Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 12. septembra 2012 [1]

Vec C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
proti
Finanzamt Lüdenscheid

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Bundesfinanzhof (Spolková republika Nemecko)]

„Dane — Daň z pridanej hodnoty — Právo členského štátu, ktorému bolo priznané oprávnenie uplatňovať odchylnú úpravu, využívať toto oprávnenie čiastočne — Pojem ‚stavebné práce'"

I – Úvod

1. V prejednávanej veci predložil Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) Spolkovej republiky Nemecko Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania týkajúci sa výkladu 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 zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu [2].

II – Právny rámec

A – *Právo Únie*

2. Článok 1 rozhodnutia 2004/290 stanovuje, že:

„Odchylne od článku 21 ods. 1 písm. a) smernice 77/388/EHS, v znení jej článku 28 písm. g), 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*]

3. Článok 2 rozhodnutia 2004/290 stanovuje, že:

„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;

1 — Jazyk prednesu: taliančina.
2 — Ú. v. ES L 94, 2004, s. 59.

2. v prípade dodávky nehnuteľného majetku zdaniteľnej osobe podľa článku 13 časti B písm. g) a h), pokiaľ sa dodávateľ rozhodol pre daňovú povinnosť z obratu.“ [*neoficiálny preklad*]

4. Článok 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS [3] 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 v znení platnom v čase relevantnom pre prejednávanú vec, stanovoval, že:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [dodávka tovaru alebo služieb, ktoré v rámci územia štátu vykoná zdaniteľná osoba za úhradu – *neoficiálny preklad*],

2. dovoz tovaru“.

5. Článok 5 ods. 1 a 5 smernice 77/388 v znení relevantnom pre toto konanie stanovovali, že:

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

…

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

6. Článok 6 smernice 77/388 v znení relevantnom pre prejednávanú vec upravoval:

„Poskytovanie služieb

1. Pojem ‚poskytovanie služieb‘ predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5.

…“

7. Článok 1 ods. 7 smernice Rady 2006/69/ES [4] z 24. júla 2006, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o určité opatrenia na zjednodušenie postupu pri účtovaní dane z pridanej hodnoty a na pomoc v boji proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, a ktorou sa zrušujú určité rozhodnutia udeľujúce výnimky, znie:

„7. V článku 21 ods. 2 v znení ustanovenom v článku 28g sa dopĺňa toto písmeno:

‚c) Pri dodávaní tovaru alebo poskytovaní služieb uvedených nižšie členské štáty môžu ustanoviť, že osobou povinnou platiť daň je zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tento tovar alebo poskytnuté tieto služby:

i) poskytovanie stavebných prác vrátane opravárskych, čistiacich, údržbárskych, prestavbových a demolačných služieb týkajúcich sa nehnuteľného majetku, ako aj dodanie stavebných prác považovaných za dodanie tovaru podľa článku 5 ods. 5;

3 — Ú. v. ES L 145, s. 1; *Mim. vyd. 09/001, s. 23.*

4 — Ú. v. ES L 221, s. 9.

…“.

8. Článok 199 smernice Rady 2006/112/ES [5] z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty stanovuje, že:

„1. Členské štáty môžu stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, ktorej bola vykonaná ktorákoľvek z týchto dodávok:

a) poskytovanie stavebných prác vrátane opravárskych, čistiacich, údržbárskych, prestavbových a demolačných služieb týkajúcich sa nehnuteľného majetku, ako aj dodanie stavebných prác považovaných za dodanie tovaru podľa článku 14 ods. 3;

…“.

B – *Vnútroštátne právo*

9. § 3 ods. 1, 4 a 9 Umsatzsteuergesetz z roku 2005 (zákon o dani z obratu, známy ako „UStG“) stanovuje:

„1. Dodávky podniku sú plnenia, ktorými podnikateľ alebo ním splnomocnená tretia osoba umožní odberateľovi alebo tretej osobe, ktorú odberateľ splnomocnil, disponovať s tovarom vo vlastnom mene (prevod práva nakladať s tovarom). …

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

9. Inými plneniami sú plnenia, ktoré nie sú dodávkami. …“

10. § 13a ods. 1 bod 1 UStG v znení platnom od 1. apríla 2004, ktorý sa opiera o rozhodnutie 2004/290/ES, stanovuje, že v prípade uvedenom v § 1 ods. 1 bode 1 je zdaniteľnou osobou podnikateľ.

11. § 13b ods. 1 bod 4 a § 13b ods. 2 druhá veta UStG v znení platnom od 1. apríla 2004 stanovujú:

„1. Daň 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. …“.

12. § 48 ods. 1 tretia veta Einkommensteuergesetz (zákona o dani z príjmu) definuje stavebné práce ako:

„… všetky plnenia, ktoré slúžia na vytvorenie, opravu, údržbu, zmenu alebo odstránenie stavieb“.

5 — Ú. v. ES L 347, s. 1.

III – Skutkový stav a prejudiciálne otázky

13. Spolonosť Blv Wohn- und Gewerbebau Gmbh (ďalej len „Blv“), ktorá podala návrh na začatie konania na vnútroštátny súd, je podnikom, ktorého predmetom podnikania je nadobúdanie, urbanizácia a zastavanie pozemkov, a treba ju považovať za podnikateľku v zmysle nemeckého zákona o dani z obratu z roku 2005 a za zdaniteľnú osobu podľa smernice 77/388, ktorá platila v spornom roku.

14. V septembri 2004 poverila Blv spoločnosť Rolf & Co. oHG (ďalej len „Rolf & Co.“) ako hlavného dodávateľa zhotovením bytového domu so šiestimi bytmi na pozemku, ktorý patrí Blv, za paušálnu cenu.

15. Rolf & Co. vystavil 17. novembra 2005 záverečnú faktúru bez uvedenia dane z obratu, v ktorej odkazuje na daňovú povinnosť Blv ako príjemkyne plnenia.

16. Blv následne odviedla DPH z plnenia prijatého v zdaňovacom období roku 2005, pretože zdaniteľnou osobou bol v prejednávanej veci podľa § 13b ods. 2 druhej vety UStG príjemca plnenia.[6]

17. Blv neskôr požiadala príslušný úrad (Finanzamt Lüdenscheid) o vrátenie zaplatenej sumy a tvrdila, že toto posledné uvedené ustanovenie nemalo byť v prejednávanej veci uplatnené, a teda že jedinou zdaniteľnou osobou je Rolf & Co.

18. Dôvodom začatia vnútroštátneho konania bolo zamietnutie žiadosti Blv zo strany uvedeného úradu; Bundesfinanzhof, ktorý mal pochybnosti o výklade rozhodnutia 2004/290/ES, položil v tomto konaní Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Zahŕňa pojem stavebné práce v zmysle článku 2 ods. 1 rozhodnutia Rady 2004/290/ES 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 (pozri otázku č. 2 vyššie) alebo z dôvodu nedodržania obmedzení (pozri otázku č. 3 vyššie):

   a) Aké sú právne dôsledky neprípustného tvorenia podskupín?

   b) Vedie neprípustné tvorenie podskupín k tomu, že sa nepoužije ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré je iba v prospech jednej zdaniteľnej osoby, alebo všeobecne?“

6 — Povinnosť vystaviť faktúru a odviesť daň v rámci systému DPH má zvyčajne poskytovateľ plnenia. V niektorých odvetviach (v prvom rade v odvetví stavebníctva, a najmä vo vzťahoch medzi dodávateľmi a subdodávateľmi, v rámci ktorých dochádza často k tomu, že subdodávatelia vystavujú faktúry a neodvádzajú DPH) sa okrem toho stále bežnejšie využíva tzv. prenesenie daňovej povinnosti alebo *reverse charge*, na základe ktorého je zdaniteľnou osobou z DPH príjemca uvedeného plnenia (v uvedenom príklade dodávateľ). Článok 27 šiestej smernice umožňuje Rade povoliť členským štátom uplatňovať odchylnú úpravu od tejto smernice, aby zjednodušila postup vyberania dane alebo zabránila daňovým únikom. Rozhodnutie 2004/290 sa týka oprávnenia priznaného Nemecku uplatňovať práve tento uvedený mechanizmus, ktorý sa odchyľuje od ustanovení šiestej smernice, podľa ktorých sa má naopak považovať za zdaniteľnú osobu osoba, ktoré vykonáva zdaniteľné plnenia.

