

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. gruodžio 13 d.(*)

„Apmokestinimas – Šeštoji PVM direktyva – Sprendimas 2004/290/EB – Valstybės narės taikoma nukrypstanti priemonė – Leidimas – 2 straipsnio 1 punktas – „Statybos paslaugų“ sąvoka – Aiškinimas – Prekių tiekimo atšaukimas – Galimybės šio išimties taikyti iš dalies – Apribojimai“

Byloje C-395/11

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2011 m. birželio 30 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2011 m. liepos 27 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

prieš

Finanzamt Lüdenscheid

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai M. Ilešič, E. Levits, M. Safjan ir M. Berger (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos H. Leppo,
- Europos Komisijos, atstovaujamos F. Erlbacher ir C. Soulay,

susipažinęs su 2012 m. rugsėjo 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2004 m. kovo 30 d. Tarybos sprendimo 2004/290/EB dėl leidimo Vokietijai taikyti nuo Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų suderinimo 21 straipsnio nukrypstanti priemonė (OL L 94, p. 59) 2 straipsnio 1 punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą, kilusį tarp *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH* (toliau – BLV) ir *Finanzamt Lüdenscheid* (toliau – *Finanzamt*) dėl BVL mokėtino pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už kitos įmonės jai pastatytą pastatą.

Teisinis pagrindas

Sjungos teis?

3 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendros prid?tin?s vert?s mokes?io sistemos strukt?ra ir taikymo tvarka (OL 71, 1967, p. 1303), kuri nagrin?jamu atveju netaikytina *ratione temporis*, 5 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies e punkte numatyta:

„1. „Preki? tiekimas“ – tai teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

2. Tiekimu, kaip tai suprantama pagal 1 dal?, taip pat laikoma:

<...>

e) statybos darb?, ?skaitant kilnojamojo turto instaliavim? ? nekilnojam?j? turt?, atlikimas.

<...>“

Šeštoji PVM direktyva

4 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB (OL L 27, p. 44; toliau – Šeštoji PVM direktyva), 5 straipsnio 1 ir 5 dalyse nustatyta:

„1. „Preki? tiekimas“ – tai teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

<...>

5. Valstyb?s nar?s gali laikyti, kad tiekimas pagal 1 dalies apbr?žim? yra tam tikr? statybos darb? atlikimas.“

5 Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Paslaug? teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris n?ra preki? tiekimas, kaip apibr?žta 5 straipsnyje.“

6 Pagal šios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkto pirm? sakin?:

„1. Pagal vidaus sistem? toliau išvardyti asmenys privalo mok?ti prid?tin?s vert?s mokes??:

a) apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinam? preki? tiekim? arba paslaug? teikim?

<...>“

7 Min?tos direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Taryba Komisijos si?lymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei narei imtis speciali? priemoni?, leidžian?i? taikyti nuostatas, leidžian?ias nukrypti nuo šios direktyvos, kad b?t? supaprastinta mokes?io taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokes?io vengimo ar išsisukin?jimo ar piktnaudžiavimo atvejams. <...>“

Sprendimas 2004/290

8 Sprendimo 2004/290 2 konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„Statybos ir pastatų valymo versle nustatomas reikšmingas pajamų iš PVM praradimas, kuris atsiranda dėl to, kad sąskaitoje faktūroje PVM tinkamai nurodomas, bet nesumokamas mokesčių institucijoms, o gavėjas pasinaudoja teise mokėti atskaitą. Negalima nustatyti pareigų nevykdančių subjekto arba juos nustatytus jau būna per vėlu išieškoti PVM. Ši atvejų skaičius didėja, todėl reikia imtis teisinių priemonių. Numatytas gavėjo apmokestinimas taikomas tik verslui, kuris turi teisę mokėti atskaitą, o ne privatiems asmenims. Jis apribotas dvejų rūšių verslais, kuriuose PVM nuostoliai yra netoleruoti. <...>“

9 Pagal šio sprendimo 4 konstatuojamąją dalį:

„Nukrypstanti priemonė neturi tokos galutinio vartojimo etape mokėtinei PVM sumai ir neturi poveikio Bendrijos nuosaviems ištekliams iš PVM <...>“

