Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 12 września 2012 r. [1]

Sprawa C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
przeciwko
Finanzamt Lüdenscheid

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

Podatki — Podatek od wartości dodanej — Prawo upoważnionego państwa członkowskiego do stosowania odstępstwa tylko w częściowym zakresie — Pojęcie robót budowlanych

I – Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu Bundesfinanzhof (związkowy trybunał finansowy) Republiki Federalnej Niemiec przedstawia Trybunałowi pytanie prejudycjalne, dotyczące wykładni decyzji 2004/290/WE Rady z dnia 30 marca 2004 r. upoważniającej Niemcy do zastosowania odstępstwa od art. 21 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych [2].

II – Kontekst prawny

A – *Prawo Unii*

2. Artykuł 6 decyzji 2004/290 stanowi:

„W drodze odstępstwa od art. 21 ust. 1 lit. a) dyrektywy 77/388/EWG, zmienionego przez jej art. 28 lit. g), Republikę Federalną Niemiec upoważnia się niniejszym ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2004 r. do wskazania odbiorcy dostaw towarów albo usług, o których mowa w art. 2 niniejszej decyzji, jako osoby zobowiązanej do zapłaty podatku VAT” [tłumaczenie nieoficjalne, podobnie jak wszystkie cytaty z tej decyzji poniżej].

1 — Język oryginału: włoski.
2 — Dz.U. L 94, s. 59.

3. Artykuł 2 decyzji 2004/290 stanowi:

„Odbiorca dostawy towarów lub usług może zostać wskazany jako osoba zobowiązana do zapłaty podatku VAT w następujących przypadkach:

1) w razie świadczenia usługi sprzątania obiektów na rzecz podatnika, chyba że odbiorca wynajmuje wyłącznie nie więcej niż dwa mieszkania, albo w przypadku wykonywania robót budowlanych na rzecz podatnika;

2) w przypadku dostawy nieruchomości na rzecz podatnika zgodnie z art. 13 część B lit. g) i h), o ile dostawca zdecydował się na opodatkowanie tej transakcji".

4. Artykuł 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/CEE[3] z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku w brzmieniu istotnym dla niniejszej sprawy stanowił, że:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

2) przywóz towarów".

5. Artykuł 5 ust. 1 i 5 dyrektywy 77/388 w brzmieniu istotnym dla niniejszej sprawy stanowił, że:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel.

[…].

5. Państwa członkowskie mogą uznać za dostawy w rozumieniu ust. 1:

[…];

b) odbiór niektórych robót budowlanych [robót związanych z nieruchomościami]".

6. Artykuł 6 dyrektywy 77/388 stanowił, w brzmieniu mającym znaczenie w niniejszej sprawie:

„Świadczenie usług

1. Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

[…]".

3 — Dz.U. L 145, s. 1.

7. Artykuł 1 pkt 7 dyrektywy Rady 2006/69/WE [4] z dnia 24 lipca 2006 r., zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG, w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylającej niektóre decyzje przyznające odstępstwa, stanowi:

„7) w art. 21 ust. 2 w brzmieniu określonym w art. 28g dodaje się lit. c):

»c) w przypadku gdy dokonywane są dostawy wymienione poniżej, państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest podatnik, dla którego przeznaczone są te dostawy:

i) dostawa robót budowlanych, w tym robót obejmujących naprawę, porządkowanie, utrzymanie, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości, jak również odbiór robót budowlanych [robót związanych z nieruchomościami] uznawany za dostawę towarów na podstawie art. 5 ust. 5;

[…]«”.

8. Artykuł 199 dyrektywy 2006/112/WE [5] Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stanowi, że:

„1. Państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty [podatku] VAT jest podatnik – odbiorca następujących transakcji:

a) dostawy robót budowlanych, w tym robót obejmujących naprawę, porządkowanie, utrzymanie, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości, jak również odbiór robót budowlanych uznawany za dostawę towarów na podstawie art. 14 ust. 3;

[…]”.

B – *Prawo krajowe*

9. Paragraf 3 ust. 1, 4 i 9 Umsatzsteuergesetz 2005 (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) brzmi:

„1. Dostawami są transakcje, poprzez które przedsiębiorca albo umocowana przez niego osoba trzecia przyznaje nabywcy lub umocowanej przez niego osobie trzeciej prawo do rozporządzania towarem we własnym imieniu (przeniesienie prawa do rozporządzania towarem. […].

4. Jeśli przedsiębiorca podjął się obróbki i przetworzenia przedmiotu i używa przy tym materiałów, które sam dostarczył, takie świadczenie należy uważać za dostawę (dostawa dzieła), jeśli materiały te nie stanowią jedynie przynależności i innych dodatków. Dotyczy to także sytuacji, gdy przedmioty są związane z gruntem. […]

9. Za inne świadczenia uważane są transakcje, które nie są dostawami. […]”.

10. Paragraf 13a ust. 1 pkt 1 UStG w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2004 r., w oparciu o decyzję 2004/290/WE, stanowi, że w przypadku wymienionym w § 1 ust. 1 pkt 1 do zapłaty podatku jest zobowiązany przedsiębiorca.

4 — Dz.U. L 221, s. 9.

5 — Dz.U. L 347, s. 1.

11. Paragraf 13b ust. 1 pkt 4 i ust. 2 zdanie drugie UStG w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2004 r. stanowi:

„1. Dla następujących transakcji podlegających opodatkowaniu obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, jednakże najpóźniej z upływem miesiąca kalendarzowego następującego po miesiącu, w którym dokonano świadczenia: […]

4) Dostawy dzieła i inne świadczenia służące wzniesieniu, konserwacji, utrzymaniu, zmianie oraz wyburzeniu budynków, z wyjątkiem usług planowania i nadzoru. […]

2. […] W przypadkach wymienionych w ust. 1 zdanie pierwsze pkt 4 odbiorca jest zobowiązany do zapłaty podatku, jeśli jest przedsiębiorcą świadczącym usługi w rozumieniu ust. 1 zdanie pierwsze zdanie pierwsze pkt 4 UStG. […]”.

12. Paragraf 48 ust. 1 zdanie trzecie Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym) definiuje roboty budowlane jako:

„[…] wszystkie świadczenia służące wzniesieniu, renowacji, utrzymaniu, zmianie albo wyburzeniu budynków”.

III – Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

13. Spółka Blv Wohn-und Gewerbebau GmbH (zwana dalej „spółką Blv”), która wszczęła postępowanie przed sądem krajowym, jest firmą prowadzącą działalność w zakresie nabywania, zbrojenia i zabudowy nieruchomości gruntowych i przedsiębiorstwem w rozumieniu niemieckiej ustawy o podatku obrotowym z 2005 r. oraz podatnikiem zgodnie z dyrektywą 77/388, obowiązującą w roku, którego dotyczy spór.

14. We wrześniu 2004 r. spółka Blv zleciła spółce Rolf & Co. oHG (zwanej dalej „spółką Rolf & Co.”) jako głównemu wykonawcy wzniesienie za cenę ryczałtową budynku mieszkalnego z sześcioma mieszkaniami na gruncie stanowiącym własność spółki Blv.

15. Spółka Rolf & Co. wystawiła w dniu 17 listopada 2005 r. końcową fakturę bez wykazania podatku VAT, wskazując, że do zapłaty podatku zobowiązana jest skarżąca spółka Blv jako odbiorca.

16. Spółka Blv uiściła najpierw podatek VAT za uzyskane przez siebie w roku podatkowym 2005 świadczenie, ponieważ zgodnie z § 13b ust. 2 zdanie drugie UStG do zapłaty tego podatku zobowiązany był, w tym wypadku, odbiorca świadczenia [6].

17. Następnie spółka Blv wystąpiła do właściwego urzędu (Finanzamt Lüdenscheid) z wnioskiem o zwrot wpłaconej kwoty podatku, podnosząc, że w rozpatrywanym przypadku nie było zasadne zastosowanie tego ostatniego przepisu, tak więc jedynym podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku jest spółka Rolf & C.

6 — W systemie podatku VAT obowiązek wystawienia faktury i zapłaty podatku ciąży zazwyczaj na wykonującym świadczenie. Co więcej, w niektórych branżach (a w szczególności w branży budowlanej, przede wszystkim w relacjach między wykonawcami a podwykonawcami, ponieważ podwykonawcy często wystawiają fakturę, nie uiszczając podatku VAT) coraz częściej korzysta się z tzw. mechanizmu odwrotnego obciążenia (reverse charge), na podstawie którego do zapłaty podatku VAT zobowiązany jest odbiorca świadczenia (w niniejszym przykładzie wykonawca). Artykuł 27 szóstej dyrektywy daje Radzie możliwość zezwalania państwom członkowskim na stosowanie odstępstw od tej dyrektywy w celu uproszczenia systemu pobierania podatków i zapobiegania oszustwom podatkowym. Decyzja 2004/290 zawiera w rzeczy samej upoważnienie Niemiec do skorzystania z wyżej opisanego mechanizmu, w drodze odstępstwa od postanowień szóstej dyrektywy, według których obowiązek zapłaty podatku ciąży na wykonującym świadczenie.

