene stope na usluge iz tri od navedenih kategorija.”

8 Članak 107. iste direktive propisivao je:

„Usluge iz članka 106. moraju zadovoljavati sljedeće uvjete:

(a) moraju biti radno intenzivne;

(b) moraju se u velikoj mjeri pružati izravno krajnjim potrošačima;

(c) moraju biti uglavnom lokalnog karaktera i mora gotovo ne postojati mogućnost da uzrokuju narušavanje tržišnog natjecanja.

Mora također postojati bliska veza između smanjenja cijena koje proizlazi iz snižene stope i predvidivog povećanja potražnje i zapošljavanja. Primjena snižene stope ne smije dovoditi u pitanje uredno funkcioniranje unutarnjeg tržišta.”

9 Prilog IV. Direktive o PDV-u sadržavao je popis usluga na koje se odnosi članak 106. te direktive. Točka 2. tog priloga glasila je kako slijedi:

„obnova i popravci privatnih stanova, osim materijala koji čine značajni dio vrijednosti isporučene usluge”.

10 Poglavlje 3. glave VIII. Direktive o PDV-u i Prilog IV. toj direktivi stavljeni su izvan snage Direktivom Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009. o izmjeni Direktive 2006/112 o sniženim stopama poreza na dodanu vrijednost (SL 2009., L 116, str. 18.). Nasuprot tomu, Direktivom 2009/47 u Prilog III. Direktivi o PDV-u umetnuta je točka 10.a, te time taj prilog sadržava popis isporuka robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope PDV-a navedene u članku 98. te direktive. Sadržaj te točke 10.a istovjetan je sadržaju točke 2. bivšeg Priloga IV. Direktivi o PDV-u.

Portugalsko pravo

Zakonik o PDV-u

11 Članak 18. stavak 1. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakonik o PDV-u), određuje:

„Porezne stope su sljedeće:

(a) za uvoz robe, isporuke robe i usluga navedene na popisu I. priloženom ovom zakoniku, stopa iznosi 5 %;

[...]

c) za ostali uvoz robe, isporuke robe i usluga, stopa iznosi 21 %.”

12 Točka 2.24 popisa I. priloženog Zakoniku o PDV-u određivala je:

„Ugovori o djelu s ciljem poboljšanja, rekonstrukcije, obnove, restauracije, popravka i održavanja nekretnina i samostalnih dijelova nekretnina namijenjenih stanovanju, osim usluga čišćenja, održavanja zelenih površina i ugovori o djelu koji se odnose na nekretnine koje u potpunosti ili djelomično obuhvaćaju elemente koje čine bazeni, saune, teniski tereni, tereni za golf ili minigolf i slični objekti.

Snižena se stopa ne primjenjuje na ugrađene materijale, osim ako njihova vrijednost ne prelazi 20 % ukupne vrijednosti pružene usluge."

Građanski zakonik

13 U skladu s člankom 204. Código Civil (Građanski zakonik):

„1. Nekretninama se smatraju:

[...]

(e) sastavni dijelovi nekretnina u poljoprivrednim i gradskim područjima.

[...]

3. Sastavni dio je i svaka pokretnina koja je trajno fizički povezana s nekretninom."

14 Članak 1207. tog zakonika određuje:

„Ugovor o djelu je ugovor kojim se jedna stranka obvezuje drugoj stranci da će, po određenoj cijeni, izvršiti određenu zadaću."

15 U skladu s člankom 1421. stavkom 2. točkom (b) navedenog zakonika, za dizala se pretpostavlja da su zajednički dijelovi zgrade.

Glavni postupak i prethodna pitanja

16 Društvo DSR bavi se proizvodnjom dizala, dizalica i pokretnih staza te pruža i usluge popravka i održavanja dizala.

17 Ono je, tijekom 2007., na usluge adaptacije i popravka dizala koje je obavilo primijenilo sniženu stopu PDV-a, pri čemu je na materijale ugrađivane pri pružanju tih usluga naplaćivalo PDV po standardnoj stopi.

18 Slijedom poreznog nadzora obavljenog 2011., porezna je uprava utvrdila da je društvo DSR pogrešno primijenilo sniženu stopu PDV-a na te usluge.

