Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 13ης Δεκεμβρίου 2012*

«Φορολογία — Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Απόφαση 2004/290/ΕΚ — Εφαρμογή μέτρου παρεκκλίσεως από κράτος μέλος — Επιτρεπτό — Άρθρο 2, σημείο 1 — Έννοια των "κατασκευαστικών υπηρεσιών" — Ερμηνεία — Συμπερίληψη των παραδόσεων αγαθών — Δυνατότητα μερικής εφαρμογής της εν λόγω παρεκκλίσεως — Περιορισμοί»

Στην υπόθεση C-395/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 30ής Ιουνίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 27 Ιουλίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

κατά

Finanzamt Lüdenscheid,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, M. Ilešič, E. Levits, M. Safjan και M. Berger (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,

— η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την H. Leppo,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον F. Erlbacher και την C. Soulay,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2012,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, σημείο 1, της αποφάσεως 2004/290/ΕΚ του Συμβουλίου, της 30ής Μαρτίου 2004, με την οποία εξουσιοδοτείται η Γερμανία να εφαρμόσει μέτρο παρεκκλίσεως από το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ L 94, σ. 59).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (στο εξής: BLV) και του Finanzamt Lüdenscheid (στο εξής: Finanzamt) με αντικείμενο φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που βαρύνει την BLV λόγω ανεγέρσεως κτηρίου της εκ μέρους άλλης επιχειρήσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5), που δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω ratione temporis, όριζε στο άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο ε′:

«1. «Ως “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

2. Επίσης θεωρείται ως παράδοση κατά την έννοια της παραγράφου 1:

[...]

ε) η παράδοση έργου επί ακινήτων περιλαμβανομένης και της ενσωματώσεως κινητού σε ακίνητο αγαθό.

[...]»

Η έκτη οδηγία ΦΠΑ

4 Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών όσον αφορά τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη βάση υπολογισμού (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Ιανουαρίου 2004 (ΕΕ L 27, σ. 44, στο εξής: έκτη οδηγία ΦΠΑ), ορίζει στο άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 5:

«1. Ως “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

[...]

5. Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως παράδοση, κατά την έννοια της παραγράφου 1, την παράδοση ορισμένων εργασιών επί ακινήτων.»

5 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«Ως “παροχή υπηρεσιών” θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.»

6 Κατά το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο α′, πρώτη περίοδος, της οδηγίας αυτής:

«1. Στο εσωτερικό καθεστώς, ο φόρος προστιθέμενης αξίας οφείλεται:

α) από τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος πραγματοποιεί μια φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [...]».

7 Το άρθρο 27, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«1. Το Συμβούλιο δύναται, προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως σε κάθε κράτος μέλος την λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. [...]»

Η απόφαση 2004/290

8 Η δεύτερη αιτιολογική σκέψη της αποφάσεως 2004/290 ορίζει τα εξής:

«Διαπιστώθηκαν σημαντικές απώλειες ΦΠΑ στον τομέα της κατασκευής και των επιχειρήσεων καθαρισμού κτιρίων, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες ο ΦΠΑ χρεώθηκε δεόντως αλλά δεν καταβλήθηκε στις φορολογικές αρχές, ενώ ο λήπτης της υπηρεσίας άσκησε το δικαίωμά του προς έκπτωση. Οι μη συμμορφούμενοι επιχειρηματίες δεν μπόρεσαν να εντοπισθούν ή η εντόπισή τους πραγματοποιήθηκε πολύ αργά για την ανάκτηση του ΦΠΑ. Ο αριθμός τέτοιων περιπτώσεων αυξήθηκε σε τέτοιο βαθμό ώστε απαιτείται η λήψη νομικών μέτρων. Η προβλεπόμενη υποχρέωση του λήπτη της υπηρεσίας για την καταβολή ΦΠΑ αφορά μόνο επιχειρήσεις που μπορούν να ασκήσουν το δικαίωμά τους προς έκπτωση και όχι ιδιώτες. Περιορίζεται σε δυο συγκεκριμένους κλάδους, στους οποίους οι απώλειες σε όρους ΦΠΑ έλαβαν μεγάλες διαστάσεις [...]».

9 Κατά την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της αποφάσεως αυτής:

«Η παρέκκλιση δεν επηρεάζει το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας που οφείλεται στο τελικό στάδιο κατανάλωσης ούτε έχει επιπτώσεις στους ίδιους πόρους των Κοινοτήτων που προέρχονται από τον ΦΠΑ [...]».