18. Odrzucenie przez wyżej wymieniony urząd wniosku spółki Blv było u źródła niniejszej sprawy. W toku tego postępowania Bundesfinanzhof, stwierdziwszy, że pojawia się problem interpretacji decyzji 2004/290/WE, zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy pojęcie robót budowlanych w rozumieniu art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290 obejmuje oprócz usług także dostawy?

2) Jeżeli upoważnienie do wyznaczenia odbiorcy jako osoby zobowiązanej do zapłacenia podatku rozciąga się także na dostawy:

Czy upoważnione państwo członkowskie jest uprawnione by poprzestać na wykonywaniu upoważnienia częściowo w stosunku do określonych podkategorii takich jak poszczególne rodzaje robót budowlanych i do świadczeń na rzecz określonych odbiorców?

3) Jeśli państwo członkowskie jest uprawnione do tworzenia podkategorii: czy istnieją ograniczenia tworzenia przez państwo członkowskie tych podkategorii?

4 Jeśli państwo członkowskie nie jest uprawnione do tworzenia podkategorii w ogóle (pytanie drugie) albo ze względu na nieprzestrzegane ograniczenia (pytanie trzecie):

a) Jakie skutki prawne wynikają z niedopuszczalnego tworzenia podkategorii?

b) Czy niedopuszczalne tworzenie podkategorii prowadzi do tego, że przepisu prawa krajowego nie należy stosować wyłącznie na korzyść niektórych podatników czy w ogóle nie należy go stosować?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

19. Uwagi na piśmie zostały złożone przez Komisję oraz przez rządy niemiecki i fiński.

V – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

20. W pierwszym pytaniu prejudycjalnym Bundesfinanzhof zwrócił się o wyjaśnienie, czy pojęcie robót budowlanych w rozumieniu art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290 obejmuje oprócz usług także dostawy.

21. Według sądu krajowego znaczenie postawionego pytania wiąże się z tym, że w świetle niemieckich przepisów i niemieckiego orzecznictwa omawiana czynność (wzniesienie budynku na gruncie stanowiącym własność podmiotu trzeciego przez przedsiębiorcę wykorzystującego do tego celu swoje własne materiały) stanowi dostawę towarów. W świetle prawodawstwa niemieckiego w niniejszym przypadku znajduje zastosowanie mechanizm odwrotnego obciążenia, na podstawie którego do zapłaty podatku jest zobowiązany odbiorca świadczenia (w tym przypadku spółka Blv), a nie jego wykonawca (spółka Rolf & Co.).

22. Ponadto zdaniem sądu krajowego mechanizm ten stanowi odstępstwo od szóstej dyrektywy (w świetle której do zapłaty podatku jest zobowiązany wykonawca świadczenia), a więc jest dopuszczalny tylko w zakresie, w jakim może mieć zastosowanie decyzja 2004/290, na mocy której, zgodnie z art. 27 wyżej wymienionej dyrektywy, Niemcy uzyskały wyraźne upoważnienie do stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia, w przypadku gdy roboty budowlane są wykonywane na rzecz podatnika (zgodnie z prawem niemieckim sytuacja taka ma miejsce w omawianym przypadku). Tak więc jeżeli upoważnienie zawarte w decyzji 2004/290 odnosiłoby się tylko do świadczenia usług, a nie również do dostaw towarów, w niniejszym przypadku nie byłoby możliwe zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia, ponieważ w Niemczech wzniesienie budynku na

gruncie stanowiącym własność podmiotu trzeciego przez przedsiębiorcę wykorzystującego do tego celu swoje własne materiały stanowi dostawę towarów. W konsekwencji spółka Blv nie byłaby zobowiązana do zapłaty podatku w związku z koniecznością zastosowania, zamiast prawa niemieckiego, prawa Unii, w myśl którego na podstawie ogólnej zasady do zapłaty podatku VAT jest zobowiązany wykonawca świadczenia, a nie jego odbiorca.

23. Aby odpowiedzieć na postawione pytanie, należy przede wszystkim zdefiniować obowiązujące w prawie Unii pojęcia dostawy towarów i świadczenia usług w celu ich dokładnego rozróżnienia, a następnie przeanalizować pojęcie robót budowlanych i odnieść je do dwóch pierwszych pojęć.

24. Odnośnie do pierwszej kwestii należy zauważyć, że zgodnie z art. 2 dyrektywy 77/388 transakcjami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej są dostawa towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze[7].

25. Zgodnie z art. 5 dyrektywy 77/388 dostawa towarów oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.

26. W następnym art. 6 jako świadczenie usług określa się każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów.

27. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Shipping & Forwarding Enterprise Safe, pojęcie dostawy towaru „nie dotyczy tylko przeniesienia własności w formie przewidzianej przez obowiązujące prawo krajowe, lecz obejmuje ono wszelkie działania polegające na przeniesieniu dóbr materialnych, które pozwalają drugiej stronie na faktyczne rozporządzanie tymi rzeczami jak właściciel”[8], nawet jeżeli nie nastąpi przeniesienie własności prawnej.

28. Taka definicja pojęcia dostawy znajduje uzasadnienie w świetle celów dyrektywy, „która dąży, między innymi, do oparcia wspólnego systemu podatku VAT na ujednoliconej definicji czynności podlegających opodatkowaniu. Ten cel mógłby być zagrożony, gdyby warunki zaistnienia dostawy towarów, która jest jedną z trzech transakcji podlegających opodatkowaniu, różniły się w poszczególnych państwach członkowskich, tak jak różnią się uwarunkowania przeniesienia własności w sensie cywilnoprawnym”[9].

29. Jako świadczenie usług definiowane są natomiast pozostałe transakcje, które nie stanowią dostawy towarów.

30. Z uwagi na trudności ze sklasyfikowaniem wielu czynności jako dostawę towarów lub jako świadczenie usług Trybunał Sprawiedliwości często próbował określić kryterium, które mogłoby być stosowane w celu dokonania takiej klasyfikacji.

7 — Z wyjątkiem importu towarów, który stanowi czynność niemającą znaczenia w omawianym przypadku.

8 — Wyrok z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping & Forwarding Enterprise Safe, Rec. s. I-285, pkt 7; podobne stanowisko zostało wyrażone w wyrokach: z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-435/03 British American Tobacco International i Newman Shipping, Zb.Orz. s. I-7077, pkt 35; z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland, Rec. s. I-1317, pkt 32.

9 — Wyżej wymieniony w przypisie 8 wyrok w sprawie Shipping & Forwarding Enterprise Safe, pkt 8.

31. Trybunał nie zdołał jednak wskazać jednoznacznego kryterium rozróżniającego ze względu na zbyt dużą liczbę i zbyt wiele rodzajów czynności mogących podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT, a także ich zbyt duże zróżnicowanie [10], uznał więc, że w celu „stwierdzenia, czy dana czynność stanowi dostawę towarów, czy też świadczenie usług, należy uwzględnić wszystkie okoliczności, w jakich jest ona wykonywana, tak aby ustalić jej cechy charakterystyczne” [11] oraz dokonać konkretnej analizy rozpatrywanej czynności w celu określenia jej dominujących elementów i odróżnienia ich od tych, które mają mniejsze, pomocnicze znaczenie [12].

32. Ponadto należy uwzględnić, że często czynności wykonywane przez strony są bardzo złożone i mają cechy charakterystyczne zarówno dla dostaw towarów, jak i dla świadczenia usług.

33. Takie współistnienie aspektów o różnym charakterze w obrębie jednego zdarzenia istotnego dla celów podatkowych może oznaczać zarówno, że zostało wykonanych wiele odrębnych czynności (nawet jeśli są one wzajemnie powiązane), jak też że w rzeczywistości chodzi o jedną czynność, która ze względu na wiele różnego rodzaju elementów wchodzących w jej skład ma charakter mieszany i w celu zastosowania podatku od wartości dodanej konieczne jest jej zakwalifikowanie jako dostawy towarów lub jako świadczenia usług.

34. Trybunał zajmował się już kwestią rozróżnienia pomiędzy świadczeniami jednolitymi, które zawierają elementy charakterystyczne zarówno dla dostawy towarów, jak i dla świadczenia usług, a świadczeniami odrębnymi, orzekając, że „kiedy czynność składa się z szeregu elementów i działań, należy przede wszystkim uwzględnić wszystkie okoliczności, w jakich jest ona wykonywana, aby określić, czy chodzi o co najmniej dwa odrębne świadczenia, czy też o jedno świadczenie” [13].

