

Sprawa C-218/21**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

dnia 1 kwietnia 2021 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Supremo Tribunal Administrativo (naczelny sąd administracyjny, Portugalia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

dnia 17 lutego 2021 r.

Strona wnosząca odwołanie:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Strona przeciwna:

DSR. – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, S.A.

Przedmiot postępowania głównego

Podatki; VAT; stosowanie obniżonej stawki VAT do rozliczenia robocizny w ramach usług naprawy i serwisu wind.

Przedmiotem postępowania głównego jest wniesione przez Autoridade Tributária e Aduaneira odwołanie, w którym żąda uchylecia wyroku Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (sądu administracyjnego i podatkowego w Porto) z dnia 16 października 2017 r. uwzględniającego skargę DSR. – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, SA na decyzje ustalające wysokość VAT za okres od stycznia do grudnia 2007 r. oraz należnych odsetek odpowiednio na kwoty 123 442,31 EUR i 21 226,57 EUR.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Wykładnia prawa Unii; art. 267 TFUE.

Pytania prejudycjalne

I. Czy stosowanie pkt 2.27 wykazu I załączonego do kodeksu VAT, rozumianego w ten sposób, że obejmuje on swym zakresem naprawę i serwis wind przez przedsiębiorstwo, którego dotyczą opisane okoliczności, oraz że przewiduje on stosowanie obniżonej stawki VAT jest zgodne z prawem Unii Europejskiej, a w szczególności z załącznikiem IV do [szóstej] dyrektywy VAT?

II. Czy stosowanie wskazanego przepisu kodeksu VAT, uwzględniające również inne przepisy prawa krajowego – art. 1207, art. 204 ust. 1 lit. [e]), art. 204 ust. 3 i art. 1421 ust. 2 lit. [b]) kodeksu cywilnego (dotyczące pojęć umowy zlecenia i nieruchomości oraz domniemania, że winda stanowi część nieruchomości wspólnej w budynku należącym do wspólnoty mieszkaniowej) – jest zgodne z prawem wspólnotowym, a w szczególności z załącznikiem IV do [szóstej] dyrektywy VAT?

Powołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (konkretnie załącznik IV do tej dyrektywy, zatytułowany „Wykaz usług, o których mowa w art. 106”, pkt 2).

Dyrektywa 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r., szósta dyrektywa w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1; w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 1999/85/WE z dnia 22 października 1999 r.

Powołane przepisy prawa krajowego

Kodeks podatku od wartości dodanej (zwany dalej „kodeksem „VAT”), przyjęty w drodze dekretu z mocą ustawy nr 394- B/84 z dnia 26 grudnia 1984 r. (*Diário da República*, seria I, nr 297, dodatek 1 z dnia 26 grudnia 1984 r.), w obowiązującym obecnie brzmieniu, w szczególności pkt 2.27 wykazu I (Towary i usługi objęte obniżoną stawką), należący do rozdziału VII (Przepisy końcowe).

Kodeks cywilny, przyjęty w drodze dekretu z mocą ustawy nr 47344/66 z dnia 25 listopada (*Diário do Governo* nr 274/1966, seria I z dnia 25 listopada 1966 r.), w obowiązującym obecnie brzmieniu, w szczególności art. 204 ust. 1 lit. e), art. 1207 i 1421.

Ustawa nr 3-B/2000 z dnia 4 kwietnia 2000 r. (budżet ogólny państwa na rok 2000), w której do wykazu I załączonej do kodeksu VAT dodano pkt 2.24 (obecnie 2.27).

Ustawa nr 32-B/2002 z dnia 30 grudnia 2002 r. (budżet ogólny państwa na rok 2003).

Ustawa nr 55-B/2004 z dnia 30 grudnia 2004 r. (budżet ogólny państwa na rok 2005).

Okólnik nr 30025 z dnia 7 sierpnia 2000 r. i okólnik nr 30036 z dnia 4 kwietnia 2001 r. Dyrekcji ds. usług VAT.

