Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
PAOLA MENGOZZIJA,
predstavljeni 12. septembra 2012 [1]

Zadeva C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
proti
Finanzamt Lüdenscheid

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Zvezna republika Nemčija))

„Obdavčenje — Davek na dodano vrednost — Pravica države članice, ki lahko uveljavi odstopanje, da ga le delno uporabi — Pojem ‚gradbena dela'"

I – Uvod

1. V obravnavanem postopku Bundesfinanzhof Zvezne republike Nemčije naslavlja na Sodišče predlog za sprejetje predhodne odločbe v zvezi z razlago Odločbe Sveta z dne 30. marca 2004 o dovoljenju Nemčiji, da uporabi ukrep z odstopanjem od člena 21 Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (2004/290/ES). [2]

II – Pravni okvir

A – *Pravo Unije*

2. Člen 1 Odločbe 2004/290 določa:

„Z odstopanjem od člena 21(1)(a) Direktive 77/388/EGS, v različici člena 28g te direktive, se Zvezni republiki Nemčiji s 1. aprilom 2004 dovoli, da za zavezance za plačilo davka na dodano vrednost določi prejemnike dobav blaga in opravljenih storitev, navedenih v členu 2 te odločbe".

3. Člen 2 Odločbe 2004/290 določa:

„Prejemnika blaga ali opravljenih storitev je mogoče določiti za zavezanca za plačilo davka na dodano vrednost v teh primerih:

1. pri opravljanju storitev čiščenja stavb davčnemu zavezancu, razen če prejemnik storitve izključno ne oddaja več kot dve stanovanji, ali pri opravljanju gradbenih del davčnemu zavezancu;

2. pri dobavi zemljišč davčnemu zavezancu v skladu s členom 13(B)(g) in (h), če se je dobavitelj odločil za obdavčitev dobave".

1 — Jezik izvirnika: italijanščina.

2 — UL L 94, str. 59.

4. Člen 2 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS [3] z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero v različici, ki se uporablja v tem postopku, določa:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga“.

5. Člen 5(1) in (5) Direktive 77/388 v različici, ki se uporablja v tem postopku, določa:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

[…]

5. Države članice lahko za dobavo v smislu odstavka 1 štejejo predajo določenih gradbenih del.“

6. Člen 6 Direktive 77/388 v različici, ki se uporablja v tem postopku, določa:

„Opravljanje storitev

1. ‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.

[…]“.

7. Člen 1(7) Direktive Sveta 2006/69/ES z dne 24. julija 2006 o spremembah Direktive 77/388/EGS v zvezi z nekaterimi ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka na dodano vrednost in za pomoč pri preprečevanju davčne utaje ali izogibanja davku ter o razveljavitvi nekaterih odločb o odobritvi odstopanj [4] določa:

„7. V členu 21(2) v različici, določeni v členu 28g, se doda naslednja točka:

‚(c) Če se opravijo naslednje dobave blaga ali storitev, lahko države članice določijo, da je davčni zavezanec dolžan plačati davek:

(i) gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z zemljišči, kot tudi predaja gradbenih del, ki šteje za dobavo blaga na podlagi člena 5(5);

[…]‘“.

3 — UL L 145, str. 1.

4 — UL L 221, str. 9.

8. Člen 199 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [5] določa:

„1. Države članice lahko določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, za katerega se opravi katera koli izmed naslednjih storitev:

(a) gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami, kot tudi predaja gradbenih del, ki velja za dobavo blaga v skladu s členom 14(3);

[…]“.

B – *Nacionalno pravo*

9. Člen 3(1), (4) in (9) *Umsatzsteuergesetz* 2005 (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG) določa:

„1. Dobave so storitve podjetja, s katerimi podjetje ali tretja oseba v svojem imenu omogoči stranki ali tretji osebi v njenem imenu, da razpolaga z blagom (prenos pravice do razpolaganja). […]

4. Če je podjetje prevzelo obdelavo ali predelavo blaga in je pri tem uporabilo material, ki ga je sâmo priskrbelo, je storitev treba šteti za dobavo (dobava storitve), če pri materialu ni šlo le za dodatke ali druge pomožne sestavine. To velja tudi, kadar bo blago trajno povezano z zemljiščem in s tlemi. […]

9. Druge storitve so storitve, ki niso dobave. […]“

10. Člen 13a(1), točka 1, UStG v različici, ki velja od 1. aprila 2004, ki temelji na Odločbi 2004/290/ES, določa, da je v primeru iz člena 1(1), točka 1, podjetje zavezano za plačilo davka.

11. Člen 13b(1), točka 4, in 13b(2), drugi odstavek, UStG v različici, ki velja od 1. aprila 2004, določa:

„(1) Obveznost plačila davka nastane ob izdaji računa, vendar najpozneje s potekom koledarskega meseca, ki sledi mesecu, ko je storitev opravljena, za te obdavčljive transakcije: […]

4. dobave storitev in druge storitve, namenjene izdelavi, popravilu, vzdrževanju, spremembi ali odstranitvi objektov, z izjemo storitev načrtovanja in nadzora. […]

(2) […] V primerih, navedenih v odstavku 1, prvi stavek, točka 4, prvi stavek, je zavezanec za davek prejemnik storitve, če je podjetje, ki opravlja storitve v smislu odstavka 1, prvi stavek, točka 4, prvi stavek, UStG […]“.

12. Člen 48(1), tretji odstavek, *Einkommensteuergesetz* (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb) opredeljuje gradbena dela kot:

„[…] vse storitve, namenjene izdelavi, popravilu, vzdrževanju, spremembi ali odstranitvi objektov“.

5 — UL L 347, str. 1.

III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

13. Družba Blv Wohn-und Gewerbebau Gmbh (v nadaljevanju: Blv), ki je vložila tožbo pri nacionalnem sodišču, je podjetje, katerega poslovna dejavnost je pridobivanje, komunalno opremljanje in zazidava zemljišč in jo je treba šteti za podjetje v smislu nemškega zakona o prometnem davku iz leta 2005 in davčnega zavezanca v smislu Direktive 77/388, v različici, ki je veljala v zadevnem letu.

14. Septembra 2004 je družba Blv družbi Rolf & Co. oHG (v nadaljevanju: Rolf & Co.) kot glavnemu izvajalcu zaupala gradnjo stanovanjske hiše s šestimi stanovanji po pavšalni ceni na zemljišču, ki je bilo last družbe Blv.

15. Družba Rolf & Co. je 17. novembra 2005 izdala končni račun brez prikazanega davka na dodano vrednost, na katerem je kot zavezanko za plačilo davka navedla družbo Blv kot prejemnico storitve.

16. Družba Blv je najprej obračunala davek za storitve, ki jih je prejela v davčnem letu 2005, ker je bila v skladu s členom 13b(2), drugi odstavek, UStG v tem primeru zavezanka za davek prejemnica storitve. [6]

17. Nato je družba Blv pri pristojnem organu (Finanzamt Lüdenscheid) zahtevala vračilo plačanega davka in trdila, da se ta določba v obravnavanem primeru ne bi smela uporabiti in da je zato družba Rolf & Co. edina zavezanka za plačilo davka.

18. Ker je ta organ njeno zahtevo zavrnil, se je začel ta postopek, v katerem je Bundesfinanzhof naletelo na težavo pri razlagi Odločbe 2004/290/ES, zaradi česar je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali pojem gradbena dela v smislu člena 2(1) Odločbe 2004/290/ES poleg opravljanja storitev zajema tudi dobave?

