

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

13. prosince 2012 (*)

„Dan? – Šestá sm?rnice o DPH – Rozhodnutí 2004/290/ES – Uplatn?ní odchylky ?lenským státem – Povolení – ?lánek 2 bod 1 – Pojem ‚práce související s výstavbou‘ – Výklad – Zahrnutí dodání zboží – Možnost ?áste?ného uplatn?ní této odchylky – Omezení“

Ve v?ci C-395/11,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (N?mecko) ze dne 30. ?ervna 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 27. ?ervence 2011, v ?ízení

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

proti

Finanzamt Lüdenscheid,

SOUDNÍ DV?R (první senát),

ve složení A. Tizzano, p?edseda senátu, M. Ileši?, E. Levits, M. Safjan a M. Berger (zpravodajka), soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za n?meckou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocn?nci,
- za finskou vládu H. Leppo, jako zmocn?nkyní,
- za Evropskou komisi F. Erlbacherem a C. Soulay, jako zmocn?nci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. září 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?l. 2 bodu 1 rozhodnutí Rady 2004/290/ES ze dne 30. b?ezna 2004, kterým se N?mecku povoluje uplat?ovat opat?ení odchylující se od ?lánku 21 šesté sm?rnice 77/388/EHS o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu (Ú?. v?st. L 94, s. 59).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (dále jen „společnost BLV“) a Finanzamt Lüdenscheid (dále jen „Finanzamt“) ve věci daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) k tíži společnosti BLV vyplývající z toho, že jiný podnik pro poslední uvedenou společnost postavil budovu.

Právní rámec

Unijní právo

3 Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303), která se v projednávaném případě nepoužije *ratione temporis*, ve svém čl. 5 odst. 1 a odst. 2 písm. e) stanovila:

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

2. Za dodání zboží ve smyslu odstavce 1 se považuje též:

[...]

e) předání stavební práce, včetně zabudování movité věci do nemovitosti.

[...]“ [neoficiální překlad]

Šestá směrnice o DPH

4 Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004 (Úř. věst. L 27, s. 44; Zvl. vyd. 09/02, s. 7, dále jen „šestá směrnice o DPH“), ve svém čl. 5 odst. 1 a 5 stanoví:

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

[...]

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

5 Článek 6 odst. 1 šesté směrnice o DPH stanoví:

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

6 Článek 21 odst. 1 písm. a) první věta této směrnice zní:

„1. V rámci vnitřního systému jsou povinny odvádět daň z přidané hodnoty:

a) osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelná dodání zboží nebo poskytnutí služeb [...]“

7 Článek 27 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„1. Rada může jednomyslně na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovící se od ustanovení této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup

vymáhání daní nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovou povinností. [...]"

Rozhodnutí 2004/290

8 Bod 2 odvodňovací rozhodnutí 2004/290 zní následovně:

„V odvětvích stavebnictví a podnikání v oblasti úklidu budov byly zjištěny značné ztráty v souvislosti s příjmy plynoucími z DPH: DPH byla řádně vyfakturována, avšak nebyla odvedena daňovým orgánem, třebaže příjemce plně využil svého práva na odpočet daní. Subjekty, které nesplnily své povinnosti, nebylo možné zjistit, či k jejich identifikaci došlo příliš pozdě k vymození nevybraných příjmů plynoucích z DPH. Tyto případy se rozšířily natolik, že musejí být přijata právní opatření. Zamýšlená daňová povinnost příjemce k DPH se vztahuje pouze na podniky, které mohou využívat svého práva na odpočet daní, a nevztahuje se na jednotlivce. Je omezena na dvě specifické oblasti, v nichž ztráty v souvislosti s DPH již dosáhly neudržitelných rozměrů. [...]" [neoficiální příklad]

9 Bod 4 odvodňovací tohoto rozhodnutí zní:

„Tato odchylka neovlivní výši DPH splatné ve fázi konečné spotřeby a nemá nepříznivý dopad na vlastní zdroje Společenství pocházející z DPH [...]" [neoficiální příklad]

10 Článek 1 uvedeného rozhodnutí uvádí:

„Odchylně od čl. 21 odst. 1 písm. a) [šesté] směrnice [...] se Spolkové republice Německo povoluje, aby s účinností od 1. dubna 2004 příjemce dodávek zboží a poskytovaných služeb podle článku 2 tohoto rozhodnutí označovala jako osoby povinné odvést [DPH].“ [neoficiální příklad]

11 Článek 2 bod 1 rozhodnutí 2004/290 stanoví:

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

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

Německé právo

12 Ustanovení § 3 odst. 4 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, s. 386), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „UStG“), stanoví:

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

13 Ustanovení § 13b odst. 1 bodu 4 a odst. 2 druhé věty UStG je založeno na rozhodnutí 2004/290 a stanoví:

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

[...]

