

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 13. decembra 2012(*)

„Obdav?enje – Šesta direktiva o DDV – Odlo?ba 2004/290/ES – Uveljavljanje odstopanja s strani države ?lanice – Dovoljenje – ?len 2, to?ka 1 – Pojem ‚gradbena dela‘ – Razlaga – Vklju?itev dobave blaga – Možnost delne uporabe tega odstopanja – Omejitve“

V zadevi C-395/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nem?ija) z odlo?bo z dne 30. junija 2011, ki je prispela na Sodiš?e 27. julija 2011, v postopku

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

proti

Finanzamt Lüdenscheid,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, M. Ilešič, E. Levits, M. Safjan, sodniki, in M. Berger (poro?evalka), sodnica,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za finsko vlado H. Leppo, agentka,
- za Evropsko komisijo F. Erlbacher in C. Soulay, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. septembra 2012,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 2, to?ka 1, Odlo?be Sveta z dne 30. marca 2004, ki Nem?iji dovoljuje uporabo ukrepa o odstopanju od ?lena 21 Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih (2004/290/ES) (UL L 94, str. 59).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo BLV Wohn-und Gewerbebau GmbH (v nadaljevanju: BLV) in Finanzamt Lüdenscheid (v nadaljevanju: Finanzamt) v zvezi z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki je bil naložen družbi BLV, ker je neko drugo podjetje za to družbo izvedlo gradnjo objekta.

Pravni okvir

Prvo Unije

3 Člen 5(1) in (2)(e) Druge direktive 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 (UL 1967 71, str. 1303), ki se v tem postopku *ratione temporis* ne uporablja, je določal:

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

2. Za dobavo v smislu odstavka 1 se šteje tudi:

[...]

e) predaja gradbenega dela, vključno s tistim, pri katerem se premoženje vgradi v nepremičnino.

[...]“

Šesta direktiva o DDV

4 Člen 5(1) in (5) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/7/ES z dne 20. januarja 2004 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 2, str. 7, v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV) 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.“

5 Člen 6(1) Šeste direktive o DDV določa:

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

6 Člen 21(1)(a), prvi stavek, te direktive, določa:

„1. Davek na dodano vrednost po notranjem sistemu so dolžni plačati:

a) davčni zavezanec, ki opravlja obdavčljivo dobavo blaga ali storitev [...]“

7 Člen 27(1) te direktive določa:

„1. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli članici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb te direktive, za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za

preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. [...]"

Odločba 2004/290

8 V uvodni izjavi 2 Odločbe 2004/290 je navedeno:

„V gradbeništvu in v sektorju iščenja stavb so bile ugotovljene velike izgube DDV, ker je bil DDV sicer pravilno obračunan, ni pa bil nakazan davčnim organom, saj je prejemnik storitve izkoristil pravico do odbitka. Gospodarskih subjektov, ki niso nakazali davka, ni bilo mogoče odkriti ali pa so bili za izterjavo DDV odkriti prepozno. Število tovrstnih primerov se je medtem tako povečalo, da je treba sprejeti pravne ukrepe. Predvidena davčna obveznost prejemnika se nanaša le na davčne zavezance s pravico do odbitka, in ne na fizične osebe. Omejena je na dva določena sektorja, v katerih so izgube DDV postale nevzdržne. [...]"

9 V uvodni izjavi 4 te odločbe je navedeno:

„Ukrep odstopanja ne vpliva na znesek DDV, ki ga je treba plačati v fazi končne potrošnje, in ne vpliva neposredno na lastne vire Skupnosti, ki jih ta pridobi z DDV [...]"

10 Člen 1 te odločbe določa:

„Z odstopanjem od člena 21(1)(a) [Šeste] direktive [...] se Zvezni republiki Nemčiji s 1. aprilom 2004 dovoli, da za zavezance za plačilo [DDV] določi prejemnike dobav blaga in opravljenih storitev, navedenih v členu 2 te odločbe.“

11 Člen 2, točka 1, 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 iščenja stavb davčnemu zavezancu, razen če prejemnik storitve izključno ne oddaja več kot dveh stanovanj, ali pri opravljanju gradbenih del davčnemu zavezancu“.

Nemško pravo

12 Člen 3(4) zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, str. 386) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), določa:

„Če je podjetje prevzelo obdelavo ali predelavo blaga in je pri tem uporabilo material, ki ga je samo 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 je blago trajno povezano z zemljiščem in s tlemi. [...]"