10 Minuto sprendimo 1 straipsnyje nurodyta:

„Nukrypstant nuo [Šeštosios] direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkto <...>, Vokietijos Federacijai Respublikai nuo 2004 m. balandžio 1 d. leidžiama šio sprendimo 2 straipsnyje nurodytą tiekiamą prekių ar teikiamą paslaugą gavėjus laikyti turinčiais mokėti [PVM] asmenimis.“

11 Pagal Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punktą:

„Tiekiamą prekių ar teikiamą paslaugą gavėjas gali būti laikomas asmeniu, kuriam tenka pareiga sumokėti PVM, tokiais atvejais:

1) teikiant pastatų valymo paslaugas apmokestinamajam asmeniui, kai paslaugos gavėjas nuomoja ne daugiau kaip du butus, arba teikiant statybos paslaugas apmokestinamajam asmeniui.“

Vokietijos teisė

12 Apyvartos mokesčių įstatymo (*Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386*) redakcijos, taikytinos ginčui pagrindinėje byloje (toliau – *UStG*), 3 straipsnio 4 dalyje nustatyta:

„Jeigu verslininkas sąsipareigojo apdirbti ar perdirbti turtą ir tam naudoja savo sąsigytas medžiagas, teikimas turi būti laikomas prekių tiekimu (darbų tiekimas), jeigu šios medžiagos nėra tik priedai ar kiti papildomi objektai. Tai galioja ir tuomet, kai turtas tvirtintas ant žemės. <...>“

13 *UStG* 13b straipsnio, pagrįsto Sprendimu 2004/290, 1 dalies 4 punkte ir 2 dalies antrame sakinyje numatyta:

„1. Pareiga mokėti [PVM] už šiuos apmokestinamuosius sandorius atsiranda išrašant sąskaitą faktūrą, bet ne vėliau kaip iki kito kalendorinio mėnesio po teikimo:

<...>

4) darbų tiekimas ir kitas paslaugas, susijusias su pastatų pastatymu, remontu, priežiūra, keitimu ar nugriovimu, išskyrus planavimo ir priežiūros paslaugas. <...>

2. <...> 1 dalies pirmojo sakinio 4 punkto pirmajame sakinyje nurodytais atvejais paslaugos gavėjui tenka pareiga sumokėti mokestį, jeigu jis yra verslininkas, teikiantis paslaugas pagal *UStG*

1 dalies pirmojo sakinio 4 punkto pirmąjį sakinį. <...>“

Pagrindinis byla ir prejudiciniai klausimai

14 BLV yra įmonė, kuri užsiima žemės sklypų sigijimo, paruošimo ir užstatymo veikla. Ji yra „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnį.

15 2004 m. rugsėjo mėn. BLV pavedė *Rolf & Co. OHG* (toliau – *Rolf & Co.*) pastatyti šešis butus gyvenamajam namui už fiksuotą kainą. Už šį darbą *Rolf & Co.* 2005 m. lapkričio 17 d. išrašė galutinį sąskaitą faktūrą be PVM, nurodžiusi, kad BLV tenka pareiga sumokėti mokesť kaip asmeniui, kuriam yra skirti tiekimo ar teikimo sandoriai.

16 Iš pradžių BLV deklaravo mokesčių institucijoms, kad už šį 2005 m. mokestiniais metais vykdytą sandorą jai tenka pareiga sumokėti PVM. Tačiau paskui ji tvirtino, kad sąlygos, susijusios su mokestinės skolos atsiradimu, jos atžvilgiu nevykdytos, nes Vokietijos Federacinei Respublikai pagal Sąjungos teisę neleidžiama numatyti, kad už sandorą, kaip antai nagrinėjamą, PVM turi sumokėti ne paslaugos teikėjas, o gavėjas. Tačiau *Finanzamt* nepritarė šiam požiūriui, o manė, kad BLV tenka pareiga sumokėti PVM. BLV kreipėsi į administracinius teismus dėl šio klausimo.

17 *Finanzamt*, atsakovų pagrindinėje byloje, mano, kad ieškovei pagrindinėje byloje tenka pareiga sumokėti PVM pagal *UStG* 13b straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 4 punktą ir 2 dalies antrą sakinį. Nagrinėdamas šią bylą *Bundesfinanzhof* laikosi nuomonės, kad sprendimas byloje priklauso nuo Sprendimo 2004/290 aiškinimo.