35. Przy dokonywaniu takiej oceny należy uwzględnić, że z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, iż każda czynność „powinna być zwykle uznawana za odrębną i niezależną oraz że czynność złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT” [14]. Ponadto po określeniu elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności należy rozważyć, „czy podatnik dostarcza konsumentowi, rozumianemu jako przeciętny konsument, kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jedno świadczenie” [15].

36. Tak więc jakkolwiek zgodnie z ogólną zasadą każde formalnie odrębne świadczenie, które mogłoby zostać udzielone oddzielnie, powinno być opodatkowane indywidualnie, w pewnych okolicznościach większą liczbę niezależnych czynności należy oceniać jako jedną czynność, o ile nie są one wzajemnie niezależne [16].

10 — Wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 27.

11 — Wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, Rec. s. I-2395, pkt 12. Podobne stanowisko zostało wyrażone w wyrokach: z dnia 11 lutego 2010 r. w sprawie C-88/09 Graphic Procédé, Zb.Orz. s. I-1049, pkt 18; z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, pkt 19, 27; z dnia 17 maja 2001 r. w sprawach połączonych C-322/99 i C-323/99 Fischer i Brandenstein, Rec. s. I-4049, pkt 62.

12 — Wyżej wymieniony w przypisie 11 wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 27, 29.

13 — Wyżej wymieniony w przypisie 11 wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 19. Podobne stanowisko zostało wyrażone w wyroku z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN, Zb.Orz. s. I-2697, pkt 23.

14 — Wyżej wymieniony w przypisie 11 wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 20.

15 — Ibidem.

16 — Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897, pkt 51.

37. Trybunał uściślił, że pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej z jego części składowych uznaje się za świadczenie zasadnicze, podczas gdy inne jego elementy są traktowane jako świadczenia pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do świadczenia głównego; przy czym jako świadczenie pomocnicze należy rozumieć świadczenie, które nie jest dla odbiorcy celem samym w sobie, lecz stanowi jedynie środek, dzięki któremu może on lepiej korzystać ze świadczenia głównego [17].

38. Pojedyncze świadczenie ma miejsce również w przypadku, gdy „co najmniej dwa elementy bądź czynności dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako przeciętny konsument, są tak ściśle związane, że stanowią one obiektywnie jedno tylko nierozerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny" [18].

39. Po wyjaśnieniu różnicy pomiędzy dostawą towarów i świadczeniem usług (oraz pomiędzy czynnościami jednolitymi i odrębnymi) należy zdefiniować pojęcie robót budowlanych, aby następnie stwierdzić, czy w świetle wyżej wskazanych zasad, wypracowanych w orzecznictwie Trybunału oraz określonych we właściwych przepisach prawa Unii, powinny one być traktowane jako dostawy towarów czy też jako świadczenie usług.

40. W tym celu należy uwzględnić przede wszystkim, że już druga dyrektywa Rady 67/228/EWG [19] z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i zasady stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zawierała w załączniku A ust. 5 wykaz niektórych czynności uznawanych za „roboty związane z nieruchomościami" (bez wskazania ogólnej definicji tego pojęcia), obejmujący między innymi wznoszenie budynków, budowę mostów, dróg, portów itp. wykonywane na podstawie umowy o dzieło, roboty ziemne i zakładanie ogrodów, prace instalacyjne (na przykład centralne ogrzewanie), naprawy nieruchomości niebędące zwykłymi czynnościami konserwacyjnymi.

41. Ponadto w art. 6 propozycji szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (który nie został zawarty w ostatecznym tekście dyrektywy) „roboty związane z nieruchomościami" zdefiniowano jako wszystkie prace prowadzone w odniesieniu do budynków, mostów, dróg, portów oraz innych konstrukcji związanych z gruntem, takie jak wyburzanie, wznoszenie, w tym kładzenie fundamentów, boniowanie, prace wykończeniowe, połączenie rzeczy ruchomej z nieruchomością, a w szczególności prace instalacyjne, rozbudowa, przebudowa, odbudowa, naprawy i prace konserwacyjne z wyjątkiem prac w zakresie konserwacji okresowej, a także prace związane z przygotowaniem gruntu, takie jak budowa infrastruktury terenów przemysłowych lub mieszkaniowych, wyznaczanie działek, poziomowanie terenu, układanie kanalizacji wodociągowej lub ściekowej, instalacja elektryczna, mury oporowe, zakładanie ogrodów [20].

17 — Wyrok z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 Everything Everywhere, Zb.Orz. s. I-12359), pkt 25; ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 28; ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie CPP, pkt 30.

18 — Wyżej wymieniony w przypisie 11 wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 22; zob. także wyrok z dnia 6 maja 2010 r. w sprawie C-94/09 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. s. I-4261, pkt 15; ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Graphic Procédé, pkt 19; wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Property, Zb.Orz. s. I-4983, pkt 17–19.

19 — Dz.U. 71, s. 1303.

20 — Wykaz ten nie odbiega zasadniczo od wykazów obowiązujących w tym zakresie w państwach członkowskich. Przykładowo we Francji, w związku z brakiem definicji prawnej, rada stanu (CE, sect., 17 grudnia 1976, nr 94852) uznała za roboty związane z nieruchomościami wszystkie czynności, które bezpośrednio przyczyniają się do powstania budynku, a organ administracji podatkowej (Instr. 4 stycznia 2010: BOI 3 A–1–10, 11 stycznia 2010, pkt 57 i nast.) sprecyzował, że prace te obejmują budowę, wyburzanie, naprawę, renowację, ulepszanie, przekształcanie i urządzanie w odniesieniu do nieruchomości zabudowanej lub niezabudowanej (między innymi urządzanie ogrodów i roboty ziemne).

42. Wreszcie Republika Federalna Niemiec w złożonym w sierpniu 2003 r. wniosku [21] o udzielenie omawianego odstępstwa w odniesieniu do „robót budowlanych" wyraźnie nawiązała do wyżej wymienionego art. 48 Einkommensteuergesetz, w którym pojęcie „roboty budowlane" zostało zdefiniowane jako wszystkie świadczenia służące wzniesieniu, renowacji, konserwacji, przekształceniu albo wyburzeniu budynków.

43. Uważam, że chociaż wykazy „robót związanych z nieruchomościami" zawarte w drugiej dyrektywie i w propozycji szóstej dyrektywy nie mają charakteru wiążącego, to jednak są one pomocne w interpretacji pojęcia „roboty budowlane" przyjętej w decyzji 2004/290, ponieważ „roboty budowlane" nie są niczym innym jak „robotami związanymi z nieruchomościami" charakteryzującymi się tym, że dotyczą w szczególności branży firm budowlanych (jak wynika z motywu drugiego preambuły omawianej decyzji [22]), a więc są „robotami związanymi z nieruchomościami" wykonywanymi przez firmy budowlane i związanymi ze wznoszeniem budynków [23].

44. W związku z tym można stwierdzić, w świetle treści drugiej dyrektywy, propozycji szóstej dyrektywy i złożonego przez zainteresowane państwo wniosku, który doprowadził do przyjęcia decyzji 2004/290, że „roboty budowlane" to roboty takie jak wznoszenie, konserwacja, naprawa, przekształcanie i wyburzanie budynków oraz innych podobnych struktur (w niniejszej sprawie znaczenie ma wzniesienie budynku).

45. Należy więc ocenić, czy wszystkie prace wymienione w pkt 43 i 44 mogą zostać sklasyfikowane jako dostawa towarów, czy też jako świadczenie usług. Zgodnie z wyjaśnieniem przedstawionym przez Trybunał oceny tej należy dokonać na podstawie analizy wszystkich konkretnych okoliczności omawianych czynności, z uwzględnieniem ich charakterystycznych i dominujących elementów [24].

46. Żaden problem nie powstaje, jeżeli w celu wykonania tych robót *różni przedsiębiorcy* wykonują *różne świadczenia*, ponieważ w takim przypadku każde z nich zostanie przeanalizowane osobno i zostanie odpowiednio sklasyfikowane jako dostawa towarów lub jako świadczenie usług.

47. Omawiana kwestia dotyczy jednak sytuacji, w której roboty są wykonywane przez *jednego podatnika*, realizującego *świadczenie jednolite o charakterze mieszanym*, zawierające zarówno elementy, które pozwalają sklasyfikować je jako dostawę towarów, jak i elementy właściwe do świadczenia usług. To właśnie w odniesieniu do tego rodzaju czynności konieczne jest dokonanie oceny, czy przeważa w nich element dostawy towarów, czy też element świadczenia usług.

