Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PAOLA MENGOZZIHO
přednesené dne 12. září 2012 [1]

Věc C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
proti
Finanzamt Lüdenscheid

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce předložená Bundesfinanzhof (Spolková republika Německo)]

„Daně — Daň z přidané hodnoty — Právo členského státu, kterému bylo povoleno uplatňovat odchylku, využít tohoto povolení částečně — Pojem ‚práce související s výstavbou'"

I – Úvod

1. V projednávané věci Bundesfinanzhof Spolkové republiky Německo předložil Soudnímu dvoru předběžnou otázku týkající se výkladu rozhodnutí Rady 2004/290/ES ze dne 30. března 2004, kterým se Německu povoluje uplatňovat opatření odchylující se od článku 21 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu [2].

II – Právní rámec

A – *Unijní právo*

2. Článek 1 rozhodnutí 2004/290 stanoví:

„Odchylně od čl. 21 odst. 1 písm. a) směrnice 77/388/EHS, jak je uvedeno v čl. 28 písm. g), se Spolkové republice Německo povoluje, aby s účinností od 1. dubna 2004 příjemce dodávek zboží a poskytovaných služeb podle článku 2 tohoto rozhodnutí označovala jako osoby povinné odvést DPH." [*neoficiální překlad*]

3. Článek 2 rozhodnutí 2004/290 stanoví:

„Příjemce dodávek zboží a poskytovaných služeb lze označit za osobu povinnou odvést DPH v těchto případech:

1) kdy jsou úklidové služby v budovách poskytnuty osobě povinné k dani, s výjimkou případu, kdy příjemce poskytovaných služeb pronajímá výlučně ne více než dvě rezidence, anebo v případě poskytnutí prací souvisejících s výstavbou osobě povinné k dani;

1 — Původní jazyk: italština.

2 — Úř. věst. L 94, s. 59.

2) kdy jsou nemovitosti poskytnuty osobě povinné k dani ve smyslu čl. 13 části B písmena g) a h) a v případě, kdy poskytovatel využil právo poskytnutí zdanit“. [*neoficiální překlad*]

4. Článek 2 šesté 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 [3] ve znění relevantním pro projednávanou věc stanovil:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

2. dovoz zboží.“

5. Článek 5 odst. 1 a 5 směrnice 77/388 ve znění relevantním pro účely tohoto rozhodnutí stanovil:

„1. Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

[…]

5. Členské státy mohou považovat předání určitých stavebních prací za dodání ve smyslu odstavce 1.“

6. Článek 6 směrnice 77/388 ve znění relevantním v projednávané věci stanovil:

„Poskytování služeb

1. ‚Poskytováním služeb‘ se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5.

[…]“

7. Článek 1 odst. 7 směrnice Rady 2006/69/ES ze dne 24. července 2006, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o některá opatření, která mají zjednodušit postup vyměřování daně z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o udělení odchylek [4], stanoví:

„7. V čl. 21 odst. 2 ve znění obsaženém v článku 28g se doplňuje nové písmeno, které zní:

‚c) mohou členské státy stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž je dodáno zboží nebo poskytnuty služby, v případě těchto dodání zboží nebo poskytnutí služeb:

i) poskytnutí stavebních služeb, včetně služeb opravárenských, úklidových, údržbářských, spočívajících v přestavbě a demoličních, týkajících se nemovitého majetku, jakož i předání stavebních prací považované za dodání zboží podle čl. 5 odst. 5,

[…]‘.“

3 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

4 — Úř. věst. L 221, s. 9.

8. Článek 199 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [5] stanoví:

„1. Členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb:

a) provedení stavebních prací, včetně oprav, úklidu, údržby, přestavby a demolice, týkajících se nemovitosti, jakož i předání stavebních prací považované za dodání zboží podle čl. 14 odst. 3;

[…]“

B – *Vnitrostátní právo*

9. Ustanovení § 3 odst. 1, 4 a 9 *Umsatzsteuergesetz* 2005 (zákon o dani z obratu, známý jako „UStG“) stanoví:

„1. Dodání zboží jsou plnění, kterými podnikatel anebo jím pověřená třetí osoba umožní kupujícímu nebo jím pověřené třetí osobě nakládat se zbožím vlastním jménem (poskytnutí práva nakládat s majetkem). [...]

4. Jestliže podnikatel opracoval nebo zpracoval určité zboží a k takovému účelu použil materiály, které si sám opatřil, považuje se plnění za dodávku (dodání díla), pokud materiály nejsou pouze složkami nebo jinými vedlejšími předměty. To platí rovněž v případě, kdy je zboží zabudováno do země. [...]

9. Poskytováním služeb jsou plnění, která nejsou dodáním zboží. [...]“

10. Ustanovení § 13a odst. 1 bod 1 UStG, ve znění platném od 1. dubna 2004, které vychází z rozhodnutí 2004/290/ES, stanoví, že v případě uvedeném v § 1 odst. 1 bodě 1 je zdanitelnou osobou podnikatel.

11. Ustanovení § 13b odst. 1 bod 4 a odst. 2 druhá věta UStG ve znění platném od 1. dubna 2004 stanoví:

„1) Daňová povinnost vzniká vystavením faktury, nejpozději však na konci měsíce následujícího po uskutečnění plnění, u následujících zdanitelných plnění: [...]

4. plnění vyplývajícího ze smluv o dílo či jiných typů smluv týkajících se výstavby, oprav a rekonstrukce, přestaveb či demolicí staveb, s výjimkou plánování a dozoru. [...]

2) [...] V případech uvedených v odst. 1 první větě bodě 4 první větě je příjemce plnění povinen zaplatit daň, jestliže je podnikatelem, který poskytuje plnění, která jsou uvedena v odst. 1 první větě bodě 4 první větě UStG. [...]“

12. Ustanovení § 48 odst. 1 třetí věta *Einkommensteuergesetz* (zákon o dani z příjmů) práce související s výstavbou definuje následovně:

„[...] veškerá plnění související s výstavbou, opravami a rekonstrukcí, přestavbou či demolicí staveb.“

5 — Úř. věst. L 347, s. 1.

III – Skutkový stav a předběžné otázky

13. Blv Wohn-und Gewerbebau Gmbh (dále jen „společnost Blv“), která podala návrh na zahájení řízení u vnitrostátního soudu, je podnikem, jehož předmětem činnosti je získávání, budování základní infrastruktury a zástavba pozemků a který je třeba považovat za podnikatele ve smyslu německého zákona o dani z obratu z roku 2005 a za osobu povinnou k dani podle směrnice 77/388, v jejím znění platném v roce, jehož se věc týká.

14. V září 2004 společnost Blv pověřila společnost Rolf & Co. oHG (dále jen „společnost Rolf & Co.“), aby na pozemku ve vlastnictví společnosti Blv jako hlavní zhotovitel za paušální cenu vystavěla obytný dům obsahující šest bytů.

15. Dne 17. listopadu 2005 společnost Rolf & Co. vystavila konečnou fakturu bez uvedení DPH, přičemž uvedla, že osobou povinnou odvést daň je společnost Blv, jelikož je příjemcem plnění.

16. Společnost Blv nejprve DPH za plnění obdržené v daňovém roce 2005 uhradila, jelikož na základě § 13b odst. 2 druhé věty UStG byl osobou povinnou k dani v projednávané věci příjemce plnění[6].

17. Následně společnost Blv požádala příslušný orgán (Finanzamt Lüdenscheid) o vrácení uhrazené částky, přičemž uvedla, že posledně uvedené ustanovení nemělo být v projednávané věci použito, a jedinou osobou povinnou odvést daň je tedy společnost Rolf & C.

