Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 13 december 2012*

”Beskattning — Sjätte mervärdesskattedirektivet — Beslut 2004/290/EG — En medlemsstats tillämpning av en avvikande åtgärd — Bemyndigande — Artikel 2.1 — ’Bygg- och anläggningsarbeten’ — Tolkning — Leveranser av varor omfattas — Möjlighet att endast tillämpa den avvikande åtgärden till viss del — Restriktioner”

I mål C-395/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 30 juni 2011, som inkom till domstolen den 27 juli 2011, i målet

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

mot

Finanzamt Lüdenscheid,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna M. Ilešič, E. Levits, M. Safjan och M. Berger (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

— Finlands regering, genom H. Leppo, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom F. Erlbacher och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 12 september 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: tyska.

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2.1 i rådets beslut 2004/290/EG av den 30 mars 2004 om bemyndigande för Tyskland att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 21 i det sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (EUT L 94, s. 59).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (nedan kallat BLV) och Finanzamt Lüdenscheid (nedan kallat Finanzamt). Målet rör den mervärdesskatt som BLV har ålagts att betala för ett annat företags uppförande av en byggnad åt BLV.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 1967, 71, s. 1303), som i det aktuella fallet inte längre är tillämpligt, innehöll följande bestämmelser i artikel 5.1 och 5.2 e:

”1. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

2. Som leverans i den betydelse som avses i punkt 1 anses vidare:

...

e) Leverans av byggnadsarbeten, däribland införlivandet av lös egendom i fast egendom, skall också anses som en leverans enligt punkt 1.

...”

Sjätte mervärdesskattedirektivet

4 Följande föreskrivs i artikel 5.1 och 5.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/7/EG av den 20 januari 2004 (EUT L 27, s. 44) (nedan kallat sjätte direktivet):

”1. Med ’leverans av varor’ avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

...

5. Medlemsstaterna får betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som en leverans i den betydelse som begreppet har enligt punkt 1.”

5 Artikel 6.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.”

6 Följande föreskrivs i artikel 21.1 a första meningen i direktivet:

”Följande skall vara betalningsskyldiga för mervärdeskatt:

1. Enligt det inhemska systemet:

a) Skattskyldiga personer som genomför andra skattepliktiga transaktioner …”

7 Artikel 27.1 i direktivet har följande lydelse:

”1. Rådet får enhälligt på förslag av kommissionen bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. …”

Beslut 2004/290

8 Skäl 2 i beslut 2004/290 lyder enligt följande:

”Det har skett betydande förluster av mervärdesskatt i bygg- och anläggningsbranschen och i branschen för städning av byggnader i sådana fall där mervärdesskatten öppet angetts på fakturan men inte betalats in till skattemyndigheterna, och där mottagaren utnyttjat sin avdragsrätt. De aktörer som begått oegentligheter kunde inte identifieras, eller identifierades för sent för att de skulle kunna krävas på den förlorade mervärdesskatten. Antalet sådana fall har ökat i sådan utsträckning att det krävs rättsliga åtgärder. Förslaget att göra mottagaren betalningsskyldig för mervärdesskatten berör endast företag som kan utnyttja sin avdragsrätt. Privatpersoner berörs inte. Förslaget är begränsat till två specifika branscher där förlusterna av mervärdesskatt har blivit ohållbart stora. …”

9 Skäl 4 i beslutet lyder enligt följande:

”Åtgärden påverkar inte det mervärdesskattebelopp som skall betalas i det sista konsumtionsledet och har ingen inverkan på gemenskapernas egna medel från mervärdesskatt …”

10 Artikel 1 i beslutet innehåller följande bestämmelse:

”Genom avvikelse från artikel 21.1 a i [sjätte direktivet] … skall Förbundsrepubliken Tyskland bemyndigas att från och med den 1 april 2004 ange mottagaren av de varor och tjänster som avses i artikel 2 i det här beslutet såsom betalningsskyldig för mervärdesskatten.”