18 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar statybos paslaugų sąvoka pagal Sprendimo 2004/290/EB <...> 2 straipsnio 1 punktą, be paslaugų teikimo, apima ir tiekimą?“

2. Jeigu leidimas nustatyti asmenį, kuriam yra skirti šie tiekimo ar teikimo sandoriai, kaip mokesčio mokėtojų taikomas ir tiekimui:

ar sprendimo adresatų valstybės narė turi teisę tik iš dalies taikyti leidimą tam tikroms kategorijoms, kaip antai atskirioms statybos darbų rūšims, ir tam tikriems gavėjams skirtiems tiekimo ar teikimo sandoriams?

3. Jeigu valstybės narė turi teisę nustatyti kategorijas: ar valstybei narei nustatant kategorijas taikomi apribojimai?

4. Jeigu valstybės narė apskritai (antrasis klausimas) arba dėl apribojimų nesilaikymo (trečiasis klausimas) neturi teisės nustatyti kategorijų:

a) kokios teisinės pasekmės kyla neteisėtai nustatant kategorijas?

b) ar neteisėtai nustatant kategorijas nacionalinės teisės nuostata turi būti apskritai netaikoma, ar taikoma tik atskiriems apmokestinamiesiems asmenims?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

19 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punktą reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje

esanti s?voka „statybos paslaugos“, be paslaug? teikimu laikom? sandori?, kaip jie apibr?žti Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje, taip pat apima preki? tiekimo sandorius, kaip jie suprantami pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dal?.

20 Iš ties? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad jeigu Sprendimu 2004/290 Vokietijos Federacinei Respublikai leista gav?j? pagal sandor? laikyti asmeniu, kuriam tenka pareiga sumok?ti PVM („atvirkštinio apmokestinimo“ schema), už statybos darbus, tik kai jie yra paslaugos, o ne tiekimas, BLV tikrai tekt? pareiga sumok?ti PVM pagal UStG 13b straipsn?, o ne pagal Sprendim? 2004/290.

21 Šiuo klausimu vis? pirma primintina, kad Sprendime 2004/290 n?ra jokio s?vokos „statybos paslaugos“ apibr?žimo.

22 Be to, reikia konstatuoti, kad jokiaje Šeštosios PVM direktyvos, kuria remiamasi Sprendimo 2004/290 1 straipsnyje, kalbin?je versijoje, išskyrus vokie?i? kalba, nenurodyta s?voka „statybos paslaugos“. Iš ties? Šeštojoje PVM direktyvoje, vis? pirma jos 5 straipsnio 5 dalyje, nurodyti tik „statybos darbai“.

23 Ta?iau net darant prielaid?, kad Šeštojoje PVM direktyvoje esanti s?voka „statybos darbai“ apima Sprendime 2004/290 vartojam? „statybos paslaug?“ s?vok?, pirmoji s?voka taip pat neapibr?žta Šeštojoje PVM direktyvoje. Iš ties?, žinoma, Antrojoje direktyvoje 67/228 pateiktas orientacinio pob?džio „statybos darb?“ s?vokos jos 5 straipsnio 2 dalies e punkte, taikomame su šios direktyvos A priedo 5 punktu, apibr?žimas, be to, aiškiai numatyta, kad šie darbai „laikomi tiekimu“. Ta?iau Šeštojoje PVM direktyvoje tokio apibr?žimo n?ra.

24 Tuo remiantis darytina išvada, kad jeigu S?jungos teis?s akt? leid?jas, remdamasis Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalimi, Sprendimu 2004/290 Vokietijos Federacinei Respublikai leido nustatyti nukrypstan?i? priemon? PVM srityje, kiek tai susij?, be kita ko, su „statybos paslaugomis“, jis nesir?m? esama ir S?jungos teis?je šioje srityje apibr?žta s?voka.