18. Řízení před vnitrostátním soudem bylo zahájeno na základě toho, že uvedený orgán žádost společnosti Blv zamítl. V průběhu tohoto řízení Bundesfinanzhof, který uvedl, že existuje problém týkající se výkladu rozhodnutí 2004/290/ES, položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Zahrnuje pojem ‚práce související s výstavbou‘ ve smyslu čl. 2 odst. 1 rozhodnutí 2004/290/ES kromě služeb také dodávky?

2) Pokud se povolení týkající se označení příjemce plnění jako osoby povinné odvést daň vztahuje i na dodávky:

Je členský stát, který získal povolení, oprávněn vykonat povolení pouze částečně pro určité podskupiny, jako jsou jednotlivé druhy prací souvisejících s výstavbou a pro plnění určitým příjemcům plnění?

3) Pokud je členský stát oprávněn k vytvoření podskupin: Existují pro členský stát omezení při vytvoření podskupin?

4) Pokud není členský stát oprávněn k vytvoření podskupin obecně (viz výše otázka 2) nebo z důvodu nerespektovaných omezení (viz výše otázka 3):

a) Jaké právní následky vyplývají z protiprávního vytvoření podskupin?

b) Vede protiprávní vytvoření podskupin k tomu, že se předpis vnitrostátního práva nepoužije pouze ve prospěch některých osob povinných k dani, anebo všech těchto osob?“

6 — V rámci systému DPH je to zpravidla poskytovatel plnění, který je povinen fakturovat a uhradit daň. V některých odvětvích (v prvé řadě v odvětví stavebnictví, zvláště ve vztazích mezi zhotoviteli a subdodavateli, v rámci kterých dochází často k tomu, že subdodovatelé fakturují ale neuhradí DPH) se však stále běžněji užívá tzv. přenesení daňové povinnosti nebo *reverse charge*, na základě něhož je osobou povinnou odvést DPH příjemce uvedeného plnění (v uvedeném příkladě zhotovitel). Článek 27 šesté směrnice umožňuje Radě, aby povolila členským státům zavést odchylky od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup vyměřování daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků. Rozhodnutí 2004/290 obsahuje právě povolení pro Německo využít právě popsaného mechanismu, který se odchyluje od ustanovení šesté směrnice, podle kterých se za osobu povinnou odvést daň považuje osoba, která poskytuje plnění.

IV – Řízení před Soudním dvorem

19. Komise a německá a finská vláda předložily písemná vyjádření.

V – K první předběžné otázce

20. Podstatou první předběžné otázky Bundesfinanzhof je, zda pojem „práce související s výstavbou“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 rozhodnutí 2004/290 zahrnuje kromě služeb také dodávky.

21. Podle předkládajícího soudu význam této otázky vyplývá z okolnosti, že podle německých právních předpisů a judikatury dotčené plnění (výstavba budovy na pozemku ve vlastnictví jiného podnikatelem, který používá vlastní materiál) představuje dodání zboží. Podle německých právních předpisů se v projednávaném případě použije mechanismus *reverse charge,* na základě něhož je osobou povinnou odvést daň příjemce plnění (v daném případě společnost Blv), a nikoli subjekt, který jej provedl (společnost Rolf & Co.).

22. Předkládající soud dále uvádí, že takový mechanismus představuje odchylku od šesté směrnice (podle které je osobou povinnou odvést daň poskytovatel plnění), a je proto přípustný pouze v rozsahu, v němž je použitelné rozhodnutí 2004/290, které výslovně povolilo, aby Německo podle článku 27 téže směrnice použilo mechanismus *reverse charge* v případech, kdy jsou práce související s výstavbou poskytnuty osobě povinné k dani (jak by tomu bylo podle německého práva v projednávané věci). Pokud by se tedy povolení obsažené v rozhodnutí 2004/290 vztahovalo pouze na poskytování služeb, a nikoli na dodávky zboží, nebylo by v projednávaném případě možné použít mechanismus *reverse charge*, jelikož v Německu je výstavba budovy podnikatelem používajícím vlastní materiál na pozemku jiné osoby dodáním zboží. V důsledku toho by společnost Blv nebyla osobou povinnou odvést daň, neboť by se namísto německého práva muselo použít unijní právo, které obecně jako osobu povinnou odvést daň označuje osobu, která plnění poskytuje, a nikoli tu, která jej přijímá.

23. K zodpovězení této otázky je nutno především definovat pojmy „dodání zboží“ a „poskytování služeb“ v rámci unijního práva tak, aby je bylo možno přesně odlišit, dále analyzovat pojem „práce související s výstavbou“ a nakonec dát posledně uvedený pojem do souvislosti s prvními dvěma pojmy.

24. Pokud jde o definici prvních dvou pojmů, podotýkám, že podle článku 2 směrnice 77/388 je předmětem daně z přidané hodnoty dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková [7].

25. Článek 5 směrnice 77/388 definuje dodání zboží jako převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

26. Následující článek 6 za poskytování služeb považuje jakékoliv plnění, které nelze kvalifikovat jako dodání zboží.

27. Pojem „dodání zboží“, jak je uvedeno v judikatuře Soudního dvora ve věci Shipping & Forwarding Entreprise (safe), „se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu oprávní, aby s ním nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku“ [8], i když nedošlo k převodu vlastnického práva.

7 — Kromě dovozu zboží, což je plnění, které není v projednávané věci relevantní.

8 — Rozsudek ze dne 8. února 1990, Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) (C-320/88, Recueil, s. I-285, bod 7); v tomto smyslu i rozsudky ze dne 14. července 2005, British American Tobacco a Newman Shipping (C-435/03, Sb. rozh. s. I-7077, bod 35), a ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Recueil, s. I-1317, bod 32).

28. Takovou koncepci pojmu „dodání zboží“ lze vysvětlit účelem směrnice, „jejímž cílem je mimo jiné společný systém DPH založit na jednotné definici zdanitelného plnění. Takový účel by však mohl být ohrožen, kdyby zjištění, zda jde o dodání zboží, jež je jedním ze tří zdanitelných plnění, záviselo na splnění podmínek, které se mění podle konkrétního členského státu, jak je tomu v případě podmínek týkajících se převodu vlastnictví v občanském právu“ [9].

29. Poskytování služeb je naproti tomu vymezeno zbytkově jako plnění, které není dodáním zboží.

30. S ohledem na obtíže při kvalifikaci řady plnění jakožto dodání zboží či poskytování služeb se Soudní dvůr často snažil stanovit kritérium, které by se mělo pro provedení takovéto kvalifikace použít.

31. Soudnímu dvoru se však nepodařilo stanovit jednoznačné rozlišovací kritérium, neboť počet plnění podléhajících DPH je příliš velký a jejich typologie je různorodá [10], a uvedl, že pro „zjištění, zda je plnění dodáním zboží či poskytováním služeb, je třeba zohlednit všechny okolnosti, za kterých k plnění dochází, aby tak bylo možné určit jeho charakteristické prvky“ [11] a analyzovat dotčené plnění konkrétně za účelem určení jeho převládajících prvků a odlišení od prvků, které mají druhořadou a vedlejší povahu [12].

32. Kromě toho je rovněž třeba mít na zřeteli, že strany často poskytují mimořádně komplexní plnění, která vykazují aspekty charakterizující jak dodání zboží, tak poskytování služeb.

33. Skutečnost, že v rámci jediné daňově relevantní situace existují prvky různé povahy, může znamenat buď to, že bylo uskutečněno vícero plnění, která jsou navzájem odlišná (i když spolu souvisejí), anebo to, že jde o jediné plnění, které je vzhledem k tomu, že jej zároveň tvoří prvky různé povahy, smíšené a pro účely uplatnění daně z přidané hodnoty je nezbytné jej kvalifikovat jako dodání zboží nebo poskytování služeb.

34. Soudní dvůr se již zabýval rozlišením mezi plněními považovanými za jediné plnění, která vykazují typické prvky dodání zboží a poskytování služeb, a plněními poskytnutými odděleně, když uvedl, že „pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je namístě vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění, za účelem určení, zda se jedná o dvě nebo několik odlišných plnění, nebo o jediné plnění“ [13].