10 Το άρθρο 1 της εν λόγω αποφάσεως ορίζει:

«Κατά παρέκκλιση του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της [έκτης] οδηγίας [...] η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας εξουσιοδοτείται να ορίσει, με ισχύ από την 1η Απριλίου 2004, ως υπόχρεους για καταβολή ΦΠΑ τους λήπτες των παροχών αγαθών και υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας απόφασης.»

11 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της αποφάσεως 2004/290:

«Ο λήπτης της παροχής αγαθών και υπηρεσιών μπορεί να ορισθεί ως υπόχρεος για καταβολή ΦΠΑ στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1) κατά την παροχή υπηρεσιών καθαρισμού κτιρίων σε υποκείμενο σε φόρο, εφόσον ο λήπτης της υπηρεσίας μισθώνει περισσότερες από δύο κατοικίες ή εφόσον παρέχονται κατασκευαστικές υπηρεσίες σε πρόσωπο υποκείμενο σε φόρο».

Το γερμανικό δίκαιο

12 Το άρθρο 3, παράγραφος 4, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 2005, *BGBl.* 2005 I, σ. 386), ως ίσχυε κατά τον χρόνο της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), ορίζει:

«Αν ο επιχειρηματίας ανέλαβε την επεξεργασία ή τη μεταποίηση αγαθού και για τον σκοπό αυτό χρησιμοποίησε υλικά που κατασκεύασε ο ίδιος, η παροχή θεωρείται παράδοση (παροχή έργου), εφόσον τα υλικά δεν αποτελούν απλώς συστατικά ή άλλου είδους παρεπόμενα στοιχεία. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που τα αγαθά συνδέονται αρρήκτως με το έδαφος. [...]»

13 Το άρθρο 13b, παράγραφος 1, σημείο 4, και παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, του UStG βασίζεται στην απόφαση 2004/290 και προβλέπει:

«1. Όταν πρόκειται για τις κάτωθι υποκείμενες σε φόρο πράξεις, ο [ΦΠΑ] γεννάται κατά την έκδοση του τιμολογίου και το αργότερο κατά τη λήξη του ημερολογιακού μήνα που έπεται της εκτελέσεως της παροχής:

[...]

4) παροχές που απορρέουν από συμβάσεις έργου ή συνδέονται καθ' οιονδήποτε τρόπο με την ανέγερση, την επισκευή και αναμόρφωση, τη μετατροπή ή κατεδάφιση οικοδομικών έργων, με εξαίρεση τις υπηρεσίες μελέτης και επιβλέψεως. [...]

2. [...] Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, πρώτη περίοδος, σημείο 4, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης της υπηρεσίας εφόσον είναι επιχειρηματίας παρέχων υπηρεσίες κατά την έννοια της παραγράφου 1, περίοδος 1, σημείο 4, πρώτο εδάφιο, του UStG. [...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Η BLV είναι επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην απόκτηση, την κατασκευή των βασικών υποδομών και την ανοικοδόμηση οικοπέδων. Είναι «υποκείμενη στον φόρο» κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας 77/388 ΦΠΑ.

15 Τον Σεπτέμβριο του 2004, η BLV ανέθεσε στη Rolf & Co. OHG (στο εξής: Rolf & Co.) την ανέγερση κτηρίου κατοικιών αποτελούμενου από έξι διαμερίσματα έναντι κατ' αποκοπήν τιμήματος. Ως αντάλλαγμα για την εργασία αυτή, στις 17 Νοεμβρίου 2005, η Rolf & Co. εξέδωσε τελικό τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ, στο οποίο σημείωνε ότι υπόχρεη για την καταβολή του ΦΠΑ ήταν η BLV ως λήπτρια της παροχής.

16 Αρχικώς, η BLV δήλωσε στις φορολογικές αρχές ότι, όσον αφορά την παροχή που πραγματοποιήθηκε κατά το φορολογικό έτος 2005, ήταν υπόχρεη για την καταβολή του ΦΠΑ. Εντούτοις, στη συνέχεια ισχυρίστηκε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον καταλογισμό στην ίδια φορολογικής

οφειλής, δεδομένου ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας δεν είχε την εξουσία, κατά το δίκαιο της Ένωσης, να επιβάλει ΦΠΑ όχι στον πάροχο, αλλά στον λήπτη μιας παροχής όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη. Το Finanzamt, αντιθέτως, δεν συμμερίσθηκε την άποψη αυτή, άλλα έκρινε ότι η BLV ήταν όντως υπόχρεη για την καταβολή του ΦΠΑ. Η BLV προσέφυγε στα διοικητικά δικαστήρια για το ζήτημα αυτό.

17 Το Finanzamt, καθού της κύριας δίκης, εκτιμά ότι η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είναι υπόχρεη για την καταβολή του ΦΠΑ κατά το άρθρο 13b, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, σημείο 4, και παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, του UStG. Στο πλαίσιο της υποθέσεως αυτής, το Bundesfinanzhof εκτιμά ότι η επίλυση της διαφοράς εξαρτάται από την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στην απόφαση 2004/290.

