Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 13. decembra 2012 *

„Dane — Šiesta smernica o DPH — Rozhodnutie 2004/290/ES — Uplatnenie výnimočného opatrenia členským štátom — Povolenie — Článok 2 bod 1 — Pojem ‚stavebné práce' — Výklad — Zahrnutie dodávok tovaru — Možnosť čiastočného uplatnenia tejto výnimky — Obmedzenia"

Vo veci C-395/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 30. júna 2011 a doručený Súdnemu dvoru 27. júla 2011, ktorý súvisí s konaním:

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

proti

Finanzamt Lüdenscheid,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia M. Ilešič, E. Levits, M. Safjan a M. Berger (spravodajkyňa),

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

— fínska vláda, v zastúpení: H. Leppo, splnomocnená zástupkyňa,

— Európska komisia, v zastúpení: F. Erlbacher a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 12. septembra 2012,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: nemčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 bodu 1 rozhodnutia Rady 2004/290/ES z 30. marca 2004, ktorým sa Nemecku povoľuje uplatňovať opatrenie odchyľujúce sa od článku 21 šiestej smernice Rady 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu (Ú. v. EÚ L 94, s. 59).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (ďalej len „BLV“) a Finanzamt Lüdenscheid (ďalej len „Finanzamt“), ktorého predmetom je daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorú je povinná uhradiť spoločnosť BLV za výstavbu budovy, ktorú pre ňu vykonala druhá spoločnosť.

Právny rámec

Právo Únie

3 Druhá smernica Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 71, 1967, s. 1303), ktorá sa na daný prípad *ratione temporis* neuplatňuje, vo svojom článku 5 ods. 1 a vo svojom článku 5 ods. 2 písm. e) uvádza:

„1. Pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetok ako vlastník na iného majiteľa.

2. Za dodávku tovarov podľa odseku 1 sa tiež považuje:

…

e) vykonanie stavebných prác vrátane stavebných prác zahŕňajúcich zabudovanie hnuteľnej veci do nehnuteľnosti.

…“ *[neoficiálny preklad]*

Šiesta smernica o DPH

4 Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenená a doplnená smernicou Rady 2004/7/ES z 20. januára 2004 (Ú. v. EÚ L 27, s. 44; Mim. vyd. 09/002, s. 7, ďalej len „šiesta smernica o DPH“), vo svojom článku 5 ods. 1 a 5 stanovuje:

„1. Pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetok na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník – *neoficiálny preklad*].“

…

5. Členské štáty môžu zvážiť odovzdanie určitých stavebných prác, ktoré by sa dodávali v zmysle odseku 1 [členské štáty môžu odovzdanie určitých stavebných prác považovať za dodávky tovarov v zmysle odseku 1 – *neoficiálny preklad*].“

5 Článok 6 ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„Pojem ‚poskytovanie služieb' predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5."

6 Podľa článku 21 ods. 1 písm. a) prvej vety tejto smernice:

„1.]V rámci vnútorného systému je povinný platiť daň z pridanej hodnoty:

a) daňovník vykonávajúci zdaniteľnú dodávku tovarov alebo služieb…

7 Článok 27 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Rada konajúc jednomyseľne na návrh Komisie môže povoliť každému členskému štátu zaviesť osobitné opatrenia pre výnimku z ustanovení tejto smernice, aby zjednodušila postup účtovania [výberu – *neoficiálny preklad*] dane alebo zabránila určitým typom daňového úniku alebo vyhýbaniu sa daniam [daňovým podvodom alebo daňovým únikom – *neoficiálny preklad*]. …"

Rozhodnutie 2004/290

8 Odôvodnenie 2 rozhodnutia 2004/290 znie:

„V oblasti stavebných živností a živností na čistenie budov boli zistené značné straty na DPH, ktoré vznikajú tak, že DPH je na faktúre zjavne vykázaná, avšak nie je odvedená do štátneho rozpočtu, zatiaľ čo príjemca služby uplatnil svoje právo na odpočet dane. Daňovo nepoctivé hospodárske subjekty sú nezistiteľné, alebo ak sú zistené, DPH je už nevymáhateľná. Tieto prípady sa medzitým začali vyskytovať tak často, že musia byť zavedené právne opatrenia. Sledované prenesenie daňovej povinnosti príjemcu sa vzťahuje iba na zdaniteľnú osobu s právom na odpočet dane, nie na súkromné osoby. Obmedzuje sa na dve určité živnosti, v ktorých straty na DPH nabrali neudržateľné rozmery. …" [*neoficiálny preklad*]

