

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNAŹU (pierwsza izba)

z dnia 13 grudnia 2012 r. (*)

Podatki – Szósta dyrektywa VAT – Decyzja 2004/290/WE – Stosowanie przez paŹstwo czŹonkowskie Źrodka stanowiŹcego odstŹpstwo – UpowaŹnienie – ArtykuŹ 2 pkt 1 – PojŹcie robŹt budowlanych – WykŹadnia – WŹŹczenie dostaw towarŹw – MoŹliwoŹŹ czŹŹciowego stosowania tego odstŹpstwa – Ograniczenia

W sprawie C-395/11

majŹcej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹoŹony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 30 czerwca 2011 r., które wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 27 lipca 2011 r., w postŹpowaniu:

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

przeciwko

Finanzamt Lüdenscheid,

TRYBUNAŹ (pierwsza izba),

w skŹadzie: A. Tizzano, prezes izby, M. IleŹiŹ, E. Levits, M. Safjan i M. Berger (sprawozdawca), sŹdziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

rozwaŹywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rzŹdu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocnikŹw,
- w imieniu rzŹdu fiŹskiego przez H. Leppo, dziaŹajŹcŹ w charakterze peŹnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Erlbachera oraz C. Soulay, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocnikŹw,

po zapoznaniu siŹ z opiniŹ rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 wrzeŹnia 2012 r.,

wydaje nastŹpujŹcy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykŹadni art. 2 pkt 1 decyzji Rady 2004/290/WE z dnia 30 marca 2004 r. upowaŹniajŹcej Niemcy do zastosowania odstŹpstwa od art. 21 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw paŹstw czŹonkowskich w odniesieniu do podatkŹw obrotowych (Dz.U. L 94, s. 59).

2 Wniosek ten zostaŹ zŹoŹony w ramach sporu pomiŹdzy BLV Wohn- und Gewerbebau

GmbH (zwan? dalej „spółka BLV” lub „skarc? w post?powaniu g?ównym”) a Finanzamt Lüdenscheid (urz?dem podatkowym w Lüdenscheid, zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) obci?aj?cego spółka BLV w wyniku wzniesienia dla niej budynku przez inne przedsi?biorstwo.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i zasady stosowania wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 71, s. 1303), która nie ma zastosowania w niniejszej sprawie *ratione temporis*, przewidywa?a w swym art. 5 ust. 1 i 2 lit. e):

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jak w?a?ciciel.

2. Za dostawy w rozumieniu ust. 1 uwa?a si? tak?e

[...]

e) odbiór niektórych robót zwi?zanych z nieruchomo?ciami, w tym takich, które polegaj? na po??czeniu rzeczy ruchomej z nieruchomo?ci?.

[...]”.

Szósta dyrektywa VAT

4 Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmieniona dyrektyw? Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r. (Dz.U. L 27, s. 44) (zwan? dalej „szóst? dyrektyw? VAT”), stanowi w art. 5 ust. 1 i 5:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jako [jak] w?a?ciciel.

[...]

5. Pa?stwa cz?onkowskie mog? uzna? odbiór niektórych robót budowlanych [robót zwi?zanych z nieruchomo?ciami] za dostawy w rozumieniu ust. 1”.

5 Artyku? 6 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT stanowi:

„Termin »?wiadczenie us?ug« oznacza ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towarów w rozumieniu art. 5”.

6 Zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze tej dyrektywy:

„1. W systemie wewn?trznym nast?puj?ce osoby s? p?atnikami podatku od warto?ci dodanej:

a) podatnicy wykonuj?cy podlegaj?ce opodatkowaniu dostawy towarów lub us?ug [...]”.

7 Artyku? 27 ust. 1 rzeczonyj dyrektywy stanowi:

„1. Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde z państw członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy, w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania [...]”.