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego

- 1 DSR. – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, SA jest przedsiębiorstwem produkującym windy, dźwigi i przenośniki taśmowe oraz świadczącym usługi naprawy i serwisu wind.
- 2 W okresie od 11 października 2011 r. do 14 listopada 2011 r. zostało ono objęte kontrolą podatkową, w której trakcie skorzystało z prawa do bycia wysłuchanym.
- 3 W wyniku kontroli, w dniu 30 grudnia 2011 r. sporządzono sprawozdanie z kontroli podatkowej, w którym organ podatkowy stwierdził, że *„sytuacja podatnika jest niezgodna z prawem, ponieważ stosuje on obniżoną stawkę do świadczenia usług przeróbki i naprawy wind, które zdaniem organu podatkowego nie powinny być nią objęte, w związku z czym należy stosować zwykłą stawkę. W niniejszym przypadku podatnik stosuje zwykłą stawkę do wszystkich wliczonych materiałów, zaś stawkę obniżoną wyłącznie do robocizny. Stwierdzono również, w odniesieniu do pozostałych instrukcji zawartych w ww. okólnikach, że sytuacja podatnika jest z nimi zgodna. Zatem stwierdzono, że błędnie stosowano obniżoną stawkę do rozliczenia wartości robocizny w ramach usług naprawy i serwisu wind, do której należało stosować zwykłą stawkę”*.
- 4 Po tym, jak doręczono decyzje ustalające kwotę VAT we wskazanej powyżej wysokości, podatnik wystąpił do sądu ze skargą, która została uwzględniona, gdyż uznano, że usługi robocizny świadczone w zakresie naprawy i serwisu wind są objęte 5% stawką VAT, zgodnie z pkt 2.27 (dawniej pkt 2.24) wykazu I załączonego do kodeksu VAT, potwierdzając pogląd, że „windy stanowią część składową budynków”, przy czym nie jest „wykluczona omawiana obniżona stawka w odniesieniu do napraw i serwisu takich wind, o ile są one prowadzone na podstawie umowy zlecenia, zgodnie z danymi przepisami, oraz o ile tę stawkę stosuje się jedynie do robocizny”.
- 5 Administração Tributária e Aduaneira odwołała się od tego orzeczenia do sądu odsyłającego, podnosząc, że zaskarżony wyrok narusza prawo.

- 6 Wątpliwości do wykładni w świetle prawa Unii Europejskiej zgłosiła prokuratura, a podziela je sąd odsyłający, w związku z czym postanowił on zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości z dwoma pytaniami prejudycjalnymi.

Zasadnicze argumenty stron postępowania głównego

- 7 Zdaniem wnoszącej odwołanie w postępowaniu głównym Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TJUE) już wypowiedział się w kwestii zgodności z prawem stosowania obniżonych stawek VAT i zgodnie z tym orzecznictwem należy wyjaśnić możliwość stosowania przez państwa członkowskie obniżonej stawki do całości lub tylko do części kategorii załącznika H [do szóstej dyrektywy], co oznacza, jak wskazał Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 8 maja 2003 r., możliwość ograniczenia stosowania obniżonej stawki do konkretnych określonych aspektów dostawy towarów lub świadczenia usług, gdyż jest to spójne z zasadą, że zwolnienia lub wyjątki należy interpretować ściśle, ze względów pewności prawa.
- 8 W tym kontekście wnosząca odwołanie uważa, że w niniejszej sprawie druga strona postępowania stosuje zwykłą stawkę do wszystkich wliczonych materiałów, zaś stawkę obniżoną wyłącznie do robocizny, przez co wyłączenie usług świadczonych w zakresie wind znajduje podstawy w prawie Unii, w szczególności w projekcie dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę Rady 77/388/EWG w odniesieniu do obniżonych stawek podatku od wartości dodanej (w szczególności pkt 44).
- 9 Wnoszący odwołanie organ podatkowy kwestionuje również twierdzenie drugiej strony postępowania, iż ustawa jest jasna co do ustanowionych w niej wyjątków. Organ podatkowy uważa bowiem, że należy zastosować wykładnię systemową, historyczną, a zwłaszcza celowościową, by uzyskać prawidłową wykładnię rozpatrywanego uregulowania, która z kolei powinna być ścisła, w świetle przedstawionego uzasadnienia, ram, w które wpisuje się ta regulacja, a także całej idei leżącej u podstaw stworzenia i rozwoju systemu VAT we Wspólnocie Europejskiej.
- 10 Na poparcie swoich argumentów powołuje się on na stawiska wyrażone w komunikatach Komisji Europejskiej na ten temat, a w szczególności w komunikacie COM(2003) 309 final z dnia 2 czerwca 2003 r., w którym w pkt 3.3.1. stwierdzono, że większość państw stosujących ten środek ograniczyło jego zakres stosowania w zależności od wieku budynków lub charakteru usług, oraz w którym podsumowano główne powody, dla których wprowadzono możliwość stosowania obniżonej stawki do tego rodzaju usług.
- 11 Ostatecznie więc do wartości robocizny liczonej za usługi naprawy i serwisu wind błędnie stosowano obniżoną stawkę, podczas gdy należało stosować zwykłą stawkę, co spowodowało brak odprowadzenia wskazanych wyżej kwot VAT.