11 Artikel 2.1 i beslut 2004/290 lyder på följande sätt:

”Mottagaren av varor och tjänster får anges såsom betalningsskyldig för mervärdesskatten i följande fall:

1. När städtjänster i byggnader utförs åt en skattskyldig person, utom om tjänstemottagaren inte hyr ut mer än två bostäder, eller när bygg- och anläggningsarbeten utförs åt en skattskyldig person.”

Tysk rätt

12 3 § stycke 4 i lagen om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz 2005) (BGBl. 2005 I, s. 386), i den lydelse som var tillämplig i det nationella målet (nedan kallad UStG), har följande lydelse:

”Om näringsidkaren åtagit sig att bearbeta eller omvandla ett föremål och i detta sammanhang använder material som denne själv införskaffat ska tjänsten anses vara en leverans (leverans av ett arbete), förutsatt att materialet inte endast är att anse som tillbehör eller på annat sätt är av accessorisk natur. Detta gäller även när föremålet sitter fast i marken eller golvet. ...”

13 13b § stycke 1 punkt 4 och stycke 2 andra meningen UStG är baserad på beslut 2004/290 och har följande innehåll:

”1. För följande skattepliktiga transaktioner blir [mervärdesskatten] utkrävbar när fakturan ställs ut, dock senast vid utgången av den kalendermånad som följer efter det att prestationen utförts:

...

4) Tillhandahållande av arbeten och övriga tjänster som syftar till uppförande, reparation, underhåll, ändring eller rivning av byggnadsverk, med undantag för planerings- och övervakningstjänster. ...

2. ... I de fall som nämns i stycke 1 första meningen punkt 4 första ledet är mottagaren av prestationen skyldig att betala skatt om vederbörande är en näringsidkare som tillhandahåller tjänster i den mening som avses i stycke 1 första meningen punkt 4 första ledet UStG. …”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 BLV är ett företag som är verksamt inom förvärv, förberedelse och bebyggelse av tomter. Företaget är skattskyldigt i den mening som avses i artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

15 I september 2004 gav BLV bolaget Rolf & Co. OHG (nedan kallat Rolf & Co.) i uppdrag att till ett fast pris uppföra ett bostadshus med sex lägenheter. Rolf & Co. upprättade den 17 november 2005 en slutlig faktura i vilken mervärdesskatt inte angavs, med motiveringen att det var BLV som var betalningsskyldigt i egenskap av mottagare av prestationen.

16 Inledningsvis uppgav BLV till skattemyndigheten att det var betalningsskyldigt för den prestation som hade utförts under år 2005. Därefter gjorde BLV emellertid gällande att villkoren för att det skulle uppstå en skyldighet för BLV att erlägga mervärdesskatt inte var uppfyllda. Förbundsrepubliken Tyskland hade enligt unionsrätten nämligen inte rätt att föreskriva att det inte är den person som tillhandahåller en sådan transaktion som den i målet aktuella som är skattskyldig, utan mottagaren. Finanzamt delade dock inte detta synsätt, utan ansåg att BLV var betalningsskyldigt för mervärdesskatten. BLV väckte talan vid förvaltningsdomstol för att få frågan prövad.

17 Finanzamt, motparten i det nationella målet, anser att klaganden är betalningsskyldig för mervärdesskatt i enlighet med 13b § stycke 1 första meningen, punkt 4 UStG och 13b § stycke 2 andra meningen UStG. Bundesfinanzhof anser att målets avgörande i detta fall är beroende av på vilket sätt beslut 2004/290 ska tolkas.

18 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Omfattar ’bygg- och anläggningsarbeten’ i den mening som avses i artikel 2.1 i beslut 2004/290 … förutom tjänster även leveranser?

2) För det fall bemyndigandet att ange mottagaren som betalningsskyldig för mervärdesskatten också omfattar leveranser:

   Har den bemyndigade medlemsstaten rätt att tillämpa bemyndigandet endast delvis för bestämda undergrupper, såsom vissa sorters bygg- och anläggningsarbeten, och för tillhandahållanden till vissa mottagare?