IV – Konanie pred Súdnym dvorom

19. Komisia, ako aj nemecká a fínska vláda predložili písomné pripomienky.

V – O prvej prejudiciálnej otázke

20. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa Bundesfinanzhof pýta, či pojem stavebné práce v zmysle článku 2 ods. 1 rozhodnutia 2004/290 zahŕňa okrem služieb aj dodávky.

21. Význam tejto otázky je podľa vnútroštátneho súdu založený na tom, že dotknuté plnenie (výstavba budovy podnikateľom na pozemku, ktorý mu nepatrí a ktorý na to použije vlastné materiály) sa podľa nemeckej právnej úpravy a judikatúry považuje za dodávku tovaru. Podľa nemeckej právnej úpravy sa má v prejednávanej veci uplatniť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, na základe ktorého je zdaniteľnou osobou príjemca plnenia (v prejednávanej veci Blv) a nie jeho poskytovateľ (Rolf & Co.).

22. Vnútroštátny súd ďalej uvádza, že tento mechanizmus predstavuje odchýlku od šiestej smernice (podľa ktorej je zdaniteľnou osobou poskytovateľ), a preto ho možno použiť len rozsahu, v akom sa uplatňuje rozhodnutie 2004/290, ktorým bolo Nemecku na základe článku 27 šiestej smernice výslovne povolené uplatňovať prenesenie daňovej povinnosti v prípade poskytnutia stavebných prác zdaniteľnej osobe (ako je tomu v tejto veci podľa nemeckého práva). Ak by sa teda povolenie obsiahnuté v rozhodnutí 2004/290 vzťahovalo len na poskytovanie služieb a nie aj na dodávky tovarov, v prejednávanej veci by teda nebolo možné uplatniť prenesenie daňovej povinnosti, pretože v Nemecku sa výstavba budovy uskutočnená podnikateľom na pozemku, ktorý mu nepatrí a ktorý na to použije vlastné materiály, považuje za dodávku tovarov. Potom by sa namiesto vnútroštátneho práva malo použiť právo Únie, ktoré podľa všeobecného pravidla považuje za dlžníka DPH poskytovateľa plnenia, a nie jeho príjemcu, a Blv by teda už nebola zdaniteľnou osobou.

23. Na účely odpovede na otázku je v prvom rade potrebné definovať pojmy práva Únie dodávka tovarov a poskytovanie služieb tak, aby ich bolo možné presne rozlíšiť, ďalej preskúmať pojem stavebné práce a nakoniec vymedziť tento posledný uvedený pojem vo vzťahu k prvým dvom.

24. Pokiaľ ide o definíciu prvých dvoch pojmov, treba konštatovať, že podľa článku 2 smernice 77/388 podlieha dani z pridanej hodnoty dodávka tovaru alebo služieb, ktoré v rámci územia štátu vykoná zdaniteľná osoba za úhradu.[7]

25. Článok 5 smernice 77/388 definuje „dodávku tovarov“ ako prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa.

26. Podľa nasledujúceho článku 6 sa za poskytovanie služieb považuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru.

27. Súdny dvor v rozsudku Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) uviedol, že pojem dodanie tovaru „sa nevzťahuje na prevod vlastníctva spôsobmi, ktoré upravuje použiteľná vnútroštátna úprava, ale že zahŕňa všetky prevody hmotného majetku jednou stranou, ktorá poskytne druhej strane oprávnenie nakladať s týmto majetkom tak, ako by bola jeho vlastníkom“[8], aj vtedy, keď nedochádza k prevodu vlastníckeho práva.

7 — A tiež dovoz tovaru, ktorý však nie je v prejednávanej veci relevantný.

8 — Rozsudok z 8. februára 1990, Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) (C-320/88, Zb. s. I-285, bod 7); v tom istom zmysle pozri tiež rozsudky zo 14. júla 2005, British American Tobacco a Newman Shipping (C-435/03, Zb. s. I-7077, bod 35), a zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Zb. s. I-1317, bod 32).

28. Táto koncepcia pojmu dodania tovaru je v súlade s účelom smernice, „ktorej cieľom je okrem iného založiť spoločný systém DPH na jednotnej definícii zdaniteľných plnení. Tento cieľ by však mohol byť ohrozený, pokiaľ by zistenie, či ide o dodávku tovarov, ktorá je jedným z troch zdaniteľných plnení, bolo podriadené splneniu podmienok, ktoré sa menia v závislosti od občianskeho práva predmetného členského štátu“ [9].

29. Naopak, poskytovanie služieb je zhrnujúco definované ako plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru.

30. Vzhľadom na ťažkosti, ktoré vznikajú pri mnohých plneniach v súvislosti s určením, či predstavujú dodávky tovarov, alebo poskytovanie služieb, sa Súdny dvor opakovane snažil určiť kritérium, podľa ktorého by sa malo pri tomto posudzovaní postupovať.

31. Súdny dvor, ktorému sa z dôvodu existencie príliš veľkého počtu rôznych druhov plnení podliehajúcich DPH nepodarilo určiť jednoznačné rozlišovacie kritérium [10], ďalej uviedol, že „pri určovaní, či činnosť predstavuje dodanie tovaru, alebo poskytovanie služieb, treba zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých je predmetné plnenie vykonané, aby bolo možné zistiť charakteristické prvky“ [11] a konkrétne preskúmať dotknuté plnenie s cieľom nájsť prevládajúce prvky a odlíšiť ich od prvkov, ktoré majú druhoradý a vedľajší charakter [12].

32. Okrem toho treba tiež poznamenať, že často ide o veľmi zložité plnenia, ktoré vykazujú znaky charakteristické jednak pre dodávky tovarov, ako aj pre poskytovanie služieb.

33. Okolnosť, že v rámci jednej daňovo relevantnej situácie existuje viacero prvkov, ktoré sú z hľadiska svojej povahy odlišné, môže znamenať buď to, že uskutočnené plnenie pozostáva z viacerých samostatných plnení (hoci aj súvisiacich), alebo že ide v skutočnosti o jediné plnenie, ktoré je z dôvodu, že ho tvoria prvky odlišnej povahy zmiešaným plnením, v prípade ktorého je na účely uplatnenia dane z pridanej hodnoty potrebné určiť, či je dodávkou tovarov, alebo poskytovaním služieb.

34. Súdny dvor sa už zaoberal rozlišovaním medzi plneniami považovanými za jedno plnenie, ktoré pozostáva z prvkov typických pre dodávku tovarov, a pre poskytovanie služieb a plneniami poskytnutými oddelene a stanovil, že „keď súbor prvkov a úkonov tvorí jedno plnenie, potom je opodstatnené vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa vykonáva predmetné plnenie s cieľom určiť, či na jednej strane sú tu dve alebo viacero odlišných plnení, alebo jediné plnenie“ [13].

35. Pritom treba zobrať do úvahy, že podľa článku 2 ods. 1 šiestej smernice každé plnenie „má byť zvyčajne považované za odlišné a nezávislé a že na druhej strane plnenie pozostávajúce z jediného plnenia z hospodárskeho hľadiska nesmie byť umelo členené, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH“ [14], a že po určení charakteristických prvkov dotknutého plnenia je potrebné položiť si otázku, „či platiteľ dane odovzdá spotrebiteľovi, považovanému za priemerného spotrebiteľa, viacero hlavných rôznych plnení alebo jediné plnenie“ [15].

9 — Rozsudok Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 8.

10 — Rozsudok z 25. februára 1999, CPP (C-349/96, Zb. s. I-973, bod 27).

11 — Rozsudok z 2. mája 1996, Faaborg-Gelting Linien A/S (C-231/94, Zb. s. I-2395, bod 12). V tom istom zmysle pozri rozsudky z 11. februára 2010, Graphic Procédé (C-88/09, Zb. s. I-1049, bod 18); z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen BV (C-41/04, Zb. s. I-9433, body 19 a 27), a zo 17. mája 2001, Finanzamt Burgdorf (C-322/99 a C-323/99, Zb. s. I-4049, bod 62).

