Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 7. rujna 2023. [1]

Predmet C-433/22

Autoridade Tributária e Aduaneira
protiv
HPA – Construções SA

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Vrhovni upravni sud, Portugal))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Vremenski ograničena mogućnost snižene stope poreza na radno intenzivne usluge – Snižena stopa poreza na obnovu privatnih stanova – Pojam ‚privatni stan' – Granice selektivno snižene porezne stope – Demokratsko načelo i diskrecijska ovlast zakonodavca – Načelo porezne neutralnosti"

I. Uvod

1. Ovaj postupak još jednom pokazuje da su snižene porezne stope u zakonodavstvu o PDV-u sporne. Portugal sniženom stopom oporezuje radno intenzivne usluge koje se pružaju na zgradama. Međutim, mora biti riječ o obnovi, restauraciji, popravku ili održavanju *nekretnina namijenjenih stanovanju*. U skladu s pravom Unije, takva snižena stopa mogla je u spornoj godini 2007. biti isključivo ograničena (do 31. prosinca 2010.) te su zbog nje pokrenuta već dva prethodna postupka pred Sudom.

2. Što se tiče iste portugalske odredbe, Sud je 5. svibnja 2022. u predmetu C-218/21 već morao odlučiti je li tom odredbom obuhvaćen i popravak dizala u nekretnini koja se ne upotrebljava isključivo u stambene svrhe. Iako je na to pitanje odgovorio potvrdno, u obrazloženju odluke naglasio je da u slučaju usluga obnove i popravka koje se odnose na zajedničke uređaje zgrada mješovite namjene valja provesti „razmjernu raspodjelu" [2].

3. Nasuprot tomu, u ovom predmetu postavlja se pitanje je li za postojanje „nekretnine za stanovanje" dovoljno da se u zemljišnim knjigama upiše mogućnost njezine upotrebe isključivo u stambene svrhe ili se u trenutku obnove mora stvarno upotrebljavati u tu svrhu. Potonjim bi se

[1] Izvorni jezik: njemački

[2] Presuda od 5. svibnja 2022., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, t. 42.). Na taj se odlomak portugalska vlada izričito poziva u svojim pisanim očitovanjima. Međutim, budući da u Direktivi o PDV-u nije predviđena proporcionalna stopa poreza na jedinstvenu uslugu i da se ona ne može podijeliti (inače ne bi bila riječ o jedinstvenoj usluzi), ta se tvrdnja može prihvatiti isključivo ako postoje dvije odvojive usluge (jedna za komercijalni dio nekretnine, a druga za dio nekretnine koji se upotrebljava kao stan).

spriječilo to da ulagači koji nemaju pravo na odbitak pretporeza obnavljaju stare kuće na zalihama po sniženoj poreznoj stopi te da ih tek naknadno (osobito nakon isteka vremenskog ograničenja snižene porezne stope) prodaju kao stanove ili pak kao špekulativne objekte. U biti riječ je o ovlasti država članica da selektivno predvide sniženu poreznu stopu a da pritom ne povrijede načelo neutralnosti.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Člankom 96. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [3] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) 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. U članku 98. stavcima 1. i 2. Direktive o PDV-u navodi se:

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

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenima u Prilogu III. […]"

6. U vrijeme nastanka činjeničnog stanja u glavnom postupku glava VIII. Direktive o PDV-u sadržavala je poglavlje 3., naslovljeno „Privremene odredbe za određene radno intenzivne usluge". U tom poglavlju nalazili su se, među ostalim, članci 106. i 107. te direktive. Člankom 106. navedene direktive određivalo se:

„Vijeće [Europske unije] može, jednoglasno na prijedlog [Europske] [k]omisije, 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."

7. Člankom 107. te direktive propisivalo se:

„Usluge iz članka 106. moraju zadovoljavati sljedeće uvjete:

(a) moraju biti radno intenzivne;

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

[3] Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 1., str. 120.), u verziji primjenjivoj na spornu godinu (2007.); u tom pogledu, kako je zadnje izmijenjena Direktivom Vijeća 2007/75/EZ od 20. prosinca 2007. (SL 2007., L 346, str. 13.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 255.)

(c) moraju biti uglavnom lokalnog karaktera i mora gotovo ne postojati mogućnost da uzrokuju narušavanje tržišnog natjecanja.

Mora također postojati bliska veza između smanjenja cijena koje proizlazi iz snižene stope i predvidivog povećanja potražnje i zapošljavanja. Primjena snižene stope ne smije dovoditi u pitanje uredno funkcioniranje unutarnjeg tržišta."

8. Prilog IV. Direktivi o PDV-u sadržavao je popis usluga na koje se odnosi članak 106. te direktive. Točka 2. tog priloga glasila je kako slijedi [4]:

„obnova i popravak privatnih stanova, osim materijala, koji čine znatan dio vrijednosti isporučene usluge".