13 Člen 13b(1), točka 4, in (2), drugi stavek, UStG temelji na Odločbi 2004/290 in določa:

„1. Obveznost plačila [DDV] nastane ob izdaji računa, vendar najpozneje s potekom koledarskega meseca, ki sledi mesecu, ko je storitev opravljena, in sicer za te obdavčljive transakcije:

[...]

(4) dobave storitev in druge storitve, namenjene izdelavi, popravilu, vzdrževanju, spremembi ali odstranitvi objektov, razen storitev naštovanja 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. [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 Družba BLV je podjetje, katerega poslovna dejavnost je pridobivanje, komunalno opremljanje in zazidava zemljišč. Je „davčni zavezanec“ v smislu člena 4 Šeste direktive o DDV.

15 Septembra 2004 je družba BLV družbi Rolf&Co. OHG (v nadaljevanju: Rolf&Co.) naročila gradnjo stanovanjske hiše s šestimi stanovanji po pavšalni ceni. Družba Rolf&Co. je 17. novembra 2005 izdala končni račun brez prikazanega davka na dodano vrednost, na katerem je kot zavezanka za plačilo davka navedla družbo BLV kot prejemnico storitve.

16 Družba BLV je najprej prijavila davčnim organom, da je bila za to storitev, ki jo je prejela leta 2005, zavezana za DDV. Vendar je kasneje trdila, da niso bile izpolnjene predpostavke za njen davčni dolg. V nadaljevanju je navedla, da zanjo pogoji za nastanek davčne obveznosti niso bili izpolnjeni, ker Zvezna republika Nemčija v skladu s pravom Unije za zadevno transakcijo plačala DDV ni smela naložiti izvajalcu, ampak prejemniku storitev. Finanzamt pa je menilo drugače, in sicer da je bila zavezanka za DDV prav družba BLV. Družba BLV je za rešitev tega vprašanja sprožila postopek pred upravnimi sodišči.

17 Finanzamt, tožena stranka v postopku v glavni stvari, meni, da je tožeča stranka v glavni stvari zavezanka za plačilo DDV v skladu s členom 13b(1), prvi stavek, točka 4, in (2), drugi stavek, UStG. V okviru te zadeve Bundesfinanzhof meni, da je rešitev spora odvisna od razlage, ki jo je treba podati glede Odločbe 2004/290.

18 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali pojem gradbena dela v smislu člena 2, točka 1, Odločbe 2004/290 [...] 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 nekatere podskupine, kot so posamezne vrste gradbenih del, in za storitve, opravljene nekaterim 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 drugo vprašanje) ali zaradi neupoštevanih omejitev (glej tretje vprašanje):

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 na splošno ni mogoče uporabiti?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

19 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 2, točka 1, Odločbe 2004/290 razlagati tako, da pojem „gradbena dela“ iz te določbe poleg transakcij, ki se

obravnavajo kot opravljanje storitev, kot so opredeljene v ?lenu 6(1) Šeste direktive, zajema tudi dobavo blaga v smislu ?lena 5(1) te direktive.

20 Predložitveno sodiš?e namre? meni, da ?e Odlo?ba 2004/290 Zvezni republiki Nem?iji omogo?a, da dolo?i, da je prejemnik transakcije zavezanec za DDV (tako imenovani sistem obrnjene dav?ne obveznosti) le za gradbena dela, ki so storitve, ne pa za dobave, bi bila družba BLV gotovo zavezana za DDV na podlagi ?lena 13b UStG, ne pa na podlagi Odlo?be 2004/290.

21 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da Odlo?ba 2004/290 ne opredeljuje pojma „gradbena dela“.

22 Poleg tega je treba ugotoviti, da pojem „gradbena dela“ (travaux de construction) ni naveden v nobeni jezikovni razli?ici Šeste direktive o DDV, na katero se sklicuje v ?lenu 1 Odlo?be 2004/290, razen v nemški. V ?lenu 5(5) Šeste direktive o DDV so namre? omenjena le „gradbena dela“ (travaux immobiliers).

23 ?eprav se pojem „gradbena dela“ (travaux immobiliers) iz Šeste direktive o DDV ujema s pojmom „gradbena dela“ (travaux de construction) iz Odlo?be 2004/290, prvi pojem prav tako ni bil opredeljen v Šesti direktivi o DDV. Res je, da je namre? Druga direktiva 67/228 v ?lenu 5(2)(e) v povezavi s Prilogo A, to?ka 5, k tej direktivi vsebovala opredelitev pojma „gradbena dela“ (travaux immobiliers) in je poleg tega izrecno dolo?ala, da se ta dela „obravnavajo kot dobava“. Vendar pa v Šesti direktivi o DDV te opredelitve ni.

