TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2012. gada 13. decembrī*

Nodokļi — Sestā PVN direktīva — Lēmums 2004/290/EK — Dalībvalsts piemērots atkāpes pasākums — Atļauja — 2. panta 1. punkts — Jēdziens "būvdarbi" — Interpretācija — Preču piegādes iekļaušana — Iespēja daļēji piemērot šo atkāpi — Ierobežojumi

Lieta C-395/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 30. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 27. jūlijā, tiesvedībā

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

pret

Finanzamt Lüdenscheid .

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši M. Ilešičs [*M. Ilešič*], E. Levits, M. Safjans [*M. Safjan*] un M. Bergere [*M. Berger*] (referents),

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

— Somijas valdības vārdā – *H. Leppo*, pārstāve,

— Eiropas Komisijas vārdā – *F. Erlbacher* un *C. Soulay*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2012. gada 12. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 2. panta 1. punktu Padomes 2004. gada 30. marta Lēmumā 2004/290/EK, ar kuru Vācijai tika atļauts piemērot pasākumu, atkāpjoties no 21. panta Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem (OV L 94, 59. lpp.).

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH* (turpmāk tekstā – "*BLV*") un *Finanzamt Lüdenscheid* [Līdenšeides Nodokļu pārvalde] (turpmāk tekstā – "*Finanzamt*") par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – "PVN"), kas jāmaksā *BLV* saistībā ēkas būvniecību, ko tā labā veic cits uzņēmums.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesību akti

3 Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrās direktīvas 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopējas pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 1967, 71, 1303. lpp.), kas nav piemērojama šajā lietā *ratione temporis*, 5. panta 1. punktā un 2. punkta e) apakšpunktā bija paredzēts:

"1. "Preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu [ķermenisku lietu] kā īpašniekam.

2. Par piegādēm 1. punkta izpratnē uzskata arī:

[..]

e) būvdarbu veikšana, tostarp kustamas mantas savienošana ar nekustamu mantu.

[..]"

PVN Sestā direktīva

4 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2004. gada 20. janvāra Direktīvu 2004/7/EK (OV L 27, 44. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 5. panta 1. un 5. punktā ir paredzēts:

"1. "Preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu [ķermenisku lietu] kā īpašniekam.

[..]

5. Dalībvalstis var par piegādēm 1. punkta izpratnē uzskatīt būvdarbu veikšanu."

5 Sestās PVN direktīvas 6. panta 1. punktā ir noteikts:

""Pakalpojumu sniegšana" nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.

6 Saskaņā ar minētās direktīvas 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo frāzi:

"1. Saskaņā ar iekšējo sistēmu pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā šādām personām:

a) nodokļa maksātājam, kas veic tādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas pakļauta nodokļa uzlikšanai [..]."

7 Minētās direktīvas 27. panta 1. punktā ir noteikts:

"1. Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no šīs direktīvas noteikumiem nolūkā vienkāršot procedūru, kādā iekasē nodokli, vai novērst noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu] vai apiešanu. [..]"

Lēmums 2004/290

8 Lēmuma 2004/290 2. apsvērums ir formulēts šādi:

"Būvniecības un ēku tīrīšanas jomā ir konstatētas būtiskas neiekasēta PVN summas, kas radušās tādējādi, ka rēķinā PVN tika atklāti norādīts, tomēr valsts kasē netika samaksāts, lai gan tajā pašā laikā pakalpojuma saņēmējs izmantoja savas tiesības atskaitīt priekšnodokli. Negodīgos uzņēmumus nebija iespējams identificēt vai to identifikācijas gadījumā atgūt PVN jau bija par vēlu. Pašlaik šādi gadījumi vairs nerodas tik bieži, lai būtu jāveic juridiski pasākumi. Iecerētais saņēmēja pienākums maksāt nodokli attiecas tikai uz nodokļu maksātājiem, kuriem ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, nevis uz privātpersonām. Tas attiecas tikai uz divām konkrētām jomām, kurās neiekasētais PVN ir sasniedzis nepieņemamus apmērus. [..]"

9 Saskaņā ar šī lēmuma 4. apsvērumu:

"Atkāpes pasākums neietekmē PVN summu, kas iekasējama gala patēriņa stadijā, un tam nav ietekmes uz Kopienu pašu resursiem, kas nāk no PVN [..]".

