Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

5 май 2022 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Ставка — Временни разпоредби за някои трудоемки услуги — Приложение IV, точка 2 — Обновяване и ремонтиране на частни жилища — Прилагане на намалена ставка на ДДС за услугите за ремонт и поддръжка на асансьори на жилищни сгради“

По дело C-218/21

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия) с акт от 17 февруари 2021 г., постъпил в Съда на 1 април 2021 г., в рамките на производство по дело

Autoridade Tributária e Aduaneira

срещу

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

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: I. Ziemele, председател на състав, T. von Danwitz и A. Kumin (докладчик), съдии,

генерален адвокат: T. Ćapeta,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

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

– за португалското правителство, първоначално от P. Barros da Costa, L. Inez Fernandes и R. Campos Laires, а впоследствие от P. Barros da Costa и R. Campos Laires, в качеството на представители,

* Език на производството: португалски.

– за Европейската комисия, от M. Afonso и V. Uher, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на точка 1 от приложение IV към Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Autoridade Tributária e Aduaneira (Данъчен и митнически орган, Португалия) (наричан по-нататък „данъчната администрация“) и DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA (наричано по-нататък „DSR“) по повод на ставката на данъка върху добавената стойност (ДДС), приложима за извършваните от това дружество услуги за ремонт и поддръжка на асансьори.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Директивата за ДДС съдържа дял VIII, озаглавен „Данъчни ставки“, който съдържа глава 2, озаглавена „Структура и размер на данъчните ставки“. В тази глава се съдържат по-специално членове 96 и 98 от тази директива.

4 Член 96 от посочената директива гласи:

„Държавите членки прилагат стандартна ставка на ДДС, която се определя от всяка държава членка като процент от данъчната основа и която е една и съща за доставката на стоки и за доставката на услуги“.

5 Член 98, параграфи 1 и 2 от тази директива има следната редакция:

„1. Държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки.

2. Намалените ставки се прилагат само за доставки на стоки или услуги в категориите, предвидени в приложение III.

[…]“.

6 Към момента на настъпване на фактите по главното производство дял VIII от Директивата за ДДС съдържа глава 3, озаглавена „Временни разпоредби за специални трудоемки услуги“. В тази глава се съдържат по-специално членове 106 и 107 от Директивата.

7 Член 106 от посочената директива предвижда:

„Съветът [на Европейския съюз] може да приеме с единодушие, по предложение на [Европейската комисия], да се позволи на държавите членки да прилагат най-късно до 31 декември 2010 г. намалените ставки, предвидени в член 98 за услугите, изброени в приложение IV.

Намалените ставки могат да се прилагат по отношение на услуги от не повече от две от категориите, предвидени в приложение IV.

В изключителни случаи на държава членка може да бъде разрешено да приложи намалените ставки за услуги от три от тези категории“.

8 Член 107 от същата директива предвижда:

„Услугите, посочени в член 106, трябва да отговарят на следните условия:

а) трябва да бъдат трудоемки;

б) трябва в голяма степен да се предоставят директно на крайни потребители;

в) трябва да бъдат главно местни и да не причиняват нарушаване на конкуренцията.

Трябва също да има тясна връзка между намаляването на цените, получено в резултат на намаляването на данъчната ставка и предвидимото увеличаване на търсенето и заетостта. Прилагането на намалена ставка не трябва да нарушава гладкото функциониране на вътрешния пазар“.

9 Приложение IV към Директивата за ДДС съдържа списък на услугите, посочени в член 106 от тази директива. Точка 2 от това приложение има следното съдържание:

„обновяване и ремонтиране на частни жилища, с изключение на материали, на които се пада значителна част от стойността на доставяната услуга“.