Decyzja 2004/290

8 Motyw 2 decyzji 2004/290 ma następujące brzmienie:

„W sektorze budownictwa i sprzątania obiektów zostały stwierdzone istotne straty wpływów z podatku VAT, powstałe w ten sposób, że VAT był często wykazywany w rachunkach, jednak nie był odprowadzany do urzędu skarbowego, podczas gdy odbiorca wykonywał swoje prawo do odliczenia podatku. Wykrycie podmiotów dopuszczających się niezgodności byłoby niemożliwe, albo w chwili ich ustalenia byłoby zbyt późno, aby odzyskać utracony podatek VAT. Tego rodzaju przypadki zdarzają się tak często, że niezbędnym byłoby wprowadzenie środków prawnych. Przewidywane opodatkowanie odbiorcy podatkiem VAT dotyczy wyłącznie przedsiębiorstw, które mogą wykonywać prawo do odliczenia podatku, i nie obejmuje osób prywatnych. Jest ona ograniczona do dwóch określonych sektorów, w których straty podatku VAT przybrały niedopuszczalne rozmiary. [...]”.

9 Zgodnie z motywem 4 tej decyzji:

„Środek stanowiący odstępstwo nie ma wpływu na kwotę podatku VAT wymagalną na etapie ostatecznego wykorzystania ani następstw dla środków w ramach Wspólnoty pochodzących z podatku VAT [...]”.

10 Artykuł 1 rzeczowej decyzji stanowi:

„W drodze odstępstwa od art. 21 ust. 1 lit. a) [szóstej] dyrektywy [...], Republika Federalna Niemiec upoważnia się niniejszym ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2004 r. do wskazania odbiorcy dostaw towarów albo usług, o których mowa w art. 2 niniejszej decyzji, jako osoby zobowiązanej do zapłaty podatku VAT” [tę umaczenie nieoficjalne, podobnie jak wszystkie cytaty z tej decyzji poniżej].

11 Zgodnie z art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290:

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

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

Prawo niemieckie

12 Paragraf 3 ust. 4 Umsatzsteuergesetz 2005 (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”, BGBl. 2005 I, s. 386) w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu górnym stanowi:

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

13 Paragraf 13b ust. 1 pkt 4 UStG i § 13b ust. 2 zdanie drugie UStG opierają się na decyzji 2004/90 i przewidują:

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

[...]

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

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

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 Spółka BLV jest przedsiębiorstwem prowadzącym działalność w zakresie nabywania, zbrojenia i zabudowy nieruchomości gruntowych. Skarżca jest „podatnikiem” w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy VAT.

15 We wrześniu 2004 r. spółka BLV zleciła spółce Rolf & Co. OHG (zwanej dalej „spółką Rolf & Co.”) wzniesienie za cenę ryczałtową budynku mieszkalnego z sześcioma mieszkaniami. W zamian za wykonanie tych prac spółka Rolf & Co. wystawiła w dniu 17 listopada 2005 r. kopcowo fakturę bez wykazania podatku VAT, wskazując, że do zapłaty podatku zobowiązana jest spółka BLV jako odbiorca.

16 Spółka BLV oświadczyła najpierw organom podatkowym, że jeżeli chodzi o transakcję dokonaną w roku obrachunkowym 2005, była zobowiązana do zapłaty podatku VAT. Następnie jednak stwierdziła, że warunki powstania obowiązku podatkowego nie były w jej przypadku spełnione, ponieważ zgodnie z prawem Unii Republika Federalna Niemiec nie była upoważniona, by przewidzieć opodatkowanie podatkiem VAT nie wykonawcy, lecz odbiorcy w ramach transakcji takiej jak omawiana w postępowaniu głównym. Finanzamt nie podzielił natomiast tego zdania, lecz uznał, że to właśnie BLV był zobowiązany do zapłaty podatku VAT. BLV wniósł do sądów administracyjnych skargę dotyczącą tej kwestii.

17 Finanzamt będący pozwanym w postępowaniu głównym uważa, że skarżca w postępowaniu głównym jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT zgodnie z § 13b ust. 1 zdanie pierwsze pkt 4 UStG i § 13b ust. 2 zdanie drugie UStG. Bundesfinanzhof (związkowy trybunał finansowy) uważa, że rozstrzygnięcie sporu w ramach tej sprawy zależy od tego, w jaki sposób należy dokonywać wykładni decyzji 2004/290.