B. Portugalsko pravo

9. Portugal je Direktivu o PDV-u prenio Códigom do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost).

10. Člankom 18. stavkom 1. Zakonika o PDV-u, u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku, propisivalo se:

„Porezne stope su sljedeće:

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

11. U skladu s točkom 2.24. popisa I. priloženog Zakoniku o PDV-u:

„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. Porezna i carinska uprava je u vezi s izrazom „nekretnine namijenjene stanovanju" iz točke 2.24 (koja je postala točka 2.27.) popisa I. priloženog Zakoniku o PDV-u objavila administrativna pravila, među kojima i Okružnicu br. 30025 od 7. kolovoza 2000., iz koje, u dijelu relevantnom za predmetni slučaj, proizlazi sljedeće:

„2. Nekretnine

[4] Poglavlje 3. glave VIII. Direktive o PDV-u i Prilog IV. toj direktivi stavljeni su izvan snage Direktivom Vijeća 2009/47/EZ od 5. svibnja 2009. o izmjeni Direktive 2006/112 o sniženim stopama poreza na dodanu vrijednost (SL 2009., L 116, str. 18.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 286.). Nasuprot tomu, Direktivom 2009/47 uvrštena je točka 10. u Prilog III. Direktivi o PDV-u, koji sadržava popis isporuka robe i usluga na koje se mogu primijeniti snižene stope PDV-a navedene u članku 98. te direktive. Međutim, ta točka 10.a, čiji je sadržaj istovjetan sadržaju točke 2. starog Priloga IV. Direktivi o PDV-u, sada više nije vremenski ograničena.

Tom točkom obuhvaćene su isključivo usluge koje se pružaju na nekretnini ili njezinu dijelu koji su namijenjeni stanovanju, bez dozvole za druge svrhe.

Smatra se da su nekretnina ili njezin dio namijenjeni stanovanju ako se na početku radova i nakon njihova dovršetka i dalje stvarno upotrebljavaju kao privatni stan.”

III. Činjenično stanje i prethodni postupak

13. HPA – Construções, SA (u daljnjem tekstu: HPA) trgovačko je društvo u obliku dioničkog društva, čija je djelatnost „pružanje građevinskih i komercijalnih usluga, sklapanje ugovora o djelu i kupoprodaji nekretnina te trgovina građevinskim materijalom”.

14. HPA je 2007. izvršio više ugovora o djelu koji su se odnosili na obnovu zgrada u Lisabonu. Iz potvrda zemljišnoknjižnog odjela proizlazi da je zemljišta prethodno (2004. i 2005.) ili naknadno (2008.) kupilo nekoliko trgovačkih društava (uključujući trgovačka društva Paço – Investimentos Imobiliários, SA, Brown House – Empreendimentos Imobiliários, SA i Sociedade Imobiliária do Palácio Alagoas, Lda.) te da su nekretnine uglavnom namijenjene stanovanju.

15. HPA je u skladu s točkom 2.24. popisa I. priloženog Zakoniku o PDV-u na usluge obnove primijenio stopu PDV-a od 5 %, obračunao je navedenim trgovačkim društvima i platio PDV. Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa (Tijela poreznog nadzora Porezne uprave u Lisabonu, Portugal) pokrenuo je 19. siječnja 2011. postupak poreznog nadzora nad HPA-om u vezi s poreznom godinom 2007. Serviço de Finanças de Sintra-1 (Porezna uprava Sintra-1, Portugal) donio je 10. svibnja 2011. rješenja o ponovnom razrezu PDV-a za 2007.

16. Ponovni razrez poreza temelji se na primjeni standardne porezne stope od 21 % umjesto snižene stope od 5 %. Navodi se da HPA nije mogao dokazati da se predmetni ugovori o djelu odnose na nekretnine koje se stvarno upotrebljavaju u stambene svrhe premda snosi teret dokazivanja toga u skladu s člankom 74. Općeg poreznog zakona.

17. HPA je Tribunalu Administrativo e Fiscal de Sintra (Upravni i porezni sud u Sintri, Portugal) podnio tužbu protiv rješenja o ponovnom razrezu poreza. Navedeni sud je presudom od 26. lipnja 2020. prihvatio tu tužbu i poništio rješenja o ponovnom razrezu poreza zbog toga što se nekretninama koje su namijenjene stanovanju ili koje se upotrebljavaju u tu svrhu u smislu točke 2.24. smatraju sve nekretnine za koje je izdana dozvola za stambenu uporabu, a ne samo one u kojima se stvarno stanuje. Porezna i carinska uprava podnijela je sudu koji je uputio zahtjev žalbu protiv te presude.

18. Supremo Tribunal Administrativo (Vrhovni upravni sud, Portugal) odlučio je prekinuti postupak i u okviru prethodnog postupka predviđenog člankom 267. UFEU-a 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?

19. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su samo Portugal i Europska komisija. Sud je u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika odustao od održavanja rasprave.

IV. Pravna ocjena

A. Prethodno pitanje i tijek analize

20. Sud koji je uputio zahtjev pita je li tadašnji članak 106. Direktive o PDV-u u vezi s njezinim Prilogom IV. točkom 2. omogućavao da se u Portugalu snižena stopa PDV-a primjenjuje samo na usluge obnove i popravka privatnih stanova koji se u trenutku izvođenja tih radova upotrebljavaju kao stanovi. Drugim riječima, postavlja se pitanje može li država članica isključiti tu sniženu poreznu stopu ako se u trenutku pružanja usluge zgrada još ne upotrebljava ili više ne upotrebljava u stambene svrhe, nego je obnovljena, na primjer u svrhu naknadne preprodaje, a možda će tek naknadno imati stambenu funkciju, primjerice za kupca.