10 Глава 3 от дял VIII от Директивата за ДДС и приложение IV към нея са отменени с Директива 2009/47/ЕО на Съвета от 5 май 2009 година за изменение на Директивата [за ДДС] по отношение на намалените ставки на данъка върху добавената стойност (ОВ L 116, 2009 г., стр. 18). За сметка на това с Директива 2009/47 е добавена точка 10а от приложение III към Директивата за ДДС, като това приложение съдържа списък на доставките на стоки и услуги, за които могат да се прилагат намалените ставки на ДДС, посочени в член 98 от тази директива. Съдържанието на посочената точка 10а е идентично на съдържанието на точка 2 от предишното приложение IV към Директивата за ДДС.

Португалско право

Кодексът за ДДС

11 Член 18, параграф 1 от Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Кодекс за данъка върху добавената стойност) в редакцията му, приложима към фактите по главното производство (наричан по-нататък „Кодексът за ДДС“), предвижда:

„Данъчните ставки са следните:

a) за внос, доставка на стоки и услуги, посочени в списък I, приложен към настоящия кодекс, ставката е 5 %;

[…]

c) за останалите видове внос, доставки на стоки и услуги ставката е 21 %“.

12 Точка 2.24 от списък I, приложен към Кодекса за ДДС, гласи:

„Договорите за изработка с цел подобряване, благоустрояване, обновяване, възстановяване, ремонт и съхраняване на сгради и на самостоятелни части от жилищни сгради, с изключение на услуги по почистване, поддръжка на зелени площи и договори за изработка относно недвижими имоти, обхващащи изцяло или отчасти елементите, състоящи се от басейни, сауни, тенис кортове, игрища за голф или миниголф и подобни съоръжения.

Намалената ставка не се прилага по отношение на вградените материали, освен ако стойността им не надвишава 20 % от общата стойност на предоставената услуга“.

Граждански кодекс

13 Съгласно член 204 от Código Civil (Граждански кодекс):

„1. Недвижими имоти са:

[…]

e) неразделните части на земеделски и градски недвижими имоти.

[…]

3. Неразделна част е всяка движима вещ, трайно прикрепена към недвижимия имот“.

14 Член 1207 от този кодекс гласи:

„Договорът за изработка е договор, с който една от страните се задължава пред другата да изпълни определена задача срещу възнаграждение“.

15 Съгласно член 1421, параграф 2, буква b) от посочения кодекс асансьорите се считат за общи части на сграда.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

16 DSR е дружество, което произвежда асансьори, товароподемници и подвижни пътеки и предоставя услуги по ремонт и поддръжка на асансьори.

17 През 2007 г. то прилага намалена ставка на ДДС за извършените от него услуги за преустройство и ремонт на асансьори, като същевременно фактурира материалите, включени в тези услуги, по стандартната ставка на ДДС.

18 Вследствие на данъчна проверка през 2011 г. данъчната администрация установява, че DSR неправилно е приложило намалена ставка на ДДС за тези услуги.

19 Срещу актовете за установяване на данъчни задължения, издадени след данъчната проверка, DSR подава жалба по съдебен ред пред Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Административен и данъчен съд Порто, Португалия), който я уважава с решение от 16 октомври 2017 г. В това отношение посочената юрисдикция приема по-специално, че асансьорите са неразделна част от сградите, в които са монтирани, и че следователно прилагането на намалена ставка на ДДС по отношение на услугите за ремонт и поддръжка на такива асансьори не е изключено, при условие че тези услуги са извършени по договор за изработка и че тази ставка се прилага само за труда.

20 Данъчната администрация обжалва решението от 16 октомври 2017 г. пред запитващата юрисдикция Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия).

21 В подкрепа на жалбата си данъчната администрация изтъква, че съгласно точка 2.24 от приложения към Кодекса за ДДС списък I намалената ставка на ДДС се прилага за някои договори за изработка, отнасящи се до недвижими имоти за жилищни нужди, с изключение на материалите, които представляват значителна част от предоставената услуга. За изясняване на съдържанието на посочената точка 2.24 Direcção de Serviços do IVA (Дирекция на службите по ДДС, Португалия) публикува циркулярни писма, които са задължителни за данъчната администрация.