24 Iz tega izhaja, da ?eprav je zakonodajalec Unije na podlagi ?lena 27(1) Šeste direktive o DDV z Odlo?bo 2004/290 dovolil Zvezni republiki Nem?iji, da uporabi ukrep odstopanja na podro?ju DDV med drugim v zvezi z „gradbenimi deli“, pa pri tem ni navedel že obstoje?ega in dobro opredeljenega pojma s tega podro?ja prava Unije.

25 Iz ustaljene sodne prakse pa izhaja, da je treba, ?e ne obstaja nikakršna opredelitev pojma „gradbena dela“, pomen in obseg tega izraza dolo?iti ob upoštevanju splošnega konteksta, v katerem se uporablja, in v skladu z njegovim obi?ajnim pomenom v vsakdanjem jeziku (glej v tem smislu sodbo z dne 4. maja 2006 v zadevi Massachusetts Institute of Technology, C-431/04, ZOdl., str. I-4089, to?ka 17 in navedena sodna praksa). Poleg tega je treba ob razlagi dolo?be prava Unije upoštevati cilje zadevne zakonodaje in njen polni u?inek (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 29. januarja 2009 v zadevi Petrosian, C-19/08, ZOdl., str. I-495, to?ka 34 in navedena sodna praksa).

26 Prvi?, treba je ugotoviti, da se transakcije, kakršne so te v postopku v glavni stvari, in sicer zlasti gradnja objekta, neizpodbitno nanašajo na obi?ajni pomen pojma „gradbena dela“. Zato sta brez pomena vprašanji, ali je podjetje, ki to gradnjo izvaja, lastnik zazidalnega zemljiš?a oziroma uporabljenega materiala in ali je treba zadevno transakcijo opredeliti kot „opravljanje storitev“ ali kot „dobavo blaga“.

27 Drugi?, v zvezi s splošnim besedilom in cilji zadevne zakonodaje je v bilo v uvodni izjavi 2 Odlo?be 2004/290 navedeno, da so bile v Nem?iji „[v] gradbeništvu [...] ugotovljene velike izgube DDV, [...], ker je bil DDV sicer pravilno obra?unan, ni pa bil nakazan dav?nim organom, saj je prejemnik storitve izkoristil pravico do odbitka. [...] Število tovrstnih primerov se je medtem tako pove?alo, da je treba sprejeti pravne ukrepe.“ ?len 1 te odlo?be dolo?a, da „se Zvezni republiki Nem?iji [...] dovoli, da za zavezance za pla?ilo [DDV] dolo?i prejemnike dobav blaga in opravljenih storitev, navedenih v ?lenu 2 te odlo?be“.

28 Torej bi ozka razlaga ?lena 2, to?ka 1, Odlo?be 2004/290, ki dolo?a, da je „[p]rejemnika blaga ali opravljenih storitev mogo?e dolo?iti za zavezanca za pla?ilo DDV [...] pri opravljanju

gradbenih del davčnemu zavezancu“, in sicer v smislu, da ta določba ne zajema dobav blaga, kot so opredeljene v členu 5(1) Šeste direktive o DDV, jasno nasprotovala cilju navedenega člena 2, točka 1, Odločbe 2004/290.

29 Poleg tega ni sporno, da opredelitev dane transakcije kot „dobave blaga“ ali kot „opravljanja storitev“ pomeni celovito presojo, ki se mora na?eloma izvesti, kot poudarja generalni pravobranilec v točki 30 in naslednjih sklepnih predlogov, glede na vsak posamičen primer (glej v tem smislu tudi sodbo z dne 10. marca 2011 v združenih zadevah Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, ZOdl., str. I-1457, točka 61 in naslednje).

30 V tem okviru ni? ne nakazuje na to, da bi zakonodajalec Unije s tem, da je sprejel člen 2, točka 1, Odločbe 2004/290, želel omejiti uporabo te določbe le na primere, v katerih bi s tako celovito presojo zagotovo prišli do ugotovitve, da bi bilo treba zadevno transakcijo opredeliti kot „opravljanje storitev“.

