

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

11. siječnja 2024.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Prilog IV. – Točka 2. – Privremene odredbe za određene radno intenzivne usluge – Snižena stopa PDV-a koja se primjenjuje na usluge obnove i popravka privatnih stanova – Pojam „privatni stanovi”

U predmetu C-433/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud, Portugal), odlukom od 8. lipnja 2022., koju je Sud zaprimio 30. lipnja 2022., u postupku

Autoridade Tributária e Aduaneira

protiv

HPA – Construções SA,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: K. Jürimäe, predsjednica trećeg vijeća, u svojstvu predsjednice osmog vijeća (izvjestiteljica), M. Safjan i M. Gavalec, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za portugalsku vladu, P. Barros da Costa, C. Bento i A. Rodrigues, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, M. Björklund i I. Melo Sampaio, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 7. rujna 2023.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje točke 2. Priloga IV. Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i

carinska uprava, Portugal) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) i društva HPA – Construções SA (u daljnjem tekstu: društvo HPA), u vezi sa stopom poreza na dodanu vrijednost (PDV) koja se primjenjuje na usluge restauriranja određenih nekretnina koje je obavilo to društvo.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva o PDV-u sadržava glavu VIII., naslovljenu „Stope”, u kojoj se nalazi poglavlje 2., naslovljeno „Struktura i razina stopa”, u kojem se, među ostalim, nalaze članci 96. i 98.

4 Člankom 96. te direktive propisuje se:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.”

5 Članak 98. stavci 1. i 2. navedene direktive glasi kako slijedi:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.”

6 Glava VIII. iste direktive sadržava poglavlje 3., naslovljeno „Privremene odredbe za određene radno intenzivne usluge”, u kojem se nalaze, među ostalim, članci 106. i 107. Direktive o PDV-u. Nakon što su se dogodile činjenice iz glavnog postupka, poglavlje 3. glave VIII. i Prilog IV. Direktivi o PDV-u stavljeni su izvan snage Direktivom Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009. o izmjeni Direktive 2006/112 u pogledu sniženih stopa poreza na dodanu vrijednost (SL 2009., L 116, str. 18.).

7 Člankom 106. Direktive o PDV-u određuje se:

„Vijeće [Europske unije] može, jednoglasno na prijedlog [Europske komisije], dopustiti državama članicama da primjenjuju do najkasnije 31. prosinca 2010. snižene stope iz članka 98. na usluge iz Priloga IV.

Snižene stope mogu se primjenjivati na usluge iz ne više od dviju kategorija iz Priloga IV.

U iznimnim slučajevima državi članici može se dopustiti da primjenjuje snižene stope na usluge iz triju od navedenih kategorija.”

8 Člankom 107. te direktive propisuje se:

„Usluge iz članka 106. moraju zadovoljavati sljedeće uvjete:

(a) moraju biti radno intenzivne;

(b) moraju se u velikoj mjeri pružati izravno krajnjim potrošačima;

[...]”

9 Prilog IV. Direktivi o PDV-u sadržava popis usluga na koje se odnosi članak 106. te direktive. Točka 2. tog priloga glasi kako slijedi:

„[O]bnova i popravci privatnih stanova, osim materijala koji čine značajni dio vrijednosti isporučene

usluge.”

Portugalsko pravo

10 Planak 18. stavak 1. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Zakonik o PDV-u), određuje:

„Porezne stope su sljedeće:

(a) za uvoz robe, isporuke robe i usluga navedene na popisu I. priloženom ovom zakoniku stopa iznosi 5 %;

[...]

(c) za ostali uvoz robe, isporuke robe i usluga, stopa iznosi 21 %.”

11 Točka 2.24 popisa I. priloženog Zakoniku o PDV-u određuje:

„Ugovori o djelu s ciljem poboljšanja, rekonstrukcije, obnove, restauracije, popravka i održavanja nekretnina i samostalnih dijelova nekretnina namijenjenih stanovanju, osim usluga čišćenja, održavanja zelenih površina i ugovori o djelu koji se odnose na nekretnine koje u potpunosti ili djelomično obuhvaćaju elemente koje čine bazeni, saune, teniski tereni, tereni za golf ili minigolf i slični objekti.