21. To zahtijeva tumačenje pojma obnove i popravka „privatnih stanova”, koji se u pravu Unije upotrebljava u točki 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u (o tome u odjeljku B). Ako bi taj pojam obuhvaćao sve zgrade koje se u određenom trenutku mogu upotrebljavati kao stanovi, selektivno odobravanje snižene stope poreza na obnovu stanova koji se u trenutku obnove također koriste kao stanovi možda ne bi bilo dopušteno (o tome u odjeljku C). Kako bi se ocijenilo to pitanje, valjalo bi podrobnije razmotriti zahtjeve prava Unije za države članice u pogledu uvođenja selektivne porezne stope (o tome u odjeljku D).

B. Tumačenje pojma „privatni stan”

22. Točkom 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u u vezi s njezinim člankom 106. bila je predviđena ovlast država članica da primijene sniženu stopu PDV-a na usluge povezane s „obnovom i popravkom privatnih stanova, osim materijala, koji čine znatan dio vrijednosti isporučene usluge”.

23. 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 [5].

24. U tom pogledu, prema mišljenju Suda, iz teksta točke 2. tog priloga IV. proizlazi, s jedne strane, da su tom odredbom pokrivene dvije različite aktivnosti, odnosno obnova i popravak te, s druge strane, da se te aktivnosti moraju odnositi na privatne stanove [6]. U ovom predmetu valja u skladu s prethodnim pitanjem pojasniti samo potonje.

25. Sud je već istaknuo da pojam „stan” obično označava nekretninu odnosno pokretninu ili njihov dio koji su namijenjeni stanovanju i stoga služe za boravak jedne ili više osoba. Osim toga, pridjev „privatni” omogućuje razlikovanje od neprivatnih stanova, kao što su to stanovi za zaposlenike [7] ili hoteli [8]. Stoga, ni smještaj za odmor, koji se kratkoročno stavlja na raspolaganje različitim gostima, ne predstavlja „privatni stan”.

[5] Presude od 5. svibnja 2022., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, t. 29.) i od 1. listopada 2020., X (Snižena stopa PDV-a za afrodizijake) (C-331/19, EU:C:2020:786, t. 24.). Vidjeti u tom smislu i presudu od 29. srpnja 2019., Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, t. 65.).

[6] Presuda od 5. svibnja 2022., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, t. 31.)

[7] U francuskom izvorniku Sud u tom pogledu u točki 34. navodi izraz „logements de fonction”.

[8] Presuda od 5. svibnja 2022., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, t. 34.)

26. Posljedično, kako to Sud izričito navodi, usluge obnove i popravka o kojima je riječ u točki 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u moraju se 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 [9]. Prema tome, relevantna je stvarna uporaba stana u trenutku obnove. Kao što to pravilno tvrdi Portugal, prazne nekretnine koje trgovačko društvo obnavlja radi prodaje ne upotrebljavaju se u svrhu privatnog stanovanja, nego u komercijalne svrhe (u ovom slučaju u svrhu trgovine zemljištima).

27. Tekst propisa i sudska praksa Suda koja se na njega odnosi stoga potkrepljuju stajalište prema kojem su privatnim stanovima obuhvaćeni isključivo stanovi koji se u trenutku obnove stvarno upotrebljavaju kao takvi. Međutim, to ne podrazumijeva da se u stanu stvarno stanuje i tijekom radova obnove, nego se u tom trenutku mora samo upotrebljavati kao stan, dakle mora služiti za boravak [10].

28. Privatni stan, što se čini da Komisija zanemaruje svojim primjerom ljetnog stanovanja, upotrebljava se kao privatni stan i kada njegov vlasnik za vrijeme obnove boravi na drugom mjestu. Boravkom na drugom mjestu ne mijenja se nužno boravište osobe. Isto tako, ni neupotrebom privatnog stana tijekom određenog vremena (na primjer, stan za najam mora se obnoviti nakon iseljavanja prethodnog najmoprimca, a prije useljenja novog najmoprimca) ne mijenja se njegovo svojstvo privatnog stana.

29. Isto proizlazi iz stajališta portugalske porezne uprave navedenog u Okružnici. U skladu s njim smatra se da je nekretnina namijenjena stanovanju ako se na početku radova i nakon njihova dovršetka i dalje stvarno upotrebljava kao privatni stan. To u konačnici znači samo to da se kao privatni stan upotrebljavala na početku radova kao i nakon njihova završetka. Ako dobro razumijem portugalsku pravnu situaciju, riječ je o razlikovanju od nepovlaštene obnove nekretnina koje u tom trenutku ne služe u privatne stambene svrhe, nego su namijenjene profesionalnom iznajmljivanju, primjerice kao smještaj za odmor, (neupotrjebljenim) kapitalnim ulaganjima ili, kao što mi se čini da je slučaj u ovom predmetu, prodaji u okviru profesionalne trgovine nekretninama nakon obnove.