3) För det fall medlemsstaten har rätt att göra en indelning i undergrupper: Finns det några begränsningar för hur medlemsstaten får göra denna indelning?

4) För det fall medlemsstaten helt saknar rätt att göra en indelning i undergrupper (se fråga 2 ovan) eller inte har iakttagit eventuella begränsningar avseende indelning (se fråga 3 ovan):

   a) Vad blir rättsverkningarna av en otillåten indelning i undergrupper?

   b) Medför en otillåten indelning i undergrupper att de nationella bestämmelserna inte får tillämpas över huvud taget eller endast att de inte får tillämpas i fråga om vissa skattskyldiga personer?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

19 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 i beslut 2004/290 ska tolkas så, att ”bygg- och anläggningsarbeten” i den bestämmelsen förutom sådana transaktioner som betraktas som tillhandahållande av tjänster och som definieras i artikel 6.1 i sjätte direktivet, även omfattar sådana transaktioner som utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet.

20 Den nationella domstolen finner nämligen att om beslut 2004/290 ger Förbundsrepubliken Tyskland rätt att föreskriva att det är mottagaren av transaktionen som ska vara betalningsskyldig för mervärdesskatt (systemet med omvänd skattskyldighet) för bygg- och anläggningsarbeten endast när dessa sker i form av tjänster och inte när det rör sig om leveranser, är BLV förvisso betalningsskyldigt för mervärdesskatt enligt 13b § UStG, men inte enligt beslut 2004/290.

21 Här ska det för det första påpekas att beslut 2004/290 inte innehåller någon definition av ”bygg- och anläggningsarbeten”.

22 Dessutom ska det konstateras att sjätte mervärdesskattedirektivet, som artikel 1 i beslut 2004/290 hänvisar till, inte i någon annan språkversion än den tyska versionen innehåller uttrycket ”bygg- och anläggningsarbeten”. I sjätte mervärdesskattedirektivet talas nämligen endast om ”byggnadsarbeten”, såsom i till exempel artikel 5.5.

23 Även om det antas att termen ”byggnadsarbeten” i sjätte mervärdesskattedirektivet omfattar ”bygg- och anläggningsarbeten”, den term som används i beslut 2004/290, konstaterar domstolen dock att inte heller den förstnämnda termen definierades i sjätte mervärdesskattedirektivet. Visserligen innehöll andra direktivet 67/228, upplysningsvis, en definition av ”byggnadsarbeten” i artikel 5.2 e i, jämförd med bilaga A, punkt 5 till, nämnda direktiv. I andra direktivet angavs, för övrigt uttryckligen, att dessa arbeten ”anses som en leverans”. Sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller dock inte någon sådan definition.

24 Det betyder att unionslagstiftaren, när den på grundval av artikel 27.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet genom antagandet av beslut 2004/290 tillät Förbundsrepubliken Tyskland att föreskriva en avvikande åtgärd på mervärdesskatteområdet för bland annat ”bygg- och anläggningsarbeten”, inte hänförde sig till en befintlig och väldefinierad term på detta unionsrättsliga område.

25 Det följer av fast rättspraxis att eftersom det saknas en definition av ”bygg- och anläggningsarbeten”, ska betydelsen och räckvidden av denna term fastställas med beaktande av det allmänna sammanhang den används i och i enlighet med dess normala betydelse i vanligt språkbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 maj 2006 i mål C-431/04, Massachusetts Institute of Technology, REG 2006, s. I-4089, punkt 17 och där angiven rättspraxis). Vid tolkningen av en unionsbestämmelse ska dessutom de mål som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i samt föreskrifternas ändamålsenliga verkan beaktas (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 29 januari 2009 i mål C-19/08, Petrosian, REG 2009, s. I-495, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

26 Vad gäller för det första den normala betydelsen i vanligt språkbruk av ”bygg- och anläggningsarbeten”, ska det konstateras att sådana transaktioner som är aktuella i det nationella målet, det vill säga bland annat uppförandet av en byggnad, tveklöst omfattas av denna term. I detta avseende är det ovidkommande, inte bara huruvida företaget som uppför byggnaden är ägare till den tomt som bebyggs, eller av de byggnadsmaterial som används, utan också huruvida transaktionen ska kvalificeras som ”tillhandahållande av tjänster” eller som ”leverans av varor”.