- 12 Druga strona postępowania podtrzymuje natomiast tok rozumowania przedstawiony w pkt 4.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania

- 13 Zgodnie z pytaniem podniesionym przez prokuraturę sąd odsyłający uważa za „bardzo wątpliwe”, by w świetle obecnego prawa Unii dopuszczalne było rozliczanie robocizny przy usługach naprawy i serwisu wind zgodnie z załącznikiem IV do dyrektywy VAT, w którym przewidziano obniżoną stawkę dla „remontów i napraw prywatnych budynków mieszkalnych, z wyłączeniem materiałów stanowiących znaczącą część wartości świadczonej usługi”.
- 14 W ocenie sądu odsyłającego, wbrew twierdzeniom wnoszącej odwołanie, – która uważa, że rozpatrywane przepisy należy stosować ściśle, wyłączając zatem z ich zakresu stosowania usługi naprawy wind –, orzecznictwo Trybunału nie odniosło się konkretnie do kwestii zgodności przepisu pkt 2.27 wykazu I załączonego do kodeksu VAT, na której było oparte rozumowanie w zaskarżonym wyroku.
- 15 Gdyby przyjąć rozumowanie podatnika, potwierdzone w zaskarżonym wyroku, stosowanie obniżonej stawki w niniejszej sprawie wynikałoby z wykładni pojęcia umowy zlecenia na prace w nieruchomościach mieszkalnych, zgodnie z którą obejmuje ona usługi naprawy wind.
- 16 Pierwsze pytanie prejudycjalne zmierza właśnie do wyjaśnienia, czy w świetle załącznika IV do dyrektywy VAT krajowy przepis pkt 2.27 należy rozumieć w ten sposób, że obejmuje on lub wyklucza tego rodzaju usługi.
- 17 Drugie pytanie prejudycjalne zmierza do wyjaśnienia, czy należy uznać, iż, skoro windy w prawie cywilnym uważa się za części wspólne budynku, taka kwalifikacja daje się przenieść *qua tale* na grunt prawa podatkowego (takie jest stanowisko przedsiębiorstwa będącego drugą stroną postępowania), czy raczej należy przyjąć wąską koncepcję do celów podatkowych, za czym opowiada się wnoszący odwołanie organ podatkowy.
- 18 Ostatecznie oba te pytania mają ten sam przedmiot, czyli uzyskanie od Trybunału Sprawiedliwości wyjaśnienia, które z tych sprzecznych stanowisk – wąska koncepcja organu podatkowego czy szerszy pogląd przedsiębiorstwa będącego drugą stroną postępowania –, należy przyjąć, biorąc pod uwagę prawo Unii Europejskiej, a w szczególności załącznik IV do dyrektywy VAT, w odniesieniu do stosowania obniżonej stawki do rozpatrywanych usług.