30. Nužnost upotrebe kao privatnog stana za vrijeme pružanja usluga potvrđena je uključivanjem članka 107. Direktive o PDV-u u tumačenje. Naime, člankom 107. te direktive propisuje se da se usluge iz članka 106. moraju u velikoj mjeri pružati izravno krajnjim potrošačima. Trgovačko društvo koje obnavlja prazne nekretnine kako bi potom preprodalo obnovljene stanove zasigurno nije krajnji potrošač kojeg je predvidio zakonodavac. Već se zbog toga trgovačko društvo teško može smatrati krajnjim potrošačem. Krajnjim potrošačem u predmetnom slučaju trebalo bi vjerojatno smatrati vlasnika ili najmoprimca, koji upotrebljava stan za vlastite (privatne) potrebe, konkretnije kao boravište. Budući da se te usluge u velikoj mjeri moraju pružati izravno krajnjim potrošačima, one također mogu uključivati usluge obnove koje se pružaju iznajmljivačima stambenih prostora jer najmoprimac upotrebljava te stanove izravno u svrhu privatnog stanovanja.

[9] Presuda od 5. svibnja 2022., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, t. 35.)

[10] Vidjeti presudu od 5. svibnja 2022., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, t. 34. i 35.).

31. Osim toga, svrha snižene porezne stope također potkrepljuje to usko tumačenje. Ako se ozbiljno uzme u obzir priroda poreza na promet kao općeg poreza na potrošnju [11], visina porezne stope uvijek se može odnositi samo na opterećenje, odnosno, u slučaju smanjenja, pogodnost za krajnjeg potrošača koji nema pravo na odbitak pretporeza [12]. To u svakom slučaju vrijedi kada smanjenje porezne stope nije povezano sa subjektivnim obilježjima pružatelja usluge, nego, kao u ovom predmetu, s određenim transakcijama koje prema mišljenju zakonodavca trebaju biti povlaštene u interesu primatelja usluge.

32. Za poduzetnika koji ima pravo odbiti pretporez u tom je pogledu nebitno oporezuje li se njegova ulazna transakcija po standardnoj ili sniženoj poreznoj stopi jer se odbitkom pretporeza oslobađa od obiju stopa. Stoga je svrha sniženih poreznih stopa u načelu pogodovati krajnjem potrošaču (privatnom vlasniku) koji nema pravo na odbitak plaćenog ulaznog PDV-a, a čiji se trošak u vezi s navedenom uslugom nastoji smanjiti. Isto vrijedi i za najmoprimca, koji je primatelj neoporezive usluge (iznajmljivanje stambenog prostora – članak 135. točka (l) Direktive o PDV-u), koja uključuje uslugu koja se oporezuje po nižoj stopi (usluga obnove). Bez odbitka pretporeza pružatelj usluga (najmodavac) može u tom slučaju niže troškove (odnosno samo sniženu stopu umjesto standardne stope) prevaliti na najmoprimca.

33. Naime, svrha je smanjenja stope poreza na „obnovu i popravak privatnih stanova” smanjiti troškove korisnika stana koji obnavlja ili popravlja svoj privatni stan ili najamninom financira obnovu ili popravak svojeg privatnog stana. Države članice tako mogu sniženom poreznom stopom smanjiti troškove stanovanja potrebnog za život, pod uvjetom da se oni odnose na radove obnove i popravka. Međutim, u tom pogledu nije odlučujuće može li se na temelju zemljišnih knjiga nekretnina upotrebljavati isključivo u stambene svrhe, nego upotrebljava li se u trenutku obnove stvarno u tu svrhu ili treba li se u tu svrhu upotrebljavati. Tom svrhom snižene porezne stope stoga su obuhvaćene i obnove namijenjene naknadnoj stambenoj uporabi primatelja usluge (izravno ili neizravno na temelju najma). Nasuprot tomu, to se ne odnosi na obnovu nekretnine radi daljnje prodaje s obzirom na to da prodaja ne predstavlja upotrebu u stambene svrhe.

34. Usto je posebno to što se u skladu s člankom 106. stavkom 1. snižena stopa poreza na usluge iz točke 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u primjenjivala vremenski ograničeno (do 31. prosinca 2010.). To također podrazumijeva tumačenje koje se temelji na stvarnoj upotrebi nekretnine u trenutku pružanja usluge. U suprotnom bi se vremensko ograničenje moglo vrlo lako zaobići anticipativnim učincima (obnova nekretnina na zalihama koje se u stambene svrhe mogu upotrebljavati tek u budućnosti).

35. Svi ti elementi upućuju na to da točku 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u treba tumačiti na način da se snižena stopa PDV-a može primijeniti isključivo na usluge obnove i popravka privatnih stanova koji se u trenutku izvođenja tih radova ujedno upotrebljavaju kao privatni stanovi. Stoga joj se ne protivi odredba nacionalnog prava kao što je točka 2.24. popisa I. priloženog Zakoniku o PDV-u, kojom se zahtijeva da se navedene usluge odnose na nekretnine koje se upotrebljavaju u stambene svrhe. Ne protivi joj se ni stajalište porezne uprave prema kojem je nekretnina

[11] Vrlo jasno: presuda od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.). Vidjeti također presude od 10. travnja 2019., PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, t. 40.), od 18. svibnja 2017., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, t. 69.) te od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34.).