35. Přitom je třeba zohlednit, že podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice každé plnění „je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné, a operace spočívající v jediném plnění nemůže být z hospodářského hlediska uměle rozložena, aby nebylo narušeno fungování systému daně z přidané hodnoty“ [14], a že jakmile jsou určeny prvky charakterizující dané plnění, je třeba si položit otázku, „zda osoba povinná k dani poskytuje z pohledu průměrného spotřebitele více samostatných hlavních plnění, nebo jediné plnění“ [15].

9 — Rozsudek ze dne 8. února 1990, Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), uvedený v poznámce pod čarou 8, bod 8.

10 — Rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 27).

11 — Rozsudek ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien A/S (C-231/94, Recueil, s. I-2395, bod 12). Ve stejném smyslu rozsudky ze dne 11. února 2010, Graphic Procédé (C-88/09, Sb. rozh. s. I-1049, bod 18); ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen BV (C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, body 19 a 27), a ze dne 17. května 2001, Finanzamt Burgdorf (C-322/99 a C-323/99, Recueil, s. I-4049, bod 62).

12 — Rozsudek Levob Verzekeringen BV, uvedený v poznámce pod čarou 11, body 27 a 29.

13 — Rozsudek ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen BV, uvedený v poznámce pod čarou 11, bod 19. Ve stejném smyslu rozsudek ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Sb. rozh. s. I-2697, bod 23).

14 — Rozsudek ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen BV, uvedený v poznámce pod čarou 11, bod 20.

15 — Rozsudek ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen BV, uvedený v poznámce pod čarou 11, bod 20.

36. I když je tedy obecnou zásadou, že každé z formálně odlišných plnění, které by mohlo být poskytnuto odděleně, by mělo být předmětem samostatného zdanění, za určitých okolností se několik autonomních plnění musí považovat za jediné, pokud tato plnění nejsou samostatná [16].

37. Soudní dvůr upřesnil, že o jediné plnění se jedná zejména v případě, kdy jeden nebo více jeho prvků představují hlavní plnění, zatímco ostatní prvky jsou vedlejšími plněními, která podléhají stejné daňové úpravě jako hlavní plnění; vedlejším plněním se musí rozumět plnění, které pro příjemce samo o sobě není cílem, nýbrž pouze prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek [17].

38. O jediné plnění jde rovněž v případě, kdy „dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé“ [18].

39. Po vyjasnění rozdílu mezi dodáním zboží a poskytnutím služeb (a mezi jedinými a oddělenými plněními) je třeba definovat pojem „práce související s výstavbou“ a následně určit, zda tyto práce musejí být kvalifikovány jako dodání zboží nebo poskytování služeb ve světle výše uvedených zásad stanovených v judikatuře Soudního dvora a ustanovení unijního práva, která danou oblast upravují.

40. Za tímto účelem je třeba zohlednit především to, že již druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby uplatnění společného systému daně z přidané hodnoty [19] *(neoficiální překlad)* v příloze A odst. 5 obsahovala výčet některých činností považovaných za „stavební práce“ (i když neposkytla obecnou definici tohoto pojmu), jako je výstavba budov, mostů, silnic, přístavů apod. prováděná na základě smlouvy o dílo, výkopové práce a realizace zahrad, instalační práce (například ústřední topení) a opravy budov, které nejsou běžnou údržbou.

41. Kromě toho článek 6 pozdějšího návrhu šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (který pak nebyl převzat do konečného znění směrnice) za „stavební práce“ považoval všechny práce související s budovami, mosty, silnicemi, přístavy a další práce související s konstrukcemi zabudovanými do země, jako jsou demolice, výstavba, včetně základů, realizace hrubých omítek, dokončovací práce, začleňování movitých věcí do nemovitých věcí a zvláště instalační práce, rozšiřování, přestavby, renovace, opravy a údržba, kromě běžné údržby, jakož i práce týkající se úpravy pozemků, jako je budování infrastruktury v průmyslových a obytných oblastech, parcelace, vyrovnávání pozemků, pokládání vodovodního či odpadního potrubí, elektrické zařízení, podpůrné zdi a realizace zahrad [20].

42. Konečně Spolková republika Německo v žádosti podané v srpnu 2003 [21] o udělení přezkoumávané výjimky v případě „prací souvisejících s výstavbou“ výslovně odkázala na výše uvedené ustanovení § 48 Einkommensteuergesetz, který v rámci definice pojmu „práce související s výstavbou“ stanoví, že tyto práce tvoří veškerá plnění související s výstavbou, opravami, údržbou, přestavbou či demolicí staveb.

16 — Rozsudek ze dne 21. února 2008, Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-425/06, Sb. rozh. s. I-897, bod 51).

17 — Rozsudek ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere Ltd (C-276/09, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 25); rozsudek ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN, uvedený v poznámce pod čarou 13, bod 28, a rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP, uvedený v poznámce pod čarou 10, bod 30.

18 — Rozsudek Levob Verzekeringen BV, uvedený v poznámce pod čarou 11, bod 22; viz rovněž rozsudky ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie (C-94/09, Sb. rozh. s. I-4261, bod 15); ze dne 11. února 2010, Graphic Procédé, uvedený v poznámce pod čarou 11, bod 19, a ze dne 11. června 2009, Rlre Tellmer Property sro (C-572/07, Sb. rozh. s. I-4983, body 17 až 19).

19 — Úř. věst. L 71, s. 1303.

20 — Takový výčet se jen nepatrně odlišuje od výčtu používaného v dané oblasti členskými státy. Například ve Francii, kde neexistuje legislativní definice, Conseil d'État (CE, sect., 17. prosince 1976, č. 94852) za stavební práce považuje operace, které přímo souvisejí s realizací stavby, a daňové orgány (Instr. 4. ledna 2010: BOI 3 a-1-10, 11. ledna 2010, č. 57 a násl.) upřesnily, že uvedenými pracemi je výstavba, demolice, oprava, renovace, vylepšování, přestavba a úprava týkající se zastavěného či nezastavěného pozemku (ve výčtu je zahrnuta úprava zahrad a terénní práce).

21 — Která byla předložena jako příloha 1 vyjádření německé vlády.

43. Mám za to, že i když výčet „stavebních prací“ obsažený ve druhé směrnici a v návrhu šesté směrnice nemá závaznou povahu, je užitečný pro výklad pojmu „práce související s výstavbou“ použitého v rozhodnutí 2004/290, neboť „práce související s výstavbou“ nejsou ničím jiným než „stavebními pracemi“, které se vyznačují tím, že se specificky týkají stavebního odvětví (jak vyplývá z druhého bodu odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí [22]), a jsou tedy „stavebními pracemi“ realizovanými stavebními podniky, týkajícími se výstavby budov [23].

44. S ohledem na obsah druhé směrnice, návrh šesté směrnice a žádost podanou dotčeným státem, která vedla k přijetí rozhodnutí 2004/290, lze tedy uvést, že „pracemi souvisejícími s výstavbou“ jsou takové práce, jako je výstavba, údržba, oprava, přestavba a demolice staveb a jiných podobných struktur (projednávaná věc se týká výstavby budovy).

45. Je proto třeba posoudit, zda všechny práce uvedené v bodech 43 a 44 je třeba klasifikovat jako dodání zboží nebo poskytování služeb, a to na základě – jak objasnil Soudní dvůr – všech konkrétních okolností dotčených plnění; při takovém posouzení musí být zohledněny jejich charakteristické a převládající prvky [24].

46. Žádný problém nevyvstane, pokud v rámci výkonu těchto prací *různí podnikatelé* poskytnou *různá plnění* v rozsahu, v němž každé z těchto plnění bude posouzeno samostatně, a v důsledku toho bude v závislosti na konkrétním případě klasifikováno jako o dodání zboží či poskytování služeb.

