Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 5 maj 2022*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Skattesats – Tillfälliga bestämmelser rörande vissa arbetsintensiva tjänster – Bilaga IV, punkt 2 – Renovering och reparation av privata bostäder – Tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats på reparation och underhåll av hissar i bostadshus”

I mål C-218/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) genom beslut av den 17 februari 2021, som inkom till domstolen den 1 april 2021, i målet

Autoridade Tributária e Aduaneira

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden I. Ziemele samt domarna T. von Danwitz och A. Kumin (referent),

generaladvokat: T. Ćapeta,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

– Portugals regering, inledningsvis genom P. Barros da Costa, L. Inez Fernandes och R. Campos Laires, därefter genom P. Barros da Costa och R. Campos Laires, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

– Europeiska kommissionen, genom M. Afonso och V. Uher, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av punkt 2 i bilaga IV till rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Denna begäran har framställts i ett mål mellan Autoridade Tributária e Aduaneira (Skatte- och tullmyndigheten, Portugal) (nedan kallad skattemyndigheten) och DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA (nedan kallat DSR) angående vilken mervärdesskattesats som är tillämplig på de tjänster i form av reparation och underhåll av hissar som utförts av detta bolag.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Avdelning VIII i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Skattesatser”. Kapitel 2 i denna avdelning har rubriken ”Skattesatsernas struktur och nivåer”. I detta kapitel finns bland annat artiklarna 96 och 98 i direktivet.

4 I artikel 96 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.”

5 Artikel 98.1 och 98.2 i detta direktiv har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

…”

6 Vid tiden för omständigheterna i det nationella målet innehöll avdelning VIII i mervärdesskattedirektivet ett kapitel 3, med rubriken ”Tillfälliga bestämmelser rörande vissa arbetsintensiva tjänster” I detta kapitel fanns bland annat artiklarna 106 och 107 i direktivet.

7 I artikel 106 i direktivet föreskrevs följande:

”Medlemsstaterna får av [Europeiska unionens råd] genom enhälligt beslut på [Europeiska] kommissionens förslag beviljas tillstånd att som längst till och med den 31 december 2010 tillämpa de reducerade skattesatser som avses i artikel 98 på de tjänster som anges i bilaga IV.

De reducerade skattesatserna får tillämpas på tjänster inom högst två av de kategorier som anges i bilaga IV.

I undantagsfall kan en medlemsstat beviljas tillstånd att tillämpa de reducerade skattesatserna på tjänster inom tre av de ovannämnda kategorierna.”

8 Artikel 107 i direktivet hade följande lydelse:

”De tjänster som avses i artikel 106 skall uppfylla följande villkor:

a) De skall vara arbetsintensiva.

b) De skall till stor del tillhandahållas slutkonsumenten direkt.

c) De skall i huvudsak vara lokala och inte kunna leda till snedvridning av konkurrensen.

Dessutom måste det finnas ett nära samband mellan de lägre priser som den reducerade skattesatsen leder till och den ökning av efterfrågan och sysselsättning som kan förutses. Tillämpningen av den reducerade skattesatsen får inte inverka menligt på den inre marknadens funktion.”

9 Bilaga IV till mervärdesskattedirektivet innehöll förteckningen över de tjänster som avsågs i artikel 106 i direktivet. Punkt 2 i denna bilaga hade följande lydelse:

”Renovering och reparation av privata bostäder, dock ej material som utgör en betydande del av den tillhandahållna tjänstens värde.”

10 Kapitel 3 i avdelning VIII i mervärdesskattedirektivet och bilaga IV till detta direktiv upphävdes genom rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 om ändring av direktiv 2006/112 vad gäller reducerade mervärdesskattesatser (EUT L 116, 2009, s. 18). Genom direktiv 2009/47 infördes i stället punkt 10a i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, vilken innehåller en förteckning över de leveranser av varor och de tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 i detta direktiv får tillämpas. Innehållet i denna punkt 10a är identiskt med innehållet i punkt 2 i den upphävda bilagan IV till mervärdesskattedirektivet.

Portugisisk rätt

Mervärdesskattelagen

11 I artikel 18.1 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen), i den lydelse som är tillämplig på de faktiska omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrevs följande

”Följande skattesatser gäller:

a) För importer, leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som anges i förteckning I i bilagan till denna lag är skattesatsen 5 procent.

…

c) För övriga importer, leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster är skattesatsen 21 procent.”

12 Punkt 2.24 i förteckning I i bilagan till mervärdesskattelagen föreskrevs följande:

”Entreprenadavtal i syfte att förbättra, bygga om, renovera, restaurera, reparera och bevara byggnader och oberoende delar av byggnader avsedda för bostadsändamål, med undantag för rengöringstjänster, skötsel av grönområden och entreprenadavtal avseende fast egendom som omfattar alla eller delar av de komponenter som ingår i bassänger, bastur, tennis-, golf- och minigolfbanor samt liknande anläggningar.