[12] U tom smislu presude od 1. listopada 2020., X (Snižena stopa PDV-a za afrodizijake) (C-331/19, EU:C:2020:786, t. 34.) i od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, t. 22.). Slično tomu, presude od 22. travnja 2021., Dyrektor Izby Administrcji Skarbowej wKatowicach (C-703/19, EU:C:2021:314, t. 37.) i od 17. siječnja 2013., Komisija/Španjolska (C-360/11, EU:C:2013:17, t. 86.)

namijenjena stanovanju ako se na početku radova i nakon njihova dovršetka i dalje stvarno upotrebljava kao privatni stan. Međutim, u tom smislu nije nužno da se u stanu također stanuje za vrijeme radova.

C. Podredno: selektivna snižena porezna stopa

36. Ako bi, nasuprot tomu, Sud smatrao da točku 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u treba široko tumačiti i da je dovoljno da se obnovljena nekretnina u određenom trenutku upotrebljava u stambene svrhe te da je u tu svrhu dostatna odgovarajuća namjena predviđena u zemljišnim knjigama, postavlja se pitanje je li Portugal u tom slučaju valjano uveo selektivnu sniženu poreznu stopu. Naime, Portugal je u tom slučaju ograničio sniženu poreznu stopu, koja bi na temelju prava Unije bila moguća za sve nekretnine koje se mogu upotrjebljavati kao privatni stanovi, na nekretnine koje se i u trenutku pružanja usluge upotrebljavaju kao privatni stanovi.

37. Što se tiče primjene snižene stope PDV-a na temelju članka 98. stavaka 1. i 2. Direktive o PDV-u, Sud je pojasnio da iz teksta te odredbe ne proizlazi nužno tumačenje prema kojem se primjena te snižene stope odnosi na sve aspekte određene kategorije usluga iz Priloga III. toj direktivi. Tako države članice mogu, pod uvjetom poštovanja načela porezne neutralnosti svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a, primijeniti sniženu stopu PDV-a na konkretne i posebne aspekte određene kategorije usluga iz Priloga III. Direktivi o PDV-u [13]. Isto *a fortiori* vrijedi za usluge koje su u to vrijeme bile navedene u Prilogu IV. Direktivi o PDV-u, a koje se tek nakon odobrenja Vijeća i isključivo tijekom određenog vremena mogu oporezivati po sniženoj stopi.

38. Mogućnost takve primjene snižene stope PDV-a opravdava se osobito utvrđenjem da je, s obzirom na to da je ta stopa iznimka od primjene standardne stope koju određuje svaka država članica, ograničenje njezine primjene na konkretne i posebne aspekte predmetne kategorije isporuke usluga u skladu s načelom prema kojem se iznimke i odstupanja trebaju tumačiti restriktivno [14].

39. Naposljetku, to je jedino točno. S jedne strane, Sud naglašava da to pravilo o uskom tumačenju ne znači da se izrazi moraju tumačiti na način kojim bi ih se lišilo njihovih učinaka [15]. Naime, tumačenje tih izraza mora biti u skladu s ciljevima navedenog sustava i poštovati zahtjeve porezne neutralnosti, zbog čega „pravilo o uskom tumačenju" trenutačno nalikuje ispraznoj i suvišnoj formulaciji [16].

40. S druge strane, (usko ili široko) tumačenje određene odredbe uvijek se odnosi na uvjet njezine primjene koji se u skladu s pravom Unije mora tumačiti ujednačeno (usko ili široko). Međutim, selektivna primjena snižene porezne stope ne odnosi se na tumačenje određenog uvjeta primjene prava Unije. Naprotiv, ovlast za selektivno ograničavanje snižene porezne stope prije svega proizlazi iz mogućnosti izbora države članice da uvede sniženu poreznu stopu.

[13] Presude od 22. rujna 2022., The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719, t. 34.) i od 5. rujna 2019., Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, t. 42.). U tom smislu vidjeti presude od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, t. 25. i 28.) i od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska (C-94/09, EU:C:2010:253, t. 25. i slj. t.).

[14] Presude od 5. rujna 2019., Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, t. 43.), od 9. studenoga 2017., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, t. 24.) i od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska (C-94/09, EU:C:2010:253, t. 29.)

[15] Presuda od 5. rujna 2019., Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, t. 32.). Slično: presuda od 29. studenoga 2018., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, t. 22. i 23. o posebnim sustavima) i od 21. ožujka 2013., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, t. 23. o uvjetima primjene izuzeća)

[16] To je osobito jasno u točki 22. i sljedećim točkama očitovanja Komisije, prema kojem se pravilo o strogom tumačenju primjenjuje u ovom slučaju, ali ne zahtijeva najstrože tumačenje. Upitna je pravna dodana vrijednost takve tvrdnje.