18 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Καλύπτει ο κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της αποφάσεως 2004/290 […] όρος “κατασκευαστικές υπηρεσίες” εκτός από τις υπηρεσίες και τις παραδόσεις;

2) Σε περίπτωση που η εξουσιοδότηση για τον ορισμό του λήπτη της υπηρεσίας ως υπόχρεου για την καταβολή ΦΠΑ αφορά και τις παραδόσεις:

Έχει το εξουσιοδοτηθέν κράτος μέλος το δικαίωμα να ασκήσει τις αρμοδιότητες που του έχουν ανατεθεί δια της εξουσιοδοτήσεως μόνον μερικώς, για ορισμένες υποκατηγορίες, όπως ενδεικτικά, για συγκεκριμένα είδη κατασκευαστικών υπηρεσιών και για παροχές προς συγκεκριμένους λήπτες υπηρεσιών;

3) Σε περίπτωση που το κράτος μέλος έχει δικαίωμα να προβλέψει υποκατηγορίες: Υπόκειται το κράτος μέλος σε περιορισμούς κατά την πρόβλεψη υποκατηγοριών;

4) Σε περίπτωση που το κράτος μέλος δεν έχει δικαίωμα να προβλέπει υποκατηγορίες, είτε γενικώς (ερώτημα 2) είτε λόγω μη τηρηθέντων περιορισμών (ερώτημα 3):

α) Ποιες είναι οι έννομες συνέπειες σε περίπτωση μη επιτρεπτής προβλέψεως υποκατηγοριών;

β) Οδηγεί η μη επιτρεπτή πρόβλεψη κατηγοριών στο να μη δύναται να εφαρμοσθεί η διάταξη του εθνικού δικαίου μόνον υπέρ μεμονωμένων υπόχρεων για καταβολή ΦΠΑ ή γενικώς;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

19 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί ουσιαστικώς να διευκρινιστεί κατά πόσον ο περιεχόμενος στο άρθρο 2, σημείο 1, της αποφάσεως 2004/290 όρος «κατασκευαστικές υπηρεσίες» καλύπτει, εκτός από τις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών πράξεις, όπως αυτές προσδιορίζονται στο άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, και τις πράξεις εκείνες οι οποίες συνιστούν παραδόσεις αγαθών κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.

20 Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, εάν η απόφαση 2004/290 εξουσιοδοτούσε την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να ορίσει τον λήπτη της παροχής ως υπόχρεο για την καταβολή ΦΠΑ (καθεστώς της αποκαλούμενης «αντιστροφής της επιβαρύνσεως») για τις

κατασκευαστικές εργασίες, αποκλειστικώς όταν αυτές έχουν την μορφή υπηρεσιών και όχι όταν πρόκειται περί παραδόσεων, η BLV θα ήταν ασφαλώς υπόχρεη για την καταβολή ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 13b του UStG, όχι όμως δυνάμει της αποφάσεως 2004/290.

21 Συναφώς, πρέπει καταρχάς να υπομνησθεί ότι η απόφαση 2004/290 δεν περιέχει ορισμό της έννοιας των «κατασκευαστικών υπηρεσιών».

22 Επιπλέον, διαπιστώνεται ότι, πέραν της γερμανικής, ουδεμία άλλη γλωσσική έκδοση της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, στην οποία παραπέμπει το άρθρο 1 της αποφάσεως 2004/290, μνημονεύει τον όρο «κατασκευαστικές υπηρεσίες». Πράγματι, η έκτη οδηγία ΦΠΑ, και ειδικότερα το άρθρο 5, παράγραφος 5, αυτής, κάνει λόγο μόνον περί «εργασιών επί ακινήτων».

23 Σε κάθε περίπτωση, ακόμα και αν η περιεχόμενη στην έκτη οδηγία ΦΠΑ έννοια των «κατασκευαστικών υπηρεσιών» καλύπτει εκείνη των «εργασιών επί ακινήτων» που χρησιμοποιείται στην απόφαση 2004/290, η πρώτη ως άνω έννοια δεν προσδιορίζεται στην έκτη οδηγία ΦΠΑ. Πράγματι, είναι γεγονός ότι η δεύτερη οδηγία 67/228 περιελάμβανε ενδεικτικό ορισμό του «έργου επί ακινήτου» στο άρθρο 5, παράγραφος 2, στοιχείο ε′, σε συνδυασμό με το παράρτημα Α, σημείο 5, της εν λόγω οδηγίας και προέβλεπε, ρητώς μάλιστα, ότι το έργο αυτό «θεωρείται ως παράδοση». Εντούτοις, στην έκτη οδηγία ΦΠΑ δεν απαντά τέτοιος ορισμός.