9 Podľa odôvodnenia 4 tohto rozhodnutia:

„Toto výnimočné opatrenie nemá vplyv na výšku DPH splatnej na stupni konečnej spotreby a nemá negatívny dosah na vlastné zdroje Spoločenstva pochádzajúce z DPH…" [*neoficiálny preklad*]

10 Článok 1 uvedeného rozhodnutia uvádza:

„Odchylne od článku 21 ods. 1 písm. a) [šiestej] smernice… sa týmto Spolkovej republike Nemecko povoľuje s účinnosťou od 1. apríla 2004 určiť príjemcov dodávok tovarov a služieb podľa článku 2 tohto rozhodnutia za osoby, ktoré sú povinné platiť [DPH]." [*neoficiálny preklad*]

11 Podľa článku 2 bodu 1 rozhodnutia 2004/290:

„Za osobu, ktorá je povinná platiť DPH, možno ustanoviť príjemcu dodávky tovarov a služieb v týchto prípadoch:

1. v prípade poskytnutia služby čistenia budovy zdaniteľnej osobe okrem prípadu, ak príjemca služby prenajíma výlučne maximálne dva byty, alebo v prípade dodania stavebných prác zdaniteľnej osobe". [*neoficiálny preklad*]

Nemecká právna úprava

12 § 3 ods. 4 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, s. 386) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „UStG“) stanovuje:

„Ak podnikateľ vykonal úpravu alebo spracovanie predmetu a použije na to materiály, ktoré sám obstaral, plnenie sa považuje za dodávku (dodávku diela), ak v prípade materiálov nejde iba o prísady alebo podobné vedľajšie veci. To platí aj vtedy, keď sú predmety pevne spojené so zemou. …“

13 § 13b ods. 1 bod 4 a § 13b ods. 2 druhá veta UStG sú založené na rozhodnutí 2004/290 a uvádzajú:

„1. [DPH] vzniká vystavením faktúry, najneskôr však uplynutím kalendárneho mesiaca, ktorý nasleduje po uskutočnení plnenia, pre nasledujúce zdaniteľné obraty:

…

(4) dodávky diela a podobné plnenia, ktoré sa týkajú vytvorenia, opravy, údržby, zmeny alebo odstránenia stavieb, s výnimkou plánovania a dohľadu. …

2. … V prípadoch uvedených v odseku 1 prvej vete bode 4 prvej vete je príjemca plnenia povinný odviesť daň v prípade, ak je podnikateľom, ktorý poskytuje plnenia v zmysle odseku 1 prvej vety bodu 4 prvej vety UStG. …“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 BLV je spoločnosť, ktorej predmetom podnikania je nadobúdanie, urbanizácia a zastavanie pozemkov. BVL je „zdaniteľnou osobou“ v zmysle článku 4 šiestej smernice o DPH.

15 V septembri 2004 poverila BLV spoločnosť Rolf & Co. OHG (ďalej len „Rolf & Co.“) zhotovením bytového domu so šiestimi bytmi za paušálnu cenu. Za toto plnenie vystavila Rolf & Co. 17. novembra 2005 záverečnú faktúru bez uvedenia DPH, v ktorej odkázala na daňovú povinnosť BLV ako príjemkyne plnenia.

16 BLV následne ako zdaniteľná osoba odviedla daň z plnenia prijatého v zdaňovacom období roku 2005. Neskôr však namietala, že v prípade jej osoby neboli splnené podmienky daňovej povinnosti, keďže Spolkovej republike Nemecko nebolo v súlade s právom Únie povolené stanoviť povinnosť zaplatiť DPH nie poskytovateľom, ale príjemcom predmetného plnenia. Finanzamt naopak nesúhlasí s týmto názorom a uvádza, že BLV bola povinná zaplatiť DPH. BVL podala v prípade tejto otázky návrh na začatie konania na správny súd.

17 Finanzamt, žalovaný vo veci samej, zastáva názor, že žalobkyňa vo veci samej je povinná zaplatiť DPH v súlade s § 13b ods. 1 prvou vetou bodom 4 a § 13b ods. 2 druhou vetou UStG. V rámci tejto veci Bundesfinanzhof zastáva názor, že riešenie sporu závisí od výkladu rozhodnutia 2004/290.