47. Otázka posuzovaná v projednávané věci se však týká situace, kdy práce provádí *jediná osoba povinná k dani,* která poskytuje *jediné smíšené plnění* sestávající z prvků, které lze kvalifikovat jako dodání zboží a poskytování služeb: ve vztahu k těmto druhům plnění je třeba posoudit, zda převládá prvek dodání zboží či prvek poskytování služeb.

48. Předně je třeba zohlednit skutečnost, že výše uvedené stavební práce a práce související s výstavbou zahrnují v podstatě komplexní činnosti, které jsou obvykle vykonávány za využití podnikatelské struktury, a v převážné míře práce subjektu, který je vykonává.

49. Tatáž terminologie použitá v bodech 40 až 44 (výstavba, údržba, oprava, přestavba, demolice, úprava) svědčí o tom, že podstatou těchto plnění je podnikatelská činnost, zaměřená na splnění převzatých závazků, která se skládá z poskytování služeb zajišťovaného obvykle v rámci podnikatelské struktury, a v každém případě práce, zatímco prvek dodání zboží, pokud existuje (v případě demolice v zásadě neexistuje), má vedlejší úlohu.

50. Pokud se kromě toho zohlední konkrétní zájem sledovaný prostřednictvím uvedených plnění a tato plnění posoudí subjekty, které práce objednaly, jasně z toho vyplývá, že předmětem uzavřených dohod je hlavně činnost subjektu, který je vykonává (tedy poskytování služeb), zatímco ostatní aspekty (týkající se dodání zboží), jako je například předání realizované stavby, zůstávají v pozadí a jsou završením provedení dohody, a nikoli její klíčovou podstatou.

51. Tyto úvahy se potvrzují při přezkoumání situace, o kterou jde v projednávané věci, a sice výstavby budovy zhotovitelem za použití vlastních materiálů na pozemku ve vlastnictví objednatele.

22 — Který zní: „V odvětví podnikání ve stavebnictví a podnikání v oblasti čištění budov byly zaznamenány značné ztráty DPH v rozsahu, v němž DPH – třebaže byla řádně vyfakturována – nebyla uhrazena daňovým orgánům a příjemce uplatnil právo na odpočet daně […]“ *[neoficiální překlad]*.

23 — Je třeba zdůraznit, že v německém znění šesté směrnice a rozhodnutí 2004/290 jsou oba výrazy „stavební práce“ a „práce související s výstavbou“ překládány jako Bauleistungen. Mezi těmito výrazy však existuje určitý rozdíl vzhledem k tomu, že ve světle druhého bodu odůvodnění rozhodnutí 2004/290 se příslušné Bauleistungen týkají odvětví výstavby budov.

24 — Rozsudek ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN, uvedený v poznámce pod čarou 13, body 21 a 27.

52. V projednávané věci jsou dvěma posuzovanými prvky pro určení, který prvek je v rámci jediného plnění spočívajícího ve výstavbě hlavní a který vedlejší, jednak činnost podnikatele, který podle typického schématu smlouvy o dílo [25] využívá vlastní organizace a vlastní práce a práce jeho zaměstnanců (poskytování služeb), a jednak používání materiálů zhotovitele, které se po ukončení prací stanou vlastnictvím objednatele (dodání zboží).

53. Je zjevné, že materiály představují obvykle vedlejší prvek, přinejmenším z důvodu, že cílem smlouvy není postoupit je objednateli, ale finálně je přetvořit za účelem vytvoření zcela nové věci. Proto by bylo rozporuplné přiznat hlavní význam materiálům, neboť tyto materiály jsou pouze prostředkem umožňujícím výkon stavební činnosti a po výkonu této stavební činnost přestanou samostatně existovat.

54. K totožným závěrům dospějeme v případě předání budovy postavené na pozemku. Toto předání – jak je uvedeno v předcházejícím bodě 50 – představuje závěrečný a vedlejší prvek komplexnější události, a k získání příslušného vlastnictví objednatelem dojde zpravidla tehdy, když je stavba realizována na pozemku ve vlastnictví objednatele, a to bez aktu převodu ze strany zhotovitele, ale na základě zásady akcese.

55. Tyto úvahy samozřejmě předpokládají, že konkrétně prvky podnikatelské struktury a práce uvedené v bodech 48, 49 a 52, které se projevují v podobě poskytování služeb, převládají nad prvkem dodání zboží, který v projednávaném případě představují materiály dodané zhotovitelem.

56. V případě, že podnikatelská struktura a práce převládají, což zpravidla zahrnuje použití typického schématu smlouvy o dílo, je cílem poskytnutých plnění, jak již bylo naznačeno, materiální činnost výstavby, která povede ke zhotovení díla, které předtím neexistovalo; předmětem činnosti je hlavně „něco vykonat“ a pouze v takovém případě půjde o plnění týkající se „stavebních prací“, a tedy „prací souvisejících s výstavbou“ ve vlastním slova smyslu.

57. Pokud je však podstatou smlouvy dodané zboží nebo každopádně získání vlastnictví, nikoli však stavební činnost, je tak předmětem smlouvy „něco dát“, a nikoli „něco vykonat“ a půjde v podstatě o akt převodu, zpravidla o prodej, který nelze zařadit do kategorie „stavebních prací“, ani tedy „prací souvisejících s výstavbou“, ale do kategorie dodání zboží.

58. Skutkové zjištění, zda jde o poskytování služeb či o dodání zboží, přísluší soudu, který může uplatnit řadu kritérií, pod podmínkou, že přihlédne k tomu, že neexistuje hlavní a významnější kritérium v porovnání s ostatními, jelikož v jednotlivých případech mohou být relevantní různé okolnosti, které musejí být předmětem celkového posouzení.

59. Soud tak například může přiznat význam (a) okolnosti, že práce převládá či nepřevládá nad fyzickým materiálem, přičemž zpravidla zohlední hodnotu použitých materiálů [26], jakož i (b) vůli stran s ohledem na to, zda má být dodání materiálu pouze prostředkem ke zhotovení díla a práce má být účelem smlouvy (jak je tomu v případě smlouvy o dílo), nebo zda práce je nástrojem pro přeměnu materiálu, zatímco nabytí věci je konečným cílem dohody (což je typické pro prodej) [27]; soud může obecněji věnovat pozornost závazkům převzatým stranami a podmínkám provádění plnění, jako je doba plnění, autonomie při provádění prací a druhy poskytovaných záruk.

25 — Z popisu obsaženého v předkládacím usnesení vyplývá, že dotčené strany uzavřely smlouvu o dílo. Z tohoto důvodu se při tomto zkoumání zaměřím na tento smluvní typ, a nikoli na jiné potenciálně relevantní smluvní typy.

26 — Jestliže hodnota použitých materiálů značně přesahuje hodnotu práce a představuje podstatnou složku celkového plnění, nemusí se jednat o stavební práce, ale o prodej takových materiálů.

27 — Soud posoudí, zda je předmětem smlouvy mezi stranami samotná stavba nebo stavba, která je výsledkem určité činnosti; v prvním případě půjde o plnění „něco dát“, zatímco v druhém případě půjde o plnění „něco vykonat“.

60. Konkrétně je možné zohlednit skutečnost, že realizované a předané dílo je produktem s originálními charakteristickými rysy, to znamená představuje něco nového (což je charakteristické pro stavební práce a práce související s výstavbou), nebo že se naopak jedná o sériový produkt, jako je například prefabrikovaný výrobek.

61. K témuž závěru vyjádřenému v bodě 49 a následujících lze dospět po přezkumu znění šesté směrnice.

62. Zaprvé tvrzení, že „práce související s výstavbou“ patří do kategorie poskytování služeb, jasně formálně potvrzuje – jak poznamenala finská vláda – čl. 5 odst. 5 písm. b) směrnice, podle něhož mohou členské státy za dodání zboží považovat „předání určitých stavebních prací“.