Snižena se stopa ne primjenjuje na ugrađene materijale, osim ako njihova vrijednost ne prelazi 20 % ukupne vrijednosti pružene usluge.”

12 Za potrebe tumačenja izraza „nekretnine ili samostalni dijelovi nekretnina namijenjeni stanovanju” koji se koristi u toj točki popisa I. priloženog Zakoniku o PDV-u, porezna uprava je utvrdila smjernice, među ostalim, putem okružnice br. 30025 od 7. kolovoza 2000. U skladu s tom okružnicom, smatra se da je nekretnina namijenjena stanovanju „ako se u trenutku početka radova koristi kao takva i ako se nakon njihova dovršetka i dalje stvarno upotrebljava kao privatni stan.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

13 Društvo HPA je trgovačko društvo čiji je predmet poslovanja, među ostalim, pružanje usluga građevinarstva i izvođenja radova. Tijekom 2007. to je društvo sklopilo pet ugovora o izvođenju radova radi obnove urbanih zgrada s tri trgovačkim društvima, vlasnicima nekretnina koje su predmet radova predviđenih navedenim ugovorima.

14 Društvo HPA je na računima za usluge obnove i popravka pružene na temelju tih ugovora primijenilo sniženu stopu PDV-a od 5 %, na temelju točke 2.24 popisa I. priloženog Zakoniku o PDV-u.

15 Dana 19. siječnja 2011. Direção de Finanças de Lisboa (Porezna uprava u Lisabonu, Portugal) proveo je porezni nadzor nad društvom HPA za 2007. Cilj tog nadzora bio je utvrditi jesu li ispunjeni uvjeti predviđeni za primjenu snižene stope, osobito onaj koji se odnosi na to da predmet pružanja usluga budu nekretnine za stanovanje.

16 Nakon navedenog nadzora, smatrajući da se društvo HPA ne može koristiti navedenom sniženom stopom, Serviço de Finanças de Sintra-1 (Porezna uprava Sintra-1, Portugal) uputio je 10. svibnja 2011. tom društvu akt o određivanju dodatnog iznosa PDV-a u iznosu od 374.750,77

euru.

17 Društvo HPA je taj akt pobijalo pred Tribunalom Administrativo e Fiscal de Sintra (Upravni i porezni sud u Sintri, Portugal). Presudom od 26. lipnja 2020. taj je sud prihvatio tužbu navedenog društva i poništio navedeni akt. Porezna je uprava podnijela žalbu protiv te presude pred Supremo Tribunalom Administrativo (Visoki upravni sud, Portugal), sudom koji je uputio zahtjev.

18 Pred tim sudom porezna uprava tvrdi da se točka 2.24 popisa I. priloženog Zakoniku o PDV-u, kako je protumačena u Okružnici br. 30025 od 7. kolovoza 2000., primjenjuje samo na usluge obnove nekretnina koje se stvarno koriste kao stambeni objekti, kako prije tako i nakon izvršenja navedenih usluga. Snižena stopa PDV-a predviđena u točki 2.24 popisa I. priloženog Zakoniku o PDV-u stoga se ne primjenjuje na usluge obnove koje se odnose na zgrade koje su, poput onih koje su bile predmet pet ugovora o izvođenju radova iz točke 13. ove presude, samo „namijenjene” stanovanju, u smislu da imaju odobrenje u tu svrhu, ali nisu stvarno nastanjene u trenutku pružanja tih usluga.

19 Budući da je točkom 2.24. popisa I. priloženog Zakoniku o PDV-u u portugalsko pravo prenesena točka 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u, navedeni sud smatra da je potrebno zatražiti od Suda tumačenje potonje odredbe. Prema mišljenju istog suda, osobito je potrebno pojasniti pod kojim se uvjetima na pružanje usluga obnove može primijeniti snižena stopa koja se primjenjuje na aktivnosti „obnove i popravka privatnih stanova”, navedene u navedenoj odredbi Direktive o PDV-u.