24 Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, όταν ο νομοθέτης της Ένωσης, βασιζόμενος στο άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, εξουσιοδότησε με την απόφαση 2004/290 την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να προβλέψει μέσο παρέκκλισης στον τομέα του ΦΠΑ όσον αφορά, μεταξύ άλλων, τις «κατασκευαστικές υπηρεσίες», δεν αναφερόταν σε μια προϋπάρχουσα και σαφώς καθορισμένη έννοια στον τομέα αυτόν του δικαίου της Ένωσης.

25 Κατά πάγια δε νομολογία, ελλείψει οιουδήποτε ορισμού της έννοιας των «κατασκευαστικών υπηρεσιών», ο καθορισμός της σημασίας και του περιεχομένου του όρου αυτού πρέπει να γίνεται με βάση το γενικό πλαίσιο εντός του οποίου αυτός χρησιμοποιείται και σύμφωνα με το συνηθισμένο του νόημα στην καθημερινή γλώσσα (βλ., συναφώς, απόφαση της 4ης Μαΐου 2006, C-431/04, Massachusetts Institute of Technology, Συλλογή 2006, σ. I-4089, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Επιπλέον, για την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι σκοποί που επιδιώκονται με τη συγκεκριμένη ρύθμιση και η πρακτική αποτελεσματικότητα αυτής (βλ., συναφώς, μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Ιανουαρίου 2009, C-19/08, Petrosian, Συλλογή 2009, σ. I-495, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 Σε ό,τι αφορά, πρώτον, το συνηθισμένο νόημα του όρου «κατασκευαστικές υπηρεσίες» στην καθημερινή γλώσσα, διαπιστώνεται ότι παροχές όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, ήτοι, μεταξύ άλλων, η κατασκευή κτηρίου, εμπίπτουν αναμφισβήτητα στην έννοια αυτή. Για τον σκοπό αυτό, στερείται σημασίας όχι μόνον το κατά πόσον η κατασκευάστρια επιχείρηση είναι ιδιοκτήτρια της υπό οικοδόμηση επιφάνειας, ή ακόμα των χρησιμοποιούμενων υλικών, αλλά επίσης το κατά πόσον η οικεία παροχή πρέπει να χαρακτηρισθεί ως «παροχή υπηρεσιών» ή «παράδοση αγαθών».

27 Σε ό,τι αφορά, δεύτερον, το γενικό πλαίσιο και τους σκοπούς της επίμαχης ρυθμίσεως, η απόφαση 2004/290 αναφέρει στη δεύτερη αιτιολογική σκέψη ότι, στη Γερμανία, «[δ]ιαπιστώθηκαν σημαντικές απώλειες ΦΠΑ στον τομέα της κατασκευής [...] σε περιπτώσεις κατά τις οποίες ο ΦΠΑ χρεώθηκε δεόντως αλλά δεν καταβλήθηκε στις φορολογικές αρχές, ενώ ο λήπτης της υπηρεσίας άσκησε το δικαίωμά του προς έκπτωση. [...] Ο αριθμός τέτοιων περιπτώσεων αυξήθηκε σε τέτοιο βαθμό ώστε απαιτείται η λήψη νομικών μέτρων». Επίσης, κατά το άρθρο 1 της αποφάσεως αυτής, «η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας εξουσιοδοτείται να ορίσει [...] ως υπόχρεους για καταβολή ΦΠΑ τους λήπτες των παροχών αγαθών και υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας απόφασης».

28 Έτσι, τυχόν συσταλτική ερμηνεία του άρθρου 2, σημείο 1, της αποφάσεως 2004/290, το οποίο προβλέπει ότι «[ο] λήπτης της παροχής αγαθών και υπηρεσιών μπορεί να ορισθεί ως υπόχρεος για καταβολή ΦΠΑ [...] εφόσον παρέχονται κατασκευαστικές υπηρεσίες σε πρόσωπο υποκείμενο σε φόρο», υπό την έννοια ότι η διάταξη αυτή δεν καλύπτει τις παραδόσεις αγαθών, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, θα αντέβαινε σαφώς στον σκοπό του προαναφερθέντος άρθρου 2, σημείο 1, της αποφάσεως 2004/290.

29 Εξάλλου, δεν αμφισβητείται ότι ο χαρακτηρισμός συγκεκριμένης πράξεως ως «παραδόσεως αγαθών» ή ως «παροχής υπηρεσιών» συνιστά περίπλοκη αξιολόγηση η οποία πρέπει, καταρχήν, να βασίζεται, όπως υπογραμμίζει ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 30 επ. των προτάσεών του, σε κατά περίπτωση ανάλυση (βλ., επίσης, συναφώς, απόφαση της 10ης Μαρτίου 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 και C-502/09, Bog κ.λπ., Συλλογή 2011, σ. I-1457, σκέψεις 61 επ.).