63. Pokud by totiž zákonodárce „stavební práce“ považoval za dodání zboží, a nikoli za poskytování služeb, neměl by žádný důvod přiznávat členským státům možnost jako dodání zboží kvalifikovat „předání určitých stavebních prací“.

64. Pokud by měl naopak tentýž zákonodárce za to, že tato plnění mohou být někdy dodáním zboží a někdy poskytováním služeb [28], musel by logicky členským státům poskytnout – což však neučinil – pravomoc, aby obecně uvedené práce považovaly za dodání zboží nebo za poskytování služeb.

65. Nelze tedy souhlasit s tvrzením německé vlády, že čl. 5 odst. 5 šesté směrnice tím, že zmiňuje „předání určitých stavebních prací“, odkazuje pouze na stavební práce, které již nejsou dodáním zboží ve smyslu šesté směrnice.

66. Taková úvaha se totiž zakládá na předpokladu, že stavební práce jsou obvykle s ohledem na svou povahu dodáním zboží podle obecného ustanovení čl. 5 odst. 1, avšak bez ohledu na poznámky již uvedené výše nezohledňuje skutečnost, že jediným důvodem existence ustanovení, jakým je čl. 5 odst. 5 písm. b), je naopak – jak je uvedeno v bodech 62 až 64 – to, že „stavební práce“ [29] jsou v systému šesté směrnice považovány za poskytování služeb [30].

67. Kromě toho v případech, kdy unijní zákonodárce chtěl v rámci šesté směrnice přiznat předání nových staveb (jako je stavba dotčená v projednávané věci) autonomní význam, učinil to tak, že jej výslovně kvalifikoval jako „dodání“, například v čl. 4 odst. 3 písm. a), podle něhož členské státy mohou rovněž za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně „a) poskytuje budovy nebo jejich části před jejich prvním obydlením a pozemky, na nichž stojí“ [31].

68. Naopak v případě, kdy k předání dojde v návaznosti na smluvní událost, jako je tomu v projednávané věci, není toto předání posuzováno samostatně, ale jako vedlejší událost ve vztahu k rozsáhlejšímu a komplexnějšími plnění, která naplňuje znaky poskytování služeb, takže v šesté směrnici je použit výraz „předání“ namísto „dodání“ [jak je tomu v případě čl. 5 odst. 5 písm. b)] [32].

28 — Což by muselo být samozřejmě určeno na základě konkrétního posouzení v každém jednotlivém případě.

29 — A tedy i „práce související s výstavbou“, které spadají – jak bylo uvedeno v bodě 43 – pod „stavební práce“.

30 — Důvodem, pro který bylo zavedeno ustanovení čl. 5 odst. 5 písm. b), je to, že často dochází k tomu, že se „stavební práce“ vyznačují tím, že je zabezpečuje podnikatelská struktura zaměřená na poskytování služeb, se kterým je zejména v odvětví stavebnictví spojeno dodání materiálů a předání stavby případně s pozemkem, na němž stojí, či nikoli. Je tedy logické, že členským státům byla poskytnuta možnost kvalifikovat jako dodání zboží tato komplexní plnění, která, pokud by byla posuzována jako celek, by byla poskytováním služeb.

31 — Tento článek se totiž tím, že používá výraz „před jejich prvním obydlením“, vztahuje na nové stavby: viz rozsudek ze dne 8. července 1986, Kerrutt (C-73/85, Recueil, s. 2219, bod 16).

32 — Tyto terminologické rozdíly se objevují v několika jazykových verzích šesté směrnice, a sice ve francouzské verzi, kde je uvedeno „livraison d'un bâtiment“ [čl. 4 odst. 3 písm. a)] a „délivrance de certains travaux immobiliers“ [čl. 5 odst. 5 písm. b)], v anglické verzi, která rozlišuje mezi „supply before first occupation of buildings“ [čl. 4 odst. 3 písm. a)] a „the handing over of certain works of construction“ [čl. 5 odst. 5 písm. b)], v německé verzi, která používá výrazy „die Lieferung von Gebäuden“ [čl. 4 odst. 3 písm. a)] a „die Ablieferung bestimmter Bauleistungen“ [čl. 5 odst. 5 písm. b)], v nizozemské verzi, která uvádí „de levering van een gebouw“ [čl. 4 odst. 3 písm. a)] a „de oplevering van een werk in onroerende staat“ a v italské verzi, která proti sobě staví „la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato“ [čl. 4 odst. 3 písm. a)] a „la consegna di taluni lavori immobiliari“ [čl. 5 odst. 5 písm. b)].

69. Ke klasifikaci stavebních prací a prací souvisejících s výstavbou jako poskytování služeb lze mimoto dospět na základě přezkumu znění směrnic Rady 2006/69 a 2006/112, které se obě týkají DPH.

70. Směrnice 2006/69 v čl. 1 odst. 7 stanoví, že se v čl. 21 odst. 2 ve znění obsaženém v článku 28g šesté směrnice doplňuje nové písmeno, které zní: „c) mohou členské státy stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž je dodáno zboží nebo poskytnuty služby, v případě těchto dodání zboží nebo poskytnutí služeb: i) poskytnutí stavebních služeb [33], včetně služeb opravárenských, úklidových, údržbářských, spočívajících v přestavbě a demoličních, týkajících se nemovitého majetku, jakož i předání stavebních prací považované za dodání zboží podle čl. 5 odst. 5“.

71. Směrnice 2006/112 v článku 199 uvádí, že „[č]lenské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb: a) provedení stavebních prací [34], včetně oprav, úklidu, údržby, přestavby a demolice, týkajících se nemovitosti, jakož i předání stavebních prací považované za dodání zboží podle čl. 14 odst. 3“.

72. Ačkoli obě výše uvedené směrnice časově následují po šesté směrnici a neuplatní se na projednávanou věc, jsem názoru – jak rovněž poznamenal předkládající soud [35] – že rozhodnutí vložit vedle plnění konkrétně vyjmenovaných v článcích uvedených v bodech 70 a 71 výslovný odkaz na předání stavebních prací, které členské státy považují za dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 5 šesté směrnice a čl. 14 odst. 3 směrnice 2006/112 [36], svědčí o tom, že stavební práce a práce související s výstavbou Unie považuje za poskytování služeb.

73. Skutečnost, že práce související s výstavbou jsou považovány za poskytování služeb, vyplývá i z článku 2 rozhodnutí 2004/290, který při stanovení, že příjemce dodávek zboží a poskytovaných služeb lze označit za osobu povinnou odvést DPH v případech uvedených v následujících odst. 1) a 2), práce související s výstavbou zahrnuje do odstavce 1) spolu s úklidovými službami v budovách, a nikoli do odstavce 2 vedle nemovitostí poskytnutých osobě povinné k dani ve smyslu čl. 13 části B písm. g) a h) šesté směrnice.

74. Práce související s výstavbou jsou tedy uvedeny v první části článku 2 rozhodnutí 2004/290 týkající se služeb (jak vyplývá z odkazu na úklidové služby), neboť jsou považovány za služby, zatímco dodávky, pro které byla povolena požadovaná výjimka, byly zařazeny do druhé části téhož článku [37].

75. K týmž závěrům lze dospět rovněž tehdy, pokud zohledníme pracovní dokument Komise ze dne 10. června 2004 [38], který, jak Komise uznala [39], představoval základ pro jednání vedoucí ke změně šesté směrnice za účelem zjednodušení postupu vyměřování DPH a boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a zrušení rozhodnutí, které je předmětem projednávané věci.

33 — Poznamenávám, že v anglické a francouzské verzi jsou použity výrazy „work“ a „travaux“, v německé verzi pak „Bauleistungen“.