18 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Zahŕňa pojem stavebné práce v zmysle článku 2 bodu 1 rozhodnutia… 2004/290… okrem služieb aj dodávky?

2. V prípade, že sa rozhodnutie Rady, ktorým sa stanovuje daňová povinnosť pre príjemcu plnenia, rozširuje aj na dodávky:

   Má členský štát, ktorému bolo priznané oprávnenie, právo vykonávať toto oprávnenie iba čiastočne na určité podskupiny ako jednotlivé druhy stavebných prác a služby pre určitého príjemcu?

3. Ak má členský štát právo vytvárať podskupiny, existujú pre členský štát pri vytváraní podskupín obmedzenia?

4. Ak členský štát nemá právo vytvárať podskupiny všeobecne (druhá otázka) alebo z dôvodu nedodržania obmedzení (tretia otázka):

   a) Aké sú právne dôsledky neprípustného tvorenia podskupín?

   b) Vedie neprípustné tvorenie podskupín k tomu, že ustanovenie vnútroštátneho práva sa neuplatní všeobecne alebo len v prospech jednej zdaniteľnej osoby?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

19 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 2 bod 1 rozhodnutia 2004/290 vykladať v tom zmysle, že pojem „stavebné práce“ nachádzajúci sa v tomto ustanovení zahŕňa okrem plnení považovaných za poskytovanie služieb podľa článku 6 ods. 1 šiestej smernice aj plnenia predstavujúce dodanie tovaru v zmysle článku 5 ods. 1 tejto smernice.

20 Vnútroštátny súd totiž zastáva názor, že hoci rozhodnutie 2004/290 povoľuje Spolkovej republike Nemecko pri stavebných prácach určiť za osobu povinnú zaplatiť DPH príjemcu plnenia (mechanizmus „prenesenia daňovej povinnosti“) v prípade, ak tieto práce prestavujú poskytnutie služby a nie dodanie tovaru, BLV bude určite povinná zaplatiť DPH a to podľa § 13b UStG, a nie podľa rozhodnutia 2004/290.

21 V tejto súvislosti je na úvod potrebné pripomenúť, že rozhodnutie 2004/290 neobsahuje definíciu pojmu „stavebné práce“.

22 Okrem toho je potrebné konštatovať, že žiadna jazyková verzia šiestej smernice o DPH, na ktorú sa odvoláva článok 1 rozhodnutia 2004/290, s výnimkou nemeckej neobsahuje pojem „stavebné práce“. Šiesta smernica o DPH totiž predovšetkým vo svojom článku 5 ods. 5 uvádza len pojem „stavebné práce“.

23 Ak by sme aj predpokladali, že pojem „stavebné práce“, ktorý sa nachádza v šiestej smernici, je totožný s pojmom „stavebné práce“ nachádzajúcim sa v rozhodnutí 2004/290, ani šiesta smernica o DPH tento pojem nedefinuje. Je pravda, že druhá smernica 67/228 obsahovala vo svojom článku 5 ods. 5 písm. e) v spojení s prílohou A bodom 5 uvedenej smernice výpočet niektorých činností považovaných za „stavebné práce“, pri ktorých navyše výslovne uviedla, že tieto práce sú „považované za dodávky“. Napriek tomu, pokiaľ ide o šiestu smernicu o DPH, takáto definícia tu chýba.

24 Z toho vyplýva, že keď zákonodarca Únie na základe článku 27 ods. 1 prostredníctvom rozhodnutia 2004/290 povolil Spolkovej republike Nemecko prijať výnimočné opatrenie v oblasti DPH, pokiaľ ide najmä o „stavebné práce“, neodvolával sa na už existujúci a jasne definovaný pojem v tejto oblasti práva Únie.

25 Podľa ustálenej judikatúry vzhľadom na skutočnosť, že neexistuje žiadna definícia pojmu „stavebné práce“, je nutné určiť význam a rozsah tohto pojmu tak, že sa v súlade s jeho obvyklým významom v bežnom jazyku zohľadnia všeobecné súvislosti, v ktorých sa používa (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. mája 2006 Massachusetts Institute of Technology, C-431/04, Zb. s. I-4089, bod 17 a tam citovanú judikatúru). Okrem toho je pri výklade ustanovenia práva Únie potrebné zohľadniť ciele sledované predmetnou právnou úpravou a jej potrebné účinky (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 29. januára 2009, Petrosian, C-19/08, Zb. s. I-495, bod 34 a tam citovanú judikatúru).