18 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

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

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

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

3) Jeżeli państwo członkowskie jest uprawnione do tworzenia podkategorii: czy istnieje ograniczenie tworzenia przez państwo członkowskie tych podkategorii?

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

a) Jakie skutki prawne wynikają z niedopuszczalnego tworzenia podkategorii?

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

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

19 W swym pierwszym pytaniu sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy wykładni art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290 należy dokonywać w ten sposób, iż pojęcie robót budowlanych występujące w tym przepisie obejmuje oprócz transakcji uważanych za świadczenie usług takich jak zdefiniowane art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy również transakcje stanowiące dostawy towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 tejże dyrektywy.

20 Sąd odsyłający uważa bowiem, że gdyby decyzja 2004/290 upoważniała Republikę Federalną Niemiec do wyznaczenia odbiorcy jako podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku VAT (system zwany „odwrotnym obciążeniem”) od prac budowlanych wyjątkowo w przypadku, gdy mają one formę usług, a nie w przypadku, gdy chodzi o dostawy, spółka BLV rzeczywiście byłaby zobowiązana do zapłaty podatku VAT na mocy § 13b UStG, lecz nie na mocy decyzji 2004/290.

21 W tym względzie należy na wstępie przypomnieć, iż decyzja 2004/290 nie zawiera żadnej definicji pojęcia robót budowlanych.

22 Ponadto należy zaznaczyć, że z wyjątkiem wersji niemieckiej żadna wersja językowa szóstej dyrektywy VAT, do której odnosi się art. 1 decyzji 2004/290 nie wspomina o pojęciu robót budowlanych. Szósta dyrektywa wspomina przykładowo w art. 5 ust. 5 jedynie o „[robotach związanych z nieruchomościami]”.

23 Nawet jednak przy założeniu, że pojęcie robót związanych z nieruchomościami wymienione w szóstej dyrektywie VAT pokrywa się z pojęciem robót budowlanych użytym w decyzji 2004/290, to pierwsze pojęcie również nie zostało zdefiniowane w szóstej dyrektywie VAT. Druga dyrektywa 67/228 rzeczywiście zawierała mający charakter wskazówki definicję „robót związanych z nieruchomościami” w swym art. 5 ust. 2 lit. e) w związku z pkt 5 załącznika A do tej dyrektywy i przewidywała zresztą wprost, że roboty te „uważa się za dostawy”. Niemniej

jednak w szóstej dyrektywie VAT brak jest takiej definicji.

24 Z powyższego wynika, iż upoważniająca Republiki Federalnej Niemiec, by przewidzieć a priori, że stanowiący odstępstwo w dziedzinie podatku VAT w zakresie między innymi „robót budowlanych”, w oparciu o art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT, prawodawca Unii nie odnosi się do wcześniej istniejącego i dobrze zdefiniowanego pojęcia w tej dziedzinie prawa Unii.

25 Tymczasem zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w braku jakiegokolwiek definicji pojęcia robót budowlanych, ustalenie znaczenia i zakresu tych wyrazów winno zostać dokonane z uwzględnieniem ogólnego kontekstu, w jakim są one używane, i zgodnie z ich znaczeniem przyjętym zwyczajowo w języku potocznym (zob. podobnie wyrok z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-431/04 Massachusetts Institute of Technology, Zb.Orz. s. I-4089, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy brać pod uwagę cele danej regulacji oraz jego skuteczność (effet utile) (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 29 stycznia 2009 r. w sprawie C-19/08 Petrosian, Zb.Orz. s. I-495, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Po pierwsze, jeżeli chodzi o zwykłe znaczenie pojęcia robót budowlanych w języku potocznym, należy stwierdzić, iż transakcje takie jak budowa przedmiotem postępowania głównego, czyli w szczególności wzniesienie budynku, są niezaprzeczalnie objęte tym pojęciem. Dla tych celów bez znaczenia jest nie tylko kwestia tego, czy przedsięwzięcie tych robót jest w rzeczywistości zabudowywanej powierzchni lub wykorzystywanych materiałów, lecz również to, czy dana transakcja należy kwalifikować jako „świadczanie usług” lub „dostaw towarów”.