30 Στο πλαίσιο αυτό, ουδέν υποδηλώνει ότι, θεσπίζοντας το άρθρο 2, σημείο 1, της αποφάσεως 2004/290, ο νομοθέτης της Ένωσης είχε την πρόθεση να περιορίσει την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως μόνο στις περιπτώσεις στις οποίες η περίπλοκη αυτή αξιολόγηση θα κατέληγε οριστικώς στο συμπέρασμα ότι η επίμαχη πράξη πρέπει να χαρακτηριστεί ως «παροχή υπηρεσιών».

31 Επιπλέον, ο χαρακτηρισμός της επίμαχης στην κύρια δίκη πράξεως στερείται σημασίας από την άποψη της υλοποιήσεως του σκοπού που επιδιώκει η απόφαση 2004/290, δεδομένου ότι ο κίνδυνος «σημαντικών απωλειών ΦΠΑ» είναι ο ίδιος τόσο στην περίπτωση που η πράξη αυτή θα έπρεπε να χαρακτηριστεί ως «παροχή υπηρεσιών» όσο και στην περίπτωση που θα έπρεπε να χαρακτηριστεί ως «παράδοση».

32 Τα ανωτέρω συνηγορούν συλλήβδην υπέρ μιας ερμηνείας κατά την οποία ο περιεχόμενος στο άρθρο 2, σημείο 1, της αποφάσεως 2004/290 όρος «κατασκευαστικές υπηρεσίες» καλύπτει όχι μόνον τις παροχές υπηρεσιών αλλά, επίσης, τις παραδόσεις αγαθών.

33 Η διαπίστωση αυτή δεν τίθεται εν αμφιβόλω από το γεγονός ότι η οικεία διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς, ως παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτη περίοδος, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Πράγματι, παρότι από πάγια νομολογία προκύπτει ότι, σε ζητήματα ΦΠΑ, οι διατάξεις οι οποίες εισάγουν παρέκκλιση από μια αρχή πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιον τρόπο, εντούτοις, πρέπει να λαμβάνεται μέριμνα ώστε να μη θίγεται η πρακτική αποτελεσματικότητα της παρεκκλίσεως αυτής (αποφάσεις Bog κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψη 84 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και, συναφώς, της 10ης Μαρτίου 2011, C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken, Συλλογή 2011, σ. I-1509, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Εν προκειμένω διαπιστώνεται ότι τυχόν αποκλεισμός των παραδόσεων αγαθών από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 2, σημείο 1, της αποφάσεως 2004/290 θα μπορούσε να θίξει την πρακτική αποτελεσματικότητα της διατάξεως αυτής. Πράγματι, η ερμηνεία αυτή θα είχε, ειδικότερα, ως συνέπεια να μπορεί να αποκλείεται η κατασκευή κτηρίου από την εφαρμογή του μέτρου παρεκκλίσεως που επετράπη με την απόφαση 2004/290. Η πράξη αυτή ανήκει αυτονόητα στις «κατασκευαστικές υπηρεσίες» και αντιπροσωπεύει κατηγορία πράξεων που αποτελεί, όπως ορθώς υπογραμμίζει η Γερμανική Κυβέρνηση στις παρατηρήσεις της, σημαντικό τμήμα των επίμαχων πράξεων.

35 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, σημείο 1, της αποφάσεως 2004/290 έχει την έννοια ότι ο περιεχόμενος στη διάταξη αυτή όρος «κατασκευαστικές υπηρεσίες» περιλαμβάνει, εκτός από τις πράξεις που θεωρούνται ως παροχή υπηρεσιών, όπως αυτές προσδιορίζονται στο άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, και εκείνες τις πράξεις οι οποίες συνιστούν παραδόσεις αγαθών κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας.

Επί του δεύτερου και επί του τρίτου ερωτήματος

36 Με το δεύτερο και με το τρίτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, ουσιαστικώς, να διευκρινισθεί κατά πόσον η απόφαση 2004/290 έχει την έννοια ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας μπορεί να ασκήσει τη μέσω της αποφάσεως αυτής χορηγηθείσα εξουσιοδότηση μερικώς, για ορισμένες υποκατηγορίες, όπως για διάφορα είδη κατασκευαστικών υπηρεσιών και για παροχές προς ορισμένους λήπτες, και κατά πόσον το οικείο κράτος μέλος υπόκειται ενδεχομένως σε περιορισμούς κατά την πρόβλεψη τέτοιων υποκατηγοριών.