26 Po prvé, pokiaľ ide o obvyklý význam pojmu „stavebné práce“ v bežnom jazyku, je potrebné konštatovať, že plnenia ako tie vo veci samej, t. j. najmä výstavba budovy, nepochybne do neho spadajú. Na tento účel nie je dôležité, či podnik uskutočňujúci stavbu je vlastníkom stavebného pozemku alebo materiálu, ktorý bol použitý, alebo či dotknuté plnenie je označené za „poskytnutie služby“ alebo „dodanie tovaru“.

27 Po druhé, pokiaľ ide o všeobecný kontext a ciele sledované predmetnou právnou úpravou, rozhodnutie 2004/290 vo svojom odôvodnení 2 uvádza, že v Nemecku „v oblasti stavebných živností… boli zistené značné straty na DPH, ktoré vznikajú tak, že DPH je na faktúre zjavne vykázaná, avšak nie je odvedená do štátneho rozpočtu, zatiaľ čo príjemca služby uplatnil svoje právo na odpočet dane. … Tieto prípady sa medzitým začali vyskytovať tak často, že musia byť zavedené právne opatrenia“. Podľa článku 1 tohto rozhodnutia sa tiež „Spolkovej republike Nemecko povoľuje… určiť príjemcov dodávok tovarov a služieb podľa článku 2 tohto rozhodnutia za osoby, ktoré sú povinné platiť [DPH]“.

28 Reštriktívny výklad článku 2 bodu 1 rozhodnutia 2004/290, ktorý stanovuje, že „za osobu, ktorá je povinná platiť DPH, možno ustanoviť príjemcu dodávky tovarov a služieb… v prípade dodania stavebných prác zdaniteľnej osobe“, pričom sa v tomto zmysle uvádza, že toto ustanovenie nezahŕňa dodávateľov tovaru definovaných v článku 5 ods. 1 šiestej smernice o DPH, zreteľne smeruje proti cieľu uvedenému v článku 2 bode 1 rozhodnutia 2004/290.

29 Navyše je nesporné, že označenie plnenia za „dodanie tovaru“ alebo „poskytnutie služby“ predstavuje komplexné posúdenie, ktoré sa musí zakladať na zásade analýzy jednotlivých prípadov, ktorú v bode 30 a nasl. svojich návrhov zdôrazňuje generálny advokát (pozri tiež v tomto zmysle rozsudok z 10. marca 2011, Bog a i., C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, Zb. s. I-1457,bod 61 a nasl.).

30 V tomto kontexte nič nepoukazuje na skutočnosť, že zákonodarca Únie chcel prijatím článku 2 bodu 1 rozhodnutia 2004/290 obmedziť uplatnenie tohto ustanovenia jedine na prípady, keď toto komplexné posúdenie povedie ku konečnému výsledku, podľa ktorého predmetné plnenie musí byť označené za „poskytnutie služby“.

31 Okrem toho z hľadiska realizácie cieľa rozhodnutia 2004/290 nie je dôležité označenie predmetného plnenia vo veci samej, keďže nebezpečenstvo „značných strát na DPH“ je rovnaké v prípade, ak je toto plnenie označené za „poskytnutie služby“, alebo v prípade, ak je považované za „dodávku“.

32 Vyššie uvedené svedčí v prospech výkladu v tom zmysle, že pojem „stavebné práce“ nachádzajúci sa v článku 2 bode 1 rozhodnutia 2004/290 zahŕňa nie len poskytnutie služieb, ale aj dodanie tovaru.

33 Tento záver nemôže byť spochybnený skutočnosťou, že toto ustanovenie ako výnimka zo všeobecného pravidla uvedeného v článku 21 ods. 1 písm. a) prvej vete šiestej smernice o DPH sa má vykladať reštriktívne. Hoci z ustálenej judikatúry vyplýva, že ustanovenia v oblasti DPH, ktoré majú povahu výnimky zo všeobecného pravidla, sa musia vykladať reštriktívne, napriek tomu treba byť obozretný, aby táto výnimka nestratila svoj potrebný účinok (rozsudok Bog a i., už citovaný, bod 84 a tam citovaná judikatúra, ako aj v tomto zmysle rozsudok z 10. marca 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Zb. s. I-1509, bod 20 a tam citovaná judikatúra).