27 Vad beträffar för det andra de aktuella föreskrifternas allmänna sammanhang och syften, anges det i skäl 2 i beslut 2004/290 att det i Tyskland ”har skett betydande förluster av mervärdesskatt i bygg- och anläggningsbranschen … där mervärdesskatten öppet angetts på fakturan men inte betalats in till skattemyndigheterna, och där mottagaren utnyttjat sin avdragsrätt. … Antalet sådana fall har ökat i sådan utsträckning att det krävs rättsliga åtgärder”. Av artikel 1 i beslutet framgår också att ”Förbundsrepubliken Tyskland bemyndigas att … ange mottagaren av de varor och tjänster som avses i artikel 2 i det här beslutet såsom betalningsskyldig för mervärdesskatten”.

28 En restriktiv tolkning av artikel 2.1 i beslut 2004/290, i vilken det föreskrivs att ”[m]ottagaren av varor och tjänster får anges såsom betalningsskyldig för mervärdesskatten … när bygg- och anläggningsarbeten utförs åt en skattskyldig person”, med innebörden att bestämmelsen inte omfattar tillhandahållanden av varor, såsom de definieras i artikel 5.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, skulle klart strida mot syftet med artikel 2.1 i beslut 2004/290.

29 Dessutom är det fastslaget att kvalificeringen av en viss transaktion som ”leverans av varor” eller som ”tillhandahållande av tjänster” utgör en komplex bedömning som i princip ska baseras på en analys från fall till fall, såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 30 och följande punkter i förslaget till avgörande (se även, för ett liknande resonemang, domen av den 10 mars 2011 i de förenade målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, Bog m.fl., REU 2011, s. I-1457, punkt 61 och följande punkter).

30 I detta sammanhang finns det inget som tyder på att unionslagstiftaren vid antagandet av artikel 2.1 i beslut 2004/290 skulle ha önskat begränsa tillämpningen av denna bestämmelse till de fall då den ovannämnda komplexa bedömningen slutligen resulterar i att den aktuella transaktionen ska kvalificeras som ”tillhandahållande av tjänster”.

31 Om man ser till syftet med beslut 2004/290, är det dessutom utan betydelse hur den aktuella transaktionen kvalificeras. Risken för ”betydande förluster av mervärdesskatt” är nämligen densamma oavsett om transaktionen ska kvalificeras som ”tillhandahållande av tjänster” eller som ”leverans”.

32 Allt det ovan anförda talar för att uttrycket ”bygg- och anläggningsarbeten” i artikel 2.1 i beslut 2004/290 ska tolkas så att det inte endast omfattar tillhandahållanden av tjänster, utan även leveranser av varor.

33 Denna bedömning påverkas inte av att bestämmelsen i fråga ska tolkas strikt eftersom den utgör ett undantag från den allmänna regeln i artikel 21.1 a första meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det följer nämligen förvisso av fast rättspraxis att bestämmelser på mervärdesskattens område som utgör undantag från en princip ska tolkas restriktivt, men undantaget får likväl inte förlora sin ändamålsenliga verkan (se domen i de ovannämnda förenade målen Bog m.fl., punkt 84 och där angiven rättspraxis, och, för ett liknande resonemang, dom av den 10 mars 2011 i mål C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken, REU 2011, s. I-1509, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

34 Att utesluta leveranser av varor från tillämpningsområdet för artikel 2.1 i beslut 2004/290 skulle kunna innebära att bestämmelsens ändamålsenliga verkan äventyrades. En sådan tolkning skulle nämligen bland annat leda till att den avvikande åtgärd som medgetts genom beslut 2004/290 inte kan tillämpas i fråga om uppförandet av en byggnad. Denna transaktion utgör emellertid en naturlig del av ”bygg- och anläggningsarbeten”, och den representerar en undergrupp som, vilket den tyska regeringen på ett riktigt sätt har understrukit i sitt yttrande, utgör en ansenlig del av de berörda transaktionerna.