10 Minētā lēmuma 1. pantā ir paredzēts:

"Atkāpjoties no [Sestās d]irektīvas [..] 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta, [..] ar šo Vācijas Federatīvajai Republikai no 2004. gada 1. aprīļa tiek atļauts noteikt, ka, veicot šā lēmuma 2. pantā minētās preču piegādes un sniedzot šā lēmuma 2. pantā minētos pakalpojumus, saņēmējs ir persona, kurai jāmaksā [PVN]."

11 Saskaņā ar Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punktu:

"Turpmāk norādītajos gadījumos var noteikt, ka preču piegādes vai pakalpojumu saņēmējs ir persona, kurai jāmaksā PVN:

1) ēku tīrīšanas pakalpojumu sniegšanas nodokļu maksātājam gadījumā, izņemot, kad pakalpojuma saņēmējs izīrē ne vairāk kā divus mājokļus, vai būvdarbu veikšanas nodokļu maksātājam gadījumā."

Vācijas tiesību akti

12 Likuma par apgrozījuma nodokli (*Umsatzsteuergesetz 2005*, *BGBl.* 2205 I, 386. lpp.), redakcijā, kas ir piemērojama pamattiesvedībā (turpmāk tekstā – "*UStG*"), 3. panta 4. punktā ir noteikts:

"Ja uzņēmējs ir uzņēmies apstrādāt vai pārstrādāt lietu un šim nolūkam izmanto paša iegādātus materiālus, darījumu uzskata par piegādi (darbu piegāde), ja materiāli ir ne tikai piederumi vai citas papildu lietas. Tas attiecas arī uz lietām, kas cieši savienotas ar zemi."

13 *UStG* 13.b panta 1. punkta 4. apakšpunkts un 2. punkta otrais teikums ir balstīts uz Lēmumu 2004/290 un tajā ir noteikts:

"1. Turpmāk norādītajiem darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli, pienākums maksāt [PVN] rodas rēķina izrakstīšanas brīdī, tomēr ne vēlāk kā tā kalendārā mēneša pēdējā dienā, kas seko mēnesim, kurā veikta piegāde:

[..]

4) darbu piegādes un citi pakalpojumi, kas paredzēti būvju celtniecībai, remontam, apkopei, pārbūvei vai nojaukšanai, izņemot projektēšanas un uzraudzības pakalpojumus. [..]

2. [..] 1. punkta pirmā teikuma 4. apakšpunkta pirmajā teikumā minētajos gadījumos nodoklis ir jāmaksā pakalpojuma saņēmējam, ja *UStG* 1. punkta pirmā teikuma 4. apakšpunkta pirmajā teikumā minētās darbības veic uzņēmējs. [..]"

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 *BLV* ir uzņēmums, kura uzņēmējdarbības joma ir zemesgabalu iegāde, attīstīšana un apbūve. Tas ir "nodokļu maksātājs" PVN direktīvas 4. panta nozīmē.

15 2004. gada septembrī *BLV* uzdeva sabiedrībai *Rolf & Co. OHG* (turpmāk tekstā – "*Rolf & Co.*") uzcelt dzīvojamo ēku ar sešiem dzīvokļiem par noteiktu cenu. Lai saņemtu atlīdzību par šo darbu, 2005. gada 17. novembrī *Rolf & Co.* izrakstīja galīgo rēķinu, neiekļaujot tajā PVN un norādot, ka *BLV* kā pakalpojuma saņēmējam ir pienākums samaksāt nodokli.

16 Iesākumā *BLV* paziņoja nodokļu iestādēm, ka saistībā ar darījumu, kas realizēts 2005. gadā, tam ir jāmaksā PVN. Tomēr pēc tam tas norādīja, ka nosacījumi par nodokļu parāda rašanos saistībā ar to nav izpildīti, jo Vācijas Federatīvā Republika nav tiesīga saskaņā ar Savienības tiesību aktiem uzlikt PVN nevis tāda pakalpojuma, par kādu ir runa pamattiesvedībā, sniedzējam, bet saņēmējam. Taču *Finanzamt* [Finanšu tiesa] nepiekrita šim uzskatam, bet uzskatīja, ka *BLV* ir jāmaksā PVN. *BLV* vērsās par šo jautājumu administratīvajās tiesās.

17 *Finanzamt*, atbildētāja pamattiesvedībā, uzskata, ka prasītājam pamattiesvedībā ir jāmaksā PVN saskaņā ar *UStG* 13.b panta 1. punkta pirmā teikuma 4. punktu un 2. punkta otro teikumu. Šajā lietā *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] uzskata, ka strīda risinājums ir atkarīgs no Lēmuma 2004/290 interpretācijas.