34 Je však potrebné konštatovať, že vylúčenie dodania tovaru z rozsahu pôsobnosti článku 2 bodu 1 rozhodnutia 2004/290 by mohlo spochybniť potrebný účinok tohto ustanovenia. Takýto výklad by mal totiž predovšetkým za následok, že stavba budovy by mohla byť vylúčená z uplatnenia výnimočného opatrenia povoleného rozhodnutím 2004/290. Takého plnenie však samozrejme patrí medzi „stavebné práce“ a predstavuje druh, ktorý, ako správe zdôrazňuje nemecká vláda vo svojich pripomienkach, tvorí podstatnú časť predmetných plnení.

35 Z toho vyplýva, že na prvú otázku je potrebné odpovedať, že článok 2 bod 1 rozhodnutia 2004/290 sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „stavebné práce“ nachádzajúci sa v tomto ustanovení zahŕňa okrem plnení považovaných za poskytovanie služieb podľa článku 6 ods. 1 šiestej smernice aj plnenia predstavujúce dodanie tovaru v zmysle článku 5 ods. 1 tejto smernice.

O druhej a tretej otázke

36 Svojou druhou a treťou otázkou, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má rozhodnutie 2004/290 vykladať v tom zmysle, že Spolková republika Nemecko môže vykonávať povolenie priznané týmto rozhodnutím iba čiastočne pre určité podskupiny ako jednotlivé druhy stavebných prác a pre služby pre určitého príjemcu a či je tento členský štát v uvedenom prípade pri vytváraní takýchto podskupín podriadený obmedzeniam.

37 Vnútroštátny súd sa teda pýta, či za predpokladu, že rozhodnutie 2004/290 umožňuje Spolkovej republike Nemecko určiť príjemcu plnenia za osobu povinnú platiť DPH aj z dodávok stavieb, je tento členský štát povinný v súlade s článkom 2 bodom 1 rozhodnutia 2004/290 nariadiť daňovú povinnosť príjemcu plnenia na všetky dodávky stavieb a zároveň na dodávky všetkým zdaniteľným subjektom.

38 Jednak totiž § 13b UStG prikazuje daňovú povinnosť príjemcovi iba na predmetné dodávky diela podľa § 3 ods. 4 UStG, a jednak jedine zdaniteľné osoby, ktoré samy dodávajú „stavebné práce“, čiže nie všetci príjemcovia týchto plnení, sú podľa nemeckej právnej úpravy povinní platiť DPH.

39 Navyše sa vnútroštátny súd pýta Súdneho dvora, či za predpokladu, že dotknutý členský štát je oprávnený vytvárať podskupiny, je podriadený určitým obmedzeniam, predovšetkým pokiaľ ide o dodržiavanie zásady právnej istoty zo strany tohto členského štátu.

40 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej sa výnimočné opatrenia upravené v článku 27 ods. 1 šiestej smernice, povolené najmä „s cieľom… vyhnúť sa určitým daňovým podvodom alebo daňovým únikom“, vykladajú reštriktívne, pričom musia byť primerané a nevyhnutné na dosiahnutie osobitného cieľa, ktorý sledujú, a nesmú narušovať ciele a zásady šiestej smernice viac, ako je to nevyhnutné (pozri rozsudok z 27. januára 2011, Vandoorne, C-489/09, Zb. s. I-225, bod 27 a tam citovanú judikatúru).

41 Navyše, ako už mal Súdny dvor príležitosť zdôrazniť v inom kontexte, obmedzenie uplatnenia výnimky zo všeobecného pravidla v oblasti DPH na konkrétne a špecifické aspekty je koherentné so zásadou, podľa ktorej výnimky alebo odchýlky treba vykladať reštriktívne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. mája 2003, Komisia/Francúzsko, C-384/01, Zb. s. I-4395, bod 28), pod podmienkou dodržiavania zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH (rozsudok z 3. apríla 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, Zb. s. I-1817, bod 43, ako aj v tomto zmysle rozsudok zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko, C-94/09, Zb. s. I-4261, bod 30).