35 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 2.1 i beslut 2004/290 ska tolkas så, att förutom sådana transaktioner som betraktas som tillhandahållande av tjänster i enlighet med definitionen i artikel 6.1 i sjätte direktivet, omfattar bestämmelsens ”bygg- och anläggningsarbeten” även sådana transaktioner som utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet.

Prövning av den andra och den tredje frågan

36 Den nationella domstolen har ställt den andra och den tredje frågan för att få klarhet i huruvida beslut 2004/290 ska tolkas så, att Förbundsrepubliken Tyskland har rätt att endast använda bemyndigandet till viss del, det vill säga endast för bestämda undergrupper, såsom vissa sorters bygg- och anläggningsarbeten, och för tillhandahållanden till vissa mottagare, och huruvida det i förekommande fall finns några begränsningar för hur medlemsstaten får göra denna indelning.

37 Domstolen har således ställt sig frågan huruvida, förutsatt att beslut 2004/290 ger Förbundsrepubliken Tyskland rätt att ange mottagaren såsom betalningsskyldig för mervärdesskatten när transaktionen avser leveranser som hänför sig till bygg- och anläggningsarbeten, medlemsstaten enligt artikel 2.1 i beslut 2004/290 är skyldig att låta detta angivande gälla samtliga transaktioner avseende dessa leveranser, därmed samtliga leveranser oavsett för vilka skattskyldiga personer de är avsedda.

38 I 13b § UStG anges nämligen mottagaren inte såsom betalningsskyldig för mervärdesskatten med avseende på samtliga leveranser i fråga, utan endast vad beträffar leverans av sådant arbete som avses i 3 § stycke 4 UStG. Vidare är det enligt den tyska lagstiftningen endast de skattskyldiga personer som själva tillhandahåller ”bygg- och anläggningsarbeten” som är betalningsskyldiga för mervärdesskatten, och inte samtliga mottagare av dessa transaktioner.

39 För det fall medlemsstaten har rätt att göra en indelning i undergrupper har den hänskjutande domstolen dessutom frågat EU-domstolen huruvida det i så fall finns några begränsningar för hur medlemsstaten får göra denna indelning, framför allt vad gäller medlemsstatens iakttagande av rättssäkerhetsprincipen.

40 Det framgår av domstolens fasta praxis att sådana avvikande åtgärder som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet och som bland annat tillåts ”för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande” ska tolkas restriktivt, att de dessutom måste vara ändamålsenliga och nödvändiga för att uppnå det särskilda mål som eftersträvas samt att de ska påverka sjätte direktivets mål och principer i minsta möjliga utsträckning (dom av den 27 januari 2011 i mål C-489/09, Vandoorne, REU 2011, s. I-225, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

41 Såsom domstolen redan tidigare har slagit fast i ett annat sammanhang står det dessutom i överensstämmelse med principen om att undantag och avvikelser ska tolkas restriktivt att ett undantag från en huvudregel på mervärdesskattens område tillämpas på konkreta och specifika aspekter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 maj 2003 i mål C-384/01, kommissionen mot Frankrike, REG 2003, s. I-4395, punkt 28), under förutsättning att principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, iakttas (se dom av den 3 april 2008 i mål C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, REG 2008, s. I-1817, punkt 43, liksom, för ett liknande resonemang, dom av den 6 maj 2010 i mål C-94/09, kommissionen mot Frankrike, REU 2010, s. I-4261, punkt 30).