27 Po drugie, jeżeli chodzi o ogólny kontekst i cele realizowane przez omawiane uregulowanie, w motywie 2 decyzji 2004/290 zaznaczono, iż w Niemczech „w sektorze budownictwa [...] zostały stwierdzone istotne straty wpływów z podatku VAT, [...] podatek VAT byłby często wykazywany w rachunkach, jednak nie byłby odprowadzany do urzędu skarbowego, podczas gdy odbiorca wykonywał swoje prawo do odliczenia podatku. [...] Tego rodzaju przypadki zdarzają się tak często, że niezbędnym byłoby wprowadzenie środków prawnych”. W konsekwencji zgodnie z art. 1 tejże decyzji „Republiki Federalnej Niemiec upoważnia się [...] do wskazania odbiorcy dostaw towarów albo usług, o których mowa w art. 2 niniejszej decyzji, jako osoby zobowiązanej do zapłaty podatku [VAT]”.

28 Tymczasem zawołująca wykładnia art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290, który przewiduje, że „odbiorca dostawy towarów lub usług może zostać wskazany jako osoba zobowiązana do zapłaty podatku VAT [...] w przypadku wykonywania robót budowlanych na rzecz podatnika” w sposób taki, iż przepis ten nie obejmuje dostawy towarów zdefiniowanej w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT byłaby wyraźnie sprzeczna z celem rzeczoności art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290.

29 Ponadto bezsprzeczne jest, iż zakwalifikowanie danej transakcji jako „dostawy towarów” lub „świadczania usług” stanowi skomplikowaną ocenę, która zasadniczo musi – jak podkreśla to rzecznik generalny w pkt 30 i nast. swej opinii – opierać się na analizie poszczególnych przypadków (zob. również podobnie wyrok z dnia 10 marca 2011 r. w sprawach połączonych C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09 Bog i in., Zb.Orz. s. I-1457, pkt 61 i nast.).

30 W tym kontekście nic nie wskazuje, aby prawodawca Unii, przyjmując art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290, pragnął ograniczyć stosowanie tego przepisu jedynie do wypadków, w których ta skomplikowana ocena prowadzi ostatecznie do uznania, że dana transakcja należy uważać za „świadczanie usług”.

31 Ponadto kwalifikacja rozpatrywanej w postępowaniu głównym transakcji nie ma znaczenia

z punktu widzenia osiągnięcia celu realizowanego przez decyzję 2004/290, jako ryzyko „istotnych strat wpływów z podatku VAT” jest takie samo w przypadku, gdy transakcja ta powinna być zakwalifikowana jako „świadczanie usług”, jak i w przypadku, gdy należy uważać ją za „dostawę”.

32 Wszystkie powyższe uwagi przemawiają na rzecz wykładni, zgodnie z którą pojęcie robót budowlanych zawarte w art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290 obejmuje nie tylko świadczanie usług, lecz również dostawę towarów.

33 Wniosku tego nie może podważyć okoliczności, iż wykładni tego przepisu, jako odstępstwa od ogólnej reguły przewidzianej w art. 21 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy VAT należy dokonywać w ściślejszym sposób. Jakkolwiek bowiem z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż w dziedzinie podatku VAT przepisy mające charakter wyjątku od zasady należy interpretować w taki sposób, to niemniej należy dbać, aby odstępstwo to nie było pozbawione swej skuteczności (effet utile) (ww. wyrok w sprawach połączonych Bog i in., pkt 84 i przytoczone tam orzecznictwo, a także podobnie wyrok z dnia 10 marca 2011 r. w sprawie C-540/09 Skandinaviska Enskilda Banken, Zb.Orz. s. I-1509, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Należy stwierdzić, że wykluczenie dostaw towarów z zakresu stosowania art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290 mogłoby podważyć skuteczność (effet utile) tego przepisu. Konsekwencją takiej wykładni byłoby zwłaszcza uznanie, iż wzniesienie budynku mogłoby być wyłączone z zakresu stosowania rodzaju stanowiącego odstępstwo, na co zezwala decyzja 2004/290. Tymczasem transakcja ta w zupełnie naturalny sposób należy do „robót budowlanych” i odpowiada kategorii transakcji, która – jak słusznie podkreśla w swych uwagach rzęd niemiecki – stanowi istotną część omawianych transakcji.