Den reducerade skattesatsen ska inte tillämpas på material som använts, med mindre dess värde inte överstiger 20 procent av det totala värdet av den tillhandahållna tjänsten.”

Civillagen

13 I artikel 204 i Código Civil (civillagen) föreskrivs följande:

”1. Fast egendom utgörs av

…

e) delar som integrerats i jordbruks- och tätortsfastigheter.

…

3. Med en integrerad del avses all lös egendom som materiellt sett är varaktigt förenad med fastigheten.”

14 Artikel 1207 i denna lag har följande lydelse:

”Entreprenadavtal är det avtal genom vilket en av parterna förbinder sig att utföra ett visst uppdrag för den andra parten mot betalning.”

15 Enligt artikel 1421.2 b i nämnda lag förutsätts hissar tillhöra de gemensamma utrymmena i en byggnad.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 DSR är ett bolag som tillverkar hissar, varuhissar och rullband, och det tillhandahåller även tjänster i form av reparation och underhåll av hissar.

17 Under år 2007 tillämpade bolaget en reducerad mervärdesskattesats på de tjänster avseende ombyggnad och reparation av hissar som bolaget tillhandahållit, samtidigt som bolaget fakturerade det material som använts i samband med dessa tjänster enligt den normala mervärdesskattesatsen.

18 Efter en skatterevision år 2011 konstaterade skattemyndigheten att DSR felaktigt hade tillämpat den reducerade mervärdesskattesatsen på dessa tjänster.

19 De beskattningsbeslut som utfärdades till följd av denna skatterevision överklagades av DSR till Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Förvaltnings- och skattedomstolen i Porto, Portugal), som biföll överklagandet genom dom av den 16 oktober 2017. Den domstolen fann bland annat att hissar utgör en integrerad del av de byggnader i vilka de är installerade och att det därför inte är uteslutet att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen på tjänster avseende reparation och underhåll av sådana hissar, under förutsättning att dessa tjänster utförs inom ramen för ett entreprenadavtal och att denna skattesats endast tillämpas på arbetskraften.

20 Skattemyndigheten överklagade domen av den 16 oktober 2017 till Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal), vilken är den hänskjutande domstolen.

21 Till stöd för sitt överklagande gjorde skattemyndigheten gällande att den reducerade mervärdesskattesatsen, enligt punkt 2.24 i förteckning I i bilagan till mervärdesskattelagen, ska tillämpas på vissa entreprenader avseende fastigheter för bostadsändamål, med undantag för material som utgör en betydande del av den tillhandahållna tjänsten. Direcção de Serviços do IVA (Mervärdesskattestyrelsen, Portugal) har publicerat cirkulär för att klargöra innehållet i punkt 2.24, vilka är bindande för skattemyndigheten.

22 Skattemyndigheten påpekade att det av cirkulär nr 30036 av den 4 april 2001 framgår att uttrycket ”byggnader för bostadsändamål” i nämnda punkt 2.24 ska tolkas restriktivt, och att det enligt bestämmelsens *ratio legis* inte är möjligt att anse att den är tillämplig på reparations- och underhållstjänster avseende utrustning som integrerats i byggnader. Tjänster i form av reparation och underhåll av hissar ska således beskattas enligt den normala mervärdesskattesatsen, utan att definitionen i artikel 1421.2 b i civillagen, enligt vilken hissar tillhör de gemensamma utrymmena i en fastighet, är relevant i detta sammanhang.

23 Skattemyndigheten gjorde vidare gällande att dess tolkning är förenlig med unionsrätten, eftersom det av domstolens praxis, bland annat domen av den 8 maj 2003, kommissionen/Frankrike (C-384/01, EU:C:2003:264), framgår att medlemsstaterna har möjlighet att begränsa tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats till konkreta och specifika aspekter av varor eller tjänster, vilket är förenligt med principen om att undantag och avvikelser ska tolkas restriktivt.

24 Den hänskjutande domstolen har påpekat att tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats hänför sig till ett harmoniserat område och att punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet är relevant i förevarande fall. Enligt denna punkt får en reducerad mervärdesskattesats tillämpas på renovering och reparation av privata bostäder, dock ej material som utgör en betydande del av den tillhandahållna tjänstens värde. Den hänskjutande domstolen är emellertid osäker på huruvida de aktuella tjänsterna i form av ombyggnad och reparation av hissar omfattas av punkt 2 i bilaga IV.