42 Nämnda rättspraxis – som även den rör medlemsstaternas möjlighet att, undantagsvis, göra avsteg från en allmän regel på mervärdesskatteområdet, nämligen från principen om att samma mervärdesskattesats ska tillämpas på samtliga leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster – kan även tillämpas i ett sådant mål som det nationella målet. Följaktligen hade Förbundsrepubliken Tyskland rätt att endast använda sig av bemyndigandet till viss del, genom att endast tillämpa det på vissa undergrupper såsom olika typer av bygg- och anläggningsarbeten och på transaktioner som tillhandahålls vissa mottagare. Dock måste det ske med iakttagande av principen om skatteneutralitet och, i den mån den berörda medlemsstaten har genomfört unionsrätten, unionsrättens allmänna principer.

43 Det ska för det första erinras om att, i enlighet med vad som anges i skäl 4 i beslut 2004/290, detta beslut tillät Förbundsrepubliken Tyskland att föreskriva avvikande åtgärder som inte påverkade det mervärdesskattebelopp som skulle betalas i det sista konsumtionsledet och inte hade någon inverkan på unionens egna medel från mervärdesskatt. Tillämpligheten av de åtgärder som i praktiken antogs på denna grundval begränsades till sådana fall där transaktionernas mottagare själva utgjorde skattskyldiga personer i sjätte mervärdesskattedirektivets mening inom bygg- och anläggningsbranschen, vilka sålunda hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt eller att i förekommande fall begära återbetalning av skatten. Det innebär dels att dessa åtgärder inte påverkade den mervärdesskatt som skulle betalas i det sista konsumtionsledet, dels att de inte heller blev ekonomiskt betungande för de personer som direkt berördes av åtgärderna. Således kan det inte anses framgå att den tyska lagstiftningen i fråga har medfört ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

44 Vad gäller för det andra frågan huruvida Förbundsrepubliken Tysklands iakttog de allmänna principerna i unionsrätten när den delade in transaktioner och mottagare i undergrupper och beslutade att den aktuella åtgärden skulle vara tillämplig på vissa av dem, ger den ifrågavarande lagstiftningen vid första anblicken endast upphov till tvekan vad gäller proportionalitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen.

45 Vad beträffar proportionalitetsprincipen innehåller målet inte någon omständighet som kan föranleda ett ifrågasättande av att de avvikande åtgärder som Förbundsrepubliken Tyskland antog med stöd av beslut 2004/290 var proportionerliga. Såsom det har erinrats om ovan i punkt 43 innebar dessa åtgärder endast ett införande av ett system med omvänd betalningsskyldighet för vissa transaktioner, och blev i princip inte ekonomiskt betungande för de personer som åtgärderna riktade sig till, samtidigt som de gjorde att betydande förluster av mervärdesskatt kunde undvikas. Eftersom några andra särskilda omständigheter inte föreligger, och inte heller framgår av handlingarna i målet, kan en sådan åtgärd inte betraktas som oproportionerlig. Det ankommer dock på den hänskjutande domstolen att i förekommande fall kontrollera om några sådana andra särskilda omständigheter föreligger.

46 Med avseende på rättssäkerhetsprincipen har den hänskjutande domstolen påpekat att den nationella lagstiftningen kan få till följd att de skattskyldiga personerna får svårt att avgöra vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatten när de inte känner till mottagarens situation. När det gäller bygg- och anläggningsarbeten krävs det nämligen för att transaktionens mottagare ska vara betalningsskyldig bland annat att minst 10 procent av mottagarens ”världsomfattande omsättning”

under det föregående året härrör från sådana arbeten. Det kan dock hända att den skattskyldiga personen, såsom fallet var i det nationella målet, i ett inledningsskede antar att den har tagit sig över denna tröskel för att därefter konstatera att så inte var fallet.