31 Poleg tega je opredelitev zadevne transakcije v postopku v glavni stvari brez pomena z vidika uresničitve cilja Odločbe 2004/290, glede na to, da je nevarnost „zelo velike izgube DDV“ enaka v primeru, ko se ta transakcija opredeli kot „opravljanje storitev“, in v primeru, ko se opredeli kot „dobava“.

32 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba pojem „gradbena dela“ iz člena 2, točka 1, Odločbe 2004/290 razlagati tako, da ne zajema le opravljanja storitev, ampak tudi dobavo blaga.

33 Tega sklepanja pa ne sme ogroziti dejstvo, da je treba določbo, ki pomeni izjemo od splošnega pravila, ki ga določa člen 21(1)(a), prvi stavek, Šeste direktive o DDV, razlagati ozko. Čeprav namreč iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba na področju DDV določbe, ki pomenijo izjemo od nekega načela, razlagati ozko, je treba pri tem paziti, da izjemi ni odvzet poln uinek (zgoraj navedena sodba Bog in drugi, točka 84 in navedena sodna praksa, in v tem smislu sodba z dne 10. marca 2011 v zadevi Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, ZOdl., str. I-1509, točka 20 in navedena sodna praksa).

34 Ugotoviti je torej treba, da bi izključitev dobav blaga s področja uporabe člena 2, točka 1, Odločbe 2004/290 lahko ogrozila polni uinek te določbe. Ta razlaga bi namreč povzročila, da bi bilo mogoče gradnjo objekta izključiti iz uporabe ukrepa odstopanja, ki jo dopušča Odločba 2004/290. Vendar pa ta transakcija po sami naravi pomeni „gradbena dela“ in spada v tisto kategorijo transakcij, ki pomenijo, kot to pravilno poudarja nemška vlada v svojih stališih, velik del zadevnih transakcij.

35 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2, točka 1, Odločbe 2004/290 razlagati tako, da pojem „gradbena dela“ iz te določbe poleg transakcij, ki se obravnavajo kot opravljanje storitev, kot so opredeljene v členu 6(1) Šeste direktive, zajema tudi transakcije, ki so dobave blaga v smislu člena 5(1) te direktive.

Drugo in tretje vprašanje

36 Z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba Odločbo 2004/290 razlagati tako, da lahko Zvezna republika Nemčija dovoljenje, ki ga določa ta odločba, uporabi za nekatere kategorije, kot so različne vrste gradbenih del, in za transakcije za nekatere prejemnike le delno, in ali so za to državo članico pri dolo?anju teh kategorij določene kakršne koli omejitve.

37 Predložitveno sodišče se torej sprašuje, ali je morala – pod pogojem, da v skladu z Odločbo 2004/290 Zvezna republika Nemčija prejemnika lahko doloži za zavezanca za DDV, če se je

transakcija nanašala na dobave gradbenih del – ta država članica v skladu s členom 2, točka 1, Odločbe 2004/290 to določiti za vse transakcije, ki se nanašajo na te dobave, torej na dobave, ki so namenjene vsem zavezancem.

38 Po eni strani naj bi namreč člen 13b UStG določal, da prejemnik ni zavezanec za davek pri vseh zadevnih dobavah, ampak le pri dobavah storitev v smislu člena 3(4) UStG, po drugi strani pa naj bi bili v skladu z nemško ureditvijo le zavezanci, ki dobavljajo „gradbena“ dela, ne pa vsi prejemniki teh transakcij, zavezanci za DDV.

39 Predložitveno sodišče torej sprašuje Sodišče, ali pod pogojem, da zadevna država članica lahko doloži kategorije, za to državo veljajo omejitve, zlasti glede spoštovanja načela pravne varnosti.

40 V zvezi s tem je treba opozoriti, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se nacionalni ukrepi iz člena 27(1) Šeste direktive, ki določajo odstopanja in ki so dovoljeni „za [...] preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom“, razlagajo ozko in morajo biti nujno potrebni in primerni za doseg posebnega cilja, ki mu sledijo, ter čim manj vplivati na cilje in načela Šeste direktive (glej sodbo z dne 27. januarja 2011 v zadevi Vandoorne, C-489/09, ZOdl., str. I-225, točka 27 in navedena sodna praksa).