48. Przede wszystkim należy uwzględnić, że do wyżej wymienionych robót związanych z nieruchomościami oraz robót budowlanych zalicza się zasadniczo złożone czynności, powierzane zwykle odpowiednim strukturom przedsiębiorstwa, które realizuje je głównie poprzez pracę wykonujących te roboty osób.

21 — Złożony jako załącznik 1 do uwag rządu niemieckiego.

22 — Który brzmi: „W sektorze budownictwa i sprzątania obiektów zostały stwierdzone istotne straty podatku VAT, powstałe w ten sposób, że VAT był często wykazywany w rachunkach, jednak nie był odprowadzany do urzędu skarbowego, podczas gdy odbiorca wykonywał swoje prawo do odliczenia podatku […]".

23 — Należy podkreślić, że w niemieckiej wersji językowej szóstej dyrektywy i decyzji 2004/290 zarówno pojęcie robót związanych z nieruchomościami, jak i pojęcie robót budowlanych są tłumaczone jako „Bauleistungen". Jednak pojęcie to przyjmuje w tych dwóch przypadkach nieco inne znaczenie, ponieważ w świetle ustępu drugiego preambuły decyzji 2004/290 omawiane „Bauleistungen" dotyczą branży wznoszenia budynków.

24 — Wyżej wymieniony w przypisie 13 wyrok w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 21, 27.

49. Już sama terminologia wykorzystana w pkt 40–44 (wznoszenie, konserwacja, naprawa, przekształcanie, wyburzanie, urządzanie) wyraźnie wskazuje, że sedno tych czynności stanowi działalność przedsiębiorcy, mającą na celu wypełnienie przyjętych zobowiązań, które polegają zasadniczo na świadczeniu usług, zwykle poprzez udostępnienie struktur firmy, a w każdym razie pracy zatrudnionych w niej osób, natomiast element dostawy towarów, nawet jeżeli występuje, pełni drugorzędną rolę (w przypadku wyburzania zasadniczo nie występuje).

50. Ponadto, jeżeli uwzględnimy konkretny interes, jaki ma zostać zrealizowany poprzez wykonanie wymienionych czynności, a także jeżeli weźmiemy pod uwagę ich typową ocenę przez podmioty zlecające wykonanie robót, jasne jest, że przedmiotem zawieranych umów jest głównie działalność podmiotu wykonującego roboty (a więc świadczenie usług), natomiast inne aspekty (właściwe dla dostawy towarów), takie jak na przykład dostarczenie wykonanego produktu, pozostają w tle i stanowią jedynie końcowy etap całego wykonania umowy, a nie jej sedno.

51. Analiza sytuacji będącej przedmiotem niniejszej sprawy, a mianowicie wzniesienia budynku przez wykonawcę z wykorzystaniem jego własnych materiałów na gruncie należącym do zamawiającego, potwierdza te spostrzeżenia.

52. W omawianym przypadku dwa elementy wymagające oceny w celu ustalenia, który z nich jest główny, a który pomocniczy w obrębie jednolitego świadczenia budowlanego, to z jednej strony działania podjęte przez przedsiębiorcę, korzystającego, zgodnie z typowym wzorem umowy o wykonanie robót [25], ze struktur swojej firmy oraz z pracy własnej i zatrudnionych przez siebie osób (świadczenie usług), z drugiej zaś wykorzystanie materiałów wykonawcy, które po zakończeniu robót będą własnością zamawiającego (dostawa towarów).

53. Jest oczywiste, że materiały stanowią element pomocniczy, chociażby dlatego, że celem umowy nie jest ich dostarczenie zamawiającemu, lecz ich ostateczne przekształcenie w taki sposób, aby uzyskać całkowicie nowy produkt. W związku z tym przypisywanie zasadniczego znaczenia materiałom byłoby bezzasadne, ponieważ są one tylko środkiem umożliwiającym wykonanie czynności budowlanych, a po ich zrealizowaniu przestaną one również istnieć jako samodzielne produkty.

54. Do takich samych wniosków dochodzi się, rozważając przypadek oddania budynku posadowionego na gruncie. Oddanie budynku, jak zostało wyjaśnione powyżej w pkt 50, stanowi końcowy i pomocniczy element bardziej złożonego procesu, a nabycie własności budynku przez zamawiającego następuje zazwyczaj wtedy, gdy budynek ten zostanie wzniesiony na gruncie stanowiącym własność zamawiającego. W takim przypadku własność zostaje nabyta na mocy zasady superficies solo cedit, bez aktu cesji wykonawcy.

55. Formułując niniejsze uwagi, zakłada się oczywiście, że w rzeczywistości elementy struktury przedsiębiorstwa i pracy określone w pkt 48, 49 i 52 związane ze świadczeniem usług, przeważają nad elementem dostawy towarów, reprezentowanym w niniejszym przypadku przez materiały dostarczone przez wykonawcę.

56. W przypadku gdy przeważające znaczenie mają struktury przedsiębiorstwa i praca, co zwykle wiąże się z zawarciem typowej umowy o wykonanie robót, celem wykonywanych świadczeń jest, jak już wspomniano, działalność produkcyjna o charakterze materialnym, której wynikiem będzie powstanie wcześniej nieistniejącego dzieła; przedmiotem tej działalności jest głównie czynienie i tylko w takim przypadku stanowi ona, w dosłownym znaczeniu tego pojęcia, czynność dotyczącą „robót związanych z nieruchomościami”, a zatem „robót budowlanych”.

25 — Z opisu zawartego w postanowieniu sądu krajowego wynika, że strony postępowania zawarły umowę o wykonanie robót, w związku z czym w niniejszej opinii będzie rozpatrywany ten wzór umowy, a nie inne, które potencjalnie mogłyby mieć znaczenie.

57. Jeżeli natomiast głównym elementem umowy są dostarczane towary, a w każdym razie nie jest nim działalność budowlana, lecz nabycie własności, w takim przypadku jej przedmiotem jest dawanie, a nie czynienie, zasadniczo jest to więc akt przekazania, zwykle w postaci sprzedaży, którego nie można zaliczyć do kategorii „robót związanych z nieruchomościami", a zatem „robót budowlanych", lecz do kategorii dostawy towarów.

58. Faktyczne stwierdzenie zaistnienia świadczenia usług lub dostawy towarów należy do sądu, który w tym celu będzie mógł zastosować wiele kryteriów, uwzględniając przy tym, że żadne kryterium nie jest główne ani ważniejsze od pozostałych, ponieważ w poszczególnych przypadkach mogą mieć znaczenie różne okoliczności, które muszą zostać poddane kompleksowej ocenie.

59. Przykładowo organ sądowniczy może położyć nacisk (a) na większe lub mniejsze znaczenie pracy w stosunku do znaczenia materiału, uwzględniając zasadniczo wartość wykorzystanych materiałów [26], a także (b) na wolę stron, wykazując w oparciu o nią, czy dostarczenie materiałów było tylko środkiem służącym do wytworzenia dzieła, a celem umowy była praca (jak w przypadku umowy o wykonanie robót), czy też praca stanowiła narzędzie służące do przekształcenia materiału, natomiast końcowym celem umowy było uzyskanie rzeczy (co jest charakterystyczną cechą sprzedaży) [27]. W bardziej ogólnym ujęciu organ sądowniczy może zwrócić uwagę na zobowiązania przyjęte przez strony oraz na sposoby wykonania czynności, w tym na czas jej realizacji, niezależność prac, rodzaj udzielonych gwarancji.

60. W szczególności sąd będzie mógł uwzględnić fakt, czy wykonane i dostarczone dzieło jest produktem o oryginalnych właściwościach, czyli quid novi (co stanowi cechę charakterystyczną robót związanych z nieruchomościami i robót budowlanych), czy też jest to produkt seryjny, taki jak prefabrykowany budynek.

61. Do podobnego wniosku jak ten, który został wyrażony w pkt 49 i nast., dochodzi się również w wyniku analizy tekstu szóstej dyrektywy.

62. Przede wszystkim – jak zauważył rząd fiński – twierdzenie, że „roboty budowlane" należą do kategorii świadczenia usług, znajduje wyraźne formalne uzasadnienie w treści art. 5 ust. 5 lit. b) dyrektywy, na podstawie którego państwa członkowskie mogą uznawać za dostawę towarów „odbiór niektórych robót budowlanych [robót związanych z nieruchomościami]".

63. Jeżeli prawodawca uznałby „roboty budowlane [roboty związane z nieruchomościami]" za dostawę towarów, a nie za świadczenie usług, nie byłoby żadnego powodu, dla którego miałby on przyznawać państwom członkowskim możliwości uznawania „odbioru niektórych robót związanych z nieruchomościami" za dostawę towarów.