12 — Rozsudok Levob Verzekeringen BV, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, body 27 a 29.

13 — Rozsudok Levob Verzekeringen BV, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 19. V tom istom zmysle pozri rozsudok z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Zb. s. I-2697, bod 23).

14 — Rozsudok Levob Verzekeringen BV, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 20.

15 — Tamže.

36. Aj keď teda všeobecne platí, že každé z formálne odlišných plnení, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene, musí byť zdanené samostatne, za určitých okolností sa viaceré samostatné plnenia, ak nie sú nezávislé, musia považovať za jedno plnenie. [16]

37. Súdny dvor spresnil, že o jedno plnenie ide najmä vtedy, keď jeden alebo viaceré prvky tvoria hlavné plnenie, kým ostatné prvky predstavujú vedľajšie plnenia, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie; za vedľajšie plnenie treba považovať také, ktoré samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavného plnenia poskytovateľa služby. [17]

38. O jedno plnenie ide aj vtedy, keď „dva alebo viaceré prvky alebo úkony poskytnuté platiteľom dane v prospech spotrebiteľa, považovaného za priemerného spotrebiteľa, sú tak úzko zviazané, že tvoria objektívne jediné nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené“ [18].

39. Po objasnení rozdielu medzi dodávkami tovarov a poskytovaním služieb (a medzi jedným plnením a plneniami poskytnutými oddelene) treba definovať pojem stavebné práce a následne určiť, či sa so zreteľom na vyššie uvedené zásady stanovené judikatúrou Súdneho dvora a na ustanovenia práva Únie v danej oblasti majú považovať za dodávky tovarov, alebo za poskytovanie služieb.

40. Na tento účel treba predovšetkým zohľadniť skutočnosť, že už druhá smernica Rady 67/228/EHS [19] z 11. apríla 1967 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – štruktúra a spôsoby uplatnenia spoločného systému dane z pridanej hodnoty – obsahovala v prílohe A v bode 5 zoznam niektorých činností považovaných za „stavebné práce“ (hoci nevymedzovala všeobecnú definíciu tohto pojmu), ako je výstavba budov, mostov, ciest, prístavov atď. na základe zmluvy o dielo, terénne práce a úprava záhrad, inštalačné práce (napríklad ústredné kúrenie), opravy budov, ktoré nie sú bežnou údržbou.

41. Okrem toho článok 6 neskoršieho návrhu šiestej smernice Rady o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu (ktorý však nebol prebratý do konečného znenia smernice) považoval za „stavebné práce“ všetky práce súvisiace s budovami, mostami, cestami, prístavmi a ďalšie práce týkajúce sa nehnuteľností spojených so zemou, akými sú demolačné práce, výstavba budov vrátane základov, realizácia hrubých omietok, dokončovacie práce, montáž hnuteľných zariadení do budov, a najmä inštalačné práce, rozširovanie, rekonštrukcie, renovácie, opravy a údržba okrem bežnej údržby a tiež úprava pozemkov ako budovanie infraštruktúry v priemyselných a obytných oblastiach, zameriavacie práce, vyrovnávanie terénu, kladenie vodovodných alebo kanalizačných potrubí, elektrické zariadenia, oporné múry, úprava záhrad. [20]

42. Nakoniec žiadosť Spolkovej republiky Nemecko o povolenie uplatňovať dotknutú odchýlku na „stavebné práce“ z augusta 2003 [21] obsahovala výslovný odkaz na vyššie uvedený článok 48 EStG, ktorý definuje „stavebné práce“ ako všetky plnenia, ktoré slúžia na vytvorenie, opravu, údržbu, zmenu alebo odstránenie stavieb.

16 — Rozsudok z 21. februára 2008, Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-425/06, Zb. s. I-897, bod 51).

17 — Rozsudky z 2. decembra 2010, Everything Everywhere Ltd (C-276/09, Zb. s. I-12359, bod 25); Aktiebolaget NN, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 28, a CPP, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 30.

18 — Rozsudok Levob Verzekeringen BV, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 22; pozri tiež rozsudky zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko (94/09, Zb. s. I-4261, bod 15); Graphic Procédé, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 19, a z 11. júna 2009, Rlre Tellmer Property sro (C-572/09, Zb. s. I-4983, body 17 až 19).

19 — Ú. v. ES 71, s. 1303.

20 — Tento výpočet stavebných prác sa veľmi neodlišuje od zoznamov uplatňovaných členskými štátmi v danej oblasti. Napríklad vo Francúzsku, kde neexistuje zákonná definícia stavebných prác, sa za tieto práce podľa Štátnej rady (CE, sect. č. 94852 zo 17. decembra 1976) považujú plnenia, ktoré priamo súvisia s výstavbou budovy, a daňový orgán (pokyn zo 4. januára 2010: BOI 3 a-1-10 z 11. januára 2010, bod 57 a nasledujúce) spresnil, že stavebné práce sú práce súvisiace s vytvorením, odstránením, opravou, obnovou, sanáciou, rekonštrukciou budov a úpravou zastavaných alebo nezastavaných pozemkov (uvádza sa úprava záhrad a terénne práce).

21 — Predložená k pripomienkam nemeckej vlády ako príloha 1.

43. Domnievam sa, že aj keď zoznamy „stavebných prác“ obsiahnuté v druhej smernici a v návrhu šiestej smernice nemajú záväznú povahu, sú však potrebné na účely výkladu pojmu „stavebné práce“ použitom v rozhodnutí 2004/290, ktoré nie sú ničím iným ako „stavebnými prácami“, pre ktoré je charakteristický ich osobitný vzťah k stavebným živnostiam (ako to vyplýva z druhého odôvodnenia dotknutého rozhodnutia [22]), a ktoré sú teda „stavebnými prácami“ týkajúcimi sa výstavby budov vykonávanými stavebnými firmami. [23]

44. Preto možno so zreteľom na obsah druhej smernice, návrhu šiestej smernice a žiadosti podanej dotknutým štátom, ktorá viedla k schváleniu rozhodnutia 2004/290, tvrdiť, že „stavebné práce“ sú práce, ktoré sa týkajú vytvorenia, údržby, opravy, zmeny a odstránenia budov a iných podobných stavieb (prejednávaná vec sa týka výstavby budovy).

45. S ohľadom na všetky práce uvedené v bodoch 43 a 44 treba teda posúdiť, či sa s prihliadnutím na všetky konkrétne okolnosti, za ktorých sa uvedené plnenia vykonávajú tak, ako to objasnil Súdny dvor, majú považovať za dodávky tovarov, alebo za poskytovanie služieb; pri tomto posúdení sa musia zobrať do úvahy ich charakteristické a prevládajúce prvky. [24]

46. Ak tieto práce vykonávajú *rôzni podnikatelia*, ktorí uskutočňujú *rôzne plnenia*, potom sa každé z týchto plnení bude bez problémov posudzovať samostatne a v závislosti od konkrétneho prípadu bude následne kvalifikované ako dodávka tovarov alebo ako poskytovanie služieb.

47. V prejednávanej veci sa však otázka týka prípadu, keď práce vykonáva *jediná zdaniteľná osoba*, ktorá uskutočňuje *jedno zmiešané plnenie* pozostávajúce z prvkov charakteristických pre dodávky tovarov a pre poskytovanie služieb: tu treba s prihliadnutím na tieto druhy plnení posúdiť, či prevažuje prvok dodávky tovarov, alebo prvok poskytovania služieb.

48. Po prvé treba zobrať do úvahy skutočnosť, že medzi stavebné práce, ako bolo uvedené vyššie, patria v zásade komplexné činnosti, ktorých vykonanie zabezpečuje podnikateľ, ktorý ich vykonáva zvyčajne v rámci svojho podniku a najmä dodaním prác.

49. Táto terminológia použitá v bodoch 40 až 44 (vyhotovenie, údržba, oprava, zmena, odstránenie, úprava stavieb) zjavne svedčí o tom, že podstatou týchto plnení je činnosť, ktorú vykonáva podnikateľ s cieľom splniť si svoje povinnosti a ktorá pozostáva z poskytovania služieb spočívajúcich v zabezpečení týchto plnení v rámci podniku a v každom prípade v dodaní práce, zatiaľ čo prvok dodávky tovarov, pokiaľ existuje (v prípade odstránenia budov v zásade neexistuje), má druhotnú úlohu.