41. Tako je zakonodavac Unije za države članice predvidio mogućnost da primjenjuju sniženu stopu PDV-a na isporuke robe i usluga iz kategorija u Prilogu III. Direktivi o PDV-u. Stoga je na državama članicama da među tim isporukama robe i usluga preciznije odrede one na koje se primjenjuje snižena stopa [17]. Međutim, ako država članica nije obvezna uvesti sniženu poreznu stopu [18], pa prema tome može i u potpunosti odustati od te snižene porezne stope, ona *a fortiori* može djelomično odustati od nje, to jest može ju i samo djelomično (selektivno) uvesti (*argumentum a maiore ad minus*).

42. Prema tome, država članica može prema mišljenju Suda ograničiti primjenu takve snižene porezne stope na konkretne i posebne aspekte predviđene kategorije [19]. Stvarna upotreba u svrhe privatnog stanovanja u trenutku pružanja usluga obnove predstavlja takav konkretan i poseban aspekt jer je dovoljno odrediv i jasan [20].

43. Stoga, ako bi pojam privatnog stana trebalo tumačiti isključivo u formalnom smislu (sve nekretnine koje su u skladu s zemljišnim knjigama namijenjene stanovanju), Portugal ne bi mogao u skladu s pravom Unije tumačiti taj pojam restriktivno (materijalno) i samo radove obnove stanova koji se stvarno upotrebljavaju kao privatni stanovi oporezivati po selektivnoj sniženoj stopi.

44. Suprotno onomu što tvrdi Komisija, u tom smislu nije odlučujuće to što to materijalno tumačenje proizlazi samo u vezi s administrativnim pravilima donesenima u pogledu tog pitanja. Tako je člankom 288. trećim stavkom UFEU-a nacionalnim tijelima prepušten odabir oblika i metoda provedbe direktive. Budući da u nekim državama članicama postoje takozvana „konkretizirajuća" administrativna pravila koja imaju općenit obvezujući pravni učinak i koja su, poput zakona, službeno objavljena, selektivna provedba fakultativne snižene stope kombinacijom zakona i takvih administrativnih pravila ne bi bila upitna [21].

45. Budući da, kao što to tvrdi Portugal u svojim pisanim očitovanjima, administrativno pravilo samo odražava volju portugalskog zakonodavca, još je manje dvojbi u tom pogledu. Suprotno onomu što, čini se, tvrdi Komisija u svojim očitovanjima, nije riječ ni o sudskoj primjeni administrativnog pravila, nego o tumačenju zakona. U svakom slučaju, sud koji je uputio zahtjev u svojem pitanju polazi od pretpostavke da odgovarajuće ograničenje proizlazi iz nacionalnog propisa.

[17] Stalna sudska praksa Suda: presude od 27. lipnja 2019., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr. (C-597/17, EU:C:2019:544, t. 44.), od 9. studenoga 2017., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, t. 23.) i od 11. rujna 2014., K (C-219/13, EU:C:2014:2207, t. 23.). Slično tomu, što se tiče članka 122., presuda od 3. veljače 2022., Finanzamt A (C-515/20, EU:C:2022:73, t. 37.)

[18] Slično tomu, presuda od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, t. 25.)

[19] Presude od 22. rujna 2022., The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719, t. 34.), od 9. rujna 2021., Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, t. 25.) i od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska (C-94/09, EU:C:2010:253, t. 28.)

[20] Vidjeti presude od 5. rujna 2019., Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, t. 49.), od 27. veljače 2014., Pro Med Logistik i Pongratz (C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 47.) i od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska (C-94/09, EU:C:2010:253, t. 35.).

[21] Moguće drugačije u presudi od 22. rujna 2022., The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719, t. 39.), ali u tom predmetu nije detaljnije ispitano je li predmetna provedbena uredba porezne uprave bila administrativno pravilo kojim se konkretizira norma niti se država članica na nju pozivala.
Nasuprot tomu, nejasno u presudi od 5. svibnja 2022., DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, t. 45. i 46.), koja se također odnosila na portugalsko administrativno pravilo relevantno i u ovom predmetu, ali u kojoj se isključivo navodi obična upravna praksa, koja se može promijeniti u bilo kojem trenutku. Međutim, konkretizirajuća administrativna pravila razlikuju se od „obične upravne prakse" te se ne mogu slobodno mijenjati niti su načelno „samo nedovoljno poznata".

D. Zahtjevi u pogledu selektivne snižene stope

46. Međutim, uvođenje snižene selektivne stope podliježe određenim ograničenjima. Kada određena država članica odluči na selektivan način primjenjivati sniženu stopu PDV-a na određene isporuke usluga ili robe navedene u Prilogu III. (kao i Prilogu IV.) Direktivi, ona mora poštovati načelo porezne neutralnosti [22]. Tom se načelu protivi to da se slične usluge ili slična roba koji su u međusobnom tržišnom natjecanju različito tretiraju s obzirom na PDV [23].

47. Kako bi se odredilo jesu li isporuke robe ili usluga slične, ponajprije valja uzeti u obzir stajalište prosječnog potrošača. Isporuke robe ili usluga slične su kada imaju slične značajke i ispunjavaju iste potrebe potrošača, ovisno o kriteriju usporedivosti u korištenju, i kada postojeće razlike ne utječu znatno na odluku prosječnog potrošača o izboru jedne ili druge navedene isporuke robe ili usluga [24], pa su, prema tome, za njega međusobno zamjenjive [25].