41 Poleg tega in kot je Sodišče že pojasnilo ob neki drugi priložnosti, je omejitev uporabe izjeme od splošnega pravila na področju DDV glede na konkretne in posebne vidike skladna z načelom, po katerem je treba izjeme in odstopanja razlagati ozko (glej v tem smislu sodbo z dne 8. maja 2003 v zadevi Komisija proti Franciji, C-384/01, Recueil, str. I-4395, točka 28), ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti, ki je temelj ureditve DDV (sodba z dne 3. aprila 2008 v zadevi Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, ZOdl., str. I-1817, točka 43, in v tem smislu sodba z dne 6. maja 2010 v zadevi Komisija proti Franciji, C-94/09, ZOdl., str. I-4261, točka 30).

42 To sodno prakso, ki se prav tako nanaša na možnost, ki jo imajo države članice, da določijo izjemo od splošnega pravila na področju DDV, in sicer od načela uporabe enake stopnje DDV za vse dobave blaga in storitev, je mogoče uporabiti v zadevi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari. Zato je Zvezna republika Nemčija pravilno ravnala, ko je delno dovoljenje uporabila za nekatere kategorije, kot so različne vrste gradbenih del, in za transakcije za nekatere prejemnike, vendar pod pogojem, da se spoštujejo načelo davčne nevtralnosti in – če je zadevna država članica izvajala pravo Unije – splošna načela prava Unije.

43 V zvezi s tem je treba, prvič, opozoriti, da je bilo, kot je poudarjeno v uvodni izjavi 4 Odločbe 2004/290, s to odločbo Zvezni republiki Nemčiji omogočeno, da doloži odstopanje, ki ni vplivalo na znesek DDV, ki je obračunan v fazi končne potrošnje in nima posrednega učinka na sredstva Unije, ki jih ta pridobi z DDV. Ukrepi, ki so bili konkretno sprejeti na podlagi tega, so veljali le za primere, ko je bil prejemnik zadevnih transakcij sam zavezanec za davek v smislu Šeste direktive o DDV v gradbenem sektorju in je imel torej pravico odbiti vstopni davek od dolgovanega DDV ali zahtevati vračilo tega davka. Zato poleg tega, da ti ukrepi nikakor niso vplivali na DDV, ki je bil obračunan v fazi končne potrošnje, ti ukrepi tudi niso ustvarili finančnega bremena za osebe, na katere so se neposredno nanašali. Torej ni mogoče trditi, da je bilo z zadevno nemško ureditvijo kršeno načelo davčne nevtralnosti, ki je temelj skupnega sistema DDV.

44 Drugič, v zvezi s spoštovanjem splošnih načel prava Unije s strani Zvezne republike Nemčije je treba pri doložitvi kategorij transakcij in prejemnikov, za katere se uporablja zadevni ukrep, ugotoviti, da na podlagi zadevne zakonodaje lahko nastanejo le dvomi v zvezi z načelom sorazmernosti in načelom pravne varnosti.

45 Glede na?ela sorazmernosti je treba ugotoviti, da v spisu ni nobenega dokumenta, na podlagi katerega bi bila lahko ogrožena sorazmernost ukrepov odstopanja, ki jih je sprejela Zvezna republika Nem?ija na podlagi Odlo?be 2004/290. Kot je opozorjeno v to?ki 43 te sodbe, je bila s temi ukrepi po eni strani dolo?ena ureditev obrnjene dav?ne obveznosti za nekatere transakcije in na?eloma s temi ukrepi osebam, na katere se ti nanašajo, ni bilo naloženo nobeno finan?no breme, ?eprav je bilo po drugi strani z njimi omogo?eno prepre?evanje izgube ve?jih prihodkov iz DDV. ?e ni drugih posebnih okoliš?in, ki pa iz spisa niso razvidne, tak ukrep ni nesorazmeren. Vendar mora predložitveno sodiš?e v vsakem primeru preveriti, ali obstajajo take posebne okoliš?ine.

46 V zvezi z na?elom pravne varnosti predložitveno sodiš?e meni, da zadevna nacionalna zakonodaja lahko povzro?i, da imajo dav?ni zavezanci težave pri dolo?anju, katera oseba mora pla?ati davek, ?e ne vedo, kdo je prejemnik. Pri gradbenih delih namre? velja, da je pogoj, da se prejemnik transakcije dolo?i kot zavezanec za davek, zlasti dejstvo, da se vsaj 10 % „svetovnega prometa“, ki naj bi ga zadnji realiziral v prejšnjem poslovnem letu, pridobi s temi gradbenimi deli. Vendar bi lahko dav?ni zavezanec takoj predvidel – kot naj bi bilo to v postopku v glavni stvari – da je prekora?il ta prag, preden je ugotovil, da ni bilo tako.