64. Gdyby natomiast prawodawca przyjął, że czynności te mogą stanowić raz dostawę towarów, a raz świadczenie usług [28], logiczne byłoby, aby upoważnił on państwa członkowskie do traktowania, w ogólnym ujęciu, wymienionych robót zarówno jako dostawy towarów, jak też jako świadczenia usług, czego nie uczynił.

65. Nie można więc zgodzić się z twierdzeniem rządu niemieckiego, że pojęcie „odbioru niektórych robót budowlanych [robót związanych z nieruchomościami]" zastosowane w art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy odnosi się tylko do tych robót związanych z nieruchomościami, które nie stanowią dostawy towarów w rozumieniu szóstej dyrektywy.

26 — Jeżeli wartość wykorzystanych materiałów znacznie przekraczałaby wartość pracy i stanowiłaby istotny element całkowitego wykonanego świadczenia, świadczenie to można by traktować nie jako roboty związane z nieruchomościami, lecz jako sprzedaż materiałów.

27 — Sąd oceni, czy strony traktowały budynek jako cel sam w sobie, czy też jako produkt działalności; w pierwszym przypadku będzie to świadczenie polegające na daniu, w drugim – świadczenie polegające na czynieniu.

28 — Co oczywiście powinno zostać potwierdzone na podstawie konkretnej oceny danego przypadku.

66. Twierdzenie to opiera się na założeniu, że roboty związane z nieruchomościami stanowią zazwyczaj ze względu na ich charakter dostawę towarów, zgodnie z ogólnym przepisem art. 5 ust. 1, jednak, niezależnie od wcześniej przedstawionych uwag, nie uwzględnia ono okoliczności, iż jedynym powodem uzasadniającym wprowadzenie przepisu takiego jak przepis art. 5 ust. 5 lit. b) jest fakt – co zostało wykazane w pkt 62–64 – że w systemie szóstej dyrektywy „roboty związane z nieruchomościami” [29] stanowią świadczenie usług [30].

67. Ponadto, w przypadkach, w których prawodawca Unii w ramach szóstej dyrektywy przypisał niezależne znaczenie momentowi przekazywania nowych budynków (jak ten będący przedmiotem niniejszej sprawy), wyraźnie uznał to przekazanie za „dostawę”, jak na przykład w art. 4 ust. 3 lit. a), na podstawie którego państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje „a) dostawy, przed pierwszym zasiedleniem, budynków lub części budynków i gruntu, na którym stoją” [31].

68. Natomiast w przypadku, gdy świadczenie polegające na dawaniu następuje – tak jak w niniejszym przypadku – jako skutek umowy, nie jest ono rozpatrywane niezależnie, lecz jako pomocniczy element większej i bardziej złożonej czynności, która łączy w sobie cechy świadczenia usług, w związku z czym w szóstej dyrektywie zamiast pojęcia „dostawa” stosowane jest pojęcie „odbiór” (jak w art. 5 ust. 5 lit. b) [32].

69. Za uznaniem robót związanych z nieruchomościami i budowlanych za świadczenie usług przemawia również treść dyrektyw Rady 2006/69 i 2006/112, dotyczących podatku VAT.

70. Pierwsza z nich w art. 1pkt 7 stanowi, że w art. 21 ust. 2 w brzmieniu określonym w art. 28g szóstej dyrektywy dodaje się lit. c):

„c) w przypadku gdy dokonywane są dostawy wymienione poniżej, państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest podatnik, dla którego przeznaczone są te dostawy:

i) dostawa robót [33] budowlanych, w tym robót obejmujących naprawę, porządkowanie, utrzymanie, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości, jak również odbiór robót budowlanych [robót związanych z nieruchomościami] uznawany za dostawę towarów na podstawie art. 5 ust. 5

[…]”.

29 — A więc również „roboty budowlane”, które, jak wskazano w pkt 43, wchodzą w zakres „robót związanych z nieruchomościami”.

30 — Powodem wprowadzenia przepisu takiego jak art. 5 ust. 5 lit. b) jest fakt, że często „roboty związane z nieruchomościami” są realizowane przez struktury przedsiębiorstwa, których celem jest świadczenie usług, a także, przede wszystkim w branży budowlanej, dostarczanie materiałów i dostawa budynków wraz z gruntem, na którym stoją, bądź bez gruntu. Logiczne jest więc, że państwom członkowskim zapewniono możliwość sklasyfikowania tych złożonych czynności jako dostaw towarów, choć gdyby były one rozpatrywane jednostkowo, należałoby je uznać za świadczenie usług.

31 — Artykuł ten, poprzez określenie „przed pierwszym zasiedleniem”, odnosi się faktycznie do nowo wzniesionych budynków: zob. wyrok z dnia 8 lipca 1986 r. w sprawie C-73/85 Kerrutt, Zb.Orz. s. 2219, pkt 16.

32 — To rozróżnienie terminologiczne można zauważyć w kilku wersjach językowych szóstej dyrektywy, a mianowicie w wersji francuskiej, gdzie mówi się o „livraison d’un bâtiment” (art. 4 ust. 3 lit. a) i o „délivrance de certains travaux immobiliers” (art. 5 ust. 5 lit. b), w wersji angielskiej, gdzie występuje „supply before first occupation of buildings” (art. 4 ust. 3 lit. a) w odróżnieniu od „the handing over of certain works of construction” (art. 5 ust. 5 lit. b), w wersji niemieckiej, w której używane są pojęcia „die Lieferung von Gebäuden” (art. 4 ust. 3 lit. a) i „die Ablieferung bestimmter Bauleistungen” (art. 5 ust. 5 lit. b), w wersji holenderskiej, gdzie mowa o „de levering van een gebouw” (art. 4 ust. 3 lit. a) i o „de oplevering van een werk in onroerende staat” oraz w wersji włoskiej, w której przeciwstawione zostały „la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato” (art. 4 ust. 3 lit. a) i „la consegna di taluni lavori immobiliari” (art. 5 ust. 5 lit. b).

33 — Zaznaczam, że w angielskiej i francuskiej wersji językowej zostały użyte odpowiednio pojęcia „work” i „travaux”, a w wersji niemieckiej „Bauleistungen”.

71. Druga wymieniona dyrektywa w art. 199 stanowi, że „[p]aństwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca następujących transakcji:

a) dostawy prac [34] budowlanych, w tym prac obejmujących naprawę, porządkowanie, konserwację, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości, jak również odbiór robót budowlanych [robót związanych z nieruchomościami] uznawany za dostawę towarów na podstawie art. 14 ust. 3;

[...]".

72. Chociaż dyrektywy te są późniejsze od szóstej dyrektywy i nie zawierają regulacji dotyczących omawianej tutaj sprawy, uważam, podobnie jak zauważył sąd krajowy [35], że zawarcie w artykułach wymienionych w pkt 70 i 71, oprócz szczegółowego wykazu czynności, wyraźnego nawiązania do odbioru robót związanych z nieruchomościami uznawanego przez państwa członkowskie za dostawę towarów w rozumieniu art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy oraz art. 14 ust. 3 dyrektywy 2006/112 [36], świadczy o tym, iż roboty związane z nieruchomościami i roboty budowlane są uważane przez Unię za świadczenie usług.

73. To, jaki charakter ma świadczenie usług w postaci robót budowlanych, można również wywnioskować z art. 2 decyzji 2004/290. Artykuł ten, stanowiąc, że odbiorca towarów i usług może zostać zobowiązany do zapłaty podatku VAT w przypadkach określonych w następnych punktach 1 i 2, uwzględnia roboty budowlane w punkcie 1, wraz z usługami czyszczenia nieruchomości, nie zaś w punkcie 2, wraz z nieruchomościami stanowiącymi przedmiot dostawy na rzecz podatnika zgodnie z art. 13 część B lit. g) i h) szóstej dyrektywy.

74. Roboty budowlane zostały więc wskazane w pierwszej części art. 2 decyzji 2004/290 dotyczącej usług (jak można wywnioskować na podstawie odniesienia do usług czyszczenia), gdyż są one uznawane za usługi, natomiast dostawy, w odniesieniu do których zostało przyznane żądane odstępstwo, są wymienione w drugiej części wskazanego artykułu [37].

75. Do takich samych wniosków dochodzi się na podstawie analizy dokumentu roboczego Komisji z dnia 10 czerwca 2004 r. [38]. Dokument ten, według samej Komisji [39], stanowił podstawę negocjacji, które doprowadziły do zmiany szóstej dyrektywy w celu uproszczenia pobierania podatku VAT oraz w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania płacenia podatków, a także w celu uchylenia decyzji, będącej przedmiotem postępowania.