25 Taigi pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, nesant jokio „statybos paslaug?“ s?vokos apibr?žimo, jos reikšm? ir taikymo srit? reikia nustatyti atsižvelgiant ? bendras aplinkybes, kuriomis ji vartojama, ir ?prast? reikšm? šnekamojoje kalboje (šiuo klausimu žr. 2006 m. geguž?s 4 d. Sprendimo *Massachusetts Institute of Technology*, C-431/04, Rink. p. I-4089, 17 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?). Be to, aiškinant S?jungos teis?s nuostat?, reikia atsižvelgti ? nagrin?jamo teis?s akto tikslus ir jo veiksmingum? (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2009 m. sausio 29 d. Sprendimo *Petrosian*, C-19/08, Rink. p. I-495, 34 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

26 Kalbant, pirma, apie ?prast? s?vokos „statybos paslaugos“ reikšm? šnekamojoje kalboje, reikia konstatuoti, kad sandoriai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, t. y. b?tent pastato statyba, negin?ijamai patenka ? ši? s?vok?. Šiuo tikslu nesvarbus ne tik klausimas, ar šias statybas atliekanti ?mon? yra statomo ploto, ar naudojam? medžiag? savinink?, bet ir klausimas, ar atitinkamas sandoris turi b?ti laikomas „paslaug? teikimu“, ar „preki? tiekimu“.

27 Kiek tai susij?, antra, su bendromis aplinkyb?mis ir nagrin?jamomis teis?s nuostatomis siekiamais tikslais, Sprendimo 2004/290 2 konstatuojamojoje dalyje pažym?ta, kad Vokietijoje „statybos <...> versle nustatomas reikšmingas pajam? iš PVM praradimas, kuris atsiranda d?l to, kad s?skaitoje fakt?roje PVM tinkamai nurodomas, bet nesumokamas mokes?i? institucijoms, o gav?jas pasinaudoja teise ? mokes?io atskait?. <...> Ši? atvej? skai?ius did?ja, tod?l reikia imtis teisini? priemoni?“. Taip pat pagal šio sprendimo 1 straipsn? „Vokietijos Federacinei Respublikai leidžiama <...> šio sprendimo 2 straipsnyje nurodyt? tiekiam? preki? ar teikiam? paslaug? gav?jus laikyti asmenimis, kuriems tenka pareiga sumok?ti [PVM]“.

28 Taigi Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punktą, kuriame numatyta, kad „tiekiamą prekią ar teikiamą paslaugą gavėjas gali būti laikomas asmeniu, kuriam tenka pareiga sumokėti PVM, <...> teikiant statybos paslaugas apmokestinamajam asmeniui“, aiškinant siaurai, kad ši nuostata neapima prekių tiekimo, kaip apibrėžta Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje, būtų aiškiai prieštaraujama šio Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punkto tikslui.

29 Be to, neginėtina, kad atitinkamo sandorio laikymas „prekių tiekimu“ ar „paslaugų teikimu“ yra kompleksinis vertinimas, kuris iš esmės turi būti grindžiamas, kaip generalinis advokatas pabrėžia išvados 30 ir paskesniuose punktuose, kiekvieno konkretaus atvejo analize (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, Rink. p. I-1457, 61 ir paskesnius punktus).

30 Šiomis aplinkybomis niekur nenurodyta, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, priimdamas Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punktą, būtų siekęs apriboti šios nuostatos taikymą tik atvejais, kai atlikus šį kompleksinį vertinimą galiausiai nagrinjamas sandoris turėtų būti laikomas „paslaugų teikimu“.

31 Be to, pagrindinėje byloje nagrinjamo sandorio vertinimas yra nesvarbus siekiant gyvendinti Sprendime 2004/290 nurodytą tikslą, nes „reikšmingo pajamų iš PVM praradimo“ rizika yra identiška tokiu atveju, jei šis sandoris turi būti laikomas „paslaugų teikimu“ ir jeigu jis turi būti laikomas „tiekimu“.

32 Visa tai, kas išdėstyta, patvirtina, kad reikia aiškinti taip, jog Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punkte esanti sąvoka „statybos paslaugos“ apima ne tik paslaugų teikimą, bet ir prekių tiekimą.

33 Šios išvados negali paneigti tai, kad ši nuostata, kaip Šeštosios PVM direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkto pirmame sakinyje numatytą bendrosios taisyklės išimtį, reikia aiškinti siaurai. Iš tiesų, nors iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad PVM srityje nuo principo nukrypstančios nuostatos iš esmės turi būti aiškinamos taip, vis dėlto reikia užtikrinti, kad ši išimtis neprarastų savo veiksmingumo (minėto Sprendimo *Bog ir kt.* 84 punktą ir jame nurodyta teismo praktika; taip pat šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Skandinaviska Enskilda Banken*, C-540/09, Rink. p. I-1509, 20 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

34 Konstatuotina, kad Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punkto netaikant prekių tiekimui galėtų būti paneigtas šios nuostatos veiksmingumas. Iš tiesų dėl tokio aiškinimo, be kita ko, pastato statybai galėtų būti netaikoma Sprendimu 2004/290 leista taikyti nukrypstanti priemonė. Tačiau šis sandoris visiškai natūraliai priskirtinas prie „statybos darbų“ ir yra sandorių kategorija, kuri sudaro, kaip pastabose teisingai pažymi Vokietijos vyriausybė, didelį aptariamų sandorių dalį.