2. Če možnost, da se za zavezanca za plačilo davka določi prejemnik storitve, zajema tudi dobave:

   ali sme država članica, ki ji je izdana odločba, to izvajati le delno za določene podskupine, kot so posamezne vrste gradbenih del, in za storitve, opravljene določenim prejemnikom storitev?

3. Če država članica sme določiti podskupine: ali obstajajo omejitve pri določitvi podskupin?

4. Če država članica ne sme določiti podskupin, bodisi na splošno (glej vprašanje 2 zgoraj) ali zaradi neupoštevanih omejitev (glej vprašanje 3 zgoraj):

   (a) kakšne so pravne posledice nedopustne določitve podskupin;

   (b) ali zaradi nedopustne določitve podskupin nacionalnega predpisa ni mogoče uporabiti le v korist posameznega davčnega zavezanca ali pa ga splošno ni mogoče uporabiti?“.

IV – Postopek pred Sodiščem

19. Komisija in nemška ter finska vlada so predložile pisna stališča.

6 — V ureditvi DDV je navadno ponudnik tisti, ki izda račun, in je zavezanec za plačilo davka. Vendar pa se v določenih sektorjih (predvsem v gradbenem sektorju, zlasti v razmerjih med izvajalci in podizvajalci, ker podizvajalci pogosto izdajo račun, a ne obračunajo DDV) vse bolj uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti (reverse charge), v skladu s katerim je prejemnik storitve zavezanec za DDV (v obravnavanem primeru je to izvajalec). Člen 27 Šeste direktive dopušča Svetu, da državam članicam dovoli odstopanje od te direktive zaradi poenostavitve postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje davčnih utaj. Odločba 2004/290 Nemčiji omogoča, da uporabi zgoraj navedeni mehanizem, ki odstopa od določb Šeste direktive, v skladu s katero je zavezanec za davek oseba, ki opravlja storitev.

V – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

20. Bundesfinanzhof s prvim vprašanjem za predhodno odločanje sprašuje, ali pojem gradbena dela v smislu člena 2(1) Odločbe 2004/290 poleg opravljanja storitev zajema tudi dobave.

21. Predložitveno sodišče meni, da je pomen tega vprašanja odvisen od okoliščine, da v skladu z nemško zakonodajo in nemško sodno prakso zadevna transakcija (gradnja hiše na tujem zemljišču, ki jo opravi podjetje, ki uporabi svoj material) pomeni dobavo blaga. V skladu z nemškim pravom se v obravnavanem primeru uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti, na podlagi katerega je davčni zavezanec prejemnik storitve (v tem primeru družba Blv) in ne subjekt, ki storitev opravlja (v tem primeru družba Rolf & Co.).

22. Dalje predložitveno sodišče meni, da ta mehanizem odstopa od Šeste direktive (ki določa, da je davčni zavezanec subjekt, ki opravlja storitev) in ga je zato mogoče uporabiti le, če se uporabi Odločba 2004/290, s katero je bilo Nemčiji v smislu člena 27 te direktive izrecno dovoljeno, da uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti, če so gradbena dela opravljena za davčnega zavezanca (kot je v skladu z nemškim pravom v tem primeru). Če pa se dovoljenje iz Odločbe 2004/290 nanaša le na opravljanje storitev in ne na dobavo blaga, potem ni mogoče več uporabiti mehanizma obrnjene davčne obveznosti, saj v Nemčiji velja, da če podjetje gradi na tujem zemljišču in pri tem uporabi svoj material, to pomeni dobavo blaga. Zato naj družba Blv ne bi bila več davčna zavezanka, ker bi bilo treba namesto nemškega prava uporabiti pravo Unije, ki kot splošno pravilo določa, da je zavezanec za DDV subjekt, ki opravlja storitev in ne prejemnik storitve.

23. Za odgovor na to vprašanje bo treba začeti z opredelitvijo pojmov dobava blaga in opravljanje storitev v smislu prava Unije, določiti razliko med njima ter analizirati pojem gradbena dela, nazadnje pa ta pojem povezati z zgoraj navedenima pojmoma.

24. Glede prvega vidika bi rad poudaril, da člen 2 Direktive 77/388 določa, da je predmet davka na dodano vrednost dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.[7]

25. Člen 5 Direktive 77/388 opredeljuje dobavo blaga kot prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

26. Člen 6 te direktive določa, da opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.

27. Kot izhaja iz sodne prakse Sodišča v zadevi Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), se pojem dobave blaga „ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z upoštevnim nacionalnim pravom, ampak zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik“,[8] čeprav ni prišlo do pravnega prenosa lastninske pravice.

28. Takšno pojmovanje je v skladu s ciljem Direktive, „ki med drugim določa vzpostavitev skupnega sistema DDV na enotni opredelitvi obdavčljivih transakcij. Ta cilj pa je lahko ogrožen, če je realizacija dobave blaga, ki je ena izmed treh obdavčljivih transakcij, v državah članicah različno urejena, kot je to v primeru pogojev za prenos lastninske pravice v civilnem pravu“.[9]

7 — Poleg uvoza blaga – transakcij, ki v tem primeru niso upoštevne.

8 — Sodba z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) (C-320/88, Recueil, str. I-285, točka 7); glej tudi sodbi z dne 14. julija 2005 v zadevi British American Tobacco in Newman Shipping (C-435/03, ZOdl., str. I-7077, točka 35) in z dne 6. februarja 2003 v zadevi Auto Lease Holland (C-185/01, Recueil, str. I-1317, točka 32).

9 — V opombi 8 zgoraj navedena sodba Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) (točka 8).

29. Opravljanje storitev pa je v preostalem delu nasprotno urejeno kot transakcija, ki ne pomeni dobave blaga.

30. Ker pri opredeljevanju mnogih transakcij – kot dobavo blaga ali opravljanje storitev – nastajajo težave, je Sodišče pogosto iskalo merilo, ki bi se lahko uporabilo za to opredelitev.

31. Vendar ni našlo enotnega merila, kajti transakcije, za katere je treba obračunati DDV,[10] so številne in raznovrstne; ugotovilo je, da je treba pri „ugotavljanju, ali gre za dobavo blaga ali opravljanje storitev, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi obravnavana transakcija, da se ugotovi, kateri elementi so značilni zanjo“,[11] ter natančno preučiti zadevne transakcije, da se določi elemente, ki v njih prevladujejo, in se jih loči od nepomembnih in pomožnih elementov.[12]

32. Med drugim je treba upoštevati, da stranke pogosto opravljajo zelo kompleksne transakcije, z vidiki, ki jih je mogoče povezati z dobavo blaga in z opravljanjem storitev.

33. Prisotnost različnih elementov v zgolj enem dogodku, ki je upošteven za obračun davka, lahko pomeni, da je šlo za več različnih (čeprav morda povezanih) transakcij ali pa da gre v bistvu za eno transakcijo, ki je, ker hkrati vsebuje različne sestavine, mešana transakcija in jo je treba za namene obračuna davka na dodano vrednost opredeliti kot dobavo blaga ali kot opravljanje storitev.