47 För det första ska det erinras om att det följer av fast rättspraxis att unionens lagstiftning ska vara entydig och dess tillämpning förutsebar för de enskilda. Detta krav på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om de skyldigheter som de har enligt denna lagstiftning (dom av den 16 september 2008 i mål C-288/07, Isle of Wight Council m.fl., REG 2008, s. I-7203, punkt 47 och där angiven rättspraxis). Rättssäkerhetsprincipen måste även iakttas av varje nationell myndighet som tillämpar unionsrätten (se dom av den 17 juli 2008 i mål C-347/06, ASM Brescia, REG 2008, s. I-5641, punkt 65 och där angiven rättspraxis).

48 Även om den aktuella lagstiftningen inte allmänt sett är ekonomiskt betungande för de skattskyldiga personerna i den mening som avses i domen i det ovannämnda målet Isle of Wight Council m.fl., hindrar det inte att den – vilket skulle kunna vara fallet i ett sådant mål som det nationella målet – kan bli ekonomiskt betungande som ett resultat av de behöriga nationella myndigheternas tillämpning av den, om tillämpningen, åtminstone under en övergångsperiod, gör att de berörda skattskyldiga personerna inte kan få exakt vetskap om de skyldigheter som de har vad beträffar mervärdesskatt.

49 Således ankommer det på den hänskjutande domstolen att med beaktande av samtliga relevanta rättsliga och faktiska omständigheter undersöka om detta är fallet här, och att i förekommande fall vidta de åtgärder som behövs för att avhjälpa de skadliga resultaten av en tillämpning av de berörda bestämmelserna som strider mot rättssäkerhetsprincipen.

50 Mot denna bakgrund ska den andra och den tredje frågan besvaras enligt följande. Beslut 2004/290 ska tolkas så, att Förbundsrepubliken Tyskland har rätt att välja att endast tillämpa bemyndigandet till viss del, nämligen endast på bestämda undergrupper, såsom vissa sorters bygg- och anläggningsarbeten, och tillhandahållanden till vissa mottagare. När medlemsstaten gör denna indelning i undergrupper är den skyldig att iaktta principen om skatteneutralitet liksom de allmänna principerna i unionsrätten, framför allt proportionalitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att med beaktande av samtliga relevanta rättsliga och faktiska omständigheter undersöka om detta är fallet i det nationella målet, och att i förekommande fall vidta de åtgärder som behövs för att avhjälpa de skadliga resultaten av en tillämpning av de berörda bestämmelserna som strider mot proportionalitetsprincipen och mot rättssäkerhetsprincipen.

Prövningen av den fjärde frågan

51 Med hänsyn till svaren på den andra och den tredje frågan saknas skäl att besvara den fjärde frågan.

Rättegångskostnader

52 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) Artikel 2.1 i rådets beslut 2004/290/EG av den 30 mars 2004 om bemyndigande för Tyskland att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 21 i det sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter ska tolkas så,

att förutom sådana transaktioner som betraktas som tillhandahållande av tjänster i enlighet med definitionen i artikel 6.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/7/EG av den 20 januari 2004, omfattar bestämmelsens ”bygg- och anläggningsarbeten” även sådana transaktioner som utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet.

2) **Beslut 2004/290 ska tolkas så, att Förbundsrepubliken Tyskland har rätt att välja att endast tillämpa bemyndigandet till viss del, nämligen endast på bestämda undergrupper, såsom vissa sorters bygg- och anläggningsarbeten, och tillhandahållanden till vissa mottagare. När medlemsstaten gör denna indelning i undergrupper är den skyldig att iaktta principen om skatteneutralitet liksom de allmänna principerna i unionsrätten, framför allt proportionalitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att med beaktande av samtliga relevanta rättsliga och faktiska omständigheter undersöka om detta är fallet i det nationella målet, och att i förekommande fall vidta de åtgärder som behövs för att avhjälpa de skadliga resultaten av en tillämpning av de berörda bestämmelserna som strider mot proportionalitetsprincipen och mot rättssäkerhetsprincipen.**

Underskrifter