25 Enligt den hänskjutande domstolen skulle ett godtagande av skattemyndighetens mer restriktiva synsätt innebära ett underkännande av resonemanget i domen av den 16 oktober 2017, enligt vilket den reducerade mervärdesskattesatsen är tillämplig på vissa ”entreprenadavtal” som avser ”byggnader” för ”bostadsändamål”, vilka är de uttryck som anges i punkt 2.24 i förteckning I i bilagan till mervärdesskattelagen, även tolkade i enlighet med andra nationella bestämmelser, såsom artiklarna 204.1 e, 204.3, 1207 eller 1421.2 b i civillagen.

26 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Är det förenligt med unionsrätten, särskilt bilaga IV till mervärdesskattedirektivet, att tillämpa punkt [2.24] i förteckning I i bilagan till mervärdesskattelagen på så sätt att denna punkt omfattar reparation och underhåll av hissar som utförts av det företag som anges i de ovan sammanfattade faktiska omständigheterna, vilket innebär tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats?

2) Är det förenligt med unionsrätten, särskilt bilaga IV till mervärdesskattedirektivet, att tillämpa denna bestämmelse i mervärdesskattelagen även med beaktande av vad som föreskrivs i andra nationella bestämmelser – artiklarna 1207, 204.1 [e], 204.3, och 1421.2 b i civillagen (där begreppen entreprenadavtal och byggnad definieras och där en hiss förutsätts tillhöra de gemensamma utrymmena i en fastighet som omfattas av samägande)?”

Prövning av tolkningsfrågorna

27 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att tjänster i form av reparation och renovering av hissar i bostadshus omfattas av begreppet ”renovering och reparation av privata bostäder” i den mening som avses i denna bestämmelse.

28 Punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 106 i samma direktiv, gav medlemsstaterna möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tjänster i samband med ”renovering och reparation av privata bostäder, dock ej material som utgör en betydande del av den tillhandahållna tjänstens värde”.

29 I avsaknad av hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar och relevant definition i mervärdesskattedirektivet, ska uttrycken i punkt 2 i bilaga IV till detta direktiv tolkas på ett enhetligt sätt och oberoende av de beteckningar som används i medlemsstaterna, i enlighet med deras normala betydelse i vanligt språkbruk, med beaktande av det sammanhang i vilket de används och de mål som eftersträvas med de föreskrifter i vilka de ingår (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2020, AJPF Caraş-Severin och DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punkt 30 och där angiven rättspraxis, och dom av den 17 december 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punkt 42).

30 I den mån som den reducerade mervärdesskattesatsen enligt punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig på material som utgör en betydande del av den tillhandahållna tjänstens värde, räcker det till att börja med att påpeka att denna aspekt inte är omtvistad i förevarande fall, eftersom DSR har fakturerat allt material som använts enligt den normala skattesatsen och endast arbetskraften har fakturerats enligt den reducerade skattesatsen.

31 Med detta sagt, framgår det av lydelsen i punkt 2 i bilaga IV dels att två olika verksamheter omfattas av denna bestämmelse, nämligen renovering och reparation, dels att dessa verksamheter ska avse privata bostäder.

32 När det gäller begreppen ”renovering” och ”reparation” ska det påpekas att dessa avser återställande av ett föremål till ursprungligt skick respektive återställande av ett skadat föremål till funktionsdugligt skick.

33 Sådana tjänster kännetecknas bland annat av att de är tillfälliga, vilket innebär att rena underhållstjänster som tillhandahålls regelbundet och kontinuerligt inte kan anses omfattas av punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet.

34 Vad gäller uttrycket ”privata bostäder” ska det påpekas att ordet ”bostad” i allmänhet betecknar en fastighet, eventuellt möblerad, eller en del av en fastighet, avsedd för bostadsändamål och som således används som bostad för en eller flera personer. Adjektivet ”privat” gör det dessutom möjligt att skilja dem från icke privata bostäder, såsom tjänstebostäder och hotell.

35 De renoverings- och reparationstjänster som avses i punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet ska således avse fastigheter som används som privatbostad, medan tjänster som hänför sig till fastigheter som används för andra ändamål, såsom kommersiella ändamål, inte omfattas av denna bestämmelse.

36 Den portugisiska regeringen har i detta sammanhang gjort gällande att uttrycket ”privat bostad”, eftersom det är snävare än uttryck som ”byggnad” eller ”fast egendom för bostadsändamål”, på ett individualiserat sätt hänvisar till varje självständig del av en fastighet som faktiskt är avsedd att användas för bostadsändamål och som ägaren eller hyresgästen har fullständig kontroll över, och att en sådan privat bostad bör skiljas från de allmänt tillgängliga utrymmena i en sådan fastighet. Enligt denna uppfattning omfattas renoverings- och reparationstjänster avseende delade anordningar, däribland hissar, inte av punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet.