50. Z hľadiska konkrétneho záujmu sledovaného prostredníctvom uvedených plnení a vzhľadom na povahu činnosti vykonávanej dodávateľmi prác je nesporné, že predmetom uzavretých dohôd je najmä činnosť subjektov, ktoré tieto práce vykonávajú (a teda poskytovanie služieb), zatiaľ čo ostatné aspekty (týkajúce sa dodávky tovarov), ako napríklad odovzdanie dokončenej stavby, zostávajú v pozadí a predstavujú konečný výsledok riadne vykonanej dohody a nie jej podstatu.

51. Vo veci týkajúcej sa tohto sporu, čiže v prípade vyhotovenia diela, ktoré postavil dodávateľ z vlastných materiálov na pozemku, ktorý patrí objednávateľovi, sa tieto úvahy potvrdzujú.

22 — Ktorý 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...“.

23 — Treba zdôrazniť, že v nemeckom znení šiestej smernice a rozhodnutia 2004/290 sa pojem „stavebné práce“ použitý v smernici a pojem „stavebné práce“ použitý v rozhodnutí prekladajú rovnako ako Bauleistungen. Medzi týmito dvomi pojmami však existuje určitý rozdiel, pretože Bauleistungen v zmysle rozhodnutia 2004/290 sa vzhľadom na jeho odôvodnenie 2 spájajú so stavebnými živnosťami.

24 — Rozsudok Aktiebolaget NN, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, body 21 a 27.

52. V prejednávanej veci sa pri posúdení, ktorý z dvoch prvkov je v prípade dodania stavby považovanej za jediné plnenie hlavný a ktorý vedľajší, musí zohľadniť jednak činnosť uskutočnená podnikateľom, ktorý na základe bežného typu zmluvy o dielo [25] zabezpečuje plnenie v rámci vlastného podniku a využíva vlastnú prácu a vlastných zamestnancov (poskytovanie služieb), a jednak použitie materiálov dodávateľa, ktoré sa po ukončení prác stanú vlastníctvom objednávateľa (dodávka tovarov).

53. Je nesporné, že materiály ako celok predstavujú vedľajší prvok prinajmenšom z dôvodu, že predmetom zmluvy nie je dodanie materiálov objednávateľovi, ale ich použitie na vytvorenie konečného celkom nového diela. Považovať dodávku materiálov za hlavné plnenie by bolo nesprávne, pretože materiály sú len prostriedkom, pomocou ktorého možno vykonávať stavebnú činnosť a ktoré sa v dôsledku ich použitia stávajú súčasťou diela.

54. K rovnakým záverom sa dospeje v prípade odovzdania stavby pevne spojenej so zemou. Odovzdanie stavby predstavuje, ako bolo vysvetlené v bode 50 vyššie, výsledný a vedľajší prvok komplexnejšieho plnenia a k nadobudnutiu vlastníctva objednávateľa k tomuto dielu dochádza zvyčajne, ak je stavba postavená na jeho pozemku, na základe zásady *accessio cedit principali a* nie jej prevodom zo strany dodávateľa.

55. Tieto úvahy samozrejme predpokladajú, že v konkrétnom prípade budú prvok zabezpečenia plnenia v rámci podniku a prvok práce uvedené v bodoch 48, 49 a 52, na ktorých spočíva poskytovanie služieb, prevládať nad prvkom charakterizujúcim dodávku tovarov, ktorý v prejednávanej veci predstavuje dodanie materiálov dodávateľom diela.

56. V prípade, že prevažuje prvok zabezpečenia plnenia v rámci podniku a prvok práce, čo zvyčajne vedie k uzatvoreniu bežného typu zmluvy o dielo, cieľom poskytnutých plnení, ako už bolo naznačené, je činnosť spočívajúca vo vytváraní stavby, ktorej výsledkom je vyhotovenie diela, ktoré predtým neexistovalo; predmetom činnosti je teda najmä *facere*, a len v tomto prípade ide o „stavebné práce“ vo vlastnom zmysle slova.

57. Pokiaľ je však podstatou zmluvy dodávka tovarov, a nie teda stavebná činnosť, ale nadobudnutie vlastníctva, jej predmetom je *dare* a nie *facere*, pričom ide v podstate o prevod, zvyčajne predaj, ktorý nespadá pod kategóriu „stavebných prác“, ale pod kategóriu dodávok tovarov.

58. Určenie, či plnenie predstavuje poskytovanie služieb, alebo dodávku tovarov, je úlohou súdu, ktorý môže použiť viacero kritérií, pokiaľ nebude nijaké z kritérií považovať za hlavné a dôležitejšie ako ostatné, pretože v každom konkrétnom prípade môžu byť významné iné okolnosti, ktoré musia byť predmetom celkového posúdenia.

59. Súd môže napríklad zohľadniť (a) okolnosť, či prevláda prvok práce nad vecným plnením všeobecne tak, že zohľadní cenu použitých materiálov [26], ako aj (b) vôľu zmluvných strán vzhľadom na to, či má byť použitie materiálu iba prostriedkom na vyhotovenie diela a práca má byť cieľom zmluvy (ako v zmluve o dielo) alebo či práca má byť nástrojom slúžiacim na zmenu materiálu na vec a jej nadobudnutie má byť konečným cieľom dohody (čo je typické pre predaj) [27]; súd sa môže takisto zaoberať napríklad aj povinnosťami zmluvných strán a podmienkami plnenia, akými sú doba plnenia, nezávislosť pri zabezpečovaní práce, druhy poskytovaných záruk.

25 — Z opisu obsiahnutého v uznesení, ktorým sa podáva návrh na začatie prejudiciálneho konania, vyplýva, že účastníci konania uzavreli zmluvu o dielo. Z toho dôvodu sa pri tomto skúmaní zameriam na tento typ zmluvy a nie na iné typy, ktoré by mohli prichádzať do úvahy.

26 — Ak by cena použitých materiálov výrazne prekračovala cenu práce a predstavovala by dôležitý prvok plnenia ako celku, nemôže ísť o stavebné práce, ale o predaj týchto materiálov.

27 — Súd posúdi, či predmetom dohody medzi zmluvnými stranami je samotná stavba, alebo stavba, ktorá je výsledkom určitej činnosti; v prvom prípade pôjde o plnenie spočívajúce v *dare*, a v druhom vo *facere*.

60. Súd môže najmä zohľadniť skutočnosť, či má vykonané a dodané dielo jedinečné vlastnosti, a či teda predstavuje *quid novi* (čo je charakteristické pre stavebné práce), alebo či je naopak vyrobené sériovo, ako je tomu v prípade prefabrikovaných výrobkov.

61. K rovnakému záveru ako v bodoch 49 a nasledujúcich možno tiež dospieť aj po preskúmaní znenia šiestej smernice.

62. Po prvé tvrdenie, že „stavebné práce“ patria do kategórie poskytovania služieb, je formálne jasne potvrdené, ako uvádza fínska vláda, v článku 5 ods. 5 písm. b) smernice, ktorý stanovuje, že členské štáty môžu považovať „odovzdanie určitých stavebných prác“ za dodávku tovarov.

63. Ak by totiž zákonodarca považoval „stavebné práce“ za dodávky tovarov a nie za poskytovanie služieb, nemal by nijaký dôvod na to, aby priznával členským štátom možnosť považovať „odovzdanie určitých stavebných prác“ za dodávku tovarov.

64. Pokiaľ by sa zákonodarca naopak domnieval, že tieto plnenia možno považovať raz za dodávky tovarov a inokedy za poskytovanie služieb [28], potom by mal logicky stanoviť, že členské štáty môžu vo všeobecnosti považovať uvedené práce za dodávky tovarov alebo za poskytovanie služieb, čo však neurobil.

65. Nemožno teda súhlasiť s tvrdením nemeckej vlády, že článok 5 ods. 5 šiestej smernice sa s odkazom na „odovzdanie určitých stavebných prác“ vzťahuje len na tie stavebné práce, ktoré nespadajú pod dodávky tovarov podľa šiestej smernice.

