

Věc C-218/21

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

1. dubna 2021

Předkládající soud:Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud,
Portugalsko)**Datum předkládacího rozhodnutí:**

17. února 2021

Navrhovatel:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Odpůrkyně:

DSR. Montagem Manutenção de Ascensores e Escaros Rolantes, SA

Předmět sporu v původním řízení

Daně; zdanění DPH; uplatnitelnost snížených sazeb DPH na fakturaci pracovní síly za poskytování služeb oprav a údržby výtahů;

Předmětem původního řízení je odvolání podané Autoridade Tributária e Aduaneira (celní a daňový úřad, Portugalsko) znějící na zrušení rozsudku Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (správní a daňový soud v Portu, Portugalsko) ze dne 16. října 2017, kterým bylo vyhověno správní žalobě podané společností DSR - Montagem Manutenção de Ascensores e Esdas Rolantes, SA, proti výměrům DPH za leden až prosinec 2007 navýšeným o příslušné úroky ve výši 123 442,31 eura a 21 226,57 eura.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad unijního práva; článek 267 SFEU.

Předběžná otázka

I. Je použití bodu 2.27 seznamu I, který je přílohou zákona o DPH, v tom smyslu, že zahrnuje opravu a údržbu výtahů uskutečněných podnikem, na který se vztahují výše shrnuté skutečnosti, a že vede k uplatnění snížené sazby DPH, v souladu s právem Evropské unie, zejména s přílohou IV [šesté] směrnice o DPH?

II. Je použití tohoto ustanovení zákona o DPH, které zohledňuje i jiná ustanovení vnitrostátního práva – článek 1207, čl. 204 odst. 1 písm. [e]) a odst. 3 a čl. 1421 odst. 2 písm. [b]) občanského zákoníku (ustanovení týkající se pojmů smlouvy o dílo a nemovitosti, a předpokladu, že výtah je společnou částí budov, které jsou ve spoluvlastnictví), v souladu s právem Společenství, zejména s přílohou IV [šesté] směrnice o DPH)?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (konkrétně příloha IV uvedené směrnice, nadepsaná „Seznam služeb uvedených v článku 106“, bod 2).

Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně byla několikrát podstatně změněna (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvláštní vydání 09/01, s. 54), ve znění směrnice Rady 1999/85/ES ze dne 22. října 1999.

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Zákon o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), schválený nařízením s mocí zákona č. 394 -B/84 ze dne 26. prosince 1984 (*Diário da República*, řada I, č. 297, dodatek 1, ze dne 26. prosince 1984), ve znění platném v současné době, a zejména bod 2.27 seznamu I (Zboží a služby podléhající snížené sazbě), který je součástí kapitoly VII (závěrečná ustanovení).

Občanský zákoník, schválený legislativním nařízením č. 47344/66 ze dne 25. listopadu 1966 (*Diário do Governo* č. 274/1966, řada I ze dne 25. listopadu 1966), ve znění platném v současné době, zejména čl. 204 odst. 1 písm. e), články 1207 a 1421.

Zákon č. 3-B/2000 ze dne 4. dubna 2000 (o státním rozpočtu na rok 2000), který do seznamu I připojeného k zákonu o DPH doplnil bod 2.24 (nyní 2.27).

Zákon č. 32-B/2002 ze dne 30. prosince 2003 (o státním rozpočtu na rok 2003).

Zákon č. 55-B/2004 ze dne 30. prosince 2004 (o státním rozpočtu na rok 2005).