18 Šajos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai būvdarbu jēdziens [..] Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punktā ietver ne tikai pakalpojumus, bet arī piegādes?

2) Ja pilnvaras noteikt pakalpojuma saņēmēju kā personu, kurai jāmaksā nodoklis, attiecas arī uz piegādēm,

vai dalībvalsts, kurai piešķirtas pilnvaras, var izmantot tās tikai daļēji attiecībā uz tādām konkrētām apakškategorijām kā atsevišķiem būvdarbu veidiem un pakalpojumiem, ko sniedz konkrētiem saņēmējiem?

3) Ja dalībvalstij ir tiesības veidot apakškategorijas, vai dalībvalstij ir kādi ierobežojumi to veidošanā?

4) Ja dalībvalstij nav vispār tiesību veidot apakškategorijas (otrais jautājums), vai nav tādu tiesību tāpēc, ka nav ievēroti ierobežojumi (trešais jautājums):

a) Kādas juridiskās sekas rodas, nelikumīgi veidojot apakškategorijas?

b) Vai nelikumīga apakškategoriju veidošana nozīmē to, ka valsts tiesību norma nav piemērojama tikai par labu konkrētiem nodokļu maksātājiem vai nav piemērojama vispār?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

19 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā tiesību normā izmantotais jēdziens "būvdarbi" ietver papildus darījumiem, kas uzskatāmi par pakalpojumu, kādi tie ir definēti Sestās direktīvas 6. panta 1. punktā, sniegšanu, arī tos, kas ir preču piegāde minētās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē.

20 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, tā kā Lēmums 2004/290 ļauj Vācijas Federatīvajai Republikai noteikt pakalpojumu saņēmēju par personu, kurai jāmaksā PVN (t.s. apgrieztās iekasēšanas mehānisms) saistībā ar būvdarbiem vienīgi, ja tie ir pakalpojumu sniegšanas formā, nevis ja tie ir preču piegāde, *BLV* noteikti būtu jāmaksā PVN saskaņā ar *UStG* 13.b pantu, bet ne saskaņā ar Lēmumu 2004/290.

21 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka Lēmumā 2004/290 nav nekādas jēdziena "būvdarbi" definīcijas.

22 Turklāt ir jākonstatē, ka nevienā Sestās direktīvas valodu versijā, izņemot vācu versiju, uz kuru ir norādīts Lēmuma 2004/290 1. pantā, nav ietverts jēdziens "būvdarbi". Sestajā PVN direktīvā, piemēram, tās 5. panta 5. punktā ir minēti vienīgi "celtniecības darbi".

23 Tomēr, pat pieņemot, ka jēdziens "celtniecības darbi", kas izmantots Sestajā PVN direktīvā, pārklājas ar jēdzienu "būvniecības darbi", kas izmantots Lēmumā 2004/290, šis pirmais minētais jēdziens nav arī definēts Sestajā PVN direktīvā. Protams, Otrās direktīvas 67/228 5. panta 2. punkta e) apakšpunktā, lasot to kopā ar tās A pielikuma 5. punktu, bija informācijas nolūkos sniegta "celtniecības darbu" definīcija un turklāt tieši bija paredzēts, ka šie darbi ir "piegādes". Tomēr Sestajā PVN direktīvā šādas definīcijas nav.

24 No tā izriet, ka, kad Savienības likumdevējs, pamatojoties uz Sestās PVN direktīvas 27. panta 1. punktu, ar Lēmumu 2004/290 atļāva Vācijas Federatīvajai Republikai paredzēt atkāpes pasākumu PVN jomā arī saistībā ar būvniecības darbiem, tas nenorādīja Savienības tiesību aktu jomā jau pastāvošu un definētu jēdzienu.