22 В това отношение от циркулярно писмо № 30036 от 4 април 2001 г. следвало, че съдържащият се в посочената точка 2.24 израз „недвижими имоти, използвани за жилищни нужди“ трябва да се тълкува ограничително, тъй като ratio legis на тази разпоредба не позволява да се приеме, че тя се прилага за услуги по ремонт и поддръжка на оборудване, което е неразделна част от недвижими имоти. Така върху услугите за ремонт и поддръжка на асансьори трябвало да се начислява стандартната ставка на ДДС, без в този контекст да е релевантно определението, прието в член 1421, параграф 2, буква b) от Гражданския кодекс, според което асансьорите са включени в общите части на недвижим имот.

23 Освен това данъчната администрация поддържа, че нейното тълкуване е в съответствие с правото на Съюза, тъй като от практиката на Съда, и по-специално от решение от 8 май 2003 г., Комисия/Франция (C-384/01, EU:C:2003:264), следва, че държавите членки имат възможност да ограничат прилагането на намалена ставка на ДДС до конкретни и

специфични аспекти на доставката на стоки или услуги, тъй като тази възможност е в съответствие с принципа, че освобожданията или дерогациите трябва да се тълкуват ограничително.

24 Запитващата юрисдикция отбелязва, че прилагането на намалена ставка на ДДС спада към хармонизирана област и че в случая е релевантна точка 2 от приложение IV към Директивата за ДДС, съгласно която намалена ставка на ДДС може да се прилага за обновяването и ремонтирането на частни жилища, с изключение на материали, които съставляват значителна част от стойността на предоставяната услуга. Посочената юрисдикция обаче изразява съмнения относно това дали разглежданите услуги за преустройство и ремонт на асансьори попадат в обхвата на точка 2 от приложение IV.

25 Според въпросната юрисдикция възприемането на по-ограничителен подход от данъчната администрация би означавало да се отхвърли поддържаната в решението от 16 октомври 2017 г. теза, че намалената ставка на ДДС се прилага за някои „договори за изработка“, отнасящи се до „сгради“ „за жилищни нужди“ съгласно термините, съдържащи се в точка 2.24 от приложения към Кодекса за ДДС списък I, тълкувани освен това в съответствие с други национални разпоредби като член 204, параграф 1, буква e) и параграф 3, член 1207 или член 1421, параграф 2, буква b) от Гражданския кодекс.

26 При тези обстоятелства Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допуска ли правото на […] Съюза, и по-специално приложение IV от [Директивата за ДДС], прилагане на точка [2.24] от списък I, приложен към Кодекса за ДДС, разбирана като включваща ремонта и поддръжката на асансьори от предприятието, посочено в представената по-горе фактическа обстановка, като се прилага намалена ставка на ДДС?

2) Допуска ли правото на […] Съюза, и по-специално приложение IV от [Директивата за ДДС], прилагане на тази разпоредба на Кодекса за ДДС, [като се отчете и] предвиденото в останалите национални разпоредби — член 1207, член 204, параграф 1, буква e) и член 3 и член 1421, параграф 2, буква b) от Гражданския кодекс (разпоредби, които определят понятията „договори за поръчка“, „жилище“, и се предполага, че асансьорът е включен в общите части на сградата в режим на етажна собственост)?“.

По преюдициалните въпроси

27 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали точка 2 от приложение IV към Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че попадат в обхвата на понятието „обновяване и ремонтиране на частни жилища“ по смисъла на тази разпоредба услугите за ремонт и обновяване на асансьори на жилищни сгради.

28 Точка 2 от приложение IV към Директивата за ДДС във връзка с член 106 от тази директива разрешава на държавите членки да прилагат намалена ставка на ДДС за услугите, свързани с „обновяване и ремонтиране на частни жилища, с изключение на материалите, които представляват значителна част от стойността на предоставяната услуга“.