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

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

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

14 Společnost BLV je podnikem, jehož předmětem činnosti je získávání, budování základní infrastruktury a zástavba pozemků. Je „osobou povinnou k dani“ ve smyslu § 4 šesté směrnice o DPH.

15 V září 2004 společnost BLV pověřila společnost Rolf & Co. OHG (dále jen „společnost Rolf & Co.“), aby za paušální cenu vystavěla obytný dům obsahující šest bytů. Za tuto práci společnost Rolf & Co. vystavila dne 17. listopadu 2005 konečnou fakturu bez uvedení DPH, příjemce uvedla, že osobou povinnou odvést daň je společnost BLV jakožto příjemce plnění.

16 Společnost BLV nejprve u daňových orgánů prohlásila, že pokud jde o toto plnění uskutečněné v průběhu roku 2005, je osobou povinnou odvést DPH. Následně však uvedla, že podmínky pro vznik daňového dluhu nebyly ve vztahu k ní splněny, jelikož Spolková republika Německo nebyla podle unijního práva oprávněna k tomu, aby stanovila, že povinnost odvést DPH nemá poskytovatel takového plnění, jako je dotčené plnění, nýbrž jeho příjemce. Finanztamt naproti tomu toto stanovisko nesdílel, ale měl za to, že osobou povinnou odvést DPH je skutečně společnost BLV. Společnost BLV předložila tuto otázku správním soudům.

17 Finanztamt, žalovaný v povodním řízení, má za to, že žalobkyně v povodním řízení je osobou povinnou odvést DPH v souladu s ustanovením § 13b odst. 1 první větou bodem 4 a odst. 2 druhou větou UStG. V rámci této věci má Bundesfinanzhof za to, že vyřešení sporu závisí na výkladu rozhodnutí 2004/290.

18 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Zahrnuje pojem ‚práce související s výstavbou‘ ve smyslu § 1. 2 bodu 1 rozhodnutí 2004/290 [...] kromě služeb také dodávky?

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

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

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

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

- a) Jaké právní následky vyplývají z protiprávního vytvoření podskupin?
- b) Vede protiprávní vytvoření podskupin k tomu, že se předpis vnitrostátního práva nepoužije pouze ve prospěch některých osob povinných k dani, anebo všech těchto osob?“