48. Odluka o sličnosti robe ili usluga sa stajališta krajnjeg potrošača podrazumijeva, prema svojoj prirodi, određenu diskrecijsku ovlast. U kontekstu poreznih mjera koje donosi zakonodavac Unije, Sud navodi da potonji mora donositi političke, gospodarske i socijalne odluke, uspostaviti hijerarhiju različitih interesa ili izvršiti složene ocjene. Slijedom toga mu u tom okviru treba priznati široku diskrecijsku ovlast na način da se sudski nadzor poštovanja uvjeta treba ograničiti na nadzor očitih pogrešaka [26]. Konkretno, Sud u provođenju sudske kontrole izvršavanja takve nadležnosti ne može zamijeniti prosudbu zakonodavca Unije vlastitom prosudbom [27].

49. U ovom predmetu postavlja se pitanje može li Sud nadzirati izvršavanje te diskrecijske ovlasti zakonodavca države članice i samo u usporedivo ograničenoj mjeri.

50. Na to pitanje valja odgovoriti potvrdno, osobito s obzirom na nedavnu sudsku praksu Suda. Tako Sud sve više naglašava da je Unija sastavljena od država koje poštuju i dijele vrijednosti navedene u članku 2. UEU-a [28]. U vrijednosti navedene u članku 2. UEU-a, na kojima se temelji Unija, ubraja se, među ostalim, demokratsko načelo.

51. U skladu s njim je ponajprije demokratski izabrani zakonodavac nadležan za izvršavanje zakonodavnih diskrecijskih ovlasti. Prema tome, ako se pravom Unije državi članici dodjeljuje takva ovlast, za nju je primarno nadležan izabrani parlament te države članice. Iz toga slijedi da

22 Presude od 9. rujna 2021., Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, t. 36.), od 27. lipnja 2019., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr. (C-597/17, EU:C:2019:544, t. 46.) te od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, t. 28.)

23 Presude od 19. prosinca 2019., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, t. 36.), od 27. lipnja 2019., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr. (C-597/17, EU:C:2019:544, t. 47.), od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, t. 30.), od 23. travnja 2009., TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248, t. 37.) i od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska (C-94/09, EU:C:2010:253, t. 40.)

24 Presude od 3. veljače 2022., Finanzamt A (C-515/20, EU:C:2022:73, t. 44.), od 9. rujna 2021., Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, t. 38.), od 27. lipnja 2019., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr. (C-597/17, EU:C:2019:544, t. 48.), od 9. studenoga 2017., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, t. 31.) te od 27. veljače 2014., Pro Med Logistik i Pongratz (C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 54.)

25 U tom smislu izričito presuda od 9. rujna 2021., Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, t. 39.). U presudi od 9. studenoga 2017., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, t. 33.) navodi se mogućnost međusobne zamjene.

26 Presuda od 7. ožujka 2017., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, t. 54.). U tom smislu vidjeti također presudu od 10. prosinca 2002., British American Tobacco (Investments) i Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, t. 123.) te od 17. listopada 2013., Billerud Karlsborg i Billerud Skärblacka (C-203/12, EU:C:2013:664, t. 35.).

27 U tom smislu izričito presuda od 17. listopada 2013., Billerud Karlsborg i Billerud Skärblacka (C-203/12, EU:C:2013:664, t. 35.)

28 Presuda od 24. lipnja 2019., Komisija/Poljska (Neovisnost Vrhovnog suda) (C-619/18, EU:C:2019:531, t. 42. i 43.). Što se tiče uzimanja u obzir demokratskog načela prilikom tumačenja direktiva, vidjeti također presudu od 9. ožujka 2010., Komisija/Njemačka (C-518/07, EU:C:2010:125, t. 41.).

su druge institucije *per se* ograničene prilikom nadzora nad tom parlamentarnom diskrecijskom ovlasti. One ne mogu svojim stajalištem o sličnosti robe ili usluga zamijeniti stajalište institucije koja je u tu svrhu demokratski ovlaštena. To vrijedi i za nacionalne sudove i za sudove Unije.

52. U tom smislu Sud može utvrditi da je zakonodavac (zakonodavac Unije kao i zakonodavac države članice) povrijedio načelo neutralnosti isključivo ako je očito prekoračio svoju diskrecijsku ovlast. Međutim, to je slučaj samo ako su sa stajališta prosječnog potrošača isporuke usluga ili robe koje se različito oporezuju gotovo istovjetne, tako da bi se lako mogle međusobno zamijeniti. Isključivo u tom slučaju postoji i narušavanje tržišnog natjecanja između dobavljača tih usluga ili robe, koje više nije u skladu s načelom neutralnosti.