19 Društvo DSR osporilo je porezna rješenja donesena slijedom tog poreznog nadzora u postupku pred Tribunalom Administrativo e Fiscal do Porto (Upravni i porezni sud u Portu, Portugal), koji je njegov zahtjev prihvatio presudom od 16. listopada 2017. U tom je pogledu taj sud, među

ostalim, smatrao da su dizala sastavni dio zgrada u koje su ugrađena i da stoga u odnosu na usluge popravka i održavanja takvih dizala nije isključena primjena snižene stope PDV-a, pod uvjetom da se te usluge izvršavaju u okviru ugovora o djelu i da se stopa primjenjuje samo na rad.

20 Porezna je uprava podnijela žalbu protiv presude od 16. listopada 2017. pred Supremo Tribunalom Administrativo (Visoki upravni sud, Portugal), sudom koji je uputio zahtjev.

21 U prilog svojoj žalbi porezna uprava ističe da se, u skladu s točkom 2.24 popisa I. priloženog Zakoniku o PDV-u, snižena stopa PDV-a primjenjuje na određene ugovore o djelu koji se odnose na nekretnine namijenjene stanovanju, osim materijala koji čine značajan dio vrijednosti isporučene usluge. Direcção de Serviços do IVA (Uprava za PDV, Portugal) je, u svrhu pojašnjenja sadržaja te točke 2.24, objavio okružnice, koje su obvezujuće za poreznu upravu.

22 U tom pogledu, iz okružnice br. 30036 od 4. travnja 2001. proizlazi da „nekretnine namijenjene stanovanju”, iz navedene točke 2.24, treba usko tumačiti s obzirom na to da *ratio legis* te odredbe ne omogućava da se zamisli njezina primjena na usluge popravka i održavanja opreme koja čini sastavni dio nekretnina. Stoga bi u odnosu na usluge popravka i održavanja dizala PDV trebalo obračunavati po standardnoj stopi, pri čemu, u tom kontekstu, nije relevantna definicija iz članka 1421. stavka 2. točke (b) Građanskog zakonika, prema kojoj se dizala ubrajaju u zajedničke dijelove nekretnine.

23 Osim toga, porezna uprava navodi da je njezino tumačenje u skladu s pravom Unije, s obzirom na to da iz sudske prakse Suda, osobito iz presude od 8. svibnja 2003., Komisija/Francuska (C-384/01, EU:C:2003:264), proizlazi da države članice imaju mogućnost ograničiti primjenu snižene stope PDV-a na konkretne i posebne aspekte isporuke robe ili usluga, pri čemu je ta mogućnost u skladu s načelom prema kojem izuzeća ili odstupanja moraju usko tumačiti.

24 Sud koji je uputio zahtjev ističe da je primjena snižene stope PDV-a obuhvaćena usklađenim područjem i da je u ovom slučaju relevantna točka 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u, u skladu s kojom se snižena stopa PDV-a može primijeniti na obnovu i popravak privatnih stanova, osim na materijale koji čine značajan dio vrijednosti isporučene usluge. Međutim, taj sud izražava dvojbe o tome jesu li usluge adaptacije i popravka dizala o kojima je riječ obuhvaćene tom točkom 2. Priloga IV.

25 Prema mišljenju navedenog suda, prihvaćanje restriktivnijeg stajališta porezne uprave značilo bi odbijanje tvrdnje koja se zagovara u presudi od 16. listopada 2017., a u skladu s kojom je snižena stopa PDV-a primjenjiva na određene „ugovore o djelu” koji se odnose na „nekretnine” koje su „namijenjene stanovanju”, kako se ti pojmovi pojavljuju u točki 2.24 popisa I. priloženog Zakoniku o PDV-u i kako su usto protumačeni, u skladu s drugim nacionalnim odredbama, poput članka 204. stavka 1. točke (e) i stavka 3., članka 1207. ili članka 1421. stavka 2. točke (b) Građanskog zakonika.

26 U tim je okolnostima Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li u skladu s pravom [...] [U]nije, a osobito s Prilogom IV. [Direktivi o PDV-u] to da se točka [2.24] popisa I. priloženog Zakoniku o PDV-u primjenjuje tako da uključuje popravak i održavanje dizala koje izvršava društvo na koje se odnose prethodno sažete činjenice […] i da znači primjenu snižene stope PDV-a?