K předložným otázkám

K první otázce

- 19 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 2 bod 1 rozhodnutí 2004/2009 musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „práce související s výstavbou“ uvedený v tomto ustanovení zahrnuje kromě plnění, která se považují za poskytování služeb, tak jak jsou definována v čl. 6 odst. 1 šesté směrnice, rovněž plnění, která tvoří dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 této směrnice.
- 20 Předkládající soud má totiž za to, že pokud by rozhodnutí 2004/2009 povolilo Spolkové republice Německo, aby jako osobu povinnou odvést DPH označovala příjemce plnění (režim zvaný „přenesení daňové povinnosti“) v souvislosti s pracemi souvisejícími s výstavbou pouze v případě, že mají formu služeb, a nikoli v případě dodání zboží, byla by společnost BLV sice osobou povinnou odvést DPH na základě ustanovení § 13b UStG, ale nikoli na základě rozhodnutí 2004/290.
- 21 V tomto ohledu je třeba úvodem připomenout, že rozhodnutí 2004/290 neobsahuje žádnou definici pojmu „práce související s výstavbou“.
- 22 Kromě toho je třeba konstatovat, že žádná jazyková verze – s výjimkou německé verze – šesté směrnice o DPH, na kterou článek 1 rozhodnutí 2004/290 odkazuje, neuvádí pojem „práce související s výstavbou“. Šestá směrnice o DPH totiž zejména ve svém čl. 5 odst. 5 zmiňuje pouze „stavební práce“.
- 23 Avšak i za předpokladu, že pojem „stavební práce“ uvedený v šesté směrnici o DPH zahrnuje pojem „práce související s výstavbou“ použitý v rozhodnutí 2004/290, první uvedený pojem nebyl v šesté směrnici o DPH definován. Je sice pravda, že druhá směrnice 67/228 v čl. 5 odst. 2 písm. e) vykládaném ve spojení s přílohou A bodem 5 uvedené směrnice obsahovala příkladmo definici pojmu „stavební práce“, a navíc výslovně stanovila, že se tyto práce „považují za dodání zboží“. Pokud však jde o šestou směrnici o DPH, taková definice v ní uvedena není.
- 24 Z toho vyplývá, že když unijní zákonodárce na základě čl. 27 odst. 1 šesté směrnice o DPH rozhodnutím 2004/290 povolil Spolkové republice Německo, aby stanovila odchylku v oblasti DPH, pokud jde zejména o „práce související s výstavbou“, neodkázal na pojem unijního práva, který je v této oblasti již existující a řádně vymezený.
- 25 Podle ustálené judikatury však platí, že v případě, že žádná definice pojmu „práce související s výstavbou“ neexistuje, musí být význam a dosah těchto pojmů určen s ohledem na obecný kontext, v němž jsou použity, a v souladu s jejich obvyklým smyslem v běžném jazyce (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. května 2006, Massachusetts Institute of Technology, C-431/04, Sb. rozh. s. I-4089, bod 17 a citovaná judikatura). Kromě toho je třeba při výkladu ustanovení unijního práva zohlednit cíle sledované dotčenou právní úpravou a její užitečný účinek (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 29. ledna 2009, Petrosian, C-19/08, Sb. rozh. s. I-495, bod 34 a citovaná judikatura).
- 26 Pokud jde zaprvé o obvyklý smysl pojmu „práce související s výstavbou“ v běžném jazyce, je třeba konstatovat, že taková plnění, jako jsou plnění dotčená ve věci p vodním řízení, a sice

zejména výstavba budovy, pod tento pojem nepopíratelně spadají. Pro tyto účely je bezvýznamná nejen otázka, zda je podnik provádějící tuto stavbu vlastníkem zastavěného pozemku či použitého materiálu, ale i otázka, zda je třeba dané plnění kvalifikovat jako „poskytování služeb“ či „dodání zboží“.

27 Pokud jde zadruhé o obecný kontext a cíle sledované dotčenou právní úpravou, rozhodnutí 2004/290 v druhém bodě odvodněně uvádí, že v Německu „byly v odvčtvých stavebnictví [...] zjištěny značné ztráty v souvislosti s příjmy plynoucími z DPH: DPH byla řádně vyfakturována, avšak nebyla odvedena daňovým orgánem, třebaže příjemce plnění využil svého práva na odpočet daně. [...] Tyto případy se rozšířily natolik, že musejí být přijata právní opatření.“ Podle čl. 1 tohoto rozhodnutí se proto „Spolkové republiky Německo povoluje, aby [...] příjemce dodávek zboží a poskytovaných služeb podle čl. 2 tohoto rozhodnutí označovala jako osoby povinné odvést [DPH]“.

28 Restriktivní výklad čl. 2 bodu 1 rozhodnutí 2004/290, který stanoví, že „[p]řijemce dodávek zboží a poskytovaných služeb lze označit za osobu povinnou odvést DPH [...] v případě poskytnutí prací souvisejících s výstavbou osob povinné k dani“, v tom smyslu, že toto ustanovení nezahrnuje dodávky zboží, jak jsou definovány v čl. 5 odst. 1 šesté směrnice o DPH, by byl přitom jasně v rozporu s cílem uvedeného čl. 2 bodu 1 rozhodnutí 2004/290.

29 Kromě toho je nesporné, že kvalifikace daného plnění jako „dodání zboží“ či „poskytování služeb“ představuje komplexní posouzení, které musí v zásadě vycházet – jak zdůraznil generální advokát v bodě 30 a následujících stanoviska – z analýzy každého jednotlivého případu (rovněž v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. března 2011, Bog a další, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, Sb. rozh. s. I-1457, bod 61 a následující).

30 V tomto kontextu žádná skutečnost nenasvědčuje tomu, že unijní zákonodárce chtěl přijetím čl. 2 bodu 1 rozhodnutí 2004/290 omezit uplatnění tohoto ustanovení pouze na případy, kdy by toto komplexní posouzení vedlo v konečném vyznění k výsledku, že dotčené plnění musí být kvalifikováno jako „poskytování služeb“.