25 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja nav nekādas "būvniecības darbu" jēdziena definīcijas, tā nozīme un apjoms ir jānosaka, ņemot vērā vispārējo kontekstu, kādā to lieto, un tā parasto nozīmi sarunvalodā (šajā ziņā skat. 2006. gada 4. maija spriedumu lietā C-431/04 *Massachusetts Institute of Technology*,

Krājums, I-4089. lpp., 17. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā tās mērķi, kādi ir attiecīgajam tiesiskajam regulējumam, un tā lietderīgā iedarbība (šajā ziņā skat. 2009. gada 29. janvāra spriedumu lietā C-19/08 *Petrosian*, Krājums, I-495. lpp., 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Pirmkārt, saistībā ar jēdziena "būvniecības darbi" parasto nozīmi ikdienas valodā ir jākonstatē, ka tādas piegādes, par kādām ir runa pamattiesvedībā, proti, tostarp ēkas celtniecība, neapstrīdami ietilpst šajā jēdzienā. Tādēļ nav nozīmes ne tikai jautājumam, vai uzņēmums, kas veic šo būvniecību, ir apbūvējamās platības īpašnieks vai pat izmantojamo materiālu īpašnieks, bet arī nav nozīmes tam, vai attiecīgā piegāde ir jākvalificē kā "pakalpojumu sniegšana" vai "preču piegāde".

27 Otrkārt, saistībā ar vispārējo kontekstu un attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķiem Lēmuma 2004/290 otrajā apsvērumā ir norādīts, ka Vācijā "ir konstatēti ievērojami PVN ieņēmumu zaudējumi būvniecības jomā [..]: par PVN ir pienācīgi izrakstīts rēķins, bet tas nav nomaksāts nodokļu iestādēm, kaut gan saņēmējs ir izmantojis savas atskaitīšanas tiesības. [..] Šajā gadījumā ir palielinājušies tādā mērā, ka ir jārealizē tiesiskā regulējuma pasākumi". Tāpat saskaņā ar šī lēmuma 1. pantu "Vācijas Federatīvajai Republikai [..] tiek atļauts noteikt, ka – veicot šā lēmuma 2. pantā minētās preču piegādes un sniedzot šā lēmuma 2. pantā minētos pakalpojumus – saņēmējs ir persona, kurai jāmaksā [PVN]".

28 Tas, ka tiktu šauri interpretēts Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punkts, kurā ir paredzēts, ka "var noteikt, ka preču piegādes vai pakalpojumu saņēmējs ir persona, kurai jāmaksā PVN [..], ja būvniecības darbi tiek veikti nodokļu maksātājam", tādā ziņā, ka šī tiesību norma neaptver preču piegādi, kā tā ir definēta Sestās PVN direktīvas 5. panta 1. punktā, būtu acīmredzami pretrunā Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punkta mērķim.

29 Turklāt nav strīda par to, ka attiecīgā preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas darījuma kvalificēšana ietver sarežģītu vērtējuma veikšanu, kam principā ir jābalstās, kā to uzsver ģenerāladvokāts savu secinājumu 30. un turpmākajos punktos, uz katra individuālā gadījuma analīzi (šajā ziņā skat. arī 2011. gada 10. marta spriedumu apvienotajās lietās C-497/09, C-499/09, C-501/09 un C-502/09 *Bog* u.c., Krājums, I-1457. lpp., 61. un nākamie punkti).

30 Šajā ziņā nekas nenorāda, ka Savienības likumdevējs, pieņemot Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punktu, bija vēlējies attiecināt šīs tiesību normas piemērošanu vienīgi uz gadījumiem, kuros šī sarežģītā vērtējuma rezultāts galu galā būtu, ka attiecīgais darījums būtu jākvalificē par "pakalpojumu sniegšanu".

31 Turklāt pamatlietā attiecīgā darījuma kvalificēšanai nav nozīmes no Lēmuma 2004/290 mērķa realizēšanas perspektīvas, jo "ievērojamu PVN ieņēmumu zaudējumu" risks ir identisks gadījumā, ja šis darījums būtu jākvalificē par "pakalpojumu sniegšanu", un gadījumā, ja tas būtu jāuzskata par "piegādi".

32 Iepriekš minētais runā par labu jēdziena "būvniecības darbi", kas ietverts Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punktā, interpretācijai, kura aptver ne vien pakalpojumu sniegšanu, bet arī preču piegādes.