53. Zbog toga se Sud dosad načelno suzdržavao od utvrđivanja povrede načela neutralnosti s obzirom na to da zakonodavac dopušta da se samo knjige (osim digitalnih knjiga [29]), konji za klanje (osim jahaćih konja [30]) i iznajmljivanje mjesta za kampiranje (isključujući iznajmljivanje mjesta za privez broda [31]) oporezuju po sniženoj stopi. Isto vrijedi i kada države članice oporezuju po sniženoj stopi ili izuzimaju samo kolače i svježa peciva (ne one kojima je prekoračen određeni minimalni rok trajanja [32]), samo mobilne sajmove (a ne fiksne zabavne parkove [33]), ne sve lijekove (nego samo određene, ovisno o njihovoj upotrebi [34]), samo taksije (ali ne sve prijevoze osoba osobnim motornim vozilima [35]), samo knjige tiskane na papiru (ne knjige izdane u drugom fizičkom obliku [36]).

54. Međutim, u predmetnom slučaju diskrecijska ovlast zakonodavca nije očito prekoračena. Usluge koje se različito oporezuju nisu gotovo istovjetne, tako da nije narušeno tržišno natjecanje.

55. Naime, prodavatelj obnovljenog stana (koji se ne upotrebljava) nije u tržišnom natjecanju s vlasnikom stana koji obnavlja svoj stan (koji se upotrebljava) i na kojeg se u tom slučaju primjenjuje samo snižena porezna stopa. Čak i ako je potonji poduzetnik (primjerice najmodavac), on se na tržištu ne natječe s prodavateljem. Poduzeće koje pruža usluge obnove, a koje obnavlja stan (koji se ne upotrebljava) također se ne natječe s poduzećem koje pruža usluge obnove, a koje obnavlja stan koji se upotrebljava jer primatelj usluge ne može slobodno odabrati poreznu stopu. S njegova stajališta obnova se uvijek ili smanjeno (kao stan koji se već upotrebljava) ili u potpunosti oporezuje (kao stan koji se još ne upotrebljava). Prema tome, poreznom stopom ne utječe se na izbor primatelja usluge u pogledu određenog poduzeća koje pruža usluge obnove. Stoga se ne utječe na načelo neutralnosti.

56. Osim toga, ne postoji (neopravdano) nejednako postupanje prema eventualnim krajnjim potrošačima u smislu članka 20. Povelje o temeljnim pravima [37]. S jedne strane, kupac obnovljenog stana nije usporediv s vlasnikom stana koji obnavlja svoj stan jer jedan od njih prima isporuku robe, a drugi isporuku usluge. Osim toga, ako je kupnja obnovljenog stana oporeziva u Portugalu, prodavatelju se u svakom slučaju smanjuju troškovi odbitkom pretporeza (neovisno o stopi poreza na usluge obnove). Točno je da, ako se kupnja ne oporezuje, prodavatelj nema pravo

[29] Presuda od 7. ožujka 2017., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, t. 70. i slj. t.)

[30] Presuda od 3. ožujka 2011., Komisija/Nizozemska (C-41/09, EU:C:2011:108, t. 66.)

[31] Presuda od 19. prosinca 2019., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, t. 38.)

[32] Presuda od 9. studenoga 2017., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, t. 36.)

[33] Presuda od 9. rujna 2021., Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, t. 48.)

[34] Presuda od 27. lipnja 2019., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i dr. (C-597/17, EU:C:2019:544, t. 49.)

[35] Presuda od 27. veljače 2014., Pro Med Logistik i Pongratz (C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, t. 60.)

[36] Presuda od 11. rujna 2014., K (C-219/13, EU:C:2014:2207, t. 34.)

[37] O relevantnosti u zakonodavstvu o PDV-u vidjeti presudu od 7. ožujka 2017., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, t. 41. i slj. t.).

na odbitak pretporeza, pa će se primijeniti standardna porezna stopa. Međutim, u tom slučaju ne oporezuje se kupnja, odnosno kupac je izuzet barem od PDV-a u pogledu vlastite dodane vrijednosti prodavatelja (to jest barem u pogledu njegove dobit). Isto vrijedi i za nekretnine koje se upotrebljavaju u druge komercijalne svrhe (kao hotel ili smještaj za odmor).

57. I u tom pogledu razumljivo je da je portugalski zakonodavac sniženu poreznu stopu ograničio na nekretnine koje se u trenutku obnove stvarno upotrebljavaju kao stanovi. To posebice vrijedi ako se zbog društvenopolitičkih razloga ograničavanjem snižene porezne stope ciljano nastoje osobito smanjiti troškovi privatnih vlasnika stanova koji se ujedno upotrebljavaju za stanovanje. Ne može se smatrati da je time povrijeđeno načelo porezne neutralnosti.

V. Zaključak

58. Stoga predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Vrhovni upravni sud, Portugal) odgovori kako slijedi:

Točku 2. Priloga IV. Direktivi o PDV-u treba tumačiti na način da se snižena stopa PDV-a može primijeniti isključivo na usluge obnove i popravka privatnih stanova koji se u trenutku izvođenja tih radova ujedno upotrebljavaju kao privatni stanovi. Upotreba u svrhe privatnog stanovanja postoji i ako je primatelj usluge nekretninu stavio na raspolaganje trećoj osobi radi stanovanja. Međutim, za primjenu snižene stope nije nužno da se u stanu također stanuje za vrijeme pružanja usluga.