34. Sodišče se je že ukvarjalo z razlikovanjem med, na eni strani, enotnimi storitvami, ki imajo elemente, značilne za dobavo blaga in za opravljanje storitev, in, na drugi strani, ločenimi storitvami, in odločilo, da „kadar transakcijo sestavlja več elementov ali dejanj, je treba predvsem upoštevati vse okoliščine te transakcije, da se najprej določi, ali je šlo za dve ali več različnih storitev ali za enotno storitev“.[13]

35. Pri tem je treba upoštevati, prvič, da je treba v smislu člena 2(1) Šeste direktive vsako transakcijo „navadno šteti za samostojno in neodvisno ter transakcije, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo transakcijo, ni treba umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV“,[14] in, drugič, da je treba, ko so sestavine določene, ugotoviti, „ali davčni zavezanec opravi potrošniku, ki je povprečni potrošnik, več samostojnih glavnih storitev ali enotno storitev“.[15]

36. Toda čeprav je treba po splošnem načelu vsako formalno ločeno storitev, ki jo je mogoče ločeno opravljati, tudi ločeno obdavčiti, pa vseeno obstajajo določene okoliščine, v katerih je treba več različnih transakcij obravnavati kot enotno transakcijo, kadar storitve niso samostojne.[16]

37. Sodišče je pojasnilo, da je treba storitev šteti za samostojno zlasti takrat, kadar eden ali več njenih elementov sestavlja glavno storitev, medtem ko se drugi elementi štejejo za pomožne storitve, ki se jih davčno obravnava kot glavno storitev; storitev se obravnava kot pomožno, če sama za stranko ne pomeni namena, ampak zgolj sredstvo, da lahko pod boljšimi pogoji uporablja glavno storitev.[17]

10 — Sodba z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP (C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 27).

11 — Sodba z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien A/S (C-231/94, Recueil, str. I-2395, točka 12). V tem smislu glej tudi sodbe z dne 11. februarja 2010 v zadevi Graphic Procédé (C-88/09, ZOdl., str. I-1049, točka 18), z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen BV (C-41/04, ZOdl., str. I-9433, točki 19 in 27) in z dne 17. maja 2001 v združenih zadevah Finanzamt Burgdorf (C-322/99 in C-323/99, Recueil, str. I-4049, točka 62).

12 — V opombi 11 zgoraj navedena sodba Levob Verzekeringen BV (točki 27 in 29).

13 — V opombi 11 zgoraj navedena sodba Levob Verzekeringen BV (točka 19). V tem smislu glej tudi sodbo z dne 29. marca 2007 v zadevi Aktiebolaget NN (C-111/05, ZOdl., str. I-2697, točka 23).

14 — V opombi 11 zgoraj navedena sodba Levob Verzekeringen BV (točka 20).

15 — V opombi 11 zgoraj navedena sodba Levob Verzekeringen BV (točka 20).

16 — Sodba z dne 21. februarja 2008 v zadevi Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-425/06, ZOdl., str. I-897, točka 51).

17 — Sodba z dne 2. decembra 2010 v zadevi Everything Everywhere Ltd (C-276/09, ZOdl., str. I-12359, točka 25), v opombi 13 zgoraj navedena sodba Aktiebolaget NN (točka 28) in v opombi 10 zgoraj navedena sodba CPP (točka 30).

38. O enotni storitvi govorimo tudi, „kadar sta dva elementa ali dve dejanji, ali je več teh, ki ju davčni zavezanec opravi za potrošnika, ki je običajni potrošnik, tako tesno povezani, da dejansko sestavljata nedeljivo gospodarsko transakcijo, katere razdelitev bi bila umetna“. [18]

39. Zdaj ko sem jasno opredelil razliko med dobavo blaga in opravljanjem storitev (ter med enotno in ločeno storitvijo), je treba opredeliti še pojem gradbena dela, da bi lahko določili, ali se jih opredeli kot dobavo blaga ali kot opravljanje storitev glede na zgoraj navedena načela, ki jih je določila sodna praksa Sodišča in določbe prava Evropske unije, ki urejajo to področje.

40. Pri tem je predvsem treba upoštevati, da Druga direktiva Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost [19] v Prilogi A(5) vsebuje seznam dejavnosti, ki se štejejo za „gradbena dela“ (čeprav ne vsebuje splošne opredelitve pojma), kot so gradnja zgradb, cest, mostov in tako dalje z izvedbo gradbene pogodbe, izkop in zasaditev vrtov, instalacijska dela (na primer centralna kurjava), popravila objektov, pri katerih ne gre le za vzdrževalna dela.

41. Poleg tega je člen 6 naslednjega predloga Šeste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (ki nazadnje ni bil vključen v končno besedilo direktive) štel za „gradbena dela“ vsa dela, povezana z objekti, mostovi, s cestami, pristanišči in druga dela, ki so vezana na zemljo, kot je rušenje, gradnja, vključno temeljev, dobava glavnih materialov, fina dela, namestitev pohištva v nepremičnine in inštalacijska dela, povečanje, prenova, popravila in vzdrževanje, razen rednega vzdrževanja, dela priprave in izboljšanja zemlje, kot infrastruktura industrijskih in stanovanjskih četrti, razparceliranje, izravnava terena, inštalacija za vodno oskrbo in kanalizacijo, inštalacije za elektriko, nosilne stene in zasaditev vrtov. [20]

42. Nazadnje se je Zvezna republika Nemčija s predlogom, ki ga je vložila avgusta 2003 [21] glede zadevnega odstopanja v primeru „gradbenih del“, izrecno sklicevala na člen 48 Einkommensteuergesetz, ki pojem „gradbena dela“ opredeljuje kot vse storitve gradnje, popravljanja, vzdrževanja, rekonstrukcije in rušenja stavb.

43. Menim, da je seznam „gradbenih del“ iz Druge direktive in iz predloga Šeste direktive, čeprav ni zavezujoč, v pomoč pri razlagi pojma „gradbena dela“, ki se uporablja v Odločbi 2004/290, saj „gradbena dela“ niso nič drugega kot „gradbena dela“, katerih značilnost je, da se izrecno nanašajo na gradbeni sektor (kot je razvidno iz druge uvodne izjave te odločbe [22]) in zato „gradbena dela“ vsebujejo dela, ki jih izvajajo gradbena podjetja in se nanašajo na gradnjo objektov. [23]

44. Glede na vsebino Druge direktive, predloga Šeste direktive in predloga zadevne države, ki je vodil k sprejetju Odločbe 2004/290, je tako mogoče ugotoviti, da „gradbena dela“ zajemajo stavbna dela kot so gradnja, vzdrževanje, popravila, rekonstrukcija in rušenje stavb ter podobnih objektov (ta primer se nanaša na gradnjo stavbe).

18 — V opombi 11 zgoraj navedena sodba Levob Verzekeringen BV (točka 22); glej tudi sodbo z dne 6. maja 2010 v zadevi Komisija proti Franciji (C-94/09, ZOdl., str. I-4261, točka 15), v opombi 11 zgoraj navedeno sodbo Graphic Procédé (točka 19) in sodbo z dne 11. junija 2009 v zadevi Rlre Tellmer Property sro (C-572/07, ZOdl., str. I-4983, točke od 17 do 19).

19 — UL 71, str. 1303.

20 — Ta seznam se le malo razlikuje od tistega, ki so ga za to območje uporabile države članice. V Franciji, kjer ni zakonske opredelitve, je na primer Conseil d'Etat (CE, odd., 17. december 1976, št. 94852) za gradbena dela štel transakcije, ki neposredno vodijo h gradnji objektov in davčni upravi (Instr. 4. januar 2010: BOI 3 a-1-10, 11. januar 2010, št. 57 in naslednje) in je pojasnil, da gre za gradnjo, rušenje, popravila, obnovo, izboljšanje, spreminjanje in sistematizacijo obdelane in neobdelane zemlje (našteta sta tudi zasaditev vrtov in izkop zemlje).

21 — Predložen kot Priloga 1 k stališčem nemške vlade.