2. Je li primjena navedene odredbe Zakonika o PDV-u, pri čemu se u obzir uzimaju i druge odredbe nacionalnog prava – članak 1207., članak 204. stavak 1. točka [e)] i stavak 3. te članak 1421. stavak 2. točka [b)] Građanskog zakonika (odredbe koje se odnose na pojmove ‚ugovori o djelu' i ‚nekretnina' te na pretpostavku da je dizalo zajednički dio zgrade u suvlasništvu) – u skladu s pravom [...] [U]nije, osobito s Prilogom IV. [Direktivi o PDV-u]?"

O prethodnim pitanjima

27 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li točku 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u tumačiti na način da su pojmom „obnova i popravci privatnih stanova", u smislu te odredbe, obuhvaćene usluge popravka i obnove dizala u stambenim nekretninama.

28 Točka 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u, u vezi s člankom 106. te direktive, dopuštala je državama članicama da na usluge u vezi s „obnov[om] i popravci[ma] privatnih stanova, osim materijala koji čine značajni dio vrijednosti isporučene usluge" primjenjuju sniženu stopu PDV-a.

29 U nedostatku upućivanja na pravo država članica i relevantne definicije u Direktivi o PDV-u, pojmove iz točke 2. Priloga IV. toj direktivi treba tumačiti ujednačeno i neovisno o kvalifikacijama koje se koriste u državama članicama, u skladu s njihovim uobičajenim smislom u svakodnevnom jeziku, uzimajući pritom u obzir kontekst u kojem se koriste i ciljeve kojima teži propis kojeg su dio (vidjeti u tom smislu presude od 9. srpnja 2020., AJPF Caraş-Severin i DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, t. 30. i navedenu sudsku praksu i od 17. prosinca 2020., BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, t. 42.).

30 Najprije, budući da se, u skladu s točkom 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u, snižena stopa PDV-a ne primjenjuje na materijale koji čine značajan dio vrijednosti isporučene usluge, dovoljno je napomenuti da se u ovom slučaju taj aspekt ne dovodi u pitanje s obzirom na to da je društvo DSR sve ugrađene materijale obračunalo po standardnoj stopi, pri čemu je snižena stopa primijenjena samo na rad.

31 Međutim, iz teksta točke 2. tog priloga IV. proizlazi, s jedne strane, da su tom odredbom pokrivene dvije različite aktivnosti, odnosno obnova i popravak, te, s druge strane, da se te aktivnosti moraju odnositi na privatne stanove.

32 Kad je riječ o pojmovima „obnova" i „popravak", valja istaknuti da se oni odnose na renovaciju objekta odnosno na sanaciju oštećenog objekta.

33 Takvim je uslugama, među ostalim, svojstvena povremenost, tako da se za obične usluge održavanja, koje se pružaju redovito i neprestano, ne može smatrati da su obuhvaćene točkom 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u.

34 Kad je riječ o izrazu „privatni stanovi", treba istaknuti da pojam „stan" obično označava nekretninu odnosno pokretninu ili njihov dio, koji su namijenjeni stanovanju i stoga služe za boravak jedne ili više osoba. Osim toga, pridjev „privatni" omogućava razlikovanje od neprivatnih stanova, kao što su to stanovi za zaposlenike ili pak hoteli.

35 Prema tome, usluge obnove i popravka o kojima je riječ u točki 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u moraju se odnositi na stvar koja se koristi u svrhu privatnog stanovanja, dok usluge koje se odnose na stvar koja se koristi u druge svrhe, poput komercijalnih, nisu pokrivene tom odredbom.

36 U tim okolnostima, portugalska vlada u biti ističe da izraz „privatni stan”, s obzirom na to da je uži od izraza kao što su to „zgrada” ili „stambena nekretnina”, pojedinačno upućuje na svaku samostalnu jedinicu nekretnine koja je u stvarnosti namijenjena stanovanju, a kojom u potpunosti raspolaže vlasnik ili najmoprimac, i od koje valja razlikovati prostore sa zajedničkim pristupom takve nekretnine. Stoga, u skladu s tim tumačenjem, usluge obnove i popravka koje se odnose na zajedničke uređaje, uključujući dizala, nisu obuhvaćene točkom 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u.

37 U tom pogledu valja, ipak, utvrditi da su, u slučaju stambene nekretnine sa više stanova, zajednički uređaji obično važni, čak i nužni, za korištenje pojedinačnih stanova.