29 При липсата на препращане към правото на държавите членки и на релевантно определение в Директивата за ДДС, термините, съдържащи се в точка 2 от приложение IV към тази директива, трябва да се тълкуват еднакво и независимо от квалификациите, използвани в държавите членки, в съответствие с обичайното им значение в говоримия език, като се държи сметка за контекста, в който те се използват, и за целите, преследвани от правната уредба, от която те са част (вж. в този смисъл решения от 9 юли 2020 г., AJPF Caraş-Severin и DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, т. 30 и цитираната съдебна практика и от 17 декември 2020 г., BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, т. 42).

30 В самото начало, доколкото съгласно точка 2 от приложение IV към Директивата за ДДС намалената ставка на ДДС не се прилага за материали, които представляват значителна част от стойността на предоставяната услуга, достатъчно е да се отбележи, че в случая този аспект не е спорен, тъй като DSR фактурира по стандартната ставка всички вложени материали, като намалената ставка се прилага само за труда.

31 С това уточнение от текста на посочената точка 2 от приложение IV следва, от една страна, че тази разпоредба обхваща две отделни дейности, а именно обновяването и ремонтирането, и от друга страна, че тези дейности трябва да се отнасят до частни жилища.

32 Що се отнася до понятията „обновяване „и „ремонтиране“, следва да се отбележи, че те се отнасят съответно до обновяването на даден обект и възстановяването на повреден обект.

33 Такива услуги обаче се характеризират по-специално с инцидентния си характер, така че не може да се счита, че обикновените услуги по поддръжка, предоставяни редовно и продължително, попадат в обхвата на точка 2 от приложение IV към Директивата за ДДС.

34 Що се отнася до израза „частни жилища“, следва да се отбележи, че терминът „жилище“ обикновено обозначава недвижим имот, движима вещ или част от нея, предназначени за живеене и които следователно служат за пребиваване на едно или повече лица. Освен това прилагателното „частно“ позволява да се направи разграничение между нечастните жилища, каквито са служебните жилища или хотелите.

35 Следователно услугите по обновяване и ремонтиране, посочени в точка 2 от приложение IV към Директивата за ДДС, трябва да се отнасят до стоки, използвани за лични жилищни нужди, докато услугите, свързани със стоки, използвани за други цели, като търговски цели, не попадат в обхвата на тази разпоредба.

36 В този контекст португалското правителство изтъква по същество, че изразът „частно жилище“, доколкото има по-стеснително значение от изрази като „сграда“ или „недвижим имот за жилищни нужди“, препраща индивидуално към всяка отделна част от недвижим имот, който действително е предназначен за живеене и върху които собственикът или наемателят упражнява пълен контрол, и че е необходимо да се разграничават от общите части на такъв недвижим имот. Така според тази концепция услугите по обновяване и ремонтиране на общи съоръжения, включително асансьори, не попадат в обхвата на точка 2 от приложение IV към Директивата за ДДС.

37 В това отношение обаче следва да се констатира, че в случай на жилищна сграда, състояща се от няколко апартамента, по правило общите съоръжения са важни и дори необходими за използването на отделните апартаменти.

38 При тези условия следва да се приеме, че що се отнася до такива жилищни сгради, общите съоръжения са обхванати от израза „частни жилища“ по смисъла на точка 2 от приложение IV към Директивата за ДДС, така че свързаните с тези съоръжения услуги по обновяване и ремонтиране попадат в приложното поле на тази разпоредба. В това отношение асансьорите, доколкото са неразделна част от сградите, които разполагат с тях, са включени в посочените съоръжения.

39 Ето защо от текста на точка 2 от приложение IV към Директивата за ДДС следва да се заключи, че в обхвата на тази разпоредба попадат услугите по ремонтиране и обновяване на асансьори на жилищни сгради, с изключение на услугите по поддръжка на такива асансьори.