42 Táto judikatúra, ktorá sa dotýka aj možnosti ponechanej členským štátom stanoviť vo výnimočných prípadoch výnimky zo všeobecného pravidla v oblasti DPH, t. j. zo zásady použiť rovnakú sadzbu DPH na všetky dodávky tovarov a poskytnutia služieb, je uplatniteľná na vec, ako je tá v konaní vo veci samej. Z toho vyplýva, že Spolková republika Nemecko sa mohla oprávnene uspokojiť s čiastočným

vykonaním povolenia pre určité podskupiny, ako sú jednotlivé druhy stavebných prác, a pre služby pre určitého príjemcu za predpokladu dodržania zásady daňovej neutrality, ako aj za predpokladu dodržania všeobecných zásad práva Únie v prípade, ak toto právo dotknutý členský štát uplatnil.

43 V tejto súvislosti je po prvé potrebné pripomenúť, ako vo svojom odôvodnení 4 zdôrazňuje rozhodnutie 2004/290, že toto rozhodnutie povoľuje Spolkovej republike Nemecko prijať výnimočné opatrenie, ktoré nemá vplyv na výšku DPH splatnej na stupni konečnej spotreby a nemá negatívny dosah na vlastné zdroje Únie pochádzajúce z DPH. Pokiaľ ide o konkrétne opatrenia, ktoré boli na tomto základe prijaté, ich uplatnenie je obmedzené na prípady, keď samotný príjemca predmetného plnenia je zdaniteľnou osobou v oblasti stavebných živností v zmysle šiestej smernice o DPH s nárokom na odpočet dane zaplatenej na vstupe z už zaplatenej DPH alebo právom požiadať v danom prípade o vrátenie tejto dane. Z toho vyplýva, že okrem skutočnosti, že tieto opatrenia nemali žiadny vplyv na výšku DPH splatenej na stupni konečnej spotreby, rovnako nevytvárali finančnú záťaž pre osoby, ktoré boli nimi priamo dotknuté. Nezdá sa tak, že by predmetná nemecká právna úprava mala za následok porušenie zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH.

44 Po druhé, pokiaľ ide o dodržanie všeobecných zásad práva Únie zo strany Spolkovej republiky Nemecko, pri určení podskupín plnenia a príjemcov, na ktorých sa predmetné opatrenie vo veci samej uplatňuje, predmetná právna úprava by mohla na prvý pohľad vzbudiť pochybnosti, len pokiaľ ide o zásadu proporcionality a zásadu právnej istoty.

45 Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, je potrebné konštatovať, že spis neobsahuje nič, čo by umožňovalo spochybniť primeranosť výnimočných opatrení prijatých Spolkovou republikou Nemecko na základe rozhodnutia 2004/290. Ako bolo pripomenuté v bode 43 tohto rozsudku, tieto opatrenia sa jednak obmedzujú na stanovenie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti a v zásade nepredstavujú nijakú finančnú záťaž pre osoby dotknuté týmito opatreniami, jednak umožňujú vyhnúť sa značným stratám na DPH. Pri absencii osobitných okolností, ktoré navyše nevyplývajú zo spisu, nemožno takéto opatrenie považovať za neprimerané. Vnútroštátnemu súdu však v danom prípade prináleží preskúmať existenciu takýchto iných osobitných okolností.

46 Pokiaľ ide o zásadu právnej istoty, vnútroštátny súd uvádza, že dôsledkom predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy môže byť, že zdaniteľné osoby môžu mať v prípade, ak nepoznajú situáciu príjemcu, problém určiť, kto je povinný daň zaplatiť. V rámci stavebných prác je totiž na označenie príjemcu za osobu povinnú platiť daň potrebné najmä, aby minimálne 10 % jeho „svetového obratu“ v predchádzajúcom roku pozostávalo z takýchto stavebných prác. Ako to však bolo v konaní vo veci samej, zdaniteľná osoba môže najskôr predpokladať, že túto hranicu prekročila, pričom neskôr zistí, že to tak nebolo.