37 Det ska emellertid i detta hänseende konstateras att delade anordningar, när det gäller en bostadsfastighet som består av flera lägenheter, i regel är viktiga eller till och med oumbärliga för nyttjandet av de individuella lägenheterna.

38 Under dessa omständigheter finner domstolen, när det gäller sådana bostadshus, att delade anordningar omfattas av uttrycket ”privata bostäder” i den mening som avses i punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet, vilket innebär att renoverings- och reparationstjänster avseende dessa anordningar omfattas av denna bestämmelse. Hissar, som utgör en integrerad del av de byggnader där de installerats, inbegrips som sådana i nämnda anordningar

39 Av ordalydelsen i punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet drar domstolen således slutsatsen att bestämmelsen omfattar tjänster i form av reparation och renovering av hissar i bostadshus, men inte tjänster i form av underhåll av sådana hissar.

40 När det gäller det sammanhang i vilket punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet ingår, utgör denna bestämmelse, i den mån den gör det möjligt att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats, ett undantag från principen om tillämpning av den normala skattesatsen och ska således tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 oktober 2020, Staatssecretaris van Financiën (Reducerad mervärdesskattesats för afrodisiaka), C-331/19, EU:C:2020:786, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

41 Den tolkning som gjorts i punkt 39 ovan är förenlig med detta krav, eftersom den grundar sig på den betydelse som delade anordningar har för nyttjandet av enskilda lägenheter i en bostadsfastighet.

42 Det ska emellertid tilläggas att den normala mervärdesskattesatsen ska fortsätta att tillämpas för renoverings- och reparationstjänster som utförs i byggnader som används för annat än bostadsändamål. Det ska därför göras en proportionell fördelning när renoverings- och reparationstjänster avser delade anordningar i byggnader med blandad användning, där tjänsterna till viss del är avsedda för privata bostäder och till viss del avsedda för andra ändamål, såsom kommersiella ändamål.

43 Den tolkning som gjorts i punkt 39 ovan överensstämmer även med det mål som eftersträvas med bilaga IV till mervärdesskattedirektivet, eftersom det av rubriken till kapitel 3 i avdelning VIII i detta direktiv framgår att unionslagstiftaren avsåg att reducera mervärdesskatten på just arbetsintensiva tjänster, vilket är fallet med tjänster avseende reparation och renovering av hissar.

44 Domstolen har emellertid, såsom den portugisiska regeringen har gjort gällande, slagit fast att medlemsstaterna har möjlighet att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen selektivt, under förutsättning dels att de endast skiljer ut konkreta och specifika aspekter av den aktuella tjänstekategorin för en tillämpning av den reducerade mervärdesskattesatsen, dels att principen om skatteneutralitet iakttas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 september 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punkterna 42 och 43 samt där angiven rättspraxis).

45 Det ankommer i förevarande fall slutligen på den hänskjutande domstolen att tolka den nationella rätten och följaktligen att pröva huruvida den portugisiska lagstiftaren har införlivat punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet på ett selektivt sätt, genom att från tillämpningsområdet för den reducerade mervärdesskattesatsen utesluta tjänster avseende hissar i bostadshus. Det kan dock noteras att det inte finns något i lydelsen av den nationella bestämmelse genom vilken punkt 2 genomförs, det vill säga punkt 2.24 i förteckning I i bilagan till mervärdesskattelagen, som tycks tala för att den nationella lagstiftaren förfarit på detta sätt. Skattemyndighetens uppfattning tycks snarare grunda sig på den restriktiva tolkning som förespråkas i interna riktlinjer.

46 Eftersom bestämmelserna i ett direktiv ska genomföras med obestridligt bindande verkan samt på ett tillräckligt tydligt, precist och klart sätt, kan en medlemsstat emellertid inte åberopa enbart förvaltningspraxis, som kan ändras av myndigheten och som inte offentliggörs i tillräcklig utsträckning, för att visa att det skett ett selektivt genomförande av en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet som gör det möjligt att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för en kategori av tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, punkterna 42 och 43 samt där angiven rättspraxis).

47 Mot bakgrund av dessa överväganden ska de ställda frågorna besvaras enligt följande. Punkt 2 i bilaga IV till mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet ”renovering och reparation av privata bostäder”, i den mening som avses i denna bestämmelse, omfattar tjänster i form av reparation och renovering av hissar i bostadshus, men inte tjänster i form av underhåll av sådana hissar.

Rättegångskostnader

48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

Punkt 2 i bilaga IV till rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att begreppet ”renovering och reparation av privata bostäder”, i den mening som avses i denna bestämmelse, omfattar tjänster i form av reparation och renovering av hissar i bostadshus, men inte tjänster i form av underhåll av sådana hissar.

Underskrifter