40 Що се отнася до контекста, в който се вписва точка 2 от приложение IV към Директивата за ДДС, доколкото позволява прилагането на намалена ставка на ДДС, тази разпоредба представлява изключение от принципа за прилагане на стандартната ставка и поради това следва да се тълкува ограничително (вж. в този смисъл решение от 1 октомври 2020 г., Staatssecretaris van Financiën (Намалена ставка на ДДС за афродизиаци), C-331/19, EU:C:2020:786, т. 30 и цитираната съдебна практика).

41 Изложеното в точка 39 от настоящото решение тълкуване обаче, доколкото се основава на значението на споделените съоръжения за използването на индивидуални апартаменти в жилищна сграда, съответства на това изискване.

42 Следва обаче да се добави, че тъй като услугите по обновяване и ремонтиране, извършвани в сгради, използвани за цели, различни от жилищни, които следва да подлежат на облагане със стандартната ставка на ДДС, следва да се извърши пропорционално разпределение в случаите на услуги по обновяване и ремонтиране, отнасящи се до сградите със смесено предназначение, включващи части, предназначени за частно жилище, и части, предназначени за други цели, като търговски цели.

43 Възприетото в точка 39 от настоящото решение тълкуване съответства на целта, преследвана в приложение IV към Директивата за ДДС, тъй като от заглавието на дял VIII, глава 3 от тази директива следва, че законодателят на Съюза е предвидил облекчение на ДДС, насочено към трудоемки услуги, какъвто е случаят с услугите по ремонтиране и обновяване на асансьори.

44 При това положение, както изтъква португалското правителство, Съдът е постановил, че държавите членки имат възможност избирателно да прилагат намалената ставка на ДДС, при условие, от една страна, за целите на прилагането на намалената ставка да се отделят само конкретни и специфични аспекти на разглежданата категория доставки и от друга страна, да е спазен принципът на данъчен неутралитет (вж. в този смисъл решение от 5 септември 2019 г., Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, т. 42 и 43 и цитираната съдебна практика).

45 В случая, макар в крайна сметка запитващата юрисдикция да е длъжна да тълкува националното право и следователно да провери дали португалският законодател е транспонирал избирателно точка 2 от приложение IV към Директивата за ДДС, тъй като изключил от приложното поле на намалената ставка на ДДС услугите, свързани с асансьорите на жилищни сгради, по никакъв начин от текста на националната разпоредба, с която се прилага точка 2, а именно точка 2.24 от списък I, приложен към Кодекса за ДДС,

не изглежда, че законодателят е действал по този начин, като, напротив, становището на данъчната администрация се основава на ограничителното тълкуване, съдържащо се във вътрешните указания.

46 Тъй като разпоредбите на директивите трябва да се прилагат с неоспорима задължителна сила, както и с необходимите специфичност, точност и яснота, дадена държава членка не може да се позовава само на административни практики, които по естеството си подлежат на промяна по волята на администрацията и са лишени от подходяща публичност, за да се докаже избирателно транспониране на разпоредба от Директивата за ДДС, позволяваща прилагането на намалена ставка на ДДС за дадена категория услуги (вж. в този смисъл решение от 4 юни 2009 г., SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, т. 42 и 43 и цитираната съдебна практика).

47 С оглед на всички гореизложени съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че точка 2 от приложение IV към Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че попадат в обхвата на понятието „обновяване и ремонтиране на частни жилища“ по смисъла на тази разпоредба услугите за ремонтиране и обновяване на асансьори на жилищни сгради, с изключение на услугите по поддръжката на тези асансьори.

По съдебните разноски

48 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

Точка 2 от приложение IV към Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че попадат в обхвата на понятието „обновяване и ремонтиране на частни жилища“ по смисъла на тази разпоредба услугите за ремонтиране и обновяване на асансьори на жилищни сгради, с изключение на услугите по поддръжката на тези асансьори.

Подписи