47 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da bi morala biti zakonodaja Unije jasna in njena uporaba predvidljiva za vse, na katere se nanaša. Ta zahteva pravne varnosti se uveljavlja s posebno strogostjo, kadar gre za predpise, ki lahko vklju?ujejo finan?no breme, da bi prizadetim omogo?ila, da se natan?no seznanijo z obsegom obveznosti, ki so jim s temi predpisi naložene (sodba z dne 16. septembra 2008 v zadevi Isle of Wight Council in drugi, C-288/07, ZOdl., str. I-7203, to?ka 47 in navedena sodna praksa). Na?elo pravne varnosti velja za vsak nacionalni organ, pristojen za izvajanje prava Unije (glej sodbo z dne 17. julija 2008 v zadevi ASM Brescia, C-347/06, ZOdl., str. I-5641, to?ka 65 in navedena sodna praksa).

48 ?eprav namre? zadevna zakonodaja na splošno ne pomeni dav?nega bremena za dav?ne zavezance v smislu zgoraj navedene sodbe Isle of Wight Council in drugi, pa to še ne pomeni, da – kot bi to lahko bilo v zadevi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari – bi to finan?no breme lahko izhajalo iz tega, da ga pristojni nacionalni organi uporabijo tako, da zadevni dav?ni zavezanci niso, vsaj prehodno, natan?no seznanjeni z obsegom svojih obveznosti na podro?ju DDV.

49 Zato mora predložitveno sodiš?e glede na vse pravne in dejanske okoliš?ine presoditi, ali gre v tej zadevi za to, in ?e je potrebno, sprejeti ukrepe, ki so potrebni za odpravo škodljivih posledic uporabe zadevnih dolo?b, ?e te kršijo na?elo pravne varnosti.

50 Zato je treba na drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da je treba Odlo?bo 2004/290 razlagati tako, da lahko Zvezna republika Nem?ija dovoljenje, ki ga dolo?a ta odlo?ba, uporabi delno za nekatere kategorije, kot so različne vrste gradbenih del, in za transakcije za nekatere prejemnike. Pri dolo?anju teh kategorij mora ta država ?lanica spoštovati na?elo dav?ne nevtralnosti in splošna na?ela prava Unije, zlasti na?eli sorazmernosti in pravne varnosti. Predložitveno sodiš?e mora glede na vse upoštevne pravne in dejanske okoliš?ine presoditi, ali je v postopku v glavni stvari tako, in ?e je potrebno, sprejeti ukrepe, ki so potrebni za odpravo škodljivih posledic uporabe zadevnih dolo?b, ki so v nasprotju z na?eloma sorazmernosti in pravne varnosti.

?etrto vprašanje

51 Glede na odgovor na drugo in tretje vprašanje na ?etrto vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

52 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

1. ?len 2, to?ka 1, Odlo?be Sveta z dne 30. marca 2004, ki Nem?iji dovoljuje uporabo ukrepa o odstopanju od ?lena 21 Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje dr?av ?lanic o prometnih davkih (2004/290/ES) je treba razlagati tako, da pojem „gradbena dela“ iz te dolo?be poleg transakcij, ki se obravnavajo kot opravljanje storitev, kot so opredeljene v ?lenu 6(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje dr?av ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/7/ES z dne 20. januarja 2004, zajema tudi transakcije, ki so dobava blaga v smislu ?lena 5(1) te direktive.

2. Odlo?bo 2004/290 je treba razlagati tako, da lahko Zvezna republika Nem?ija dovoljenje, ki ga dolo?a ta odlo?ba, uporabi delno za nekatere kategorije, kot so razli?ne vrste gradbenih del, in za transakcije za nekatere prejemnike. Pri dolo?anju teh kategorij mora ta dr?ava ?lanica spoštovati na?elo dav?ne nevtralnosti in splošna na?ela prava Unije, zlasti na?eli sorazmernosti in pravne varnosti. Predložitveno sodiš?e mora glede na vse upoštevene pravne in dejanske okoliš?ine presoditi, ali je v postopku v glavni stvari tako, in ?e je potrebno, sprejeti ukrepe, ki so potrebni za odpravo škodljivih posledic uporabe zadevnih dolo?b, ki so v nasprotju z na?eloma sorazmernosti in pravne varnosti.

Podpisi

* Jezik postopka: nemš?ina.