35 Taigi pirmąjį klausimą reikia atsakyti: Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punktas aiškintinas taip, kad šioje nuostatoje esanti sąvoka „statybos paslaugos“, be paslaugų teikimu laikomų sandorių, kaip jie apibrėžti Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje, taip pat apima prekių tiekimo sandorius, kaip jie suprantami pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

36 Antruoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos būtina nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Sprendimu 2004/290 reikia aiškinti taip, kad Vokietijos Federacinė Respublika gali šiuo sprendimu suteiktą leidimą gyvendinti iš dalies, t. y. tam tikroms kategorijoms, kaip antai skirtingoms statybos darbų rūšims, ir tam tikriems gavėjams

teikiamoms paslaugoms (teikiamoms prek?ms), ir ar šiai valstybei narei prireikus taikomi apribojimai nustatant tokias kategorijas.

37 Tod?l šis teismas klausia, ar, darant prielaid?, kad Sprendimu 2004/290 Vokietijos Federacinei Respublikai leista gav?j? laikyti asmeniu, kuriam tenka pareiga sumok?ti PVM, kai sandoris yra tiekimas, susij?s su statybos darbais, ši valstyb? nar? pagal Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punkt? privalo š? nurodym? taikyti visiems sandoriams, susijusiems su šiais tiekimais, tod?l tiekimams visiems apmokestinamiesiems asmenims.

38 Iš ties?, pirma, pagal *UStG* 13b straipsn? gav?jai laikomi mokes? turin?iais mok?ti asmenimis ne d?l vis? aptariam? tiekim?, o tik kai tiekiami darbai pagal sutart?, kaip jie suprantami pagal *UStG* 3 straipsnio 4 dal?, ir, antra, tai yra tik apmokestinamieji asmenys, patys teikiantys „statybos“ paslaugas, kurie pagal Vokietijos teis?s nuostatas yra asmenys, kuriems tenka pareiga sumok?ti PVM, o ne visi asmenys, kuriems yra skirti šie tiekimo ar teikimo sandoriai.

39 Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismo klausia, ar, darant prielaid?, kad atitinkama valstyb? nar? turi teis? nustatyti kategorijas, jai taikomi apribojimai, be kita ko, susij? su šios valstyb?s nar?s teisinio saugumo principo laikymusi.

40 Šiuo klausimu reikia priminti Teisingumo Teismo praktik?, pagal kuri? Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje nurodytos nukrypstan?ios priemon?s, leidžiamos, be kita ko, „kad <...> b?t? užkirstas kelias tam tikriems piktnaudžiavimo ar mokes?i? vengimo atvejams“, aiškinamos siaurai, be to, jos turi b?ti b?tinios ir tinkamos jomis siekiamam specialiam tikslui ?gyvendinti ir daryti kuo mažesn? ?tak? Šeštosios direktyvos tikslams ir principams (žr. 2011 m. sausio 27 d. Sprendimo *Vandoorne*, C-489/09, Rink. p. I-225, 27 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

41 Be to, ir kaip Teisingumo Teismas jau pažym?jo kitomis aplinkyb?mis, bendrosios taisykl?s PVM srityje išimties taikymas tik konkrečioms ir specifiniams aspektams yra suderinamas su principu, pagal kur? išimtys ir leidžian?ios nukrypti nuostatos turi b?ti aiškinamos siaurai (šiuo klausimu žr. 2003 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C-384/01, Rink. p. I-4395, 28 punkt?), jeigu laikomasi bendrai PVM sistemai b?dingo mokes?i? neutralumo principo (2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, Rink. p. I-1817, 43 punktas; taip pat šiuo klausimu žr. 2010 m. geguž?s 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C-94/09, Rink. p. I-4261, 30 punkt?).