22 — Ki določa: „V gradbenem sektorju in sektorju čiščenja objektov so nastale večje izgube DDV; čeprav je bil DDV pravilno obračunan, ni bil plačan davčnim organom, prejemnik pa je uveljavljal pravico do odbitka […]“.

23 — Poudariti je treba, da sta v nemški različici Šeste direktive in Odločbe 2004/290 pojma „works of construction“ in „construction work“ vedno prevedena kot „Bauleistungen“. Poleg tega ta pojem predvideva drugačen pomen v obeh kontekstih glede na to, da se ob upoštevanju druge uvodne izjave Odločbe 2004/290 zadevni „Bauleistungen“ nanašajo na sektor gradnje objektov. Opomba prevajalca: v slovenskem prevodu prevajamo „works of construction“ in „construction work“ z enotnim izrazom gradbena dela.

45. Zato je treba oceniti, ali se dela iz točk 43 in 44 opredeli kot dobavo blaga ali kot opravljanje storitev na podlagi vseh konkretnih okoliščin zadevnih transakcij, kot je to pojasnilo Sodišče; pri tej oceni je treba upoštevati značilne in prevladujoče elemente storitve. [24]

46. Nobene težave ni, če pri izvedbi teh del *različna podjetja* opravljajo *različne storitve*, če se seveda lahko vsako samostojno presoja in se jo nato glede na okoliščine opredeli kot dobavo blaga ali kot opravljanje storitev.

47. Vendar se zadevno vprašanje nanaša na položaj, ko dela opravi *zgolj ena oseba, ki se obdavči* – ta opravi *enotno mešano storitev*, ki ima sestavine, ki jih je mogoče opredeliti kot dobavo blaga in kot opravljanje storitev: v okviru te transakcije je treba oceniti, ali prevlada element dobave blaga ali element opravljanja storitev.

48. Predvsem je treba upoštevati, da med zgoraj navedena gradbena dela načeloma spadajo kompleksne dejavnosti, ki se jih običajno opravi v strukturi podjetja in predvsem z delom tistim, ki opravljajo te dejavnosti.

49. Enaka terminologija, kot se je uporabila v točkah od 40 do 44 (gradnja, vzdrževanje, popravila, spreminjanje, rušenje in fina dela), kaže, da je v središču teh opravil dejavnost podjetja, katere namen je izpolnitev prevzetih obveznosti, kar se uresniči z opravljanjem storitev, ki običajno pomenijo dajanje na voljo strukture podjetja, in v vsakem primeru dela, medtem ko je dobava blaga, če obstaja (v primeru rušenja načeloma ne obstaja), sekundarne narave.

50. Poleg tega je, če se upoštevata konkretni interes, ki se ga skuša doseči s temi transakcijami, in tipična ocena subjektov, ki dela izvajajo, jasno, da je predmet sklenjenih dogovorov predvsem dejavnost tistih, ki to dejavnost opravljajo (torej opravljanje storitev), medtem ko so drugi vidiki (vezani na dobavo blaga), kot je na primer predaja zgrajenega objekta, pomožni in določajo točko, ko je pogodba izpolnjena, vendar niso njen bistveni del.

51. Če ocenjujemo položaj v tem primeru, v katerem gre za gradnjo z materiali, ki so v lasti pogodbenika, na zemljišču, ki je last stranke, lahko take ugotovitve potrdimo.

52. V tem primeru je pri določanju, kateri je glavni in kateri pomožni element enotne storitve gradnje, treba presojati oba elementa, in sicer dejavnost podjetja, ki v skladu s tipično pogodbo o delu [25] uporabi lastno organizacijo, svoje delo in delo svojih delavcev (opravljanje dejavnosti) in materiale podjemnika, ki bodo po končanem delu postali last naročnika (dobava blaga).

53. Jasno je, da je material običajno pomožni element, že zato, ker namen pogodbe ni prenos materiala na stranko, ampak dokončna predelava tega materiala in izdelava popolnoma nove stvari. Zato bi bilo kontradiktorno, če bi materialu pripisali bistveni pomen, saj je zgolj sredstvo, ki omogoča dejavnost gradnje in bo zato po končani gradnji tudi prenehal samostojno obstajati.

54. Do enakih ugotovitev pridemo, če presojamo predajo objekta, zgrajenega na zemljišču. Kot sem pojasnil v točki 50 zgoraj, gre za zaključni in pomožni element v kompleksnejšem postopku in ustrezna lastninska pravica na objektu navadno preide na naročnika, ko je gradnja na njegovem zemljišču končana, brez posebnega akta prenosa s strani podjemnika, temveč na podlagi načela akcesornosti.

24 — V opombi 13 zgoraj navedena sodba Aktiebolaget NN (točki 21 in 27).

25 — V opisu, ki ga vsebuje predložitvena odločba, je navedeno, da sta stranki v tej zadevi sklenili pogodbo o delu. Zato se bom osredotočil na ta tip pogodbe in ne bom obravnaval drugih pogodb, ki bi morda tudi prišle v poštev.

55. Te ugotovitve jasno kažejo na to, da v tej zadevi elementa organizacije podjetja in dela, ki sta navedena v točkah 48, 49 in 52 in ki se uresničita z opravljanjem storitev, prevladata nad elementom dobave blaga, ki je v tej zadevi material, ki ga dobavi podjemnik.

56. Če organizacija podjetja in delo prevladata, kar bo navadno vodilo k uporabi podjemne pogodbe, bodo, kot je navedeno zgoraj, storitve opravljene z namenom dejanske izdelave nečesa, kar prej ni obstajalo; to pomeni, da je predmet pogodbe „storiti“ in samo v tem primeru gre resnično za dejavnost „gradbenih del“.

57. Če pa je bistveni del pogodbe dobava blaga oziroma bistveni del ni dejavnost gradnje, ampak prenos lastninske pravice, bo predmet te pogodbe „dati“ in ne „storiti“ in bo šlo predvsem za akt prenosa, po navadi prodaje, ki ne spada v kategorijo „gradbenih storitev“, ampak gre za dobavo blaga.

58. Predložitveno sodišče mora ugotoviti, ali gre za opravljanje storitev ali za dobavo blaga, pri čemer lahko uporabi različna merila, ob upoštevanju, da nobeno merilo ni temeljno in pomembnejše od drugih, v posameznih primerih pa je treba upoštevati različne okoliščine, ki jih je treba kompleksno vrednotiti.

59. Sodišče lahko na primer upošteva, (a) ali element dela prevlada nad materialom ali ne, pri čemer se navadno presoja vrednost uporabljenega materiala,[26] in (b) voljo strank, in sicer, ali gre pri omembi materiala zgolj za sredstvo za izvedbo dela in je bistven element pogodbe delo (kot pri podjemni pogodbi), ali pa je delo le sredstvo za predelavo materiala in je stvar (*res*) končni namen pogodbe (prodajna pogodba);[27] sodišče lahko na splošno upošteva obveznosti strank in način izvedbe transakcij, kot je čas, ki je bil potreben, samostojnost pri izvedbi dela in naravo podeljenih garancij.

60. Zlasti je mogoče upoštevati, ali je končano in izročeno delo originalen proizvod, kar pomeni, da gre za nekaj novega (kar je značilno za gradbena dela), ali pa gre za serijski proizvod, kot je montažna konstrukcija.

61. Do enakih ugotovitev, kot so te iz točke 49 in naslednjih, pridemo ob presoji besedila Šeste direktive.

62. Prvič, trditev, da „gradbena dela“ spadajo v kategorijo opravljanja storitev, ima, kot je opozorila finska vlada, jasno formalno podlago v členu 5(5)(b) Direktive, ki določa, da države članice lahko za dobavo blaga štejejo „predajo določenih gradbenih del“.