37 Το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται, επομένως, κατά πόσον, εάν υποτεθεί ότι με την απόφαση 2004/290 η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας εξουσιοδοτήθηκε να ορίσει τον λήπτη της υπηρεσίας ως υπόχρεο για την καταβολή του ΦΠΑ όταν η υπηρεσία αφορά παραδόσεις σχετικές με κατασκευαστικές υπηρεσίες, το οικείο κράτος μέλος υπεχρεούτο, κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της αποφάσεως 2004/290, να προβεί στον ορισμό αυτό για το σύνολο των υπηρεσιών, οι οποίες αφορούν τις παραδόσεις αυτές και, επομένως, και τις παραδόσεις που απευθύνονται σε όλους τους υποκειμένους στον φόρο.

38 Συγκεκριμένα, αφενός, το άρθρο 13b του UStG ορίζει τον λήπτη της υπηρεσίας ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου όχι για όλες τις επίμαχες παραδόσεις, αλλά αποκλειστικώς για παροχές που απορρέουν από συμβάσεις έργου υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 4, του UStG και, αφετέρου, κατά τη γερμανική ρύθμιση, υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ είναι αποκλειστικώς οι υποκείμενοι στον φόρο που παρέχουν οι ίδιοι υπηρεσίες «κατασκευής» και όχι όλοι οι λήπτες των υπηρεσιών αυτών.

39 Επιπροσθέτως, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει κατά πόσον το οικείο κράτος μέλος, σε περίπτωση που έχει δικαίωμα να προβλέπει υποκατηγορίες, υπόκειται σε περιορισμούς, μεταξύ άλλων όσον αφορά την εκ μέρους του κράτους μέλους αυτού τήρηση της αρχής της ασφαλείας δικαίου.

40 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί η νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία τα εισάγοντα παρέκκλιση μέτρα του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, τα οποία επιτρέπονται, μεταξύ άλλων, «με σκοπό [...] την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής», πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς και πρέπει, επιπλέον, να είναι αναγκαία και κατάλληλα για την επίτευξη του συγκεκριμένου σκοπού που επιδιώκουν και να θίγουν όσο το δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της έκτης οδηγίας (βλ. απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2011, C-489/09, Vandoorne, Συλλογή 2011, σ. I-225, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41 Εξάλλου, όπως το Δικαστήριο έχει ήδη διευκρινίσει σε διαφορετική αλληλουχία, ο περιορισμός της εφαρμογής μίας εξαιρέσεως από γενικό κανόνα στον τομέα του ΦΠΑ σε συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές συνάδει προς την αρχή, κατά την οποία οι εξαιρέσεις ή οι παρεκκλίσεις πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς (βλ., συναφώς, απόφαση της 8ης Μαΐου 2003, C-384/01, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2003, σ. I-4395, σκέψη 28), υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως της εγγενούς στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ αρχής της φορολογικής ουδετερότητας (απόφαση της 3ης Απριλίου 2008, C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, Συλλογή 2008, σ. I-1817, σκέψη 43, καθώς και, στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 6ης Μαΐου 2010, C-94/09, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2010, σ. I-4261, σκέψη 30).

42 Η νομολογία αυτή, η οποία αφορά εξίσου την ευχέρεια των κρατών μελών να παρεκκλίνουν, κατ' εξαίρεση, από ένα γενικό κανόνα στον τομέα του ΦΠΑ, ήτοι από την αρχή της εφαρμογής του ίδιου συντελεστή ΦΠΑ σε όλες τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, είναι δυνατόν να εφαρμοστεί σε υπόθεση όπως αυτή της κύριας δίκης. Κατά συνέπεια, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αρκέστηκε θεμιτώς στην άσκηση της εξουσιοδοτήσεως μερικώς για ορισμένες υποκατηγορίες, όπως για διάφορα είδη κατασκευαστικών εργασιών, και για τις παρεχόμενες σε

ορισμένους λήπτες πράξεις, υπό την επιφύλαξη εντούτοις, της τηρήσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας καθώς και, στο μέτρο που το οικείο κράτος μέλος εφήρμοσε το δίκαιο της Ένωσης, των γενικών αρχών του δικαίου αυτού.