20 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev isti je da je Sud u presudi od 5. svibnja 2022. DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355) presudio da točka 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u, s jedne strane, obuhvaća dvije različite djelatnosti, odnosno popravak i obnovu, i, s druge strane, da se primjenjuje na privatne stambene objekte, odnosno nekretnine koje služe za privatno stanovanje i koje se ne koriste u komercijalne ili uslužne svrhe ili za privremeni boravak, kao što su hoteli. Međutim, Sud se nije izjasnio o tumačenju pojma „privatni stanovi”.

21 U tim je okolnostima Supremo Tribunal Administrativo (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se točki 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u odredba nacionalnog prava na temelju koje se snižena stopa PDV-a može primijeniti samo na ugovore o građevinskim radovima u svrhu popravka i obnove privatnih stanova u kojima se u trenutku izvođenja radova stanuje?”

O prethodnom pitanju

22 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li točku 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u tumačiti na način da joj se protivi nacionalno zakonodavstvo koje predviđa primjenu snižene stope PDV-a na usluge popravka i obnove privatnih stanova pod uvjetom da se oni stvarno koriste kao stambeni objekt na dan kada se ti radovi odvijaju.

23 Do njezinog stavljanja izvan snage Direktivom 2009/47, točka 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u, u vezi s člankom 106. te direktive, dopuštala je državama članicama da na usluge u vezi s „obnov[om] i popravci[ma] privatnih stanova, osim materijala koji čine značajni dio vrijednosti isporučene usluge” primjenjuju sniženu stopu PDV-a.

24 U nedostatku upućivanja na pravo država članica i relevantne definicije u Direktivi o PDV-u, pojmove iz točke 2. Priloga IV. toj direktivi treba tumačiti ujednačeno i neovisno o kvalifikacijama koje se koriste u državama članicama, u skladu s njihovim uobičajenim smislom u svakodnevnom jeziku, uzimajući pritom u obzir kontekst u kojem se koriste i ciljeve kojima teži propis kojeg su dio

(presuda od 5. svibnja 2022., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, t. 29. i navedena sudska praksa).

25 Stoga, kad je, kao prvo, rije? o uobi?ajenom smislu izraza korištenih u toj odredbi, a posebice izraza „privatni stanovi”, treba istaknuti da pojam „stan” obi?no ozna?ava nekretninu odnosno pokretninu ili njihov dio, koji su namijenjeni stanovanju i stoga slu?e za boravak jedne ili više osoba. Osim toga, pridjev „privatni” omogu?uje razlikovanje od neprivatnih stanova, kao što su to stanovi za zaposlenike ili hoteli (presuda od 5. svibnja 2022., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, t. 34.).

26 Iz toga slijedi da se usluge obnove i popravka o kojima je rije? u to?ki 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u moraju odnositi na stvar koja se koristi u svrhu privatnog stanovanja, dok usluge koje se odnose na stvar koja se koristi u druge svrhe, poput komercijalnih, nisu pokrivene tom odredbom (presuda od 5. svibnja 2022., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, t. 35.).

27 Budu?i da se, u skladu sa sudskom praksom navedenom u to?kama 25. i 26. ove presude, usluge iz to?ke 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u odnose na stvari koje slu?e kao boravište jednoj ili više osoba i koje se koriste u svrhu privatnog stanovanja, iz teksta te odredbe proizlazi da ona smjera na stvarnu namjenu tih stvari u stambene svrhe. Naime, i pojam boravišta i zahtjev korištenja stvari upu?uju na njezino konkretno korištenje.

28 Stoga valja smatrati, s obzirom na tekst to?ke 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u, da, s jedne strane, zgrada koja, iako ima odobrenje za stanovanje, nije stvarno korištena u tu svrhu na dan kada su predmetne usluge obnove ili popravka izvršene, nije obuhva?ena podru?jem primjene te odredbe. S druge strane, iz podru?ja primjene navedene odredbe isklju?ene su usluge obnove ili popravka koje se odnose na stvar kojom se, na dan pružanja tih usluga, njezin vlasnik koristi u komercijalne ili investicijske svrhe.

29 Kao drugo, kontekst u kojem se nalazi to?ka 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u potvr?uje tuma?enje prema kojem se snižena stopa PDV-a primjenjuje samo na usluge obnove i popravka ?iji je predmet stvar koja se stvarno koristi za stanovanje.