63. Če bi namreč zakonodajalec „gradbena dela“ štel za dobavo blaga in ne za opravljanje storitev, ne bi imelo nobenega smisla dati državam članicam možnosti, da „predajo določenih gradbenih del“ opredelijo kot dobavo blaga.

64. Če pa je zakonodajalec ocenil, da take transakcije lahko včasih pomenijo dobavo blaga, včasih pa opravljanje storitev,[28] bi bilo logično – v nasprotju s tem, kar je napravil – dati državam članicam pravico, da na splošno to delo opredelijo kot dobavo blaga ali kot opravljanje storitev.

65. Ne morem se strinjati s trditvijo nemške vlade, da se sklicevanje člena 5(5) Šeste direktive na „predajo določenih gradbenih del“ nanaša le na tista gradbena dela, ki ne pomenijo že dobave blaga v smislu Šeste direktive.

26 — Če vrednost uporabljenega materiala očitno presega vrednost dela in je prevladujoč del celotne storitve, je mogoče, da ne gre za gradbeno delo, ampak za prodajo teh materialov.

27 — Sodišče bo presodilo, ali je namen strank objekt sam ali objekt kot proizvod dejavnosti; v prvem primeru gre za obveznost „dati“, v drugem pa za obveznost „storiti“.

28 — Kar je treba ugotavljati s presojo vsakega konkretnega primera posebej.

66. Ta trditev namreč temelji na predpostavki, da gre pri gradbenih delih že po njihovi naravi za dobavo blaga v skladu s splošno določbo iz člena 5(1), vendar pri tem ne glede na zgoraj navedena stališča ne upošteva tega, da je – kot sem pojasnil v točkah 62, 63 in 64 – edini razlog za določbo, kot je člen 5(5)(b), dejstvo, da v sistemu Šeste direktive „gradbena dela“ [29] nasprotno pomenijo opravljanje storitev. [30]

67. Poleg tega, če je zakonodajalec Unije želel v okviru Šeste direktive pripisati neodvisni pomen trenutku, ko se nove objekte izroči (kot v tem primeru), ga je izrecno opredelil kot „dobavo“, kot na primer v členu 4(3)(a), ki določa, da lahko države članice štejejo za davčnega zavezanca tudi vsakogar, ki občasno opravi transakcijo „(a) dobave objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih stojijo pred prvo uporabo“. [31]

68. Nasprotno pa se predaje, če pride do nje po sklenitvi pogodbe – kot v tem primeru –, ne obravnava kot samostojno, ampak kot pomožno fazo postopka v okviru širše in kompleksnejše transakcije, ki vsebuje bistveni element opravljanja storitve, tako da Šesta direktiva uporablja izraz „predaja“ namesto „dobava“ (člen 5(5)(b)). [32]

69. Če analiziramo besedilo Direktive Sveta 2006/69 in Direktive Sveta 2006/112, ki se obe nanašata na DDV, vidimo, da obe opredeljujeta gradbena dela kot opravljanje storitev.

70. Člen 1(7) Direktive 2006/69 določa, da se v členu 21(2) v različici, določeni v členu 28g, doda točka „(c) [č]e se opravijo naslednje dobave blaga ali storitev, lahko države članice določijo, da je davčni zavezanec dolžan plačati davek za: (i) gradbena dela,[[33]] vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z zemljišči, kot tudi predaja gradbenih del, ki šteje za dobavo blaga na podlagi člena 5(5)“.

71. Člen 199 Direktive 2006/112 določa, da „[d]ržave članice lahko določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, za katerega se opravi katera koli izmed naslednjih storitev: (a) gradbena dela,[[34]] vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami, kot tudi predaja gradbenih del, ki velja za dobavo blaga v skladu s členom 14(3)“.

72. Čeprav sta bili ti dve direktivi sprejeti pozneje kot Šesta direktiva in ju v tej zadevi ni mogoče uporabiti, menim, da – kot je ocenilo predložitveno sodišče [35] – izbira, da se predaja gradbenih del, ki jih države članice štejejo za dobavo blaga v skladu s členom 5(5) Šeste direktive in členom 14(3) Direktive 2006/112, [36] vključi med transakcije, ki so bile izrecno navedene na seznamu v členih, navedenih v točkah 70 in 71, kaže na to, da Unija gradbena dela opredeljuje kot opravljanje storitev.

29 — In tudi izraz „construction work“, ki je, kot je navedeno v točki 43, zajet v pojmu „works of construction“.

30 — Razlog za uvedbo določbe kot je člen 5(5)(b) je, da je za „gradbena dela“ pogosto značilen obstoj organizacije podjetja, ki opravlja storitve, ki jih zlasti v gradbenem sektorju spremlja dobava materiala in predaja objekta, z zemljiščem, na katerem objekt stoji, ali brez njega. Zato je logično, da imajo države članice možnost izbire, da te kompleksne transakcije opredelijo kot dobavo blaga ali kot opravljanje storitev, saj bi, če bi se jih presojalo kot eno samo enoto, pomenile opravljanje storitev.

31 — Ta člen se z uporabo izraza „pred prvo uporabo“ nanaša na nove objekte. Glej sodbo z dne 8. julija 1986 v zadevi Kerrutt (73/85, Recueil, str. 2219, točka 16).

32 — To terminološko razlikovanje se pojavi v več jezikovnih različicah Šeste direktive: v francoski različici sta uporabljena izraza „livraison d'un bâtiment“ (člen 4(3)(a)) in „délivrance de certains travaux immobiliers“ (člen 5(5)(b)), v angleški različici izraza „supply before first occupation of buildings“ (člen 4(3)(a)) in „the handing over of certain works of construction“ (člen 5(5)(b)), v nemški različici izraza „die Lieferung von Gebäuden“ (člen 4(3)(a)) in „die Ablieferung bestimmter Bauleistungen“ (člen 5(5)(b)), v nizozemski različici „de levering van een gebouw“ (člen 4(3)(a)) in „de oplevering van een werk in onroerende staat“ (člen 5(5)(b)), v italijanski različici pa izraza „la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato“ (člen 4(3)(a)) in „la consegna di taluni lavori immobiliari“ (člen 5(5)(b)).

33 — Opozarjam, da se v angleški in francoski različici uporabljata izraza „work“ in „travaux“, v nemški pa izraz „Bauleistungen“.

34 — Tudi v tem primeru se v angleški in francoski različici uporabljata izraza „work“ in „travaux“, v nemški pa izraz „Bauleistungen“.

35 — Točka B(cc) trditev, navedenih v predložitveni odločbi, ki se nanaša na prvo vprašanje za predhodno odločanje.

36 — Ki bi brez te posebne opredelitve pomenil opravljanje storitev.

73. Da gre pri gradbenih delih za opravljanje storitev, lahko sklepamo tudi iz člena 2 Odločbe 2004/290, ki pri določanju, da se v skladu s členom 2(1) in (2) lahko prejemnik blaga in storitev določi kot zavezanec za DDV, vključuje tudi gradbena dela v členu 2(1), skupaj s storitvami čiščenja zgradb, ne pa tistih v členu 2(2) glede nepremičnin, ki se jih dobavi zavezancu v skladu s členom 13(B)(g) in (h) Šeste direktive.