66. Toto tvrdenie sa totiž zakladá na domnienke, že podľa všeobecného ustanovenia článku 5 ods. 1 sú stavebné práce zvyčajne vzhľadom na ich povahu dodávkami tovarov, ktorá bez ohľadu na pripomienky uvedené vyššie nezohľadňuje skutočnosť, že jediným dôvodom zavedenia ustanovenia, akým je ustanovenie článku 5 ods. 5 písm. b), je naopak, ako je uvedené v bodoch 62 až 64, to, že „stavebné práce“ [29] sa v rámci šiestej smernice považujú za poskytovanie služieb. [30]

67. Navyše v prípadoch, v ktorých chcel zákonodarca Únie v rámci šiestej smernice osobitne odkázať na prípad odovzdania novovyhotovených stavebných diel (ako je tomu v prejednávanej veci), vyjadril sa v tomto zmysle výslovne tak, ako napríklad v článku 4 ods. 3 písm. a), v ktorom sa stanovuje, že členské štáty môžu považovať za osobu podliehajúcu dani kohokoľvek, kto na príležitostnom základe realizuje „a) poskytovanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých tieto budovy stoja, pred ich prvým obsadením...“ [31].

28 — Čo by samozrejme muselo byť určené na základe individuálneho posúdenia každého konkrétneho prípadu.

29 — A teda aj „stavebné práce“ podľa rozhodnutia 2004/290, ktoré sa považujú za „stavebné práce“ v zmysle uvedenom v bode 43.

30 — Zavedenie ustanovenia článku 5 ods. 5 písm. b) je odôvodnené tým, že „stavebné práce“ sa často vyznačujú tým, že ich zabezpečuje podnik zameraný na poskytovanie služieb, s ktorým sa najmä v odvetví stavebníctva spája dodanie materiálov a dodanie diela, ktoré môže alebo nemusí byť pevne spojené so zemou. Je teda logické, že členským štátom bola priznaná možnosť považovať tieto plnenia zložené z viacerých plnení za dodávky tovarov, ktoré by v prípade, že by boli posudzované ako jedno plnenie, museli byť poskytovaním služieb.

31 — Tento článok používajúci výraz pred prvým obsadením sa totiž vzťahuje na nové stavebné diela: pozri rozsudok z 8. júla 1986, Kerrutt (73/85, Zb. s. 2219, bod 16).

68. Naopak, v prípade, keď k zdaneniu dochádza v dôsledku plnenia na základe zmluvy, o akú ide v prejednávanej veci, dodanie diela sa neposudzuje samostatne, ale ako vedľajší prvok komplexnejšieho a zložitejšieho plnenia, ktoré spĺňa znaky poskytovania služieb, a v tomto prípade je v šiestej smernici namiesto pojmu „dodávka“ použitý pojem „odovzdanie“ [ako v článku 5 ods. 5 písm. b)].[32]

69. Rovnaký záver, že stavebné práce sa považujú za poskytovanie služieb, vyplýva aj zo znenia ďalších dvoch smerníc Rady v oblasti DPH, a to smernice 2006/69 a 2006/112.

70. Prvá uvedená smernica v článku 1 ods. 7 stanovuje, že v článku 21 ods. 2 v znení ustanovenom v článku 28g sa dopĺňa toto písmeno: „c) pri dodávaní tovaru alebo poskytovaní služieb uvedených nižšie členské štáty môžu ustanoviť, že osobou povinnou platiť daň je zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tento tovar alebo poskytnuté tieto služby: i) poskytovanie stavebných prác [33] vrátane opravárskych, čistiacich, údržbárskych, prestavbových a demolačných služieb týkajúcich sa nehnuteľného majetku, ako aj dodanie stavebných prác považovaných za dodanie tovaru podľa článku 5 ods. 5“.

71. Druhá uvedená smernica v článku 199 stanovuje, že „členské štáty môžu stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, ktorej bola vykonaná ktorákoľvek z týchto dodávok: a) poskytovanie stavebných prác[34] vrátane opravárenských, čistiacich, údržbárskych, prestavbových a demolačných služieb týkajúcich sa nehnuteľného majetku, ako aj odovzdanie stavebných prác považované za dodanie tovaru podľa článku 14 ods. 3“.

72. Zastávam rovnaký názor ako vnútroštátny súd[35], že aj keď boli tieto dve smernice prijaté po šiestej smernici a neupravujú prípad, o ktorý ide v prejednávanej veci, rozhodnutie vložiť popri plneniach osobitne uvedených v bodoch 70 a 71 výslovný odkaz na odovzdanie stavebných prác považovaných členskými štátmi za dodávky tovarov podľa článku 5 ods. 5 šiestej smernice a článku 14 ods. 3 smernice 2006/112[36] svedčí o tom, že právo Únie považuje stavebné práce za poskytovanie služieb.

73. Povaha stavebných prác ako poskytovania služieb vyplýva napokon aj z článku 2 rozhodnutia 2004/290, ktorý pri stanovení dvoch prípadov uvedených v bodoch 1 a 2, v ktorých možno za osobu, ktorá je povinná platiť DPH, určiť príjemcu dodávky tovarov a služieb, uvádza stavebné práce v bode 1 spolu so službami čistenia budov a nie v bode 2 popri dodávke nehnuteľného majetku zdaniteľnej osobe podľa článku 13 časti B písm. g) a h) šiestej smernice.

32 — Tento terminologický rozdiel sa objavuje vo viacerých jazykových zneniach šiestej smernice, a to francúzskom, kde sa hovorí o „livraison d'un bâtiment“ [článok 4 ods. 3 písm. a)] a o „délivrance de certains travaux immobiliers“ [článok 5 ods. 5 písm. b)], anglickom, ktoré rozlišuje medzi „supply before first occupation of buildings“ [článok 4 ods. 3 písm. a)] a „the handing over of certain works of construction“ [článok 5 ods. 5 písm. b)], nemeckom, ktoré používa výrazy „die Lieferung von Gebäuden“ [článok 4 ods. 3 písm. a)] a „die Ablieferung bestimmter Bauleistungen“ [článok 5 ods. 5 písm. b)], holandskom, ktoré sa zmieňuje o „de levering van een gebouw“ [článok 4 ods. 3 písm. a)] a o „de oplevering van een werk in onroerende staat“ [článok 5 ods. 5 písm. b)], a v talianskom, ktoré stavia oproti sebe „la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato“ [článok 4 ods. 3 písm. a)] a „la consegna di taluni lavori immobiliari“ [článok 5 ods. 5 písm. b)].

33 — V anglickom a vo francúzskom znení sú použité výrazy work a travaux a v nemeckom výraz Bauleistungen.

34 — Aj v tomto prípade sú v anglickom a vo francúzskom znení použité výrazy work a travaux a v nemeckom výraz Bauleistungen.

35 — Bod b) písm. cc) odôvodnenia uznesenia, ktorým sa podáva návrh na začatie prejudiciálneho konania týkajúci sa prvej prejudiciálnej otázky.

36 — Ktoré by v prípade neexistencie tohto výslovného odkazu boli poskytovaním služieb.

74. Stavebné práce boli teda uvedené v prvom bode článku 2 rozhodnutia 2004/290 týkajúcom sa služieb (čo vyplýva z odkazu na služby čistenia budov) ako plnenia považované za služby, zatiaľ čo dodávky, v prípade ktorých sa povoľuje použitie požadovanej odchýlky, boli uvedené v druhom bode tohto článku.[37]

75. Rovnaké závery vyplývajú aj z pracovného dokumentu Komisie z 10. júna 2004[38], ktorý, ako priznáva Komisia[39], vytvoril základ pre diskusie vedúce k zmene šiestej smernice s cieľom zjednodušiť vyberanie DPH a bojovať proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani a zrušiť rozhodnutie, ktoré je predmetom tohto sporu.

76. Komisia v bode 4.1 tohto dokumentu uvádza, že dotknuté práce (Arbeiten) sa v zásade považujú výlučne za poskytovanie služieb[40] a že členské štáty, ktoré uplatnili článok 5 ods. 5 šiestej smernice by mali do tejto kategórie zahrnúť aj tie poskytovania služieb, ktoré považovali za dodávky tovarov[41].