42 Ši teismo praktika, kuri taip pat susijusi su valstyb?ms nar?ms palikta teise išskirtiniais atvejais nukrypti nuo bendrosios taisykl?s PVM srityje, t. y. principo, kad visoms teikiamoms prek?ms ir teikiamoms paslaugoms taikomas tas pats PVM tarifas, yra taikytina atveju, kaip antai nagrin?jamu pagrindin?je byloje. Tod?l Vokietijos Federacin? Respublika teis?tai gal?jo ?gyvendinti leidim? iš dalies tam tikroms kategorijoms, kaip antai skirtingoms statybos darb? r?šims, ir tam tikriems gav?jams teikiamoms paslaugoms (teikiamoms prek?ms), ta?iau tik jeigu laik?si mokes?i? neutralumo principo ir, kiek atitinkama valstyb? nar? ?gyvendino S?jungos teis?, bendr?j? šios teis?s princip?.

43 Šiuo klausimu, pirma, primintina, kad, kaip pažym?ta Sprendimo 2004/290 4 konstatuojamojoje dalyje, juo Vokietijos Federacinei Respublikai leidžiama nustatyti nukrypstan?i? priemon?, kuri neturi ?takos galutinio vartojimo etape mok?tinai PVM sumai ir neturi poveikio S?jungos nuosaviems ištekliams iš PVM. Kalbant apie konkre?iai šiuo pagrindu priimtas nuostatas, pažym?tina, kad jos taikomos, tik jeigu aptariamasis asmuo, kuriam yra skirti šie tiekimo ar teikimo sandoriai, pats yra apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal Šešt?j? PVM direktyv?, statyb? sektoriuje, kuris d?l to turi teis? atskaityti sumok?t? mok?tin? pirkimo PVM ar tam tikrais atvejais prašyti gr?žinti š? mokes?. Tod?l, be aplinkyb?s, kad šios nuostatos neturi

jokios tokos galutinio vartojimo etape mokytinam PVM, jomis juo labiau nesukuriama finansinė našta tiesiogiai su jomis susijusiems asmenims. Taigi neatrodo, kad nagrinjamomis Vokietijos teisės nuostatomis būtų pažeistas bendrai PVM sistemai būdingas mokesčių neutralumo principas.

44 Antra, kiek tai susiję su Vokietijos Federacinės Respublikos bendrąjį Sąjungos teisės principų laikymusi nustatant sandorių kategorijas ir gavėjus, kuriems taikoma pagrindinėje byloje nagrinjama nuostata, aptariamoms teisės nuostatomis iš pirmo žvilgsnio negali kelti abejonų dėl proporcingumo ir teisinio saugumo principų.

45 Kalbant apie proporcingumo principą, reikia konstatuoti, kad bylos medžiagoje nėra jokio rodymo, galinčio kelti abejonų dėl Vokietijos Federacinės Respublikos remiantis Sprendimu 2004/290 priimtu nukrypstančių priemonių. Kaip priminta šio sprendimo 43 punkte, šiomis priemonėmis tik, pirma, nustatyta atvirkštinio apmokestinimo schema tam tikriems sandoriams ir iš esmės nesukeliama jokia finansinė našta asmenims, kuriems taikomos šios nuostatos, nors jomis leidžiama, antra, išvengti reikšmingo pajamų iš PVM praradimo. Nesant kitų ypatingų aplinkybių, kurių, be to, iš bylos medžiagos nematyti, tokia nuostata negali būti laikoma neproporcinga. Tačiau prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas prireikus turi patikrinti, ar yra kitų tokių ypatingų aplinkybių.

46 Dėl teisinio saugumo principo prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas pažymi, kad dėl nagrinjamų teisės nuostatų apmokestinamieji asmenys gali patirti sunkumų nustatydami asmenį, kuriam tenka pareiga sumokėti mokesčius, kai jie nežino gavėjo padėties. Iš tiesų teikiant statybos paslaugas tam, kad gavėjas pagal sandorą būtų laikomas asmeniu, kuriam tenka pareiga sumokėti mokesčius, reikia, be kita ko, kad bent 10 % jo „pasaulinės apyvartos“ praėjusiais mokesčiais metais būtų iš tokių darbų. Taigi, kaip yra pagrindinėje byloje, apmokestinamasis asmuo pirmiausia gali daryti prielaidą, kad viršijo šią ribą, prieš konstatuodamas, kad taip nėra.