38 U tim uvjetima treba smatrati da su, kad je riječ o takvim stambenim nekretninama, zajednički uređaji pokriveni izrazom „privatni stanovi” u smislu točke 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u, tako da su usluge obnove i popravka, koje se odnose na te uređaje, obuhvaćene tom odredbom. Stoga, navedeni uređaji uključuju dizala koja čine sastavni dio zgrada koje njima raspolažu.

39 Prema tome, na temelju teksta točke 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u valja zaključiti da su tom odredbom obuhvaćene usluge popravka i obnove dizala u stambenim nekretninama, osim usluga održavanja takvih dizala.

40 Kad je riječ o kontekstu točke 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u, ta odredba, u mjeri u kojoj omogućava primjenu snižene stope PDV-a, predstavlja iznimku od načela primjene standardne stope i stoga se mora usko tumačiti (vidjeti u tom smislu presudu od 1. listopada 2020., Staatssecretaris van Financiën (Snižena stopa PDV-a za afrodizijake), C-331/19, EU:C:2020:786, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

41 Doista, tumačenje navedeno u točki 39. ove presude, u mjeri u kojoj se temelji na važnosti zajedničkih uređaja za korištenje pojedinačnih stanova stambene nekretnine, u skladu je s tim zahtjevom.

42 Treba međutim dodati da, s obzirom na to da se na usluge obnove i popravka, izvršene u zgradama koje se koriste u svrhe različite od stanovanja, mora primjenjivati standardna stopa PDV-a, valja provesti razmjernu raspodjelu u slučaju usluga obnove i popravka koje se odnose na zajedničke uređaje zgrada mješovite namjene, koje uključuju jedinice namijenjene privatnom stanovanju i jedinice namijenjene drugim svrhama, kao što su to komercijalne svrhe.

43 Tumačenje iz točke 39. ove presude u skladu je i s ciljem Priloga IV. Direktivi o PDV-u, s obzirom na to da iz naslova glave VIII. poglavlja 3. te direktive proizlazi da je zakonodavac Unije imao namjeru olakšati opterećenje PDV-om u odnosu na radno intenzivne usluge, što vrijedi i za usluge popravka i obnove dizala.

44 Uzimajući u obzir navedeno, a kao što to ističe portugalska vlada, Sud je utvrdio da države članice imaju mogućnost selektivne primjene snižene stope PDV-a pod uvjetom da, s jedne strane, u svrhu njezine primjene izdvoje samo konkretne i posebne aspekte jedne od kategorija isporuke

usluga o kojima je riječ i, s druge strane, da poštuju načelo porezne neutralnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 5. rujna 2019., Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, t. 42. i 43. i navedenu sudsku praksu).

45 U ovom slučaju, iako je sud koji je uputio zahtjev u konačnici zadužen za tumačenje nacionalnog prava i, prema tome, za to da ispita je li portugalski zakonodavac selektivno prenio točku 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u time što je iz područja primjene snižene stope PDV-a isključio usluge u vezi s dizalima u stambenim nekretninama, ne čini se da bilo što u tekstu nacionalne odredbe kojom se provodi ta točka 2., odnosno točke 2.24 popisa I. priloženog Zakoniku o PDV-u, upućuje na to da je taj zakonodavac tako postupio, pri čemu se, nasuprot tomu, stajalište porezne uprave temelji na uskom tumačenju koje sugeriraju interne upute.

46 Međutim, budući da se odredbe direktive moraju provesti s neupitnom obvezujućom snagom te s potrebnom konkretnošću, preciznošću i jasnoćom, država članica ne može se pozivati na puku upravnu praksu kojoj je svojstveno to da je uprava može svojevoljno mijenjati i kojoj nedostaje prikladni publicitet, kako bi dokazala selektivno prenošenje odredbe Direktive o PDV-u kojom se dopušta primjena snižene stope PDV-a za određenu kategoriju usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 4. lipnja 2009., SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, t. 42. i 43. i navedenu sudsku praksu).

47 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da točku 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u treba tumačiti na način da su pojmom „obnova i popravci privatnih stanova”, u smislu te odredbe, obuhvaćene usluge popravka i obnove dizala u stambenim nekretninama, osim usluga održavanja takvih dizala.

Troškovi

48 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

Točku 2. Priloga IV. Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da su pojmom „obnova i popravci privatnih stanova”, u smislu te odredbe, obuhvaćene usluge popravka i obnove dizala u stambenim nekretninama, osim usluga održavanja takvih dizala.

Potpisi