74. Gradbena dela so torej navedena v členu 2(1) Odločbe 2004/290, ki se nanaša na storitve (kot je razvidno iz sklicevanja na storitve čiščenja), če se štejejo za storitev, medtem ko je dobava blaga, za katero se predlaga odstopanje, navedena v členu 2(2). [37]

75. Do enakih ugotovitev pridemo, če upoštevamo delovni dokument Komisije z dne 10. junija 2004, [38] ki določa, kot to ugotavlja Komisija, [39] podlago za pogajanja, ki so vodila k spremembi Šeste direktive za poenostavitev postopka obračunavanja DDV, preprečevanje davčne utaje in izogibanje davku ter za razveljavitev zadevne odločbe.

76. Komisija v točki 4.1 tega dokumenta pojasnjuje, da zadevna dela (Arbeiten) v bistvu pomenijo opravljanje storitev [40] in da morajo države članice, ki so uporabile člen 5(5) Šeste direktive, v to opredelitev vključiti opravljanje storitev, ki so jih obravnavale kot dobavo blaga. [41]

77. Poleg tega člen 4.1 tega dokumenta vključuje tudi seznam odstopanj pri določanju davčnega zavezanca v skladu s Šesto direktivo, ki so jih predhodno predlagale nekatere države članice in jih je dovolil Svet (kot tudi zadevno odstopanje), da se za zavezanca za plačilo davka na dodano vrednost določi prejemnika, med katerimi je najpomembnejše odstopanje tisto, ki je bilo Avstriji odobreno z Odločbo 2002/880/ES. [42]

78. Druga uvodna izjava Odločbe 2004/290 se namreč izrecno sklicuje na odstopanje, ki velja za Avstrijo in ki se nanaša tudi na gradbena dela (Bauarbeiten), ter v to kategorijo vključi številne transakcije, navedene v tem delovnem dokumentu, pri katerih jasno prevlada element opravljanja storitev kot posledica organizacije podjetja, kot je v primeru podizvajalca, ki je izvedel gradbena dela s kovinami ali v ladjedelništvu in je priskrbel osebje glavni stranki, drugemu podizvajalcu ali na splošno podjetju, ki sâmo izvaja svoja gradbena dela.

79. Naslednji argument v podporo trditvi, da je treba gradbena dela šteti za opravljanje storitev, izhaja iz Druge direktive in iz predloga Šeste direktive, ki sta navedena v točkah 40 in 41.

80. Razvidno je namreč, da so bila v okviru pripravljalnih del gradbena dela v členu 5(e) opredeljena kot dobava blaga, v skladu z rešitvijo, ki jo je že sprejela Druga direktiva (člen 5(2)(e)), vendar se ta rešitev ni upoštevala ob sprejetju Šeste direktive.

81. To pojasnjuje, da se je zakonodajalec takrat jasno zavedal zadevnega problema in se je povsem zavedno odločil, da bo spremenil svoj prejšnji pristop, ki je določen v Drugi direktivi, v kateri so „gradbena dela“ opredeljena kot dobava blaga.

37 — Nemška vlada trdi, da člena 2 Odločbe 2004/290 ni mogoče razlagati tako, ker se člen 1 splošno in brez določanja omejitev sklicuje na dobavo blaga in opravljanje storitev iz člena 2 Odločbe. Povem naj, da člen 2 le podrobneje določa člen 1 in zgolj natančno jasno ločuje odstavka (1) in (2) ter določa dobavo blaga in opravljanje storitev, ki sta predmet obravnavanega odstopanja. Ne morem sprejeti presoje nemške vlade, da je med postopkom nastajanja Odločbe 2004/290 delovna skupina Sveta v člen 1 poleg izraza storitve vključila tudi izraz blago. Razlog za to je bil, da je člen 2(2) določal transakcije, ki jih je bilo mogoče opredeliti kot dobavo blaga.

38 — Priloga 1 k stališčem Komisije.

39 — Stran 4 stališč Komisije.

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 — UL L 306, 8.11.2002, str. 24. Gre za Odločbo Sveta z dne 5. novembra 2002, ki omogoča Avstriji, da uveljavlja odstopanje iz člena 21 Direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih.

82. Trditev, da je treba gradbena dela opredeliti kot opravljanje storitev, potrjuje tudi generalni pravobranilec Jacobs v sklepnih predlogih, predstavljenih 6. aprila 1995 v zadevi C-291/92,[43] v katerih je navedel, da „pristojnost držav članic, da opredelijo kot dobavo blaga (raje kot opravljanje storitev) izvedbo gradbenih del s strani izvajalca gradbenih del na zemljišču, katerega lastnik ni on, izhaja iz posebne določbe iz člena 5(5)(b)“, kar pomeni, da bi brez te določbe in njene uporabe ta gradbena dela vedno pomenila opravljanje storitev.

83. Nazadnje, čeprav se zavedam, da ta argument ni odločilen za odgovor na vprašanje za predhodno odločanje, ocenjujem, da gradbena dela načeloma pomenijo opravljanje storitev v mnogih[44] državah članicah.[45]

84. Iz zgoraj navedenih ugotovitev torej izhaja, da je treba – zlasti zato, ker element organizacije podjetja in dela prevlada nad elementom dobave materiala (glej točke 55, 56 in 57) – gradbena dela, ki jih določata člen 5(5) Šeste direktive in člen 2(1) Odločbe 2004/290, opredeliti kot opravljanje storitev.

85. Nemška vlada ob podpori Komisije trdi, da lahko gradbena dela iz Odločbe 2004/290 brez razlike pomenijo tako dobavo blaga kot opravljanje storitev in da bi, če bi bila opredeljena le kot opravljanje storitev, Odločba 2004/290 ostala brez vsakega učinka, saj mnogo zadevnih del ne bi bilo zajetih z odstopanjem, ker bi jih obravnavali kot dobavo blaga. To bi ogrozilo namen odločbe, in sicer preprečevanje davčne utaje (na primer podjetja, ki goljufajo, bi lahko ne uporabila mehanizma „reverse charge“ in bi transakcijo opredelila kot dobavo blaga).[46]

86. Menim, da je na tej točki primerno predstaviti ugotovitve, ki se nanašajo na zadevno nemško zakonodajo in sodno prakso.

87. V skladu z členom 3(4) UStG je treba zadevne transakcije opredeliti kot dobavo blaga, če jih je izvedlo podjetje z materiali, ki jih je dobavilo zase, razen če gre za dodatke ali druge pomožne elemente.

88. V praksi je razlikovanje med dobavo blaga in opravljanjem storitev odvisno od okoliščine, ali je dobava materiala, ki jo opravi gradbeni izvajalec, prevladujoči ali pomožni element – nemška sodna praksa je to določbo razložila tako, da gre, če podjetje uporabi material, ki ga je dobavilo sâmo za gradnjo objekta na tujem zemljišču, za dobavo blaga.

89. To pojasnjuje, zakaj se nemška vlada nagiba k temu, da je učinek razlage, ki omejuje področje uporabe Odločbe 2004/290 le na opravljanje storitev, ta, da so mnoge transakcije iz gradbenega sektorja izključene iz področja uporabe te odločbe.

43 — Točka 15 drugih sklepnih predlogov, predstavljenih v zadevi z dne 4. oktobra 1995, Armbrecht (C-291/92, ZOdl., str. I-2775).

44 — Na primer v Bolgariji, na Finskem, v Franciji, v Italiji, na Poljskem, v Romuniji, na Švedskem in v Združenem kraljestvu. Nizozemska in Madžarska pa sta se odločili, da gradbena dela obravnavata kot dobavo blaga, ki jo izrecno določa Šesta direktiva (člen 5(5)(b)) in je potrjena z Direktivo 2006/112 (člen 14(3)); Španija je gradbena dela opredelila kot opravljanje storitev, če vrednost uporabljenega materiala ne presega 33 % zakonsko določenega obdavčljivega zneska, in tako uveljavila možnost iz člena 14(3) Direktive 2006/112. Odločitev Nizozemske, Madžarske in Španije, da uveljavljajo možnost iz člena 5(5)(b) Šeste direktive in člena 14(3) Direktive 2006/112, da opredelijo gradbena dela kot dobavo blaga, kaže na to, da bi brez tega odstopanja tudi v teh državah te transakcije pomenile opravljanje storitev.

