

Υπόθεση C-218/21

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

1 Απριλίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό
Δικαστήριο, Πορτογαλία)**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

17 Φεβρουαρίου 2021

Αναιρεσείουσα:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Αναιρεσίβλητη:DSR. — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas
Rolantes, S. A.**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Φορολογία: επιβολή ΦΠΑ· δυνατότητα εφαρμογής των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ κατά την τιμολόγηση των εργασιών επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων.

Αντικείμενο της κύριας δίκης είναι η αναίρεση την οποία άσκησε η Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογική και τελωνειακή αρχή, Πορτογαλία· στο εξής: φορολογική αρχή) κατά της αποφάσεως του Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (διοικητικού και φορολογικού πρωτοδικείου Πόρτο, Πορτογαλία) της 16ης Οκτωβρίου 2017, με την οποία είχε γίνει δεκτή η προσφυγή της DSR. — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, SA, κατά πράξεων βεβαιώσεως ΦΠΑ για τους μήνες Ιανουάριο έως Δεκέμβριο του 2007, πλέον τόκων, ύψους 123 442,31 ευρώ και 21 226,57 ευρώ, αντιστοίχως.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης· άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

Προδικαστικά ερωτήματα

I. Συνάδει με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και συγκεκριμένα με το παράρτημα IV της [έκτης] οδηγίας ΦΠΑ, η εφαρμογή του σημείου 2.27 του προσαρτημένου στον Κώδικα ΦΠΑ καταλόγου I υπό την έννοια ότι το σημείο αυτό καταλαμβάνει την επισκευή και τη συντήρηση ανελκυστήρων από την επιχείρηση την οποία αφορούν τα επίμαχα πραγματικά περιστατικά, με αποτέλεσμα να εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ;

II. Συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης, και συγκεκριμένα με το παράρτημα IV της [έκτης] οδηγίας ΦΠΑ, η συνδυαστική εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως του Κώδικα ΦΠΑ με άλλες διατάξεις του εθνικού δικαίου —άρθρο 1207, άρθρο 204, παράγραφοι 1, στοιχείο [e], και 3, και άρθρο 1421, παράγραφος 2, στοιχείο [b], του Αστικού Κώδικα (διατάξεις σχετικά με τις έννοιες της συμβάσεως έργου και του ακινήτου καθώς και με το τεκμήριο ότι ο ανελκυστήρας αποτελεί κοινόχρηστο μέρος των κτιρίων επί των οποίων έχει συσταθεί οριζόντια ιδιοκτησία)—;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (συγκεκριμένα, παράρτημα IV της οδηγίας, υπό τον τίτλο «Κατάλογος υπηρεσιών του άρθρου 106», σημείο 2).

Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ 1977, L 145, σ. 1· ΕΕ 09/01, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 1999/85/EK του Συμβουλίου, της 22ας Οκτωβρίου 1999.

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Κώδικας φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: Κώδικας ΦΠΑ), εγκριθείς με το νομοθετικό διάταγμα 394- Β/84 της 26ης Δεκεμβρίου 1984 (Diário da República, σειρά I, αριθ. 297, συμπλήρωμα 1, της 26ης Δεκεμβρίου 1984), όπως ισχύει σήμερα, και, συγκεκριμένα σημείο 2.27 του καταλόγου I (Αγαθά και υπηρεσίες που υπόκεινται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ), το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο VII (Τελικές διατάξεις).

Αστικός κώδικας, εγκριθείς με το νομοθετικό διάταγμα 47344/66 της 25ης Νοεμβρίου 1966 (Diário do Governo αριθ. 274/1966, σειρά I, της 25ης

Νοεμβρίου 1966), όπως ισχύει σήμερα, και συγκεκριμένα άρθρα 204, παράγραφος 1, στοιχείο ε, 1207 και 1421.

Νόμος 3-B/2000 της 4ης Απριλίου 2000 (γενικός κρατικός προϋπολογισμός 2000), ο οποίος προσέθεσε στον προσαρτημένο στον Κώδικα ΦΠΑ κατάλογο I το σημείο 2.24 (νυν 2.27).

Νόμος 32-B/2002 της 30ής Δεκεμβρίου 2002 (γενικός κρατικός προϋπολογισμός 2003).

Νόμος 55-B/2004 της 30ής Δεκεμβρίου 2004 (γενικός κρατικός προϋπολογισμός 2005).