34 — Rovněž v tomto případě jsou v anglické a francouzské verzi použity výrazy „work“ a „travaux“, v německé verzi pak „Bauleistungen“.

35 — Bod B písm. cc) argumentace v předkládacím usnesení týkající se první předběžné otázky.

36 — Které by bez takové výslovné kvalifikace bylo poskytováním služeb.

37 — Německá vláda tvrdí, že článek 2 rozhodnutí 2004/290 ve skutečnosti nelze vykládat v tomto smyslu, neboť předcházející článek 1 odkazuje obecně a bez omezení na dodávky zboží a poskytování služeb uvedené v článku 2 téhož rozhodnutí. Poznamenávám, že článek 2 pouze specifikuje článek 1 a pouze podrobně uvádí poskytování služeb a dodání zboží, které jsou předmětem projednávané odchylky, když je v odst. 1 a v odst. 2 rozlišuje. Článek 2 tak respektuje ustanovení článku 1, který obsahuje abstraktní odkaz na obě předmětné obecné kategorie. Rovněž tak nelze souhlasit s tím, jak tatáž vláda posoudila okolnost, že v průběhu procesu vytváření rozhodnutí 2004/290 pracovní skupina Rady, která se jím zabývala, do článku 1 zahrnula nejen výraz služby, ale i výraz zboží. To lze totiž vysvětlit tím, že v čl. 2 odst. 2 jsou uvedena plnění, která lze kvalifikovat jako dodání zboží.

38 — Příloha č. 1 Komise.

39 — Strana 4 vyjádření Komise.

76. Komise v bodě 4.1 tohoto dokumentu uvedla, že předmětné práce (Arbeiten) jsou v podstatě poskytování služeb [40] a že do této kategorie by členské státy, které uplatnily čl. 5 odst. 5 šesté směrnice, měly zahrnout i poskytování služeb, která tyto státy považovala za dodání zboží [41].

77. V bodě 4.1 uvedeného dokumentu je kromě toho uveden výčet odchylek od systému určování osoby povinné odvést daň stanoveného v šesté směrnici, o které v minulosti požádaly některé členské státy a které Rada povolila (jak je tomu v projednávaném případě), aby daň z přidané hodnoty nesl příjemce plnění, mezi nimiž je zvláště významná odchylka povolená Rakousku rozhodnutím 2002/880/ES [42].

78. Je tomu tak proto, že druhý bod odůvodnění rozhodnutí 2004/290 odkazuje právě na posledně uvedenou odchylku, která se týká i prací souvisejících s výstavbou (Bauarbeiten) a mezi těmito pracemi uvádí i některá plnění, která jsou uvedena ve zmíněném pracovním dokumentu, v nichž jasně převládá prvek poskytování služeb z důvodu použité podnikatelské struktury, jak je tomu např. v případě subdodavatele, který vykonal práce v odvětví stavebnictví, železných konstrukcí či loďařství a poskytl zaměstnance hlavnímu zhotoviteli, jinému subdodovateli či obecně podnikateli, který sám vykonává stavební práce.

79. Další argument svědčící ve prospěch tvrzení, podle něhož jsou stavební práce a práce související s výstavbou poskytováním služeb, vyplývá z druhé směrnice a z návrhu šesté směrnice uvedených v bodech 40 a 41.

80. Jeví se totiž, že v průběhu přípravných prací byly stavební práce kvalifikovány v čl. 5 písm. e) jako dodání zboží, a to podle řešení již přijatého v rámci druhé směrnice [čl. 5 odst. 2 písm. e)], avšak takové řešení v okamžiku přijetí šesté směrnice přijato nebylo.

81. To svědčí o tom, že zákonodárce v dané době dobře věděl o předmětné problematice a zcela vědomě se rozhodl změnit svou předchozí orientaci, vyjádřenou ve druhé směrnici, která „stavební práce“ kvalifikovala jako dodání zboží.

82. Tvrzení, že stavební práce a práce související s výstavbou musejí být považovány za poskytování služeb, je potvrzeno i ve stanovisku generálního advokáta Jacobse předneseném dne 6. dubna 1995 ve věci C-291/92 [43], podle něhož „pravomoc členských států, aby jako dodání zboží (namísto poskytování služeb) kvalifikovaly provedení stavebních prací podnikatelem na pozemku, jehož není vlastníkem, vyplývá ze zvláštního ustanovení obsaženého v čl. 5 odst. 5 písm. b)“, s tím důsledkem, že pokud by uvedená norma neexistovala a nebyla by používána, stavební práce by byly vždy poskytováním služeb.

40 — Grundsätzlich nur Dienstleistungen gemeint sind.

41 — Mitgliedstaaten, die Artikel 5 Absatz 5 der Sechsten MwSt-Richtilinie umgesetz haben, müssen in diese Definition auch die Dienstleistungen einbeziehen, die sie als Lieferung von Gegenständen betrachten.

42 — Úř. věst. L 306, s. 24. Jde o rozhodnutí Rady ze dne 5. listopadu 2002, kterým se Rakouské republice povoluje uplatňovat opatření odchylující se od článku 21 směrnice 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

43 — Jde o bod 15 druhého stanoviska předneseného ve věci Armbrecht, rozsudek ze dne 4. října 1995 (C-291/92, Recueil, s. I-2775).

83. Konečně, i když jsem si vědom toho, že takový argument nemá pro podání odpovědi na předběžnou otázku rozhodující význam, poznamenávám, že práce související s výstavbou jsou v zásadě v mnoha [44] členských státech [45] poskytováním služeb.

84. Z toho vyplývá, že ve světle výše uvedených úvah, zvláště z důvodu převahy podnikatelské struktury a práce nad prvkem dodávky materiálů (viz body 55 až 57), je třeba stavební práce a práce související s výstavbou podle čl. 5 odst. 5 šesté směrnice a čl. 2 odst. 1 rozhodnutí 2004/290 kvalifikovat jako poskytování služeb.

85. Německá vláda, podporovaná Komisí, tvrdí, že práce související s výstavbou podle rozhodnutí 2004/290 mohou být ve skutečnosti považovány jak za dodání zboží, tak za poskytování služeb, a že kdyby tyto práce byly kvalifikovány pouze jako poskytování služeb, rozhodnutí 2004/290 by bylo zbaveno veškerého užitečného účinku, jelikož by se přiznaná odchylka nevztahovala na řadu předmětných prací, neboť by se jednalo o dodání zboží. V takovém případě by tedy byl ohrožen cíl uvedeného rozhodnutí, to znamená zabránění daňovým únikům (například by někteří podvodně jednající podnikatelé nemuseli uplatňovat mechanismus *reverse charge*, jelikož by plnění vykázali jako dodání zboží) [46].

86. V této souvislosti mám za to, že je vhodné uvést některé úvahy týkající se německých právních předpisů, které upravují danou oblast, a související judikatury.

87. Podle ustanovení § 3 odst. 4 UStG musejí být přezkoumávaná plnění kvalifikována jako dodání zboží, jestliže při nich podnikatel použil materiály, které si sám opatřil, ledaže by se jednalo o složky nebo jiné vedlejší předměty.

88. V praxi závisí rozlišení mezi dodáním zboží a poskytováním služeb na okolnosti, zda má dodávka materiálů stavebníkem charakter hlavního, a nikoli vedlejšího plnění, a německá judikatura tato ustanovení vyložila tak, že jestliže podnikatel použije materiál, který si sám opatřil, pro výstavbu budovy na pozemku jiné osoby, jde o dodání zboží.

89. To vysvětluje důvod, proč německá vláda zastává názor, že účinkem výkladu, který omezuje působnost rozhodnutí 2004/290 pouze na poskytování služeb, bylo by vyloučit z jeho působnosti řadu plnění v oblasti stavebnictví.