45 — Za očitno drugačen pristop pa so se odločile Irska, Grčija, Portugalska in Slovaška. Irska je uveljavila tako imenovano 2/3 pravilo, ki določa, da če vrednost dobavljenega blaga iz pogodbe za opravljanje storitev presega 2/3 celotne vrednosti pogodbe, se pogodba za namene DDV šteje za dobavo blaga. Grčija opredeljuje gradbena dela na podlagi pogodbe o delu kot dobavo blaga. Portugalska opredeljuje zadevno transakcijo kot dobavo blaga, kadar gradbeno podjetje dobavi ves material oziroma kadar je material, ki ga dobavi podjemnik, neznaten. Slovaška opredeljuje gradbena dela kot opravljanje storitev, vendar od njih loči opravljanje gradbenih del, ki se izvajajo na podlagi gradbene ali podobne pogodbe, to je, kadar podjetje dobavi celoten objekt, ne pa določenih storitev. Med temi rešitvami je slovaška rešitev v skladu z možnostjo uveljavljanja pravice do odstopanja v skladu s členom 5(5) Šeste direktive in členom 14(3) Direktive 2006/112, v ureditvi, v kateri to delo pomeni opravljanje storitev; Irska in Portugalska določata merilo za razlikovanje med dobavo blaga in opravljanjem storitev, ki temelji na enem samem merilu (vrednost blaga), o katerem bom govoril v točkah 92, 93 in 94; torej ima le Grčija drugačen pristop kot je tisti, ki ga določajo direktive na tem področju.

46 — Treba je tudi povedati, da niti nemška vlada niti Komisija nista posebej navedli, katera gradbena dela bi se že po svoji naravi štela za dobavo blaga (poleg zadevnega primera).

90. Ponovno je treba ugotoviti – kot je bilo že povedano v točki 48 in naslednjih –, da gradbena dela pomenijo opravljanje storitev, ker gre za transakcije, za katere se uporablja organizacija podjetja, v vsakem primeru pa je delo prevladujoč element, in ker namen teh storitev ni dobava materiala, ampak izvedba gradbenih del (v obravnavanem primeru).

91. Ta ugotovitev predvideva, da elementi, ki so značilni za opravljanje storitev, prevladajo nad elementi, značilnimi za dobavo blaga; v nasprotnem primeru ne gre za gradbena dela, ampak za dobavo blaga.

92. Težava, na katero je opozorilo predložitveno sodišče, je odvisna od okoliščine, da se v nemškem pravu – kot to izhaja iz zgoraj navedene zakonodaje in sodne prakse – pri oceni, ali je transakcija gradbeno delo in zato opravljanje storitev ali dobava blaga, ne upošteva vseh elementov vsakega primera posebej. Ravno nasprotno, pravo pripisuje velik pomen materialu, ki ga je dobavil gradbeni izvajalec, in količini tega materiala, sodna praksa pa ne upošteva drugih meril, ampak avtomatično opredeljuje kot dobavo blaga vse transakcije, ki so takšne, kot je ta v tej zadevi, zgolj zato, ker je pogodbenik uporabil svoj material.

93. Poleg tega sta ta zakonodaja in sodna praksa v nasprotju s sodno prakso Sodišča, navedeno v točki 31 ter v opombah 11 in 12, ker ne razlikujeta opravljanja storitev od dobave blaga, tako da bi med mnogimi elementi v zadevi določili prevladujoče in pomožne, ampak kot izključno upoštevata le okoliščino, ali je graditelj uporabil svoj material ali ne.

94. Zlasti, čeprav lahko nacionalna zakonodaja sodiščem določi merila, ki jih je treba uporabiti pri razlikovanju med dobavo blaga in opravljanjem storitev, pa ne sme določiti enega samega merila, prav tako pa to razlikovanje ne sme avtomatično izhajati iz okoliščine, ali je določen element prisoten ali ne, ne da bi se presojale druge okoliščine primera.

95. Zato v tem primeru trditev, da gradbena dela pomenijo opravljanje storitev, ne odvzema učinka Odločbi 2004/290, ker taka dela zajemajo vse gradbene dejavnosti, ki se končajo s predajo objekta in imajo zgoraj navedene lastnosti, torej raznovrstne kompleksne transakcije, kot je ta v tem primeru, [47] pri katerih se lahko pojavi problem davčne utaje. [48]

96. Problem davčne utaje pa bi se nasprotno pojavil, če bi sledili trditvam nemške vlade in Komisije, ki bi zmanjšale področje uporabe tega odstopanja.

97. V bistvu člen 199 Direktive 2006/112, ki zdaj določa mehanizem „reverse charge“, izrecno določa, da se ta mehanizem uporablja za transakcije v gradbenem sektorju glede nepremičnin, ki se jih obravnava enako kot predaje gradbenih del, ki so izenačene z dobavo blaga v skladu s členom 14(3) (prej člen 5(5) Šeste direktive).

98. Iz tega sledi da, ker to jasno kaže da so, kot je bilo že navedeno v točki 72, zgoraj navedene transakcije opravljanje storitev, če je bila gradnja objektov in ostalih podobnih transakcij opredeljena v Nemčiji kot dobava blaga, zato ne morejo več spadati v „reverse charge“ mehanizem in bi bilo ogroženo preprečevanje izogibanja davku. [49]

47 — Ki, če upoštevamo le elemente iz predhodne odločbe, spadajo v kategorijo opravljanja storitev in se nanašajo predvsem na pogodbo za gradnjo izvenserijskega objekta.

48 — Ne strinjam se s trditvijo Komisije, da gradbena dela vključujejo dobave, ki so v skladu z opredelitvami iz Šeste direktive opredeljene kot dobava blaga, ker ta trditev temelji na predvidevanju – ki ga je treba zavrniti –, da transakcije, kot so transakcije v tem primeru, vedno pomenijo dobavo blaga.

49 — Na tej točki naj ponovim, da ne morem sprejeti trditve nemške vlade, da v vsakem primeru obstajajo druge dobave blaga, kot so tiste iz člena 14(3), ki bi spadale v kategorijo gradbenih del. Če bi bila ta trditev utemeljena, se ne bi imelo smisla izrecno sklicevati na ta člen, ki ga vsebuje člen 199 Direktive 2006/112.

99. Ob upoštevanju zgoraj navedenih ugotovitev predlagam, naj Sodišče na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori:

— Pojem „gradbena dela“ iz člena 2(1) Odločbe 2004/290/ES zajema le opravljanje storitev, zlasti zato, ker elementa organizacije podjetja in dela prevladata nad elementom dobave materiala;

— pri presoji, ali gre pri transakciji za gradbeno delo in torej opravljanje storitev, ali pa gre za dobavo blaga, mora sodišče upoštevati vse okoliščine vsakega primera posebej;

— nacionalna zakonodaja in sodna praksa, ki za namene zadevnega razlikovanja upoštevata zgolj en element, in sicer dejstvo, da je gradbeni izvajalec dobavil svoj material, in ki razlikovanje med opravljanjem storitev in dobavo blaga avtomatično upravičujeta s prisotnostjo tega elementa, sta v nasprotju s pravom Unije;

— nacionalni zakonodajalec seveda lahko določi merila, ki jih mora sodišče upoštevati pri razlikovanju med dobavo blaga in opravljanjem storitev, ne sme pa omejiti pristojnosti sodišča, da razlikovanje med dobavo blaga in opravljanjem storitev opravi tako, da preuči okoliščine vsakega primera posebej.