35 W konsekwencji na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, że wykładni art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290 należy dokonywać w ten sposób, iż pojęcie robót budowlanych występujące w tym przepisie obejmuje oprócz transakcji uważanych za świadczanie usług, takich jak zdefiniowane w art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT również transakcje stanowiące dostawę towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 tejże dyrektywy.

W przedmiocie pytania drugiego i trzeciego

36 W swych pytaniach drugim i trzecim, które należy badać szczególnie, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy wykładni decyzji 2004/290 należy dokonywać w ten sposób, iż Republika Federalna Niemiec może wykonywać przyznane jej przez tę decyzję upoważnienie częściowo w stosunku do określonych podkategorii takich jak poszczególne rodzaje robót budowlanych i transakcji dotyczących określonych odbiorców oraz czy w takim wypadku to państwo czonkowskie podlega ograniczeniom przy tworzeniu takich podkategorii.

37 Sąd ów zastanawia się więc, czy zakładając, iż decyzja 2004/290 zezwoliła Republice Federalnej Niemiec na wyznaczenie odbiorcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty podatku VAT, w sytuacji gdy transakcja dotyczyła dostaw związanych z robotami budowlanymi, owo państwo czonkowskie było zobowiązane, zgodnie z art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290, dokonać tego wyznaczenia dla wszystkich transakcji dotyczących tych dostaw i w konsekwencji, dostaw przeznaczonych dla wszystkich podatników.

38 Po pierwsze, § 13b UStG nie wyznacza bowiem odbiorcy jako podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku w przypadku wszystkich omawianych dostaw, lecz jedynie w przypadku dostaw dzieła w rozumieniu § 3 ust. 4 UstG, a po drugie według niemieckich uregulowań do zapłaty podatku VAT zobowiązani są jedynie podatnicy, którzy sami dokonują dostaw robót budowlanych, a nie wszyscy odbiorcy w ramach tychże transakcji.

39 Ponadto sąd odsyłający stara się dowiedzieć od Trybunału, czy, zakładając, że zainteresowane państwo członkowskie jest upoważnione do ustanowienia podkategorii, podlega ono ograniczeniom, w szczególności jeżeli chodzi o przestrzeganie przez to państwo członkowskie zasady pewności prawa.

40 W tym względzie należy przypomnieć orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym środki krajowe stanowiące odstępstwo, o których mowa w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy, które są dozwolone „celem [...] zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijaniu opodatkowania należy poddawać wykładni ścisłej, a ponadto powinny one być niezbędnymi i stosownymi dla realizacji szczególnych celów oraz w jak najmniejszym stopniu oddziaływać na cele i zasady, które są zawarte w szóstej dyrektywie (zob. wyrok z dnia 27 stycznia 2011 r. w sprawie C-489/09 Vandoorne, Zb.Orz. s. I-225, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Ponadto, i jak Trybunał miał już okazję uściślić w innym kontekście, ograniczenie stosowania wyjątku od ogólnej reguły w dziedzinie podatku VAT do określonych i swoistych aspektów jest spójne z zasadą, według której wyjątki i odstępstwa należy interpretować ściśle (zob. podobnie wyrok z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-384/01 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4395, pkt 28), z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT (wyrok z dnia 3 kwietnia 2008 r. w sprawie C-442/05 Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, Zb.Orz. s. I-1817, pkt 43; a także podobnie wyrok z dnia 6 maja 2010 r. w sprawie C-94/09 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. s. I-4261, pkt 30).

42 Orzecznictwo to, które również dotyczy pozostawionej państwom członkowskim możliwości wprowadzenia w drodze wyjątku odstępstwa od ogólnej reguły w dziedzinie podatku VAT, czyli od zasady stosowania tej samej stawki podatku VAT do wszystkich przypadków dostaw towarów i świadczenia usług, może znaleźć zastosowanie w sprawie takiej jak w postępowaniu głównym. W konsekwencji Republika Federalna Niemiec może usznieść na wykonaniu upoważnienia częściowo w stosunku do określonych podkategorii takich jak poszczególne rodzaje robót budowlanych i do transakcji dotyczących określonych odbiorców z zastrzeżeniem przestrzegania zasady neutralności podatkowej oraz – w zakresie w jakim zainteresowane państwo członkowskie wdrożyło prawo Unii – zasad ogólnych tegoż prawa.