44 — Například v Bulharsku, Finsku, Francii, Itálii, Polsku, Spojeném království, Rumunsku a Švédsku. Nizozemsko a Maďarsko naproti tomu využily možnosti považovat takové práce za dodání zboží, přičemž je taková možnost výslovně uvedena v šesté směrnici [čl. 5 odst. 5 písm. b)] a potvrzena ve směrnici 2006/112 (čl. 14 odst. 3); Španělsko stavební práce kvalifikovalo jako poskytování služeb, jestliže hodnota použitých materiálů nepřesahuje hranici 33 % zdanitelného základu stanoveného zákonem, přičemž tak rovněž využila pravomoci stanovené v čl. 14 odst. 3 směrnice 2006/112. Volba Nizozemska, Maďarska a Španělska využít pravomoci stanovené v čl. 5 odst. 5 písm. b) šesté směrnice a čl. 14 odst. 3 směrnice 2006/112 k tomu, aby stavební práce a práce související s výstavbou klasifikovaly jako dodání zboží, svědčí o tom, že i v těchto zemích by uvedená plnění byla bez této odchylky poskytováním služeb.

45 — Jiný přístup však podle všeho zastává Irsko, Řecko, Portugalsko a Slovensko. Irsko uplatňuje uvedené pravidlo 2/3, podle něhož v případě, že hodnota materiálu poskytnutého na základě dohody o poskytování služeb představuje více než 2/3 celkové hodnoty dohodnutého plnění, je taková dohoda pro účely DPH považována za dodání zboží. Řecko jako dodání zboží kvalifikuje práce týkající se nemovitostí na základě smlouvy o dílo. Naproti tomu Portugalsko přezkoumávané plnění kvalifikuje jako dodání zboží v případě, kdy stavební firma poskytne veškerý materiál, nebo materiál poskytnutý objednatelem je zanedbatelný. Konečně Slovensko práce související s výstavbou považuje za poskytování služeb, ale odlišuje je od dodání stavby nebo její části na základě smlouvy o výstavbě či podobné smlouvy, to znamená od situace, kdy podnikatel dodá stavbu jako celek, a nikoli specifické služby. Mezi těmito řešeními je slovenské řešení v souladu s možností využít v rámci systému, ve kterém jsou uvedené práce poskytováním služeb, možnosti odchylky podle čl. 5 odst. 5 šesté směrnice a čl. 14 odst. 3 směrnice 2006/112, řešení Irska a Portugalska zavádí kritérium odlišení mezi dodáním zboží a poskytováním služeb, které je založeno na významu, který je automaticky přiznán jedinému kritériu (hodnotě materiálu), kterým se budu zabývat následně v bodech 92 až 94, zatímco řecké řešení sleduje směr odlišný od směru, který vyplývá ze směrnice v dané oblasti.

46 — Je ostatně třeba poznamenat, že německá vláda ani Komise konkrétně neuvedly, které práce související s výstavbou musejí být v důsledku své povahy považovány za dodání zboží (kromě situace, která je předmětem projednávané věci).

90. Ve skutečnosti je třeba potvrdit to, co již bylou uvedeno v bodě 48 a následujících, a sice že stavební práce a práce související s výstavbou jsou poskytováním služeb, neboť jde o plnění provedená za využití podnikatelské struktury, která jsou v každém případě charakterizována převahou prvku práce a jejichž účelem není dodávka materiálů, ale vykonání stavební činnosti (jako v projednávané věci).

91. Tento závěr přepokládá, že prvky charakterizující poskytování služeb mají skutečně převahu nad prvky charakterizujícími dodání zboží, přičemž v opačném případě by se nejednalo o stavební práce nebo práce související s výstavbou, ale o dodání zboží.

92. Problém nadnesený předkládajícím soudem souvisí s okolností, že v německém právu – jak vyplývá z výše uvedených právních předpisů a judikatury – se k posouzení toho, zda je plnění prací související s výstavbou, a tedy poskytováním služeb, či zda je dodáním zboží, nezohledňují všechny okolnosti každého konkrétního případu. V zákoně se naopak relevance přiznává pouze materiálům poskytnutým stavebníkem a jejich významu a judikatura nikterak nezohledňuje jiná kritéria a jako dodání zboží automaticky kvalifikuje taková plnění, jako je plnění dotčené v projednávané věci, z pouhého důvodu, že zhotovitel použil vlastní materiály.

93. Takováto právní úprava a tato judikatura jsou mimoto v rozporu s judikaturou Soudního dvora uvedenou v bodě 31 a v poznámkách pod čarou 11 a 12, jelikož poskytování služeb a dodání zboží nerozlišují podle toho, že by konkrétně v rámci řady prvků určitého případu určily, které prvky převládají a které jsou vedlejší, ale za rozhodující považují výlučně existenci či neexistenci materiálů ve vlastnictví stavebníka.

94. Konkrétně, třebaže vnitrostátní zákonodárce může stanovit kritéria, která má soud použít pro účely odlišení dodání zboží od poskytování služeb, nemůže mu stanovit jediné kritérium ani takové rozlišení nemůže automaticky vyplývat z existence či neexistence jediného specifického prvku, aniž je analyzován jakýkoli jiný aspekt dané věci.

95. V projednávané věci tedy tvrzení, že práce související s výstavbou jsou poskytováním služeb, neznamená, že by byl ohrožen užitečný účinek rozhodnutí 2004/290, neboť takové práce zahrnují všechny stavební činnosti, jejichž výsledkem je předání stavby a vykazují výše uvedené charakteristické rysy, a tedy každé komplexní plnění, jako je plnění, které je předmětem projednávané věci[47], v souvislosti se kterým může vyvstat problém daňového úniku[48].

96. Problém daňového úniku může naopak vyvstat v případě přijetí tvrzení německé vlády a Komise, které omezuje působnost této odchylky.

97. Článek 199 směrnice 2006/112, který napříště upravuje mechanismus *reverse charge*, totiž výslovně stanoví, že se uvedený systém použije na plnění v oblasti výstavby nemovitosti, která jsou na stejné úrovni jako předání stavebních prací považované za dodání zboží podle čl. 14 odst. 3 (bývalý čl. 5 odst. 5 šesté směrnice).

98. Vzhledem tedy k tomu, že z toho jasně vyplývá, že uvedená plnění – jak již bylo uvedeno v bodě 72 – jsou poskytováním služeb, kdyby výstavby budov a jiná podobná plnění byly v Německu kvalifikovány jako dodání zboží, v současné době by se na ně nemohl vztahovat mechanismus *reverse charge* a byl by ohrožen cíl boje proti daňovým únikům[49].

47 — Jeví se, že toto plnění na základě skutečností, které lze vyvodit z předkládacího usnesení, spadá pod poskytování služeb, jelikož se na první pohled jedná o dohodu, jejímž cílem je výstavba budovy.

48 — Neztotožňuji se s tvrzením Komise, že mezi práce související s výstavbou patří plnění, která jsou podle definic obsažených v šesté směrnici kvalifikována jako dodání zboží, neboť je založeno na předpokladu, který je třeba odmítnout, že taková plnění, jako je plnění v projednávané věci, jsou vždy dodáním zboží.

49 — K tomuto je třeba zdůraznit, že nelze souhlasit s tvrzením německé vlády, že v každém případě existují dodávky zboží odlišné od dodávek zboží uvedených v čl. 14 odst. 3, které však spadají pod stavební práce a práce související s výstavbou. Pokud by takové tvrzení bylo důvodné, výslovný odkaz na posledně uvedený článek obsažený v článku 199 směrnice 2006/112 by totiž postrádal smysl.