76. W pkt 4.1 tego dokumentu Komisja wyjaśnia, że omawiane prace (Arbeiten) stanowią zasadniczo świadczenie usług [40] i że do tej kategorii państwa członkowskie, które zastosowały art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy, powinny zaliczyć również świadczenie usług, które uznawały za dostawę towarów [41].

34 — Również w tym przypadku w angielskiej i francuskiej wersji językowej zostały użyte odpowiednio pojęcia „work" i „travaux", a w wersji niemieckiej „Bauleistungen".

35 — Punkt B ppkt cc) argumentacji dotyczącej pierwszego pytania prejudycjalnego, zawartej w postanowieniu sądu krajowego.

36 — Które w przypadku braku takiego wyraźnego zakwalifikowania stanowiłyby świadczenie usług.

37 — Rząd niemiecki twierdzi, że art. 2 decyzji 2004/290 w rzeczywistości nie może być interpretowany w taki sposób, ponieważ wyżej wymieniony art. 1 odnosi się ogólnie i bez ograniczeń do dostawy towarów i świadczenia usług określonych w art. 2 tejże decyzji. Chciałbym tutaj zauważyć, że art. 2 jest tylko uszczegółowieniem art. 1 i zawiera jedynie dokładne wskazanie, z podziałem odpowiednio na punkt 1 i punkt 2, świadczeń usług i dostaw towarów, będących przedmiotem uchylenia, o którym mowa. Tak więc art. 2 nie stoi w sprzeczności z postanowieniami art. 1, zawierającego abstrakcyjne nawiązanie do dwóch ogólnych kategorii świadczeń, o których mowa. Podobnie nie można się zgodzić z przedstawioną przez rząd niemiecki interpretacją faktu, że w toku procesu przygotowywania decyzji 2004/290 zespół roboczy Rady, który się nią zajmował, zawarł w art. 1 nie tylko pojęcie usług, ale również pojęcie towarów. Można to wyjaśnić tym, że w art. 2 pkt 2 zostały wskazane czynności klasyfikowane jako dostawa towarów.

38 — Załącznik nr 1 Komisji.

39 — Strona 4 uwag Komisji.

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".

77. Ponadto również w pkt 4.1 dokumentu, o którym mowa, zawarty jest wykaz odstępstw od przewidzianego przez szóstą dyrektywę systemu określania podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku. O odstępstwa te ubiegały się w przeszłości niektóre państwa członkowskie w celu uzyskania możliwości obciążenia podatkiem od wartości dodanej odbiorcy świadczenia. Ich wnioski zostały pozytywnie rozpatrzone przez Radę, która wydała w związku z tym odpowiednie zezwolenia (podobnie jak w omawianym przypadku). Wśród wymienionych odstępstw szczególnie ważne jest to przyznane Austrii na mocy decyzji 2002/880/WE [42].

78. Jego znaczenie wynika z faktu, że w drugim ustępie preambuły decyzji 2004/290 jako odniesienie zostało wskazane właśnie to odstępstwo, dotyczące również robót budowlanych (Bauarbeiten), do których zaliczono pewne wymienione we wspomnianym dokumencie roboczym czynności, w których wyraźnie przeważa element świadczenia usług ze względu na wykorzystanie struktur przedsiębiorstwa, jak w przypadku podwykonawcy, który zrealizował prace w branży budowlanej, w branży konstrukcji metalowych lub w branży budowy okrętów, zapewniając personel głównemu wykonawcy, innemu podwykonawcy, czy też ogólnie przedsiębiorcy, samodzielnie wykonującemu roboty budowlane na własną rzecz.

79. Kolejny argument na rzecz twierdzenia, że roboty związane z nieruchomościami i roboty budowlane stanowią świadczenie usług, można odnaleźć w treści szóstej dyrektywy, drugiej dyrektywy i propozycji szóstej dyrektywy, wyżej wymienionych w pkt 40 i 41.

80. Okazuje się bowiem, że w toku prac przygotowawczych roboty związane z nieruchomościami zostały uznane w art. 5 lit. e) za dostawę towarów, zgodnie z rozwiązaniem przyjętym już wcześniej na mocy drugiej dyrektywy [art. 5 ust. 2 lit. e)], jednak to rozwiązanie nie zostało ostatecznie uwzględnione w treści szóstej dyrektywy w chwili jej przyjęcia.

81. Świadczy to o tym, że ówczesny prawodawca miał pełną jasność w kwestii omawianych problemów i że całkowicie świadomie postanowił zmienić swoje wcześniejsze stanowisko, wyrażone w drugiej dyrektywie, według którego „roboty związane z nieruchomościami" stanowiły dostawę towarów.

82. Twierdzenie, że roboty związane z nieruchomościami i roboty budowlane powinny być uznawane za świadczenie usług, jest poparte również opinią rzecznika generalnego F.G. Jacobsa, przedstawioną w dniu 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-291/92 [43], w myśl której „prawo państw członkowskich do traktowania jako dostawę towarów (a nie jako świadczenie usług) wykonania przez przedsiębiorcę robót związanych z nieruchomościami na gruncie, którego nie jest on właścicielem, wynika ze szczególnego przepisu zawartego w art. 5 ust. 5 lit. b)", z takim skutkiem, że w przypadku braku wymienionego przepisu i jego stosowania roboty związane z nieruchomościami stanowiłyby zawsze świadczenie usług.

42 — Dz.U. L 306, s. 24. Chodzi o decyzję Rady z dnia 5 listopada 2002 r., na mocy której Austrii zostało udzielone zezwolenie na zastosowanie odstępstwa od art. 21 dyrektywy 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych.

43 — Chodzi o pkt 15 drugiej opinii przedstawionej w zakończonej wyrokiem z dnia 4 października 1995 r. sprawie C-291/92 Armbrecht, Rec. s. I-2775.

83. Wreszcie, chociaż zdaję sobie sprawę, że ten argument nie ma decydującego znaczenia dla odpowiedzi na pytanie prejudycjalne, chciałbym zauważyć, że roboty budowlane w wielu [44] państwach członkowskich [45] stanowią zasadniczo świadczenie usług.

84. W świetle wyżej przedstawionych uwag wynika z tego, że w szczególności w związku z przewagą elementów struktury przedsiębiorstwa i pracy nad elementem dostawy materiałów (pkt 55–57) roboty związane z nieruchomościami i roboty budowlane określone w art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy i w art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290 powinny być uważane za świadczenie usług.

85. Rząd niemiecki wspierany przez Komisję twierdzi, iż w rzeczywistości roboty budowlane, o których mowa w decyzji 2004/290, mogłyby stanowić zarówno dostawę towarów, jak i świadczenie usług, i że gdyby były one uważane wyłącznie za świadczenie usług, decyzja 2004/290 byłaby pozbawiona wszelkiej skuteczności, ponieważ wiele z omawianych robót nie zostałoby objętych przyznanym wyłączeniem, dotyczącym dostaw towarów. W ten sposób nie zostałby osiągnięty cel omawianej decyzji, jakim jest zapobieganie oszustwom podatkowym (na przykład nieuczciwi przedsiębiorcy mogliby popełniać oszustwa polegające na niestosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia, wykazując, że wykonane świadczenie stanowi dostawę towarów) [46].

86. W tym miejscu uznaję za konieczne przedstawienie uwag dotyczących przepisów niemieckich, które obowiązują w omawianej dziedzinie, oraz związanego z nimi orzecznictwa.

87. Zgodnie z § 3 ust. 4 UStG omawiane czynności należy uważać za dostawę towarów, jeżeli przedsiębiorca wykonał je przy użyciu materiałów, które sam dostarczył, pod warunkiem że materiały te nie stanowią jedynie przynależności i innych dodatków.

88. W praktyce rozróżnienie pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem usług zależy od tego, czy dostarczenie materiałów przez wykonawcę ma charakter główny, a nie pomocniczy. W niemieckim orzecznictwie przepis ten interpretowany jest w taki sposób, że kiedy przedsiębiorca w celu wzniesienia budynku na gruncie stanowiącym własność osoby trzeciej używa materiałów, które sam dostarczył, jest to dostawa towarów.

89. To wyjaśnia powód, dla którego rząd niemiecki próbuje twierdzić, że interpretacja ograniczająca zakres stosowania decyzji 2004/290 tylko do świadczenia usług skutkowałaby wyłączeniem z tego zakresu wielu czynności budowlanych.