43 W tym względzie należy po pierwsze przypomnieć, że jak zostało to podkreślone w motywie 4 decyzji 2004/290, upoważniła ona Republikę Federalną Niemiec, by przewidziała środek stanowiący odstępstwo, który nie ma wpływu na kwotę podatku VAT wymagalną na etapie ostatecznego wykorzystania ani konsekwencji w odniesieniu do środków w ramach Wspólnoty pochodzących z podatku VAT. Co się tyczy przyjętych w rzeczywistości na tej podstawie środków, ich stosowanie było ograniczone do przypadków, w których odbiorca danych transakcji sam był podatnikiem w rozumieniu szóstej dyrektywy VAT w sektorze budownictwa, przez co miał prawo odliczyć zapłacony na wcześniejszym etapie podatek od podatku VAT podlegającego zapłacie lub ewentualnie wystąpił o zwrot tego podatku. W konsekwencji środki te nie tylko nie miały wpływu na podatek VAT wymagalny na etapie ostatecznego wykorzystania, lecz również ich skutkiem nie było stworzenie ciężaru finansowego dla osób, których bezpośrednio dotyczyły. Nie wydaje się więc, że omawiane niemieckie uregulowanie spowodowało naruszenie zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT.

44 Po drugie, jeżeli chodzi o przestrzeganie przez Republikę Federalną Niemiec zasad ogólnych prawa Unii przy ustanawianiu podkategorii transakcji i odbiorców, do których ma zastosowanie środek objęty postępowaniem głównym, rozpatrywane uregulowanie nie może, prima facie, wzbudzać wątpliwości w odniesieniu do zasady proporcjonalności i pewności prawa.

45 Jeżeli chodzi o zasadę proporcjonalności, należy stwierdzić, że w aktach brak jest jakiegokolwiek dowodu mogącego podważyć proporcjonalność stanowiących odstępstwo środków przyjętych przez Republikę Federalną Niemiec w oparciu o decyzję 2004/290. Jak przypomniano w pkt 46 niniejszego wyroku, środki te ograniczają się z jednej strony do ustanowienia systemu odwrotnego obciążenia dla niektórych transakcji i zasadniczo nie powodowały żadnego ciężaru finansowego dla osób, których dotyczyły, podczas gdy, z drugiej strony, pozwalały na uniknięcie istotnych strat wpływów z podatku VAT. W braku innych szczególnych okoliczności, które ponadto nie wynikają z akt, nie można uważać, aby taki środek był nieproporcjonalny. Do sądu odsyłającego należy jednak ustalenie, w rozpatrywanym przypadku, istnienia takich szczególnych okoliczności.

46 Co się tyczy zasady pewności prawa, sąd odsyłający zauważa, iż konsekwencją krajowego uregulowania może być spowodowanie trudności z określeniem przez podatników osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, w sytuacji gdy nie jest im znana sytuacja odbiorcy. W ramach robót budowlanych bowiem aby odbiorca transakcji był zobowiązany do zapłaty podatku, konieczne jest zwłaszcza, by co najmniej 10% osigniętego przez niego w poprzednim roku obrachunkowym „obrotu w skali kwartalnej” przypadało na takie roboty. Tymczasem, jak miało to miejsce w postępowaniu głównym, podatnik mógłby najpierw zapłacić, a następnie przekroczyć próg, a następnie stwierdzić, że tak nie było.