99. Ve světle předcházejících úvah navrhuji, aby Soudní dvůr na první předběžnou otázku odpověděl takto:

— pojem „práce související s výstavbou“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 rozhodnutí 2004/290/ES zahrnuje pouze poskytování služeb, zejména z důvodu, že prvek podnikatelské struktury a prvek práce převažují nad prvkem dodávky materiálů;

— při posouzení, zda je plnění prací související s výstavbou, a tedy poskytováním služeb, nebo dodáním zboží, musí soud zohlednit veškeré okolnosti konkrétního případu;

— unijní právo brání vnitrostátním právním předpisům a judikatuře, které pro účely předmětného rozlišení přiznávají relevanci pouze jedinému prvku, a to konkrétně skutečnosti, že stavebník dodal vlastní materiál, a které na základě uvedeného prvku automaticky rozlišují mezi poskytováním služeb a dodáním zboží;

— třebaže může vnitrostátní zákonodárce stanovit kritéria, která má soud použít pro účely odlišení dodání zboží od poskytování služeb, nemůže omezit pravomoc soudu rozlišit dodání zboží a poskytování služeb na základě konkrétního posouzení všech aspektů daného případu.

100. Vzhledem k odpovědi podané na první předběžnou otázku není třeba zkoumat druhou, třetí a čtvrtou předběžnou otázku, neboť předkládající soud požádal o to, aby tyto otázky byly zohledněny pouze v případě, že by práce související s výstavbou zahrnovaly dodání zboží.

VI – K omezení časových účinků rozsudku

101. Německá vláda požádala Soudní dvůr, aby v případě, že bude mít za to, že je předmětná vnitrostátní právní úprava neslučitelná s čl. 2 odst. 1 rozhodnutí 2004/290, omezil časové účinky svého rozsudku, neboť v opačném případě by z toho vyplynuly závažné hospodářské dopady na rozpočet Německa, a v každém případě se jak vnitrostátní orgány, tak zúčastněné hospodářské subjekty v dobré víře domnívaly, že německé právní předpisy jsou v souladu s unijním právem.

102. V této souvislosti podotýkám, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je jen zcela výjimečně možné na základě obecné zásady právní jistoty, která je vlastní unijnímu právnímu řádu, omezit možnost zúčastněných osob dovolávat se ustanovení, jehož výklad podal Soudní dvůr, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře. K tomu může dojít pouze tehdy, když jsou splněna dvě podstatná kritéria, a to „dobrá víra zúčastněných kruhů a riziko závažných obtíží“ [50].

103. Soudní dvůr toto řešení použil pouze „za přesně vymezených okolností, když jednak existovalo riziko závažných hospodářských dopadů způsobených obzvláště vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou, a jednak se jevilo, že jednotlivci a vnitrostátní orgány byly vedeny k chování, které nebylo v souladu s právní úpravou Společenství z důvodu objektivní a závažné nejistoty ohledně dosahu ustanovení práva Společenství, nejistoty, ke které případně přispělo i samotné chování jiných členských států nebo Komise“ [51].

104. Podle ustálené judikatury mimoto finanční důsledky, které mohou pro členský stát vyplývat z rozsudku vydaného v řízení o předběžné otázce, neodůvodňují samy o sobě omezení časových účinků tohoto rozsudku [52].

50 — Rozsudky ze dne 3. června 2010, Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv (C-2/09, Sb. rozh. s. I-4939, bod 50); ze dne 10. ledna 2006, Skov a Bilka (C-402/03, Sb. rozh. s. I-199, bod 51), a ze dne 28. září 1994, Vroege, (C-57/93, Recueil, s. I-4541, bod 21).

51 — Rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Richards (C-423/04, Sb. rozh. s. I-3585, bod 42).

52 — Rozsudek ze dne 3. června 2010, Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv, uvedený v poznámce pod čarou 50, bod 52, a rozsudek ze dne 15. března 2005, Bidar (C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, bod 68).

105. V tomto ohledu se především domnívám, že hospodářské důsledky zmíněné ve vyjádření německé vlády nevzniknou, nebo přinejmenším nevzniknou v uvedené míře; plnění, jako je plnění dotčené v projednávané věci, totiž musí obecně jakožto poskytování služeb spadat do působnosti rozhodnutí 2004/290, s tím důsledkem, že se použije systém *reverse charge*, pokud jde o práce související s výstavbou [53]. V každém případě je možné uhrazení daně ve vzácných případech, kdy již není možné využít přenesení daňové povinnosti, požadovat od poskytovatele plnění, jak zdůraznila finská vláda, která poukázala na to, že by v případě, že by daň nebyla uhrazena příjemcem plnění a následně by úhradu neprovedl ani subjekt, který poskytl plnění, v daňové oblasti vznikla mezera, neboť by takové plnění nebylo zdaněno a zúčastněným osobám by vznikla neodůvodněná výhoda [54].

106. Kromě toho ve světle již výše uvedených úvah, na které v plném rozsahu odkazuji, nesdílím předpoklad dobré víry orgánů a zúčastněných hospodářských subjektů, neboť již z rozhodnutí Rady 2002/880 týkajícího se Rakouska (na které výslovně odkazuje rozhodnutí 2004/290) [55] vyplývalo, která jsou dotčená plnění, a z jejich popisu bylo možné pochopit, že jde o poskytování služeb.

107. Je třeba náležitě zohlednit i následný pracovní dokument Komise ze dne 10. června 2004 (bod 75 tohoto stanoviska), a to přinejmenším od tohoto data [56], ve kterém Komise vyjasnila, že předmětné práce jsou v zásadě poskytováním služeb.

108. Znění čl. 5 odst. 5 šesté směrnice pak evidentně brání tomu, aby stavební práce a práce související s výstavbou byly kvalifikovány jako dodání zboží, zejména s ohledem na to, že do šesté směrnice nebyla převzata ustanovení z výše uvedené druhé směrnice a z výše uvedeného návrhu šesté směrnice, která tyto práce považovala za dodání zboží.

109. Jsem proto názoru, že neexistují oprávněné důvody k tomu, aby Soudní dvůr omezil časové účinky svého rozhodnutí.

VII – Závěry

110. Na základě předchozích úvah navrhuji, aby Soudní dvůr na otázky Bundesfinanzhof odpověděl takto:

„1) Pojem ‚práce související s výstavbou‘ ve smyslu čl. 2 odst. 1 rozhodnutí 2004/290/ES zahrnuje pouze poskytování služeb, zejména z důvodu, že prvek podnikatelské struktury a prvek práce převažují nad prvkem dodávky materiálů.

2) Při posouzení, zda je plnění prací související s výstavbou, a tedy poskytováním služeb, nebo dodáním zboží musí soud zohlednit veškeré okolnosti konkrétního případu.

3) Unijní právo brání vnitrostátním právním předpisům a judikatuře, které pro účely předmětného rozlišení přiznávají relevanci pouze jedinému prvku, a to konkrétně skutečnosti, že stavebník dodal vlastní materiál, a které na základě uvedeného prvku automaticky rozlišují mezi poskytováním služeb a dodáním zboží.

53 — Je sice možné, že soudní orgán po přezkoumání všech okolností případu bude mít za to, že nejde o práce související s výstavbou, domnívám se však, že téměř ve všech případech budou plnění, na která se již vztahuje mechanismus *reverse charge*, tomuto mechanismu podléhat i nadále, aniž budou požadovány daňové opravy.

54 — Nemyslím si, že poskytovatelům plnění vznikne škoda v rozsahu uváděném německou vládou. Kromě toho, že je tato možnost v podstatě teoretická, poznamenávám, že se v každém případě uplatní běžný režim vyměření DPH, kterému obvykle podniky podléhají. Případné spory tak mohou být snadno vyřešeny účastníky u příslušného soudu bez dopadu na státní prostředky.

55 — Viz body 77 a 78.

56 — Rozhodnutí 2004/290 bylo přijato dne 30. března 2004.

4) Třebaže může vnitrostátní zákonodárce stanovit kritéria, která má soud použít pro účely odlišení dodání zboží od poskytování služeb, nemůže omezit pravomoc soudu rozlišit dodání zboží a poskytování služeb na základě konkrétního posouzení všech aspektů daného případu.“