30 Naime, kao prvo, ta odredba, s obzirom na to da omogu?ava primjenu snižene stope PDV-a, predstavlja odstupanje od na?ela primjene standardne stope i stoga je treba usko tuma?iti (vidjeti, u tom smislu, presude od 19. prosinca 2019., Segler/Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, t. 25. i od 5. svibnja 2022., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, t. 40.).

31 Kao drugo, iz zajedni?kog tuma?enja ?lanaka 106. i 107. Direktive o PDV-u proizlazi da se, kako bi se na njih mogla primijeniti snižena stopa PDV-a, usluge nabrojene u to?ki 2. Priloga IV. toj direktivi u velikom dijelu trebaju pružati izravno krajnjim potroša?ima. Me?utim, ne može se smatrati da je usluga obnove ili popravka pružena krajnjem potroša?u ako je pružena društvu ili fizi?koj osobi koji posjeduju nekretninu namijenjenu stanovanju, a da pritom tu nekretninu stvarno ne koristi u te svrhe, isto kao i usluga obnove pružena društvu ili fizi?koj osobi koji se u obavljanju svoje profesionalne djelatnosti koriste tom stvari u komercijalne svrhe, a ne za stanovanje.

32 Kao tre?e, kao što to proizlazi iz to?aka 31. do 33. mišljenja nezavisne odvjetnice, tuma?enje to?ke 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u na na?in da su samo usluge obnove i popravka ?iji je predmet nekretnina u kojoj se stvarno stanuje na dan izvo?enja radova, obuhva?ene podru?jem primjene te odredbe, u skladu je s ciljevima koji se nastoje posti?i donošenjem snižene stope kojom se nastoji staviti potroša?a u povoljniji položaj.

33 Naime, za poduzetnika koji ima pravo na odbitak ulaznog PDV-a nevažno je oporezuju li se usluge obnove ili popravka po standardnoj ili sniženoj stopi jer će se on u svakom slučaju osloboditi tereta poreza koji se odnosi na te usluge na način da izvrši svoje pravo na odbitak PDV-a. Suprotno tomu, primjena snižene stope na te usluge favorizira krajnjeg potrošača koji stvarno stanuje u nekretnini koja je predmet radova i koji nema pravo na odbitak ulaznog PDV-a.

34 Taj potrošač tako može, zahvaljujući primjeni snižene stope, koristiti usluge obnove i popravka stambenog objekta kojim se stvarno koristi u stambene svrhe po cijeni nižoj od one koju bi snosio da se te usluge oporezuju po standardnoj stopi. Međutim, odlučujući element za ocjenu može li potrošač uživati korist od primjene snižene stope PDV-a jest činjenica da on u trenutku nastanka troška tu nekretninu stvarno koristi za stanovanje.

35 Naposljetku, kao četvrto, valja pojasniti da, kako bi se smatralo da se u nekretnini stvarno stanuje, nije nužno da se tijekom izvođenja radova u njoj nalaze osobe koje u njoj trajno borave. S jedne strane, stvarna namjena za potrebe stanovanja ne mijenja se zbog činjenice da se nekretnina upotrebljava samo tijekom nekoliko razdoblja u godini. S druge strane, činjenica da je privatni stan tijekom određenog razdoblja prazan ne mijenja njegov karakter privatnog stana.

36 Imajući sve navedeno u vidu, na prethodno pitanje valja odgovoriti tako da točku 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u treba tumačiti na način da joj se ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje predviđa primjenu snižene stope PDV-a na usluge popravka i obnove privatnih stanova pod uvjetom da se dotični stanovi stvarno koriste kao stambeni objekti na dan kada se ti radovi odvijaju.

Troškovi

37 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

Točku 2. Priloga IV. Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost,

treba tumačiti na način da joj se:

ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje predviđa primjenu snižene stope PDV-a na usluge popravka i obnove privatnih stanova pod uvjetom da se dotični stanovi stvarno koriste kao stambeni objekti na dan kada se ti radovi odvijaju.

Potpisi

* Jezik postupka: portugalski