Εγκύκλιος 30025 της 7ης Αυγούστου 2000 και εγκύκλιος 30036 της 4ης Απριλίου 2001, αμφότερες της Διευθύνσεως Υπηρεσιών ΦΠΑ.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η DSR. — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, SA, είναι επιχείρηση δραστηριοποιούμενη στην κατασκευή ανελκυστήρων, ανυψωτήρων και ιμάντων μεταφοράς, η οποία παρέχει και υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων.
- 2 Μεταξύ 11ης Οκτωβρίου και 14ης Νοεμβρίου 2011 υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο, κατά τη διάρκεια του οποίου άσκησε το δικαίωμά της ακροάσεως.
- 3 Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, στις 30 Δεκεμβρίου 2011, συντάχθηκε έκθεση φορολογικού ελέγχου, με την οποία η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι «ο υποκείμενος στον φόρο τελούσε σε παράτυπη φορολογική κατάσταση καθ' ο μέρος εφαρμόζε τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στις υπηρεσίες αναβάθμισης και επισκευής ανελκυστήρων οι οποίες, κατά τη φορολογική αρχή, υπόκεινται στον κανονικό και όχι στον μειωμένο συντελεστή. Στην εξεταζόμενη υπόθεση, ο υποκείμενος στον φόρο τιμολογεί όλα τα ενσωματωμένα υλικά με τον κανονικό συντελεστή, εφαρμόζοντας τον μειωμένο συντελεστή μόνο στις εργασίες. Διαπιστώθηκε επίσης ότι, όσον αφορά τις λοιπές οδηγίες των ανωτέρω εγκυκλίων, ο υποκείμενος στον φόρο δεν τελούσε σε κατάσταση αντίθετη προς τις εγκυκλίους αυτές. Ως εκ τούτου, διαπιστώθηκε ότι κακώς εφαρμόστηκε ο μειωμένος συντελεστής στην τιμολογηθείσα αξία των εργασιών επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων, στην οποία έπρεπε να εφαρμοστεί ο κανονικός συντελεστής.»
- 4 Μετά την κοινοποίηση των πράξεων βεβαιώσεως του ΦΠΑ για τα προαναφερθέντα ποσά, ο υποκείμενος στον φόρο άσκησε προσφυγή, η οποία έγινε δεκτή με το σκεπτικό ότι οι εργασίες επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων υπόκεινται, σύμφωνα με το σημείο 2.27 (πρώην 2.24) του προσαρτημένου στον Κώδικα ΦΠΑ καταλόγου I, στον συντελεστή ΦΠΑ 5 %,

επιβεβαιώνοντας την άποψη ότι «οι ανελκυστήρες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των κτιρίων», χωρίς «να αποκλείεται η εφαρμογή του εν λόγω μειωμένου συντελεστή για τις επισκευές και τη συντήρηση τέτοιων ανελκυστήρων, υπό τον όρο ότι οι υπηρεσίες παρέχονται δυνάμει συμβάσεως έργου, όπως ακριβώς προβλέπει ο επίμαχος κανόνας, και ότι ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται μόνο σε σχέση με τις εργασίες».

- 5 Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ισχυριζόμενη ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση πάσχει πλάνη περί το δίκαιο.
- 6 Οι ερμηνευτικές αμφιβολίες ως προς το δίκαιο της Ένωσης προβλήθηκαν από την εισαγγελική αρχή, το δε αιτούν δικαστήριο, συμεριζόμενο τις αμφιβολίες αυτές, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει δύο προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 7 Κατά την αναιρεσείουσα στην υπόθεση της κύριας δίκης, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) έχει ήδη αποφανθεί ως προς τη νομιμότητα της εφαρμογής των μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ, σύμφωνα δε με τη νομολογία αυτή, πρέπει να αποσαφηνιστεί η δυνατότητα, για τα κράτη μέλη, να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή στο σύνολο, ή σε ένα μόνο μέρος, μιας κατηγορίας του παραρτήματος Η [της έκτης οδηγίας], όπερ επάγεται, όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφασή του της 8ης Μαΐου 2003, ότι είναι δυνατός, για λόγους ασφάλειας δικαίου, ο περιορισμός της εφαρμογής ενός μειωμένου συντελεστή σε συγκεκριμένες και ειδικές περιπτώσεις παράδοσης υπηρεσιών ή παροχής υπηρεσιών, καθόσον δεν αντίκειται στην αρχή ότι οι εξαιρέσεις ή απαλλαγές πρέπει να εφαρμόζονται στενά.
- 8 Υπό το πρίσμα αυτό, η αναιρεσείουσα φρονεί ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, η αναιρεσίβλητη τιμολογεί το σύνολο των ενσωματωμένων υλικών με τον κανονικό συντελεστή, εφαρμόζοντας τον μειωμένο συντελεστή μόνον επί των εργασιών, και, ως εκ τούτου, ο αποκλεισμός των παρεχόμενων σε σχέση με τους ανελκυστήρες υπηρεσιών βρίσκει έρεισμα στο δίκαιο της Ένωσης, συγκεκριμένα στην πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ σχετικά με τους μειωμένους συντελεστές φόρου προστιθεμένης αξίας (ιδίως, σημείο 44).
- 9 Η αναιρεσείουσα φορολογική αρχή αμφισβητεί επίσης τον ισχυρισμό της αναιρεσίβλητης ότι ο νόμος είναι σαφής ως προς τις εξαιρέσεις τις οποίες θεσπίζει. Πράγματι, η φορολογική αρχή θεωρεί αναγκαία την προσφυγή στο συστηματικό, στο ιστορικό και, ιδίως, στο τελεολογικό κριτήριο προκειμένου να εξαχθεί συμπέρασμα σχετικά με την ορθή ερμηνεία του επίμαχου κανόνα, ερμηνεία που, κατά την κρίση της, πρέπει να πραγματοποιηθεί εν στενή εννοία, υπό το πρίσμα των ως άνω νομικών βάσεων, του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται

ο εν λόγω κανόνας και της όλης φιλοσοφίας η οποία υπαγόρευσε τη δημιουργία και την εξέλιξη του συστήματος του ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα.