77. V bode 4.1 uvedeného pracovného dokumentu je ďalej uvedený aj výpočet odchýlok zo systému určovania zdaniteľnej osoby stanoveného šiestou smernicou, ktoré boli v minulosti povolené Radou (ako v prejednávanej veci) niektorým členským štátom na základe ich žiadosti o povolenie ustanoviť príjemcu plnenia za osobu povinnú platiť daň z pridanej hodnoty, spomedzi ktorých je významná najmä odchýlka povolená v Rakúsku rozhodnutím 2002/880/ES[42].

78. Táto posledná uvedená odchýlka, na ktorú sa odkazuje v druhom odôvodnení rozhodnutia 2004/290, sa totiž týka aj stavebných prác (Bauarbeiten) a medzi tieto práce sú zahrnuté plnenia vymenované v uvedenom pracovnom dokumente, pri ktorých zjavne prevláda prvok poskytovania služieb z dôvodu, že sa plnenie zabezpečuje v rámci podniku, ako v prípade prác v odvetví stavebníctva, spracovania kovov alebo v lodiarskom odvetví, pri ktorých subdodávateľ poskytol pracovnú silu generálnemu dodávateľovi, inému subdodávateľovi alebo vo všeobecnosti podnikateľovi, ktorý sám vykonáva stavebné práce.

79. Ďalší argument podporujúci tvrdenie, že stavebné práce sú poskytovaním služieb, vyplýva z druhej smernice a z návrhu šiestej smernice citovaných v bodoch 40 a 41.

80. Je totiž zrejmé, že v priebehu prípravných prác boli stavebné práce zahrnuté do článku 5 písm. e) ako dodávky tovarov v súlade s riešením prijatým už v druhej smernici [článok 5 ods. 2 písm. e)], ktoré však pri schvaľovaní šiestej smernice nebolo do tejto smernice prevzaté.

81. To sa dá vysvetliť tým, že zákonodarca nemal v tom čase nijaké pochybnosti v súvislosti s predmetnou otázkou a celkom vedome sa rozhodol zmeniť svoje prechádzajúce smerovanie vyjadrené v druhej smernici, podľa ktorej sa „stavebné práce“ považovali za dodávky tovarov.

37 — Nemecká vláda tvrdí, že článok 2 rozhodnutia 2004/290 sa v skutočnosti nedá vykladať v takomto zmysle, pretože článok 1, ktorý mu predchádza, odkazuje všeobecne a bez stanovenia obmedzení na dodávky tovarov a poskytovanie služieb uvedené v článku 2 tohto rozhodnutia. Poznamenávam, že článok 2 len spresňuje článok 1 tak, že v bodoch 1 a 2 detailne špecifikuje dodávky tovarov a poskytovanie služieb, ktoré sú predmetom prejednávanej odchýlky. Medzi článkom 2 a článkom 1, ktorý sa naopak zmieňuje o dotknutých dvoch všeobecných kategóriách abstraktne, je tak zachovaný súlad. Takisto nemožno súhlasiť s tým, ako si táto vláda vysvetľuje to, že pracovná skupina Rady, ktorá sa zaoberala rozhodnutím 2004/290, nezahrnula počas procesu prijímania tohto rozhodnutia do jeho článku 1 len výraz služby, ale aj výraz tovary. To sa vysvetľuje totiž tým, že v článku 2 bode 2 sa uvádzajú plnenia, ktoré možno považovať za dodávky tovarov.

38 — Príloha č. 1 Komisie.

39 — Strana 4 pripomienok Komisie.

40 — Grundsätzlich nur Dienstleistungen gemeint sind.

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

42 — Ú. v. ES L 306, s. 24. Ide o rozhodnutie Rady z 5. novembra 2002, ktorým sa Rakúsku povoľuje uplatňovanie opatrenia odchylne od článku 21 šiestej smernice 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu.

82. To, že stavebné práce sa majú považovať za poskytovanie služieb, je potvrdené aj v návrhoch, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 6. apríla 1995 vo veci C-291/92 [43], podľa ktorého „právo členských štátov kvalifikovať stavebné práce uskutočnené podnikateľom na pozemku, ktorý mu nepatrí ako dodávku tovarov (namiesto poskytovania služieb) vyplýva z osobitného ustanovenia článku 5 ods. 5 písm. b)“, a preto keby toto ustanovenie neexistovalo a nebolo by použité, stavebné práce by boli vždy poskytovaním služieb.

83. Napokon uvádzam, hoci si uvedomujem, že toto tvrdenie nemá na účely odpovede na prejudiciálnu otázku nijaký rozhodujúci význam, že stavebné práce sú v zásade v mnohých [44] členských štátoch [45] poskytovaním služieb.

84. Z toho vyplýva, že stavebné práce v zmysle článku 5 ods. 5 šiestej smernice a v zmysle článku 2 ods. 1 rozhodnutia 2004/290 treba so zreteľom na vyššie uvedené úvahy, a najmä z dôvodu prevahy prvku zabezpečenia plnenia v rámci podniku a prvku práce nad prvkom dodania materiálov (pozri body 55 až 57) považovať za poskytovanie služieb.

85. Nemecká vláda, ktorú podporila aj Komisia, tvrdí, že stavebné práce, ktorých sa týka rozhodnutie 2004/290, možno skutočne považovať buď za dodávky tovarov, alebo za poskytovanie služieb, a že keby sa považovali výlučne za poskytovanie služieb, malo by to za následok stratu akéhokoľvek potrebného účinku rozhodnutia 2004/290, pretože na mnohé z predmetných prác, ktoré by boli dodávkami tovarov, by sa povolená odchýlka nevzťahovala. Tak by bol teda ohrozený cieľ tohto rozhodnutia, to znamená predchádzanie daňovým únikom (napríklad nečestní podnikatelia by tým, že by plnenie vykázali ako dodávku tovarov, mohli neuplatniť prenesenie daňovej povinnosti). [46]

86. Domnievam sa, že v súvislosti s uvedeným tvrdením je vhodné uviesť niekoľko úvah o nemeckej právnej úprave v danej oblasti a o príslušnej judikatúre.

87. Podľa ustanovenia § 3 ods. 4 UStG sa dotknuté plnenia musia považovať za dodávky tovarov, ak podnikateľ použil pri plnení materiály, ktoré si sám zaobstaral a nejde pritom iba o prísady alebo podobné vedľajšie veci.

88. V praxi to znamená, že rozdiel medzi dodávkami tovarov a poskytovaním služieb je založený na tom, že dodanie materiálov stavebníkom má charakter hlavného plnenia a nie vedľajšieho a nemecká judikatúra vyložila toto ustanovenie tak, že keď podnikateľ použije pri výstavbe budovy na pozemku, ktorý mu nepatrí materiál, ktorý si sám zaobstaral, ide o dodávku tovarov.

43 — Bod 15 druhých návrhov predniesených vo veci Armbrecht, v ktorej bol vyhlásený rozsudok zo 4. októbra 1995 (Zb. s. I-2775).

44 — Napríklad v Bulharsku, Fínsku, Francúzsku, Taliansku, Poľsku, Spojenom kráľovstve, Rumunsku a vo Švédsku. Naopak, Holandsko a Maďarsko využili možnosť považovať tieto práce za dodávky tovarov, ktorá je výslovne stanovená v šiestej smernici [článok 5 ods. 5 písm. b)] a potvrdená v smernici 2006/112 (článok 14 ods. 3); Španielsko tým, že stavebné práce považuje za poskytovanie služieb, ak cena použitých materiálov nepresahuje hranicu 33 % zákonom stanoveného základu dane, takisto využilo možnosť uvedenú v článku 14 ods. 3 smernice 2006/112. Voľba Holandska, Maďarska a Španielska využiť možnosť stanovenú v článku 5 ods. 5 písm. b) šiestej smernice a v článku 14 ods. 3 smernice 2006/112 na účely kvalifikácie stavebných prác ako dodávok tovarov svedčí o tom, že aj v týchto štátoch sa uvedené operácie, bez uplatnenia tejto odchýlky, považujú za poskytovanie služieb.