47 Šiuo klausimu visų pirma reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką Sąjungos teisės aktai turi būti aiškūs, o jų taikymas iš anksto numanomas teisės subjektams. Šis teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės nuostatos gali turėti finansinį pasekmį, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems šiomis teisės nuostatomis nustatytą pareigą apimtis (2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Isle of Wight Council ir kt.*, C-288/07, Rink. p. I-7203, 47 punktą ir jame nurodyta teismo praktika). Teisinio saugumo principas taip pat privalomas visoms nacionalinėms institucijoms, galiotoms taikyti Sąjungos teisę (žr. 2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *ASM Brescia*, C-347/06, Rink. p. I-5641, 65 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

48 Iš tiesų, jeigu nagrinjamoms teisės nuostatomis apskritai negali turėti finansinį pasekmį apmokestinamiesiems asmenims, kaip tai suprantama pagal minėtą Sprendimą *Isle of Wight Council ir kt.*, vis dėlto, kaip gali būti atveju, kaip antai nagrinjamu pagrindinėje byloje, tokia finansinė našta gali kilti dėl kompetentingų nacionalinių institucijų atliekamo taikymo, jei šis taikymas bent jau laikinai neleidžia atitinkamiems apmokestinamiesiems asmenims tiksliai žinoti savo pareigų PVM srityje.

49 Todėl atsižvelgdamas visą reikšmingą teisinę ir faktinę aplinkybę prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas turi patikrinti, ar taip yra nagrinjamu atveju, ir prireikus imtis priemonių, reikalingų neigiamoms nagrinjamų nuostatų taikymo, kuriuo pažeidžiamas teisinio saugumo principas, pasekmėms ištaisyti.

50 Taigi antrąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti: Sprendimas 2004/290 aiškintinas taip, kad Vokietijos Federacinė Respublika šiuo sprendimu suteiktą leidimą gali gyvendinti iš dalies

tam tikroms kategorijoms, kaip antai skirtingoms statybos darbų rūšims, ir tam tikriems gavėjams skirtiems tiekimo ar teikimo sandoriams. Nustatydama šias kategorijas ši valstybė turi laikytis mokesčių neutralumo principo ir bendrųjų Sąjungos teisės principų, visų pirma proporcingumo ir teisinio saugumo principų. Atsižvelgdama į visas svarbias teises ir faktines aplinkybes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip yra pagrindinėje byloje, ir prireikus imtis priemonių, reikalingų nagrinėjamo nuostatų taikymo, kuriuo pažeidžiami proporcingumo ar teisinio saugumo principai, neigiamoms pasekmėms ištaisyti.

Dėl ketvirtąjį klausimą

51 Atsižvelgiant į atsakymų į antrąjį ir trečiąjį klausimus, į ketvirtąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. **2004 m. kovo 30 d. Tarybos sprendimo 2004/29/EB dėl leidimo Vokietijai taikyti nuo Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 21 straipsnio nukrypstančių nuostatų 2 straipsnio 1 punktą reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje esanti sąvoka „statybos paslaugos“, be paslaugų teikimu laikomų sandorių, kaip jie apibrėžti 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB, 6 straipsnio 1 dalyje, taip pat apima prekių tiekimo sandorius, kaip jie suprantami pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį.**

2. **Sprendimą 2004/290 reikia aiškinti taip, kad Vokietijos Federacinė Respublika šiuo sprendimu suteiktą leidimą gali įgyvendinti iš dalies tam tikroms kategorijoms, kaip antai skirtingoms statybos darbų rūšims, ir tam tikriems gavėjams skirtiems tiekimo ar teikimo sandoriams. Nustatydama šias kategorijas ši valstybė turi laikytis mokesčių neutralumo principo ir bendrųjų Sąjungos teisės principų, visų pirma proporcingumo ir teisinio saugumo principų. Atsižvelgdama į visas svarbias teises ir faktines aplinkybes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip yra pagrindinėje byloje, ir prireikus imtis priemonių, reikalingų nagrinėjamo nuostatų taikymo, kuriuo pažeidžiami proporcingumo ar teisinio saugumo principai, neigiamoms pasekmėms ištaisyti.**

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.