33 Šis secinājums nevar tikt atspēkots ar to, ka šī tiesību norma kā atkāpe no vispārējā noteikuma, kas paredzēts Sestās PVN direktīvas 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmajā teikumā, ir jāinterpretē šauri. Lai gan no pastāvīgās judikatūras izriet, ka PVN jomā tiesību normas, kurām ir atkāpes no principa raksturs, ir jāinterpretē šādā veidā, tomēr ir jāuzrauga, lai šai atkāpei netiktu atņemta lietderīgā iedarbība (iepriekš minētais spriedums lietā *Bog* u.c., 84. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī šajā ziņā 2011. gada 10. marta spriedums lietā C-540/09 *Skandinaviska Enskilda Banken*, Krājums, I-1509. lpp., 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Ir jākonstatē, ka pakalpojumu sniegšanas izslēgšana no Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punkta piemērošanas jomas varētu apdraudēt šīs tiesību normas lietderīgo iedarbību. Šādas interpretācijas sekas tostarp būtu tādas, ka ēkas celtniecība varētu tikt izslēgta, piemērojot atkāpes pasākumu, kas

atļauts Lēmumā 2004/290. Tomēr šis darījums dabiski pieder pie būvniecības darbiem un ir darījumu kategorija, kas, gluži kā to pamatoti norāda Vācijas valdība savos apsvērumos, ir ievērojama daļa no attiecīgajiem darījumiem.

35 Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens "būvniecības darbi", kas ietverts minētajā tiesību normā, papildus darījumiem, kuri uzskatāmi par pakalpojumu sniegšanu, kas definēta Sestās direktīvas 6. panta 1. punktā, ietver arī tos, kas ir preču piegāde minētās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē.

Par otro un trešo jautājumu

36 Ar otro un trešo jautājumu, kurus ir lietderīgi izvērtēt kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Lēmums 2004/290 ir jāinterpretē tādējādi, ka Vācijas Federatīvā Republika var daļēji izmantot atļauju, kas sniegta ar šo lēmumu, saistībā ar noteiktām kategorijām, tādām kā dažādu būvniecības darbu veidi, un saistībā ar darījumiem, kas sniegti noteiktiem saņēmējiem, un vai šī dalībvalsts attiecīgajā gadījumā ir pakļauta ierobežojumiem šo kategoriju noteikšanā.

37 Tādējādi šī tiesa jautā, vai, pieņemot, ka Lēmums 2004/290 ļautu Vācijas Federatīvajai Republikai uzskatīt saņēmēju par PVN maksātāju, ja darījums attiecas uz būvniecības darbu piegādi, šai dalībvalstij būtu saskaņā ar Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punktu šādi jākvalificē visi darījumi, kas attiecas uz šīm piegādēm, un līdz ar to piegādes, kas paredzētas visiem nodokļu maksātājiem.

38 Pirmkārt, *UStG* 13. pants neparedzot saņēmēju kā nodokļu maksātāju saistībā ar visām attiecīgajām piegādēm, bet vienīgi saistībā ar darbu piegādēm *UStG* 3. panta 4. punkta nozīmē, un, otrkārt, tie esot vienīgi nodokļu maksātāji, kas paši sev sniedz "būvniecības" darbus, saistībā ar kuriem atbilstoši Vācijas tiesību aktiem ir jāmaksā PVN, nevis visi šo darījumu saņēmēji.

39 Turklāt iesniedzējtiesa jautā Tiesai, vai, pieņemot, ka attiecīgā dalībvalsts var noteikt šīs kategorijas, tā ir pakļauta ierobežojumiem, tostarp saistībā ar to, ka šī dalībvalsts ievēro tiesiskās noteiktības principu.

40 Šajā ziņā ir jāatgādina Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru Sestās direktīvas 27. panta 1. punktā minētie atkāpes pasākumi ir atļauti, tostarp, "lai [..] novērstu noteiktu nodokļu nemaksāšanu [krāpšanu] vai apiešanu", ir jāinterpretē šauri un tiem ir jābūt nepieciešamiem un atbilstošiem to mērķu sasniegšanai un pēc iespējas mazāk jāietekmē Sestās direktīvas mērķi un principi (skat. 2011. gada 27. janvāra spriedumu lietā C-489/09 *Vandoorne*, Krājums, I-225. lpp., 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Turklāt un kā jau Tiesai ir bijusi iespēja to precizēt citā kontekstā, izņēmuma no vispārēja noteikuma PVN jomā attiecināšana tikai uz konkrētiem un specifiskiem aspektiem ir saskaņā ar principu, ka izņēmumi un atkāpes ir jāinterpretē šauri (šajā ziņā skat. 2003. gada 8. maija spriedumu lietā C-384/01 Komisija/Francija, *Recueil*, I-4395. lpp., 28. punkts) ar nosacījumu, ka tiek ievērots nodokļu neitralitātes princips, kas ir raksturīgs PVN kopējai sistēmai (2008. gada 3. aprīļa spriedums lietā C-442/05 *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, Krājums, I-1817. lpp., 43. punkts, kā arī šajā ziņā 2010. gada 6. maija spriedums lietā C-94/09 Komisija/Francija, Krājums, I-4261. lpp., 30. punkts).