100. Z odgovorom na prvo vprašanje za predhodno odločanje postanejo drugo, tretje in četrto vprašanje brezpredmetna, ker je predložitveno sodišče predlagalo, naj se nanje odgovori le, če gradbena dela pomenijo dobavo blaga.

VI – Časovna omejitev učinka sodbe

101. Nemška vlada je Sodišču predlagala, naj – če bo ugotovilo, da zadevna nacionalna ureditev ni v skladu s členom 2(1) Odločbe 2004/290 – časovno omeji učinek sodbe, saj bi to sicer pomenilo hude gospodarske posledice za proračun Nemčije, v vsakem primeru pa so bili zadevni nacionalni organi in gospodarski subjekti v dobri veri, da je bila nemška zakonodaja v skladu s pravom Evropske unije.

102. Glede tega naj poudarim, da iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da se sme s tem le izjemoma, ob uporabi splošnega načela pravne varnosti, ki je neločljivo povezano s pravnim redom Skupnosti, omejiti možnost vseh zainteresiranih, da bi se sklicevali na določbo, ki jo je Sodišče razložilo, da bi izpodbijali pravna razmerja, ki so nastala v dobri veri. Za tako omejitev morata biti izpolnjena dva bistvena pogoja, in sicer „dobra vera zainteresiranih in nevarnost resnih težav“. [50]

103. Sodišče je to rešitev namreč uporabilo le „v točno določenih okoliščinah, ko je na eni strani obstajalo tveganje hudih gospodarskih posledic zlasti zaradi velikega števila pravnih razmerij, vzpostavljenih v dobri veri na podlagi ureditve, za katero se je štelo, da je veljavno začela veljati, in ko se je na drugi strani zdelo, da so bili posamezniki in nacionalni organi vodeni k ravnanju, ki zaradi objektivne in pomembne negotovosti glede obsega določb Skupnosti ni bilo v skladu s skupnostno ureditvijo, in h kateri so morebiti prispevala tudi ravnanja drugih držav članic ali Komisije“. [51]

104. Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da finančne posledice, ki bi v državi članici lahko nastale zaradi sodbe, izdane v zadevi predhodnega odločanja, ne upravičujejo časovne omejitve učinkov te sodbe. [52]

50 — Sodbe z dne 3. junija 2010 v zadevi Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv (C-2/09, ZOdl., str. I-4939, točka 50); z dne 10. januarja 2006 v zadevi Skov in Bilka (C-402/03, ZOdl., str. I-199, točka 51) in z dne 28. septembra 1994 v zadevi Vroege (C-57/93, Recueil, str. I-4541, točka 21).

51 — Sodba z dne 27. aprila 2006 v zadevi Richards (C-423/04, ZOdl., str. I-3585, točka 42).

52 — V opombi 50 zgoraj navedena sodba Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv (točka 52) in sodba z dne 15. marca 2005 v zadevi Bidar (C-209/03, ZOdl., str. I-2119, točka 68).

105. V zvezi s tem menim, najprej, da do gospodarskih posledic, navedenih v stališčih nemške vlade, ne bo prišlo ali vsaj ne bo prišlo v navedenem obsegu; transakcije, kot so te v tem postopku, bi morale namreč splošno spadati – ker gre za opravljanje storitev – na področje uporabe Odločbe 2004/290, zaradi česar bi se uporabljal mehanizem „reverse charge“, ker gre za gradbena dela.[53] V vsakem primeru se v teh redkih primerih, ko ni več mogoče uporabiti mehanizma „reverse charge“, lahko od ponudnika zahteva, naj plača davek, kot je poudarila finska vlada, ki je opozorila, da bi, če davka ne bi plačal niti prejemnik transakcije niti oseba, ki opravi transakcijo, nastala davčna praznina; tako transakcija ne bi bila obdavčena in bi zadevne osebe uživale neupravičeno prednost.[54]

106. Poleg tega – ob upoštevanju zgoraj navedenih ugotovitev, na katere se v celoti sklicujem – menim, da ni obstajala dobra vera zadevnih organov in gospodarskih subjektov, saj je že iz Odločbe Sveta 2002/880 glede Avstrije (na katero se izrecno sklicuje Odločba 2004/290)[55] razvidno, za katere transakcije je šlo in je bilo jasno, da je šlo za opravljanje storitev.

107. Upoštevati je treba poznejši delovni dokument Komisije z dne 10. junija 2004 (točka 75 sklepnih predlogov), vsaj od tega datuma,[56] ko je Komisija pojasnila, da so zadevna dela v osnovi pomenila opravljanje storitev.

108. Besedilo člena 5(5) Šeste direktive je nato očitno izključilo opredelitev gradbenih del kot dobavo blaga, zlasti če upoštevamo, da v Šesti direktivi ni bilo več mogoče najti določbe iz Druge direktive in iz predloga Šeste direktive, ki je gradbena dela in dela gradnje opredelila kot dobavo blaga.

109. Zato menim, da ni veljavnih razlogov, da bi Sodišče časovno omejilo učinke svoje sodbe.

VII – Predlog

110. Ob upoštevanju navedenega Sodišču predlagam, naj na vprašanja, ki jih je postavilo Bundesfinanzhof, odgovori:

1. Pojem „gradbena dela“ iz člena 2(1) Odločbe 2004/290/ES zajema le opravljanje storitev, zlasti zato, ker elementa organizacije podjetja in dela prevladata nad elementom dobave materiala.

2. Pri presoji, ali gre pri transakciji za gradbeno delo in torej opravljanje storitev, ali pa gre za dobavo blaga, mora sodišče upoštevati vse okoliščine vsakega primera posebej.

3. Nacionalna zakonodaja in sodna praksa, ki za namene zadevnega razlikovanja upoštevata zgolj en element, in sicer dejstvo, da je gradbeni izvajalec dobavil svoj material, in ki razlikovanje med opravljanjem storitev in dobavo blaga avtomatično upravičujeta s prisotnostjo tega elementa, sta v nasprotju s pravom Unije.

4. Nacionalni zakonodajalec seveda lahko določi merila, ki jih mora sodišče upoštevati pri razlikovanju med dobavo blaga in opravljanjem storitev, ne sme pa omejiti pristojnosti sodišča, da to razlikovanje med dobavo blaga in opravljanjem storitev opravi tako, da preuči okoliščine vsakega primera posebej.

53 — Še vedno je mogoče, da bo sodišče po preučitvi vseh okoliščin primera zavzelo stališče, da ne gre za gradbeno delo, vendar menim, da bodo skoraj v vseh primerih te transakcije, ki so že predmet mehanizma „reverse charge“, take ostale še naprej, brez davčnih prilagoditev.

54 — Ne verjamem, da bodo ponudniki storitev utrpeli izgubo, kot to zatrjuje nemška vlada. Poleg dejstva, da gre za teoretično hipotezo, naj opozorim, da bi se po navadi ureditve obračunavanja DDV, za katera so navadno zavezana podjetja, v vsakem primeru uporabila. Vsakršni spori med strankami bi se z lahkoto rešili pred sodišči brez posledic na davčnem področju.

55 — Glej točki 77 in 78.

56 — Odločba 2004/290 je z dne 30. marca 2004.