Oběžník č. 30025 ze dne 7. srpna 2000 a oběžník č. 30036 ze dne 4. dubna 2001, oba oběžníky ředitelství úřadu pro DPH.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 DSR. — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escas Rolantes, SA, je podnikem činným ve výrobě výtahů, vysokozdvizných vozíků a přepravných pásů, a také poskytuje služby oprav a údržby výtahů.
- 2 V období od 11. října 2011 do 14. listopadu 2011 byl podroben daňové kontrole, během níž uplatnil své právo být vyslechnut.
- 3 Po provedení této kontroly byla dne 30. prosince 2011 vyhotovena zpráva o daňové kontrole, ve které daňový úřad dospěl k závěru, že *„osoba povinná k dani jednala protiprávně, když uplatnila sníženou sazbu daně na služby přestavby a opravy výtahů, které podle daňového úřadu nemohou být předmětem tohoto daňového zacházení, takže se na ně musí uplatnit běžná sazba. V projednávaném případě osoba povinná k dani fakturuje veškerý materiál zahrnutý do běžné sazby, přičemž uplatňuje sníženou sazbu pouze na pracovní sílu. Bylo rovněž konstatováno, že pokud jde o ostatní pokyny obsažené ve výše uvedených oběžnících, osoba povinná k dani nejednala v rozporu s těmito oběžníky. Bylo tedy zjištěno, že snížená sazba byla použita nesprávně na hodnotu pracovní síly účtovanou za služby opravy a údržby výtahů, na kterou měla být použita běžná sazba.“*
- 4 Po doručení výměrů DPH na výše uvedené částky podala osoba povinná k dani žalobu, které bylo vyhověno z důvodu, že služby pracovní síly poskytované v oblasti oprav a údržby výtahů podléhají sazbě DPH ve výši 5 % podle bodu 2.27 (dříve bod 2.24) seznamu I připojeného k zákonu o DPH, který podporuje závěr, že *„výtahy jsou nedílnou součástí budov“*, aniž bylo *„vyloučeno uvedené snížení sazby na opravy a údržbu těchto výtahů, pokud jsou vykonávány na základě smlouvy o dílo, jak to stanoví příslušný právní předpis, a uvedená sazba se uplatní jen na pracovní sílu“*.
- 5 Administração Tributária e Aduaneira podal proti tomuto rozhodnutí žalobu k předkládajícímu soudu, v níž tvrdil, že napadený rozsudek je stížen nesprávným právním posouzením.
- 6 Vzhledem k tomu, že pochybnosti týkající se výkladu unijního práva byly vneseny Ministerio fiscal (státní zástupitelství) a jsou sdíleny předkládajícím soudem, rozhodl se tento soud přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru dvě předběžné otázky.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 7 Podle navrhovatele v původním řízení se Soudní dvůr Evropské unie (Soudní dvůr EU) již vyslovil k otázce legality uplatnění snížených sazeb DPH a v souladu s touto judikaturou je třeba objasnit možnost členských států uplatnit sníženou sazbu na celou kategorii nebo pouze na část přílohy H [šesté směrnice], z čehož vyplývá, jak Soudní dvůr uvedl ve svém rozsudku ze dne 8. května 2003, možnost omezit uplatnění snížení sazby na konkrétní a specifické aspekty dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jelikož je to v souladu se zásadou, podle níž výjimky a odchylky je třeba vykládat restriktivně z důvodu právní jistoty.
- 8 Z tohoto hlediska má navrhovatel za to, že v projednávaném případě odpůrkyně fakturuje veškeré materiály zahrnuté do běžné sazby, přičemž sníženou sazbu uplatňuje jen na pracovní sílu, takže vyloučení služeb poskytnutých v souvislosti s výtahy má svůj základ v unijním právu, zejména v návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty (zejména bod 44).
- 9 Daňový úřad, který je navrhovatelem, rovněž zpochybňuje tvrzení odpůrkyně, že zákon je jasný, pokud jde o výjimky, které stanoví. Daňový úřad má totiž za to, že je třeba použít systematické, historické a zejména teleologické kritérium, aby bylo možné dospět k závěru o správném výkladu dotčené normy, což je výklad, který by měl být z uváděných důvodů restriktivní s ohledem na rámec, jehož součástí je tento právní předpis, a na celou filozofii, na níž stojí vytvoření a vývoj systému DPH v Evropském společenství.
- 10 Na podporu svého tvrzení se dovolává postojů zaujatých ve sděleních Evropské komise k tomuto bodu, zejména sdělení COM (2003) 309 final ze dne 2. června 2003, podle kterého většina zemí, které uplatňují toto opatření, omezila jeho rozsah působnosti v závislosti na stáří budov nebo povaze služeb, a shrnuje hlavní důvody, které vedly k možnosti uplatnit sníženou sazbu na tento druh zboží.
- 11 Stručně řečeno, snížená sazba byla neprávem uplatněna na hodnotu pracovní síly účtované za služby opravy a údržby výtahů, zatímco měla být uplatněna běžná sazba, což vedlo k tomu, že DPH nebyla vyměřena z výše uvedených částek.
- 12 Odpůrkyně naopak trvá na úvahách již uvedených v bodě 4.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 13 V návaznosti na otázku nastolenou Ministerio Fiscal (státní zastupitelství) má předkládající soud za to, že „existují velké pochybnosti“ o tom, zda je z hlediska současného unijního práva přípustné fakturovat pracovní sílu za služby opravy a údržby výtahů ve smyslu přílohy IV směrnice o DPH, která stanoví sníženou sazbu pro „renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby“.

- 14 Podle předkládajícího soudu, a ačkoli navrhovatelka tvrdí opak, musí být dotčená právní úprava vykládána restriktivně, čímž jsou z její působnosti vyloučeny služby opravy výtahů, přičemž judikatura Soudního dvora se konkrétně nevyslovila k otázce souladu ustanovení obsaženého v bodě 2.27 seznamu I připojeného k zákonu o DPH, na kterém je založeno odůvodnění napadeného rozsudku.
- 15 Pokud by bylo přijato odůvodnění osoby povinné k dani potvrzené v napadeném rozsudku, uplatnění snížené sazby by v projednávaném případě vyplývalo z výkladu pojmu smlouva o dílo v nemovitosti určené k bydlení v tom smyslu, že zahrnuje služby opravy výtahů.
- 16 Cílem první předběžné otázky je právě objasnit, zda s ohledem na přílohu IV směrnice o DPH musí být vnitrostátní ustanovení bodu 2.27 vykládáno tak, že zahrnuje nebo vylučuje takové služby.
- 17 Cílem druhé předběžné otázky je objasnit, zda vzhledem k tomu, že výtahy jsou z hlediska občanského práva považovány za společné části budovy, je tato kvalifikace použitelná na daňovou oblast (stanovisko napadeného podniku), nebo zda je naopak třeba použít restriktivní koncept pro daňové účely, jak tvrdí daňový úřad.
- 18 V konečném výsledku mají tyto dvě otázky stejný cíl, který spočívá v tom, aby Soudní dvůr objasnil, který z protichůdných postojů – restriktivní přístup daňového úřadu nebo širšího pohledu napadeného podniku – musí být zaujat s přihlédnutím k unijnímu právu, zejména k příloze IV směrnice o DPH, pokud jde o použitelnost snížené sazby na dotčené služby.