31 Kromě toho je kvalifikace plnění dotčeného ve věci v předvodním řízení bezvýznamná z hlediska skutečného cíle sledovaného rozhodnutím 2004/290, jelikož nebezpečí „značné ztráty v souvislosti s příjmy plynoucími z DPH“ je v případě, kdy by toto plnění bylo kvalifikováno jako „poskytování služeb“, stejné jako v případě, kdy by bylo považováno za „dodání zboží“.

32 Vše předcházející svdčí ve prospěch výkladu v tom smyslu, že pojem „práce související s výstavbou“ uvedený v čl. 2 bodu 1 rozhodnutí 2004/290 zahrnuje nejen poskytování služeb, ale též dodání zboží.

33 Tento závěr nemůže být zpochybněn skutečností, že toto ustanovení musí být jakožto odchylka od obecného pravidla stanoveného v čl. 21 odst. 1 písm. a) první větě šesté směrnice o DPH vykládáno striktně. Z ustálené judikatury sice vyplývá, že ustanovení v oblasti DPH, která mají povahu výjimky z určité zásady, musí být vykládána striktně, avšak nic to nemění na tom, že je třeba dbát na to, aby tato výjimka nebyla zbavena svého užitečného účinku (výše uvedený rozsudek Bog a další, bod 84 a citovaná judikatura a v tomto smyslu rozsudek ze dne 10. března 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Sb. rozh. s. I-1509, bod 20 a citovaná judikatura).

34 Je přitom třeba konstatovat, že by vyloučení dodání zboží z působnosti čl. 2 bodu 1 rozhodnutí 2004/290 mohlo zpochybnit užitečný účinek tohoto ustanovení. Důsledkem tohoto výkladu by totiž bylo zejména to, že by stavba budovy mohla být vyloučena z uplatnění odchylky povolené rozhodnutím 2004/290. Toto plnění přitom zcela přirozeně patří mezi „práce související

s výstavbou“ a představuje kategorii plnění, která tvoří – jak ve svém vyjádření správně zdraznila německá vláda – podstatnou část dotčených plnění.

35 V důsledku toho je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 2 bod 1 rozhodnutí 2004/290 musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „práce související s výstavbou“ uvedený v tomto ustanovení zahrnuje kromě plnění považovaných za poskytování služeb, vymezených v čl. 6 odst. 1 šesté směrnice, i plnění představující dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 této směrnice.

Ke druhé a třetí otázce

36 Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda rozhodnutí 2004/290 musí být vykládáno v tom smyslu, že Spolková republika Německo může využít povolení udělené tímto rozhodnutím částečně pro určité podskupiny, jako jsou jednotlivé druhy prací souvisejících s výstavbou, a pro plnění určeným příjemcem plnění, a zda případně pro tento německý stát existují omezení pro vytváření takovýchto podskupin.

37 Tento soud si tedy klade otázku, zda za předpokladu, že rozhodnutí 2004/290 umožnilo Spolkové republice Německo, aby příjemce dodávek zboží a poskytovaných služeb označovala jako osobu povinnou odvést DPH v případě, že se plnění vztahovalo k dodávkám týkajícím se prací souvisejících s výstavbou, byl tento německý stát povinen v souladu s čl. 2 bodem 1 rozhodnutí 2004/290 provést toto označení pro všechna plnění týkající se těchto dodávek, a tudíž dodávek určených všem osobám povinným k dani.

38 Na jedné straně ustanovení § 13b UStG totiž neoznačuje příjemce plnění jako osobu povinnou odvést daň pro všechny dotčené dodávky, ale pouze pro dodání díla ve smyslu ustanovení § 3 odst. 4 UStG, a na druhé straně jsou podle německé právní úpravy osobami povinnými odvést DPH pouze osoby povinné k dani, které samy poskytují práce „související s výstavbou“, a nikoli všichni příjemci těchto plnění.

39 Kromě toho se předkládající soud Soudního dvora táže, zda za předpokladu, že by byl dotčený německý stát oprávněn k vytvoření podskupin, pro něj existují omezení, zejména stran dodržování zásady právní jistoty tímto německým státem.