- 10 Προς στήριξη του επιχειρήματός της, επικαλείται τις θέσεις που υιοθέτησε η Επιτροπή επί του θέματος αυτού με τις ανακοινώσεις της, ιδίως με την ανακοίνωση COM (2003) 309 τελικό, της 2ας Ιουνίου 2003, η οποία αναφέρει, στο σημείο 3.3.1., ότι η πλειονότητα των χωρών που εφάρμοσαν το μέτρο αυτό περιόρισαν το πεδίο εφαρμογής του ανάλογα με την παλαιότητα των κτιρίων ή τη φύση των υπηρεσιών, και συνοψίζει τους βασικούς λόγους που οδήγησαν στην καθιέρωση της δυνατότητας εφαρμογής μειωμένου συντελεστή σε αυτού του είδους τις υπηρεσίες.
- 11 Εν συνόψει, κακώς εφαρμόστηκε ο μειωμένος συντελεστής στην τιμολογηθείσα αξία των εργασιών επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων, αφ' ης στιγμής εφαρμογή έπρεπε να έχει ο κανονικός συντελεστής, με αποτέλεσμα να μη βεβαιωθεί ο ΦΠΑ για τα προαναφερθέντα ποσά.
- 12 Η αναιρεσίβλητη, αντιθέτως, υποστηρίζει τη συλλογιστική που έχει ήδη εκτεθεί στο σημείο 4.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 13 Σε συνάρτηση με το ζήτημα που ήγειρε η εισαγγελική αρχή, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί «εξαιρετικά αμφίβολο», υπό το πρίσμα του ισχύοντος δικαίου της Ένωσης, οι εργασίες επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων να μπορούν τιμολογηθούν σύμφωνα με το παράρτημα IV της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο καθιερώνει μειωμένο συντελεστή σε σχέση με την «ανακαίνιση και επισκευή ιδιωτικών κατοικιών, εξαιρουμένων των υλικών που αποτελούν σημαντικό μέρος της αξίας της παροχής».
- 14 Κατά το αιτούν δικαστήριο, εν αντιθέσει δε προς τον ισχυρισμό της αναιρεσείουσας —η οποία φρονεί ότι η επίμαχη ρύθμιση πρέπει να ερμηνεύεται στενά, κατά τρόπο ώστε να αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής της οι υπηρεσίες επισκευής ανελκυστήρων—, το Δικαστήριο δεν έχει αποφανθεί ειδικώς επί της συμβατότητας προς τη ρύθμιση αυτή της διατάξεως του σημείου 2.27 του προσαρτημένου στον Κώδικα ΦΠΑ καταλόγου I στην οποία στηρίχθηκε το σκεπτικό της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.
- 15 Εάν γινόταν δεκτή η άποψη του υποκειμένου στον φόρο, όπως επιβεβαιώθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή στην υπό κρίση υπόθεση θα προέκυπτε από την ερμηνεία του όρου «σύμβαση έργου με αντικείμενο κατοικίες» υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει τις υπηρεσίες επισκευής ανελκυστήρων.
- 16 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα ζητείται ακριβώς να αποσαφηνιστεί εάν, υπό το πρίσμα του παραρτήματος IV της οδηγίας ΦΠΑ, η εθνική διάταξη του

σημείου 2.27 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι καταλαμβάνει ή ότι, αντιθέτως, αποκλείει τις υπηρεσίες αυτές.

- 17 Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα έχει ως αντικείμενο το εάν πρέπει να γίνει δεκτό ότι, δεδομένου ότι οι ανελκυστήρες αποτελούν, για τους σκοπούς του αστικού δικαίου, κοινόχρηστο μέρος κτιρίου, ο εν λόγω χαρακτηρισμός μπορεί να ισχύσει αναλογικά ως τέτοιος στο πεδίο του φορολογικού δικαίου (θέση της αναιρεσίβλητης επιχειρήσεως) ή εάν, αντιθέτως, προσήκει η περιοριστική ερμηνεία του για φορολογικούς σκοπούς, όπως υποστηρίζει η αναιρεσείουσα φορολογική αρχή.
- 18 Σε τελική ανάλυση, αμφότερα τα ερωτήματα έχουν το ίδιο αντικείμενο, ήτοι να αποσαφηνιστεί από το Δικαστήριο ποια από τις δύο αυτές αντιτιθέμενες θέσεις —η συσταλτική προσέγγιση της φορολογικής αρχής ή η πιο διασταλτική οπτική της αναιρεσίβλητης επιχειρήσεως— πρέπει να γίνει δεκτή, λαμβανομένου υπόψη του δικαίου της Ένωσης, ιδίως του παραρτήματος IV της οδηγίας ΦΠΑ, όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή στις επίμαχες υπηρεσίες.