44 — Na przykład w Bułgarii, Finlandii, Francji, we Włoszech, w Polsce, Zjednoczonym Królestwie, Rumunii i Szwecji. Holandia i Węgry skorzystały natomiast z możliwości uznawania tych robót za dostawę towarów, która została wyraźnie przewidziana przez szóstą dyrektywę [art. 5 ust. 5 lit. b)] i potwierdzona przez dyrektywę 2006/112 (art. 14 ust. 3); Hiszpania zaklasyfikowała roboty budowlane jako świadczenie usług, o ile wartość wykorzystanych materiałów nie przekracza progu 33% podstawy opodatkowania określonej przez prawo, a więc w ten sposób również skorzystała z uprawnienia określonego w art. 14 ust. 3 dyrektywy 2006/112. Wybór przez Holandię, Węgry i Hiszpanię możliwości skorzystania z określonego przez art. 5 ust. 5 lit. b) szóstej dyrektywy i przez art. 14 ust. 3 dyrektywy 2006/112 uprawnienia do klasyfikacji robót związanych z nieruchomościami i robót budowlanych jako dostawy towarów świadczy o tym, że w przypadku braku omawianego odstępstwa również w tych państwach wymienione czynności stanowiłyby świadczenie usług.

45 — Pozornie inne rozwiązane wybrały Irlandia, Grecja, Portugalia i Słowacja. Irlandia stosuje tak zwaną zasadę 2/3, zgodnie z którą w przypadku gdy wartość towarów dostarczonych na podstawie umowy o świadczenie usług stanowi więcej niż 2/3 całkowitej wartości umowy, do celów związanych z podatkiem VAT umowa ta jest uznawana za dostawę towarów. Grecja klasyfikuje roboty związane z nieruchomościami wykonywane na podstawie umowy o dzieło jako dostawę towarów. Z kolei Portugalia uznaje omawianą czynność za dostawę towarów, jeżeli przedsiębiorca budowlany dostarcza wszystkie materiały lub jeżeli udział materiałów dostarczonych przez zamawiającego jest nieznaczny. Wreszcie Słowacja uznaje roboty budowlane za świadczenie usług, odróżniając jednak od nich dostawę obiektu budowlanego lub jego części na podstawie umowy o budowę lub podobnej, czyli sytuację, gdy przedsiębiorca dostarcza nie specyficzne usługi, lecz obiekt budowlany jako całość. Rozwiązanie zastosowane przez Słowację pozostaje spójne z możliwością skorzystania z odstępstwa określoną w art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy i w art. 14 ust. 3 dyrektywy 2006/112. W systemie, w którym omawiane prace stanowią świadczenie usług, rozwiązanie zastosowane przez Irlandię i Portugalię wprowadza rozróżnienie pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem usług oparte na automatycznej ocenie dokonywanej na podstawie tylko jednego kryterium (wartości towarów), do czego wrócę poniżej w pkt 92–94, podczas gdy jedynie rozwiązanie wybrane przez Grecję zmierza w innym kierunku niż ten, który wynika z dyrektyw z omawianej dziedziny.

46 — Co więcej, trzeba zauważyć, że ani rząd niemiecki, ani Komisja nie określili konkretnie, jakie roboty budowlane miałyby być uważane, ze względu na ich charakter, za dostawę towarów (oprócz sytuacji będącej przedmiotem niniejszego postępowania).

90. W rzeczywistości należy powtórzyć, że – jak już zostało wspomniane powyżej w pkt 48 i nast. – roboty związane z nieruchomościami i roboty budowlane stanowią świadczenie usług, ponieważ są to czynności wykonywane przy wykorzystaniu struktur przedsiębiorstwa, a w każdym razie czynności, w których przeważające znaczenie ma czynnik pracy i których celem nie jest dostawa materiałów, lecz wykonanie działań budowlanych (w omawianym przypadku).

91. Wniosek ten opiera się na założeniu, że elementy charakterystyczne dla świadczenia usług rzeczywiście przeważają nad elementami charakterystycznymi dla dostawy towarów, gdyż w przeciwnym razie nie byłyby to roboty związane z nieruchomościami i roboty budowlane, lecz dostawa towarów.

92. Problem postawiony przez sąd krajowy bierze się z okoliczności, że w prawie niemieckim – jak wynika z wyżej wymienionego prawodawstwa i orzecznictwa – w celu dokonania oceny, czy dana czynność jest robotą budowlaną, a więc świadczeniem usług, czy też dostawą towarów, nie uwzględnia się wszystkich istniejących w konkretnym przypadku elementów. Przeciwnie, w prawie tym znaczenie przypisuje się wyłącznie materiałom dostarczonym przez wykonawcę oraz ilości tych materiałów, a w orzecznictwie nie są uwzględniane żadne inne kryteria, w związku z czym czynności takie jak te będące przedmiotem niniejszej sprawy są automatycznie uznawane za dostawę towarów tylko dlatego, że wykonawca wykorzystał do ich realizacji swoje własne materiały.

93. Co więcej, takie przepisy i takie orzecznictwo są sprzeczne z orzecznictwem Trybunału, wymienionym w pkt 31 oraz w przypisach 11 i 12, ponieważ nie dokonują one rozróżnienia pomiędzy świadczeniem usług a dostawą towarów poprzez konkretne wskazanie, wśród wielu elementów występujących w danym przypadku, tych, których rola jest przeważająca, oraz tych, które mają charakter pomocniczy, lecz przyjmują jako jedyne odniesienie obecność materiałów stanowiących własność wykonawcy lub ich brak.

94. Tymczasem, chociaż prawodawca krajowy może wskazać organowi sądowemu kryteria, jakimi ma się on kierować, dokonując rozróżnienia pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem usług, to jednak nie może on mu narzucić stosowania wyłącznie jednego kryterium, ani też rozróżnienie takie nie może wynikać automatycznie z obecności lub braku jednego konkretnego elementu, z pominięciem analizy wszystkich pozostałych aspektów danego przypadku.

95. Tak więc w omawianym przypadku twierdzenie, że roboty budowlane są świadczeniem usług, nie narusza skuteczności decyzji 2004/290, ponieważ roboty te obejmują wszystkie czynności budowlane, których końcowym efektem jest oddanie budynku i które mają wyżej wymienione cechy, a więc obejmują każdą złożoną czynność taką jak ta będąca przedmiotem niniejszej sprawy[47], w związku z którą może powstać problem oszustwa podatkowego[48].

96. Przeciwnie, problem oszustwa podatkowego wystąpiłby, właśnie gdyby przyjąć twierdzenie rządu niemieckiego i Komisji, ograniczające zakres stosowania omawianego odstępstwa.

97. Artykuł 199 dyrektywy 2006/112, regulujący mechanizm odwrotnego obciążenia, określa bowiem wyraźnie, że system ten stosuje się do czynności w branży budowlanej, związanych z nieruchomościami, które są traktowane tak samo jak dostawy robót budowlanych, będące dostawami towarów w myśl art. 14 ust. 3 (wcześniejszy art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy).

47 — Która już na podstawie samej analizy okoliczności, jakie można wywnioskować z postanowienia odsyłającego, wydaje się stanowić świadczenie usług, ponieważ na pierwszy rzut oka dotyczy ona umowy, której celem jest wzniesienie pojedynczego budynku.

48 — Nie zgadzam się z twierdzeniem Komisji, według którego do robót budowlanych miałyby być zaliczane świadczenia, które – zgodnie z definicjami zawartymi w szóstej dyrektywie – są klasyfikowane jako dostawa towarów, ponieważ twierdzenie to opiera się na niemożliwym do przyjęcia założeniu, że czynności takie jak ta, o której mowa, stanowią zawsze dostawę towarów.

98. Ponieważ jest to wyraźna wskazówka, że wymienione czynności – jak już wspomniano w pkt 72 – stanowią świadczenie usług, wynika z tego, że gdyby wznoszenie budynków i inne podobne czynności zostały w Niemczech uznane za dostawę towarów, nie mogłyby one obecnie zostać objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia, co udaremniałoby realizacje celu polegającego na zwalczaniu unikania opodatkowania [49].

99. W świetle powyższych uwag proponuję, aby na pierwsze pytanie prejudycjalne Trybunał Sprawiedliwości udzielił następującej odpowiedzi:

— pojęcie robót budowlanych w rozumieniu art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290/WE obejmuje tylko świadczenie usług, w szczególności ze względu na przewagę znaczenia elementów struktury przedsiębiorstwa i pracy nad znaczeniem elementu dostarczania materiałów;

— dokonując oceny, czy dana czynność stanowi robotę budowlaną, a więc świadczenie usług lub dostawę towarów, organ sądowy musi uwzględnić wszystkie istniejące w danym przypadku elementy;

— prawo Unii stoi na przeszkodzie krajowemu ustawodawstwu i orzecznictwu, które uznają, że dla celów dokonania omawianego rozróżnienia istotny jest tylko jeden element, a mianowicie okoliczność, że przedsiębiorca budowlany dostarczył materiały będące jego własnością, i które wyłącznie na tej podstawie automatycznie odróżniają świadczenie usług od dostawy towarów;

— jakkolwiek prawodawca krajowy może wskazać organowi sądowemu kryteria, jakimi ma się on kierować w celu odróżnienia dostawy towarów od świadczenia usług, to nie może on jednak ograniczać jego uprawnień w zakresie dokonywania rozróżnienia pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem usług na podstawie konkretnej analizy wszystkich aspektów właściwych dla danego przypadku.