40 V tomto ohledu je třeba připomenout judikaturu Soudního dvora, podle níž odchylná opatření uvedená v čl. 27 odst. 1 šesté směrnice, povolená zejména s cílem „[...] zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“, musejí být vykládána striktně a kromě toho musejí být nezbytná a vhodná k uskutečnění konkrétního cíle, který sledují, a mít co nejmenší dopad na cíle a zásady šesté směrnice (viz rozsudek ze dne 27. ledna 2011, Vandoorne, C-489/09, Sb. rozh. s. I-225, bod 27 a citovaná judikatura).

41 Jak již měl Soudní dvůr příležitost upřesnit v jiném kontextu, omezení uplatnění výjimky z obecného pravidla v oblasti DPH na konkrétní a specifické aspekty je rovněž soudržné se zásadou, podle níž musejí být výjimky či odchylky vykládány restriktivně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. května 2003, Komise v. Francie, C-384/01, Recueil, s. I-4395, bod 28), s výhradou dodržení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (rozsudek ze dne 3. dubna 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, Sb. rozh. s. I-1817, bod 43, a v tomto smyslu i rozsudek ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie, C-94/09, Sb. rozh. s. I-4261, bod 30).

42 Tuto judikaturu, která se rovněž týká možnosti ponechané německým státem, aby se výjimky odchýlily od obecného pravidla v oblasti DPH, a sice od zásady použití téže sazby DPH na všechny dodávky zboží a poskytování služeb, lze použít v takové věci, jako je věc v původním řízení. V důsledku toho byla Spolková republika Německo oprávněna využít povolení pouze

žáste?n? pro určité podskupiny, jako jsou jednotlivé druhy prací souvisejících s výstavbou, a pro plnění určitým příjemcem plnění, avšak s výhradou dodržování zásady daňové neutrality, jakož i v rozsahu, v němž dotčený členský stát uplatnil unijní právo, obecných zásad tohoto práva.

43 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že jak zdůrazňuje rozhodnutí 2004/290 v bodě 4 svého odvodnění, toto rozhodnutí povolilo Spolkové republice Německo, aby stanovila odchylku, která neovlivní výši DPH splatné ve fázi konečné spotřeby a nemá nepříznivý dopad na vlastní zdroje Unie pocházející z DPH. Pokud jde o opatření konkrétně přijatá na tomto základě, jejich použití bylo omezeno na případy, kdy sám příjemce předemtného plnění je osobou povinnou k dani ve smyslu šesté směrnice o DPH v odvětví stavebnictví, který je tedy oprávněn odpočíst daň odvedenou na vstupu od dlužné DPH nebo případně požádat o vrácení této daně. Kromě skutečnosti, že tato opatření tudíž neměla žádný dopad na DPH splatnou ve fázi konečné spotřeby, jejich účinkem nebylo ani vytvořit finanční zátěž pro osoby, kterých se tato opatření přímo týkají. Nic tedy nenasvědčuje tomu, že dotčená německá právní úprava měla za následek porušení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH.

44 Zadruhé, pokud jde o dodržování obecných zásad unijního práva Spolkovou republikou Německo při vytváření podskupin plnění a příjemce, na něž se opatření dotčené ve věci v původním řízení použije, předemtná právní úprava může na první pohled vyvolávat pochybnosti pouze z hlediska zásady proporcionality a zásady právní jistoty.

45 Pokud jde o zásadu proporcionality, je nutno konstatovat, že spis neobsahuje žádnou skutečnost, která by mohla zpochybnit přiměřenost odchylek přijatých Spolkovou republikou Německo na základě rozhodnutí 2004/290. Jak bylo připomenuto v bodě 43 tohoto rozsudku, tato opatření se omezují na stanovení režimu přenesení daňové povinnosti pro určitá plnění a v zásadě nevytvářejí žádnou finanční zátěž pro osoby, kterých se tato opatření týkají, přičemž umožňují zabránit ztrátě značných příjmů v souvislosti s DPH. Vzhledem k neexistenci jiných zvláštních okolností, které navíc nevyplynou ze spisu, nelze takové opatření považovat za nepřiměřené. Přísluší však předkládajícímu soudu, aby případně ověřil existenci takových jiných zvláštních okolností.