45 — Zjavne iné smerovanie sleduje Írsko, Grécko, Portugalsko a Slovensko. Írsko uplatňuje takzvané pravidlo 2/3, podľa ktorého sa plnenie v prípade, že cena dodaných tovarov stanovená na základe dohody o poskytovaní služieb predstavuje viac ako 2/3 celkovej ceny dohodnutej služby, považuje na účely DPH za dodávku tovarov. Grécko považuje stavebné práce poskytnuté na základe zmluvy o dielo za dodávku tovarov. Portugalsko zas považuje dotknuté plnenie za dodávku tovarov vtedy, keď stavebná firma dodá všetky materiály, a teda keď je množstvo materiálov, ktoré dodal objednávateľ, zanedbateľné. Nakoniec Slovensko považuje stavebné práce za poskytovanie služieb, no odlišuje ich od dodania diela alebo jeho časti na základe zmluvy o dodaní diela alebo podobnej zmluvy, a teda od prípadu, keď podnikateľ dodá stavbu ako celok a nie osobitné služby. Spomedzi týchto riešení v podstate jedine slovenské riešenie využíva možnosť uplatniť v rámci systému, podľa ktorého sú uvedené práce poskytovaním služieb, odchýlku podľa článku 5 ods. 5 šiestej smernice a článku 14 ods. 3 smernice 2006/112, írske a portugalské riešenia zavádzajú rozlišovacie kritérium založené na automatickom posúdení plnenia ako dodávky tovarov alebo ako poskytovania služieb v závislosti od existencie jediného relevantného prvku (cena tovarov), ktorým sa budem zaoberať neskôr v bodoch 92 až 94, a jedine Grécko uplatňuje iné riešenie, ako je riešenie vyplývajúce zo smerníc v danej oblasti.

46 — Treba tiež uviesť, že nemecká vláda ani Komisia neuviedli konkrétne prípady stavebných prác, ktoré by sa mali považovať vzhľadom na ich povahu za dodávky tovarov (okrem prípadu týkajúceho sa prejednávanej veci).

89. To vysvetľuje, prečo má nemecká vláda sklon domnievať sa, že výklad, podľa ktorého sa rozhodnutie 2004/290 vzťahuje len na poskytovanie služieb, má za následok vylúčenie mnohých plnení v oblasti stavebníctva z jeho pôsobnosti.

90. V prvom rade je potrebné zopakovať závery uvedené v bodoch 48 a nasledujúcich, a teda že stavebné práce sú poskytovaním služieb, pretože sú plneniami, ktorých vykonanie je zabezpečené v rámci podniku a ktoré sú v každom prípade charakterizované prevahou prvku práce, pričom ich cieľom nie je dodávka tovarov, ale vykonávanie stavebnej činnosti (v prejednávanej veci).

91. Tento záver predpokladá, aby prvky charakterizujúce poskytovanie služieb skutočne prevládali nad prvkami typickými pre dodávku tovarov, pretože v opačnom prípade by nešlo o stavebné práce, ale o dodávku tovarov.

92. Otázka položená vnútroštátnym súdom súvisí s tým, že v nemeckom práve, ako to vyplýva z uvedenej právnej úpravy a z judikatúry, sa na účely posúdenia, či je plnenie stavebnou prácou, čiže poskytovaním služieb, alebo dodávkou tovarov, nezohľadňujú všetky okolnosti každého jednotlivého prípadu. Naopak, podľa zákona je rozhodujúci výlučne význam materiálov a okolnosť, že ich dodáva stavebník a podľa judikatúry sa plnenia, akým je plnenie v prejednávanej veci, automaticky bez zohľadnenia akýchkoľvek ďalších kritérií považujú za dodávky tovarov len preto, že dodávateľ použil vlastné materiály.

93. Táto právna úprava a judikatúra sú v rozpore aj s judikatúrou Súdneho dvora uvedenou v bode 31 a v poznámkach pod čiarou 11 a 12, pretože podľa nich sa pri rozlišovaní medzi poskytovaním služieb a dodávkami tovarov nezohľadňujú konkrétne všetky existujúce prvky a nezisťuje sa, ktoré z nich sú v danom prípade prevládajúce a ktoré vedľajšie, ale pre ich posúdenie je rozhodujúce výlučne to, či staviteľ použil vlastné materiály.

94. Vnútroštátny zákonodarca je síce oprávnený stanoviť kritériá, ktoré má súd použiť na účely rozlíšenia medzi dodávkami tovarov a poskytovaním služieb, nemôže však stanoviť iba jedno kritérium a tieto plnenia nemôžu byť automaticky posúdené ako dodávky tovarov alebo ako poskytovanie služieb v závislosti od existencie jediného osobitného prvku bez akéhokoľvek posúdenia ostatných okolností prejednávanej veci.

95. Konštatovanie v prejednávanej veci, že stavebné práce sú poskytovaním služieb, nemá teda za následok pozbavenie rozhodnutia 2004/290 jeho potrebného účinku z dôvodu, že tieto práce sa týkajú všetkých stavebných činností, ktorých výsledkom je odovzdanie stavebného diela, ktoré majú vyššie uvedené znaky, a teda každého komplexného plnenia, akým je plnenie v prejednávanej veci[47], v súvislosti s ktorým môže vzniknúť problém týkajúci sa daňového úniku.[48]

96. Naopak, problém daňového úniku môže vzniknúť v súvislosti s tvrdením nemeckej vlády a Komisie týkajúcim sa obmedzenej pôsobnosti tejto odchylnej právnej úpravy.

97. Článok 199 smernice 2006/112, ktorý v súčasnosti upravuje mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, totiž výslovne stanovuje, že uvedený systém sa uplatňuje na plnenia v oblasti stavebníctva týkajúce sa nehnuteľného majetku, ku ktorým sa pristupuje rovnako ako k dodávkam stavebných prác považovaných za dodanie tovaru podľa článku 14 ods. 3 (podľa článku 5 ods. 5 šiestej smernice).

47 — Ktoré na základe posúdenia zohľadňujúceho iba prvky vyplývajúce z uznesenia, ktorým sa podáva návrh na začatie prejudiciálneho konania, spadá zrejme pod poskytovanie služieb, pretože na prvý pohľad ide o zákazku, ktorej predmetom je zhotovenie jedinečnej stavby.

48 — Nesúhlasím s Komisiou, ktorá tvrdí, že medzi stavebné práce patria plnenia považované podľa definícií šiestej smernice za dodávky tovarov, pretože vychádza z predpokladu, ktorý treba zamietnuť, že plnenia, akým je plnenie v prejednávanej veci, sú vždy dodávkami tovarov.

98. Preto ak by sa výstavba budov a iné podobné plnenia považovali v Nemecku za dodávky tovarov, v súčasnosti by sa na nich vzhľadom na tento jasný ukazovateľ, že uvedené plnenia sú poskytovaním služieb, ako už bolo uvedené v bode 72, nemohol vzťahovať mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, a tak by bol ohrozený cieľ boja proti daňovým únikom. [49]

99. So zreteľom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú prejudiciálnu otázku takto:

— pojem stavebné práce v zmysle článku 2 ods. 1 rozhodnutia 2004/290/ES zahŕňa iba poskytovanie služieb, a to najmä preto, že prevažuje prvok zabezpečenia plnenia v rámci podniku a prvok práce nad prvkom dodania materiálov,

— pri posúdení, či je plnenie stavebnými prácami, a teda poskytovaním služieb, alebo či je dodávkou tovarov, je súd povinný zohľadniť všetky okolnosti prejednávanej veci,

— právo Únie bráni vnútroštátnej právnej úprave a judikatúre, ktoré na účely predmetného rozlíšenia pripisujú rozhodujúci význam iba jednému prvku, najmä okolnosti, že stavebník dodal vlastné materiály, a podľa ktorých sa plnenia automaticky posudzujú ako poskytovane služieb alebo dodávky tovarov v závislosti od existencie tohto prvku,

— vnútroštátny zákonodarca je síce oprávnený stanoviť kritériá, ktoré má súd použiť na účely rozlíšenia medzi dodávkami tovarov a poskytovaním služieb, nemôže však obmedziť jeho právomoc, aby o tom, či ide o dodávky tovarov, alebo o poskytovanie služieb, rozhodol na základe posúdenia všetkých okolností konkrétneho prípadu.