43 Συναφώς, πρώτον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως υπογραμμίζεται στην τέταρτη αιτιολογική σκέψη της αποφάσεως 2004/290, η τελευταία εξουσιοδοτούσε την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να προβλέψει μέτρο παρεκκλίσεως το οποίο δεν θα επηρέαζε το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται στο τελικό στάδιο κατανάλωσης και δεν θα είχε επιπτώσεις στους ιδίους πόρους της Ένωσης που προέρχονται από τον ΦΠΑ. Ως προς τα συγκεκριμένα μέτρα που ελήφθησαν με βάση τα ανωτέρω, η εφαρμογή τους περιοριζόταν στις περιπτώσεις όπου ο λήπτης των κρίσιμων υπηρεσιών ήταν ο ίδιος υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια της έκτης οδηγίας ΦΠΑ στον κατασκευαστικό κλάδο, και είχε επομένως το δικαίωμα να εκπέσει τον προκαταβληθέντα φόρο από τον οφειλόμενο ΦΠΑ ή να ζητήσει, ενδεχομένως, την επιστροφή του. Ως εκ τούτου, τα μέτρα αυτά, πέραν του γεγονότος ότι ουδόλως επηρέαζαν τον ΦΠΑ που οφείλεται στο τελικό στάδιο κατανάλωσης, δεν συνεπάγονταν οικονομική επιβάρυνση για τα πρόσωπα τα οποία αφορούσαν. Επομένως, η επίμαχη γερμανική ρύθμιση δεν είχε προφανώς ως αποτέλεσμα παραβίαση της εγγενούς στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

44 Δεύτερον, όσον αφορά την εκ μέρους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας τήρηση των γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης κατά την πρόβλεψη των υποκατηγοριών των πράξεων και των ληπτών στους οποίους εφαρμόζεται το επίμαχο στην κύρια δίκη μέτρο, η κρίσιμη ρύθμιση εγείρει, εκ πρώτης όψεως, αμφιβολίες μόνον ως προς την αρχή της αναλογικότητας και την αρχή της ασφαλείας δικαίου.

45 Σε ό,τι αφορά την αρχή της αναλογικότητας, διαπιστώνεται ότι η δικογραφία δεν περιέχει κάποιο στοιχείο ικανό να θέσει εν αμφιβόλω τον αναλογικό χαρακτήρα των μέτρων παρεκκλίσεως που έλαβε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας βάσει της αποφάσεως 2004/290. Όπως υπομνήσθηκε στην σκέψη 46 της παρούσας αποφάσεως, τα μέτρα αυτά, αφενός, προέβλεπαν απλώς το καθεστώς της αντιστροφής της επιβαρύνσεως για ορισμένες πράξεις και δεν συνεπάγονταν, κατ' αρχήν, οιαδήποτε οικονομική επιβάρυνση για τα πρόσωπα που αυτά αφορούσαν, ενώ επέτρεπαν, αφετέρου, την αποτροπή σημαντικών απωλειών εσόδων από τον ΦΠΑ. Ελλείψει άλλων ειδικών περιστάσεων, που εξάλλου δεν προκύπτουν από τη δικογραφία, ένα τέτοιο μέτρο δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογο. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται, εντούτοις, να εξετάσει, ενδεχομένως, κατά πόσον συντρέχουν τέτοιες ειδικές περιστάσεις.

46 Όσον αφορά την αρχή της ασφαλείας δικαίου, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι η επίμαχη εθνική ρύθμιση μπορεί να έχει ως συνέπεια να καθίσταται δυσχερής για τους υποκειμένους στον φόρο ο προσδιορισμός του υποχρέου για την καταβολή του φόρου, οσάκις δεν γνωρίζουν την κατάσταση του λήπτη. Πράγματι, στο πλαίσιο των κατασκευαστικών υπηρεσιών, προκειμένου να είναι ο λήπτης της υπηρεσίας υπόχρεος για την καταβολή του φόρου, πρέπει, μεταξύ άλλων, τουλάχιστον το 10 % του «παγκόσμιου κύκλου εργασιών» που αυτός πραγματοποίησε κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος να προέρχεται από τέτοιου είδους υπηρεσίες. Όπως δε συνέβη στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο υποκείμενος στον φόρο ενδέχεται αρχικώς να υποθέσει ότι υπερέβη το εν λόγω όριο προτού διαπιστώσει ότι δεν συντρέχει κάτι τέτοιο.