46 Pokud jde o zásadu právní jistoty, předkládající soud poznamenává, že důsledkem dotčené vnitrostátní právní úpravy může být to, že pro osoby povinné k dani může být obtížné určit osobu povinnou odvést daň, jestliže neznají situaci příjemce. V rámci prací souvisejících s výstavbou je totiž k tomu, aby byl příjemce plnění osobou povinnou odvést daň, zejména třeba, aby z takových prací pocházelo přinejmenším 10 % „celosvětového obrátu“, který příjemce plnění dosáhl v průběhu předcházejícího roku. Ve věci v původním řízení tomu však je tak, že osoba povinná k dani může nejprve předpokládat, že tuto hranici překročila, a až následně konstatovat, že tomu tak nebylo.

47 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že podle ustálené judikatury musejí být unijní právní předpisy určité a jejich použití pro právní subjekty předvídatelné. Tento požadavek právní jistoty se uplatní obzvláště tehdy, jde-li o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem povinností, které jim ukládá (rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další, C-288/07, Sb. rozh. s. I-7203, bod 47 a citovaná judikatura). Zásadu právní jistoty jsou povinny dodržovat rovněž všechny vnitrostátní orgány pověřené uplatňováním unijního práva (viz rozsudek ze dne 17. července 2008, ASM Brescia, C-347/06, Sb. rozh. s. I-5641, bod 65 a citovaná judikatura).

48 Ažkoli dotčená právní úprava obecně nemůže způsobovat osobám povinným k dani finanční zátěž ve smyslu výše uvedeného rozsudku Isle of Wight Council a další, nic to nemění na tom, že by taková finanční zátěž mohla, jak tomu může být v případě takové věci, jako je věc v původním řízení, vyplývat z jejího uplatnění příslušnými vnitrostátními orgány, jestliže toto

uplatnění – především do – neumožňuje dotčeným osobám povinným k dani se přesně seznámit s rozsahem jejich povinností v oblasti DPH.

49 Je tedy na předkládajícím soudu, aby při zohlednění veškerých relevantních právních a skutkových okolností ověřil, zda v projednávaném případě tomu tak je, a případně přijal opatření nezbytná k nápravě škodlivých následků takového použití dotčených ustanovení, které porušuje zásadu právní jistoty.

50 V důsledku toho je třeba na druhou a třetí otázku odpovědět tak, že rozhodnutí 2004/290 musí být vykládáno v tom smyslu, že je Spolková republika Německo oprávněna využít povolení přiznané tímto rozhodnutím pouze částečně pro určité podskupiny, jako jsou jednotlivé druhy prací souvisejících s výstavbou, a pro plnění určitým příjemcem plnění. Při vytváření těchto podskupin je tento členský stát povinen dodržovat zásadu daňové neutrality, jakož i obecné zásady unijního práva, k nimž patří zejména zásady proporcionality a právní jistoty. Je na předkládajícím soudu, aby při zohlednění veškerých relevantních právních a skutkových okolností ověřil, zda ve věci v původním řízení tomu tak je, a případně přijal opatření nezbytná k nápravě škodlivých následků použití dotčených ustanovení, které je v rozporu se zásadami proporcionality a právní jistoty.

Ke čtvrté otázce

51 Vzhledem k odpovědi poskytnuté na druhou a třetí otázku není namístě odpovídat na čtvrtou otázku.

K nákladům řízení

52 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) Článek 2 bod 1 rozhodnutí Rady 2004/290/ES ze dne 30. března 2004, kterým se Německu povoluje uplatňovat opatření odchylující se od článku 21 šesté směrnice 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „práce související s výstavbou“ uvedený v tomto ustanovení zahrnuje kromě plnění považovaných za poskytování služeb, vymezených v čl. 6 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004, i plnění představující dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 této směrnice.

2) Rozhodnutí 2004/290 musí být vykládáno v tom smyslu, že je Spolková republika Německo oprávněna využít povolení přiznané tímto rozhodnutím pouze řásteň pro určité podskupiny, jako jsou jednotlivé druhy prací souvisejících s výstavbou, a pro plnění určitým příjemcem plnění. Při vytváření těchto podskupin je tento německý stát povinen dodržovat zásadu daňové neutrality, jakož i obecné zásady unijního práva, k nimž patří zejména zásady proporcionality a právní jistoty. Je na předkládajícím soudu, aby při zohlednění veškerých relevantních právních a skutkových okolností ověřil, zda ve věci v předmětném řízení tomu tak je, a případně přijal opatření nezbytná k nápravě škodlivých následků použití dotčených ustanovení, které je v rozporu se zásadami proporcionality a právní jistoty.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.