100. Vzhľadom na odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku nie je potrebné preskúmať druhú, tretiu a štvrtú otázku, ktoré vnútroštátny súd položil len pre prípad, že by pojem stavebné práce zahŕňal aj dodávky.

VI – O časovom obmedzení účinkov rozsudku

101. Nemecká vláda požiadala Súdny dvor, aby v prípade, že bude považovať predmetnú vnútroštátnu právnu úpravu, o ktorej sa vnútroštátne orgány, ako aj dotknuté hospodárske subjekty v každom prípade v dobrej viere domnievali, že je v súlade s právom Únie, za nezlučiteľnú s článkom 2 ods. 1 rozhodnutia 2004/290, obmedzil časové účinky svojho rozsudku, ktorý by mal v opačnom prípade vážne ekonomické dôsledky na rozpočet Nemecka.

102. V tejto súvislosti uvádzam, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora môže Súdny dvor iba úplne výnimočne pri uplatňovaní všeobecnej zásady právnej istoty obsiahnutej v právnom poriadku Únie pristúpiť k obmedzeniu možnosti všetkých dotknutých osôb dovolávať sa ustanovenia tak, ako ho vyložil, vzhľadom na spochybnenie právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere. K takému obmedzeniu môže dôjsť iba vtedy, ak sú splnené dve podstatné kritériá, a to „dobrá viera dotknutých osôb a riziko vážnych ťažkostí“ [50].

49 — K tomuto treba zopakovať, že nemožno súhlasiť s tvrdením nemeckej vlády, že v každom prípade existujú dodávky tovarov, ktoré nie sú dodávkami tovarov podľa článku 14 ods. 3, pritom sú však stavebnými prácami. Ak by bolo toto tvrdenie dôvodné, výslovný odkaz na tento posledný článok obsiahnutý v článku 199 smernice 2006/112 by bol totiž bezpredmetný.

50 — Rozsudky z 3. júna 2010, Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv (C-2/09, Zb. s. I-4939, bod 50); z 10. januára 2006, Skov a Bilka (C-402/03, Zb. s. I-199, bod 51),a z 28. septembra 1994, Vroege (C-57/93, Zb. s. I-4541, bod 21).

103. Súdny dvor sa len výnimočne, „za presne stanovených okolností uchyľoval k takémuto riešeniu, a to jednak, keď existovalo riziko vážnych ekonomických dôsledkov, predovšetkým vzhľadom na veľký počet právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere na základe právnej úpravy, ktorá sa oprávnene považovala za platnú, a jednak, pokiaľ sa javilo, že jednotlivci a vnútroštátne orgány boli nabádaní k správaniu, ktoré nie je v súlade s právnou úpravou Únie z dôvodu vážnej a objektívnej neistoty týkajúcej sa dosahu ustanovení Únie, ku ktorej prípadne prispelo i správanie iných členských štátov alebo Komisie“ [51].

104. Navyše podľa ustálenej judikatúry finančné dôsledky, ktoré môžu pre členský štát vyplynúť z rozsudku vydaného v prejudiciálnom konaní, neodôvodňujú samy osebe obmedzenie časovej účinnosti tohto rozsudku. [52]

105. V tejto súvislosti sa po prvé domnievam, že uvedený rozsudok nebude mať také ekonomické dôsledky, o ktorých sa zmieňuje nemecká vláda vo svojich pripomienkach, alebo že prinajmenšom nebudú mať taký rozsah, ako ho opisuje nemecká vláda; na plnenia, akým je plnenie v prejednávanej veci, sa musí totiž ako na stavebné práce [53], ktoré sú poskytovaním služieb, všeobecne vzťahovať rozhodnutie 2004/290, na základe ktorého sa uplatní systém prenesenia daňovej povinnosti. Fínska vláda zdôraznila, že v každom prípade existujú zriedkavé prípady, keď je možné požadovať z dôvodu nemožnosti následného využitia prenesenia daňovej povinnosti, aby daň zaplatil poskytovateľ služby, a uviedla, že by v prípade, keby daň nezaplatil ani príjemca plnenia a následne by ju neodviedla ani osoba, ktorá poskytla plnenie, vznikla medzera v zdaňovaní, pretože toto plnenie by nebolo zdanené a dotknuté osoby by tak využívali neoprávnenú výhodu. [54]

106. Vzhľadom na vyššie uvedené doplňujúce úvahy ďalej uvádzam, že v tomto prípade nemožno podľa mňa hovoriť o dobrej viere orgánov a dotknutých hospodárskych subjektov, pretože už z rozhodnutia Rady 2002/880 týkajúceho sa Rakúska (na ktoré výslovne odkazuje rozhodnutie 2004/290) [55] vyplývalo, na aké plnenia sa vzťahuje, a z ich opisu bolo zrejmé, že sa týkalo poskytovania služieb.

107. Treba náležite zohľadniť aj pracovný dokument Komisie z 10. júna 2004 (bod 75 návrhov), aj keď bol prijatý až po predmetnom rozhodnutí [56], v ktorom Komisia vysvetľuje, že dotknuté práce sú v zásade poskytovaním služieb.

108. To, že sa stavebné práce nemohli považovať za dodávky tovarov, vyplývalo jasne aj zo znenia článku 5 ods. 5 šiestej smernice, najmä vzhľadom na skutočnosť, že vyššie uvedené ustanovenie druhej smernice a návrhu šiestej smernice, podľa ktorého sa uvedené práce považovali za dodávky tovarov, nebolo prevzaté do šiestej smernice.

109. Preto sa domnievam, že neexistujú závažné dôvody, pre ktoré by mal Súdny dvor časovo obmedziť účinky svojho rozhodnutia.

51 — Rozsudok z 27. apríla 2006, Richards (C-423/04, Zb. s. I-3585, bod 42).

52 — Rozsudky Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv, už citovaný v poznámke pod čiarou 50, bod 52, a z 15. marca 2005, Bidar (C-209/03, Zb. s. I-2119, bod 68).

53 — Aj keď síce existuje možnosť, že súd po preskúmaní všetkých okolností prípadu nebude považovať plnenie za stavebné práce, domnievam sa však, že na plnenia, ktoré už podliehajú preneseniu daňovej povinnosti, sa skoro vo všetkých prípadoch bude tento mechanizmus uplatňovať aj naďalej a že sa nebude požadovať dodatočné vymáhanie dane.

54 — Nemyslím si, že poskytovatelia služieb utrpia škody tak, ako to uvádza nemecká vláda. Uvádzam, že aj keď je táto možnosť čisto teoretická, v každom prípade možno uplatniť obvyklý režim DPH, ktorému zvyčajne podliehajú podnikatelia. O prípadných sporoch medzi účastníkmi by tak bez problémov a bez dôsledkov pre štátnu pokladnicu mohol rozhodnúť súd.

55 — Pozri body 77 a 78.

56 — Rozhodnutie 2004/290 je z 30. marca 2004.

VII – Návrh

110. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na otázky, ktoré položil Bundesfinanzhof, odpovedal takto:

1. Pojem stavebné práce v zmysle článku 2 ods. 1 rozhodnutia 2004/290/ES zahŕňa iba poskytovanie služieb, a to najmä preto, že prevažuje prvok zabezpečenia plnenia v rámci podniku a prvok práce nad prvkom dodania materiálov.

2. Pri posúdení, či je plnenie stavebnými prácami, a teda poskytovaním služieb, alebo či je dodávkou tovarov, je súd povinný zohľadniť všetky okolnosti prejednávanej veci.

3. Právo Únie bráni vnútroštátnej právnej úprave a judikatúre, ktoré na účely predmetného rozlíšenia pripisujú rozhodujúci význam iba jednému prvku, najmä okolnosti, že stavebník dodal vlastné materiály, a podľa ktorých sa plnenia automaticky posudzujú ako poskytovane služieb alebo dodávky tovarov v závislosti od existencie tohto prvku.

4. Vnútroštátny zákonodarca je síce oprávnený stanoviť kritériá, ktoré má súd použiť na účely rozlíšenia medzi dodávkami tovarov a poskytovaním služieb, nemôže však obmedziť jeho právomoc, aby o tom, či ide o dodávky tovarov, alebo o poskytovanie služieb, rozhodol na základe posúdenia všetkých okolností konkrétneho prípadu.