47 W tym zakresie należy przypomnieć przede wszystkim, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo Unii powinno być pewne, a jego stosowanie możliwe do przewidzenia przez podlegające mu podmioty. Ów wymóg pewności prawa jest szczególnie rygorystyczny wówczas, gdy chodzi o uregulowanie, które może wiązać się z obciążeniami finansowymi, w celu umożliwienia zainteresowanym dokądnego zapoznania się z zakresem nakładanych przez nie obowiązków (wyrok z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 Isle of Wight Council i in., Zb.Orz. s. I-7203, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo). Zasada pewności prawa obowiązuje wszystkie organy krajowe odpowiedzialne za stosowanie prawa Unii (zob. wyrok z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-347/06 ASM Brescia, Zb.Orz. s. I-5641, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Chociaż omawiane uregulowania nie mogły zasadniczo wiązać się z obciążeniami finansowymi dla podatników w rozumieniu ww. wyroku w sprawie Isle of Wight Council i in., to jak

mogłyby mieć to miejsce w sprawie takiej jak ta, której dotyczy postępowanie główne, takie obciążenie finansowe mogłyby być rezultatem sposobu ich stosowania przez właściwe organy krajowe, jeżeli stosowanie to – przynajmniej przejściowo – uniemożliwia zainteresowanym podatnikom dokądne zapoznanie się z zakresem ich obowiązków w dziedzinie podatku VAT.

49 Do sądu odsyłającego należy zatem ustalenie – z uwzględnieniem wszystkich istotnych okoliczności prawnych i faktycznych – czy ma to miejsce w niniejszym przypadku i w razie potrzeby podjęcie wszelkich koniecznych środków w celu usunięcia szkodliwych konsekwencji stosowania omawianych przepisów w sposób, który narusza zasadę pewności prawa.

50 W konsekwencji na pytania drugie i trzecie należy odpowiedzieć, że wykadni decyzji 2004/290 należy dokonywać w ten sposób, iż Republika Federalna Niemiec może poprzestać na wykonywaniu przyznanego jej przez sąd decyzji upoważnienia częściowo w stosunku do określonych podkategorii takich jak poszczególne rodzaje robót budowlanych i do transakcji dotyczących określonych odbiorców. Przy tworzeniu takich podkategorii owo państwo czonkowskie jest zobowiązane przestrzegać zasady neutralności podatkowej oraz ogólnych zasad prawa Unii, w tym w szczególności zasad proporcjonalności i pewności prawa. Do sądu odsyłającego należy ustalenie – z uwzględnieniem wszystkich istotnych okoliczności prawnych i faktycznych – czy ma to miejsce w postępowaniu głównym i w razie potrzeby podjęcie wszelkich koniecznych środków w celu skorygowania szkodliwych konsekwencji stosowania omawianych przepisów w sposób, który jest sprzeczny z zasadami proporcjonalności lub pewności prawa.

W przedmiocie pytania czwartego

51 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytania drugie i trzecie nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie czwarte.

W przedmiocie kosztów

52 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 2 pkt 1 decyzji 2004/290/WE Rady z dnia 30 marca 2004 r. upoważniającej Niemcy do zastosowania odstępstwa od art. 21 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw czonkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, iż pojęcie robót budowlanych występujące w tym przepisie obejmuje – oprócz transakcji uważanych za świadczenie usług, takich jak zdefiniowane art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw czonkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r. – również transakcje stanowiące dostawę towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 tejże dyrektywy.**

2) **Decyzją 2004/290 należy interpretować w ten sposób, iż Republika Federalna Niemiec może poprzestać na wykonywaniu przyznanego jej przez sąd decyzji upoważnienia częściowo w stosunku do określonych podkategorii, takich jak poszczególne rodzaje robót budowlanych i do transakcji dotyczących określonych odbiorców. Przy tworzeniu takich podkategorii owo państwo czonkowskie jest zobowiązane przestrzegać zasady neutralności podatkowej oraz ogólnych zasad prawa Unii, w tym w szczególności zasad proporcjonalności i pewności prawa. Do sądu odsyłającego należy ustalenie – z**

uwzględnieniem wszystkich istotnych okoliczności prawnych i faktycznych – czy ma to miejsce w postępowaniu głównym, i w razie potrzeby podjęcie wszelkich koniecznych środków w celu skorygowania szkodliwych konsekwencji stosowania omawianych przepisów w sposób, który jest sprzeczny z zasadami proporcjonalności lub pewności prawa.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.