47 Συναφώς, πρέπει καταρχάς να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η νομοθεσία της Ένωσης πρέπει να είναι βεβαία, η δε εφαρμογή της προβλέψιμη από τους ιδιώτες σ' αυτή. Η εν λόγω επιταγή της ασφαλείας δικαίου πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, οσάκις πρόκειται για ρύθμιση που ενδέχεται να έχει οικονομικές επιπτώσεις, ώστε να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που αυτή τους επιβάλλει (απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, C-288/07, Isle of Wight Council κ.λπ., Συλλογή 2008, σ. I-7203, σκέψη 47 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Η αρχή της ασφαλείας δικαίου επιβάλλεται επίσης σε κάθε αρμόδια για την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης εθνική αρχή (βλ. απόφαση της 17ης Ιουλίου 2008, C-347/06, ASM Brescia, Συλλογή 2008, σ. I-5641, σκέψη 65 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

48 Πράγματι, καίτοι η επίμαχη ρύθμιση δεν μπορεί κατά κανόνα να έχει οικονομικές επιπτώσεις για τους υποκειμένους στον φόρο υπό την έννοια της προπαρατεθείσας αποφάσεως Isle of Wight Council κ.λπ., εντούτοις, όπως θα μπορούσε να συμβεί σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, τέτοιες οικονομικές επιπτώσεις θα μπορούσαν να προκύψουν από την εκ μέρους των αρμόδιων εθνικών αρχών εφαρμογή της εν λόγω ρυθμίσεως, εφόσον η εφαρμογή αυτή δεν επιτρέπει, τουλάχιστον μεταβατικώς, στους ενδιαφερόμενους υποκειμένους στον φόρο να έχουν ακριβή γνώση της εκτάσεως των υποχρεώσεών τους στον τομέα του ΦΠΑ.

49 Ως εκ τούτου, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα σχετικά νομικά και ουσιαστικά στοιχεία, κατά πόσο συντρέχει κάτι τέτοιο εν προκειμένω και να λάβει, ενδεχομένως, τα απαραίτητα μέτρα προκειμένου να εξαλείψει τις επιζήμιες συνέπειες μιας εφαρμογής των επίμαχων διατάξεων που παραβιάζει την αρχή της ασφαλείας δικαίου.

50 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η απόφαση 2004/290 έχει την έννοια ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας μπορεί να αρκεστεί στη μερική άσκηση της μέσω της αποφάσεως αυτής χορηγηθείσας εξουσιοδοτήσεως, για ορισμένες υποκατηγορίες, όπως για διάφορα είδη κατασκευαστικών υπηρεσιών και για παροχές προς ορισμένους λήπτες. Κατά την πρόβλεψη των υποκατηγοριών αυτών, το εν λόγω κράτος μέλος οφείλει να τηρεί την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, καθώς και τις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης και, ειδικότερα, τις αρχές της αναλογικότητας και της ασφαλείας δικαίου. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξετάσει, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα σχετικά νομικά και ουσιαστικά στοιχεία, κατά πόσο συντρέχει κάτι τέτοιο στην υπόθεση της κύρια δίκης και να λάβει, ενδεχομένως, τα απαραίτητα μέτρα προκειμένου να εξαλείψει τις επιζήμιες συνέπειες μιας εφαρμογής των επίμαχων διατάξεων η οποία αντιβαίνει στις αρχές της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου.

Επί του τέταρτου ερωτήματος

51 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο τέταρτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

52 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 2, σημείο 1, της αποφάσεως 2004/290/ΕΚ του Συμβουλίου, της 30ής Μαρτίου 2004, με την οποία εξουσιοδοτείται η Γερμανία να εφαρμόσει μέτρο παρεκκλίσεως από το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, έχει την έννοια ότι ο περιεχόμενος στη διάταξη αυτή όρος «κατασκευαστικές υπηρεσίες» περιλαμβάνει, εκτός από τις πράξεις που θεωρούνται ως παροχή υπηρεσιών, όπως αυτές προσδιορίζονται στο άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών όσον αφορά τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη βάση υπολογισμού, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Ιανουαρίου 2004, και εκείνες τις πράξεις οι οποίες συνιστούν παραδόσεις αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.

2) Η απόφαση 2004/290 έχει την έννοια ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας μπορεί να αρκεστεί στη μερική άσκηση της μέσω της αποφάσεως αυτής χορηγηθείσας εξουσιοδοτήσεως, για ορισμένες υποκατηγορίες, όπως για διάφορα είδη κατασκευαστικών υπηρεσιών και για παροχές προς ορισμένους λήπτες. Κατά την πρόβλεψη των υποκατηγοριών αυτών, το εν λόγω κράτος μέλος οφείλει να τηρεί την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, καθώς και τις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης και, ειδικότερα, τις αρχές της αναλογικότητας και της ασφαλείας δικαίου. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξετάσει, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα σχετικά νομικά και ουσιαστικά στοιχεία, κατά πόσο συντρέχει κάτι τέτοιο στην υπόθεση της κύρια δίκης και να λάβει, ενδεχομένως, τα απαραίτητα μέτρα προκειμένου να εξαλείψει τις επιζήμιες συνέπειες μιας εφαρμογής των επίμαχων διατάξεων η οποία αντιβαίνει στις αρχές της αναλογικότητας και της ασφαλείας δικαίου.

(υπογραφές)