47 V tejto súvislosti je najprv potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry právna úprava Únie musí byť jasná a jej uplatnenie musí byť pre subjekty podliehajúce právomoci Únie predvídateľné. Táto požiadavka právnej istoty je mimoriadne naliehavá, ak ide o právnu úpravu, ktorá môže mať za následok finančné bremeno, s cieľom umožniť dotknutým osobám presne spoznať rozsah povinností, ktoré im právna úprava ukladá (rozsudok zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i., C-288/07, Zb. s. I-7203, bod 47 a tam citovanú judikatúru). Zásada právnej istoty sa tiež vzťahuje na všetky vnútroštátne orgány poverené uplatňovaním práva Únie (pozri rozsudok zo 17. júla 2008, ASM Brescia, C-347/06, Zb. s. I-5641, bod 65 a tam citovanú judikatúru).

48 Ak totiž predmetná právna úprava vo všeobecnosti nespôsobuje zdaniteľným osobám finančnú záťaž v zmysle už citovaného rozsudku Isle of Wight Council a i., nič to nemení na skutočnosti, ako to môže byť v prípade, ako je ten vo veci samej, že takáto finančná záťaž môže vyplývať z uplatnenia tejto úpravy príslušnými vnútroštátnymi orgánmi, pokiaľ toto uplatnenie neumožňuje predmetným zdaniteľným osobám poznať, hoci len prechodne, presný rozsah ich povinností v oblasti DPH.

49 Prináleží vnútroštátnemu súdu preskúmať, či to tak bolo v tomto prípade, pričom musí zohľadniť všetky príslušné právne a skutkové okolnosti, a v prípade preukázania takejto skutočnosti musí prijať nevyhnutné opatrenia na nápravu protiprávnych následkov uplatnenia predmetných ustanovení, akými sú porušenie zásady právnej istoty.

50 Z toho vyplýva, že na druhú a tretiu otázku je potrebné odpovedať, že rozhodnutie 2004/290 sa má vykladať v tom zmysle, že Spolková republika Nemecko sa môže uspokojiť s čiastočným vykonaním oprávnenia priznaného týmto rozhodnutím pre určité podskupiny ako jednotlivé druhy stavebných prác a pre služby pre určitého príjemcu. Pri vytváraní týchto podskupín je tento členský štát povinný dodržiavať zásadu daňovej neutrality, ako aj všeobecné zásady práva Únie, predovšetkým zásadu proporcionality a právnej istoty. Vnútroštátnemu súdu prináleží preskúmať, či to tak bolo vo veci samej, pričom musí zohľadniť všetky príslušné právne a skutkové okolnosti, a v prípade preukázania takejto skutočnosti musí prijať nevyhnutné opatrenia na nápravu protiprávnych následkov uplatnenia predmetných ustanovení, ktoré sú v rozpore so zásadami proporcionality a právnej istoty.

O štvrtej otázke

51 S prihliadnutím na odpoveď na druhú a tretiu otázku nie je potrebné odpovedať na štvrtú otázku.

O trovách

52 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. **Článok 2 bod 1 rozhodnutia Rady 2004/290/ES z 30. marca 2004, ktorým sa Nemecku povoľuje uplatňovať opatrenie odchyľujúce sa od článku 21 šiestej smernice 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „stavebné práce“ nachádzajúci sa v tomto ustanovení zahŕňa okrem plnení považovaných za poskytovanie služieb podľa článku 6 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/7/ES z 20. januára 2004, aj plnenia predstavujúce dodanie tovaru v zmysle článku 5 ods. 1 tejto smernice.**

2. **Rozhodnutie 2004/290 sa má vykladať v tom zmysle, že Spolková republika Nemecko sa môže uspokojiť s čiastočným vykonaním oprávnenia priznaného týmto rozhodnutím pre určité podskupiny ako jednotlivé druhy stavebných prác a pre služby pre určitého príjemcu. Pri vytváraní týchto podskupín je tento členský štát povinný dodržiavať zásadu daňovej neutrality, ako aj všeobecné zásady práva Únie, predovšetkým zásadu proporcionality a právnej istoty. Vnútroštátnemu súdu prináleží preskúmať, či to tak bolo vo veci samej, pričom musí zohľadniť všetky príslušné právne a skutkové okolnosti, a v prípade preukázania takejto skutočnosti musí prijať nevyhnutné opatrenia na nápravu protiprávnych následkov uplatnenia predmetných ustanovení, ktoré sú v rozpore so zásadami proporcionality a právnej istoty.**

Podpisy