100. Wobec odpowiedzi, jakiej udzielono na pierwsze pytanie prejudycjalne, nie jest konieczne rozpatrywanie drugiego, trzeciego i czwartego pytania, ponieważ sąd krajowy zwrócił się o ich uwzględnienie tylko w przypadku uznania, że roboty budowlane obejmują także dostawy.

VI – W przedmiocie ograniczenia skutków wyroku w czasie

101. Rząd niemiecki zwrócił się do Trybunału z wnioskiem o ograniczenie w czasie skutków wydanego wyroku w wypadku, gdyby Trybunał uznał omawiany niemiecki przepis krajowy za niezgodny z art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290, gdyż w przeciwnym razie nastąpiłyby poważne reperkusje gospodarcze dla budżetu Niemiec, a tymczasem zarówno władze krajowe, jak i zainteresowane podmioty gospodarcze w dobrej wierze przyjmowały, że niemieckie przepisy nie stoją w sprzeczności z prawem Unii.

102. W tym względzie pragnę zaznaczyć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału jedynie w wyjątkowych przypadkach, przy zastosowaniu ogólnej zasady pewności prawa właściwej porządkowi prawnemu Unii, dozwolone jest, ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych, ograniczenie możliwości powoływania się na zinterpretowany przez Trybunał przepis w celu podważenia stosunków prawnych zawartych w dobrej wierze. Może to nastąpić jedynie, jeżeli spełnione są dwie istotne przesłanki, mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko poważnych konsekwencji [50].

49 — W odniesieniu do tej kwestii muszę ponownie stwierdzić, że nie można zgodzić się z twierdzeniem rządu niemieckiego, jakoby istniały dostawy towarów inne niż te wymienione w art. 14 ust. 3, które byłyby zaliczane do robót związanych z nieruchomościami i do robót budowlanych. Gdyby twierdzenie to było uzasadnione, zawarcie wyraźnego nawiązania do tego artykułu w art. 199 dyrektywy 2006/112 nie miałoby sensu.

50 — Wyroki: z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-2/09 Kalinczew, Zb.Orz. s. I-4939, pkt 50; z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-402/03 Skov i Bilka, Zb.Orz. s. I-199, pkt 51; z dnia 28 września 1994 r. w sprawie C-57/93 Vroege, Rec. s. I-4541, pkt 21.

103. Trybunał uciekał się do tego rozwiązania jedynie w bardzo szczególnych okolicznościach, po pierwsze, gdy istniało ryzyko poważnych reperkusji finansowych między innymi ze względu na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie uregulowania uważanego za legalnie obowiązujące, oraz po drugie, gdy okazywało się, iż istnienie obiektywnej i istotnej niepewności dotyczącej zakresu przepisów wspólnotowych – do której to niepewności mogło się również przyczynić zachowanie innych państw członkowskich bądź Komisji Wspólnot Europejskich – skłoniło jednostki oraz władze krajowe do zachowań niezgodnych z uregulowaniami wspólnotowymi [51].

104. Co więcej, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że konsekwencje finansowe, jakie mogłyby wyniknąć dla państwa członkowskiego z wyroku wydanego w trybie prejudycjalnym, nie stanowią same w sobie uzasadnienia dla ograniczenia skutków tego wyroku w czasie [52].

105. W tym względzie uważam przede wszystkim, że skutki gospodarcze przedstawione w uwagach rządu niemieckiego nie wystąpią, a w każdym razie nie będą miały wymiaru wskazanego we wspomnianych uwagach. Zasadniczo bowiem czynności takie jak czynność, która jest przedmiotem niniejszego postępowania, stanowiące świadczenie usług, powinny wchodzić w zakres decyzji 2004/290, z zastosowaniem w związku z tym mechanizmu odwrotnego obciążenia, gdyż stanowią one roboty budowlane [53]. W każdym razie w nielicznych sytuacjach, w których nie byłoby możliwe zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia, żądanie zapłaty podatku mogłoby zostać skierowane do wykonawcy świadczenia, jak podkreślił rząd fiński, zwracając uwagę na fakt, że gdyby podatek nie był płacony przez odbiorcę czynności, a jego wpłata nie byłaby następnie dokonywana przez wykonawcę, powstałaby luka w prawie podatkowym, gdyż czynność ta nie zostałaby opodatkowana, a jej podmioty uzyskałyby nieuzasadnioną ulgę podatkową [54].

106. Ponadto, w świetle poczynionych już powyżej uwag, do których w całości odsyłam, nie mogę uznać, że zainteresowane organy i podmioty gospodarcze działały w dobrej wierze, ponieważ już z decyzji Rady 2002/880 dotyczącej Austrii (do której wyraźnie nawiązuje decyzja 2004/290) [55] można było wywnioskować, o jakie czynności chodzi, a z ich opisu wynikało, że są one świadczeniem usług.

107. Należy uwzględnić również odpowiednio późniejszy dokument roboczy Komisji z dnia 10 czerwca 2004 r. (pkt 75 niniejszej opinii), przynajmniej poczynając od wyżej wskazanej daty [56], w którym Komisja wyjaśniła, że omawiane roboty stanowią zasadniczo świadczenie usług.

108. Zresztą brzmienie art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy wyraźnie uniemożliwia uznanie robót związanych z nieruchomościami i robót budowlanych za dostawę towarów, przede wszystkim jeżeli weźmie się pod uwagę, że do szóstej dyrektywy nie został włączony przepis zawarty w wyżej wymienionej drugiej dyrektywie i w propozycji szóstej dyrektywy, w rozumieniu którego omawiane prace stanowiły dostawę towarów.

109. W związku z powyższym uważam, że nie ma uzasadnionych powodów, dla których Trybunał miałby ograniczyć w czasie skutki swego wyroku.

51 — Wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawie C-423/04 Richards, Zb.Orz. s. I-3585, pkt 42.

52 — Wyżej wymieniony w przypisie 50 wyrok w sprawie Kalinczew, pkt 52; wyrok z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz. s. I-2119, pkt 68.

53 — Oczywiście, pozostaje możliwość, że organ sądowy na podstawie analizy wszystkich istniejących w omawianym przypadku okoliczności uzna, iż czynności te nie są robotami budowlanymi, jednak uważam, że niemal we wszystkich przypadkach czynności, do których został zastosowany mechanizm odwrotnego obciążenia, pozostaną robotami budowlanymi i nie będą w odniesieniu do nich wysuwane żądania korekty należnego podatku.

54 — Nie sądzę, aby wykonawcy świadczeń ponieśli takie straty, jakie przewiduje rząd niemiecki. Chociaż jest to założenie zasadniczo teoretyczne, chciałbym zauważyć, że w takiej sytuacji zostałyby zastosowane zwykłe przepisy dotyczące pobierania podatku VAT, którym z reguły podlegają przedsiębiorstwa. Ewentualne spory mogłyby zostać łatwo rozwiązane przez strony na drodze sądowej, bez żadnych konsekwencji dla skarbu państwa.

55 — Zobacz pkt 77, 78.

56 — Decyzja 2004/290 została wydana w dniu 30 marca 2004 r.

VII – Wnioski

110. W świetle powyższych uwag proponuję, aby na pytania przedłożone przez Bundesfinanzhof Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

1) Pojęcie robót budowlanych w rozumieniu art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290/WE obejmuje tylko świadczenie usług, w szczególności ze względu na przewagę znaczenia elementów struktury przedsiębiorstwa i pracy nad znaczeniem elementu dostarczania materiałów.

2) Dokonując oceny, czy dana czynność stanowi robotę budowlaną, a więc świadczenie usług lub dostawę towarów, organ sądowy musi uwzględnić wszystkie istniejące w danym przypadku elementy.

3) Prawo Unii stoi na przeszkodzie krajowemu ustawodawstwu i orzecznictwu, które uznają, że dla celów dokonania omawianego rozróżnienia istotny jest tylko jeden element, a mianowicie okoliczność, że przedsiębiorca budowlany dostarczył materiały będące jego własnością, i które wyłącznie na tej podstawie automatycznie odróżniają świadczenie usług od dostawy towarów.

4) Jakkolwiek prawodawca krajowy może wskazać organowi sądowemu kryteria, jakimi ma on się kierować w celu odróżnienia dostawy towarów od świadczenia usług, to nie może on jednak ograniczać jego uprawnień w zakresie dokonywania rozróżnienia pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem usług na podstawie konkretnej analizy wszystkich aspektów właściwych dla danego przypadku.