42 Šī judikatūra, kas arī attiecas uz valstīm atstāto iespēju izņēmuma kārtā atkāpties no vispārējā noteikuma PVN jomā, proti, no principa, saskaņā ar kuru tiek piemērota viena un tā pati PVN likme visām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, ir piemērojama tādā lietā, kāda ir pamattiesvedībā. Līdz ar to Vācijas Federatīvā Republika var pamatoti daļēji izmantot atļauju saistībā ar noteiktām kategorijām, tādām kā dažādi būvniecības darbu veidi, un saistībā ar darījumiem, kas sniegti noteiktiem saņēmējiem, tomēr ar nosacījumu, ka tiek ievērots nodokļu neitralitātes princips, kā arī, ciktāl attiecīgā dalībvalsts īsteno Savienības tiesību aktus, Savienības tiesību vispārējie principi.

43 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jāatgādina, ka, gluži kā tas ir uzsvērts Lēmuma 2004/290 4. apsvērumā, ka šis lēmums ļauj Vācijas Federatīvajai Republikai paredzēt atkāpes pasākumu, kas neietekmē PVN summu, kura maksājama gala patēriņa stadijā, un kam nav ietekmes uz pašas Savienības resursiem, kuri nāk no PVN. Saistībā ar pasākumiem, kas konkrēti īstenoti uz šī pamata, ir jānorāda, ka tie ir piemērojami vienīgi gadījumos, kad attiecīgo darījumu saņēmējs būtu pats nodokļu maksātājs Sestās PVN direktīvas nozīmē celtniecības nozarē, kuram līdz ar to būtu tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, kas ir jāmaksā, vai attiecīgajā gadījumā lūgt šī nodokļa atmaksāšanu. Līdz ar to papildus tam, ka šiem pasākumiem nav nekādas ietekmes uz PVN, kas iekasējams gala patēriņa stadijā, tie arī nerada finanšu nastu personām, kuras tie tieši skar. Tādēļ neizriet, ka ar attiecīgajiem Vācijas tiesību aktiem būtu pārkāpts nodokļu neitralitātes princips, kas raksturīgs kopējai PVN sistēmai.

44 Otrkārt, saistībā ar to, vai Vācijas Federatīvā Republika ievēro Savienības vispārējos tiesību principus, nosakot darījumu kategorijas un adresātus, kuriem ir piemērojams attiecīgais pasākums pamattiesvedībā, ir jānorāda, ka attiecīgie tiesību akti *prima facie* neizraisa šaubas saistībā ar samērīguma principu un tiesiskās noteiktības principu.

45 Saistībā ar samērīguma principu ir jākonstatē, ka lietas materiālos nav neviena elementa, kas varētu apšaubīt atkāpes pasākumu, kurus īstenojusi Vācijas Federatīvā Republika saskaņā ar Lēmumu 2004/290, samērīgumu. Gluži kā tas ir atgādināts šī sprieduma 43. punktā, šie pasākumi, pirmkārt, vienīgi paredz apgrieztās iekasēšanas mehānismu saistībā ar noteiktiem darījumiem un principā neizraisa nekādu finanšu slogu personām, uz kurām tie attiecas, taču tajā pašā laikā, otrkārt, tie ļauj izvairīties no ievērojamiem PVN ieņēmumu zaudējumiem. Neesot citiem īpašiem apstākļiem, kas turklāt neizriet no lietas materiāliem, šāds pasākums nevar tikt uzskatīts par nesamērīgu. Tomēr iesniedzējtiesai vajadzības gadījumā ir jāpārbauda, vai pastāv citi šādi īpaši apstākļi.

46 Saistībā ar tiesiskās noteiktības principu iesniedzējtiesa norāda, ka attiecīgie valsts tiesību akti var izraisīt to, ka nodokļu maksātājiem varētu būt grūtības noteikt nodokļa maksātāju, ja tie nezina saņēmēja situāciju. Būvniecības darbu ietvaros, lai darījuma saņēmējam būtu jāmaksā nodoklis, tostarp ir nepieciešams, lai vismaz 10 % no "apgrozījuma visā pasaulē", kuru saņēmējs ir īstenojis iepriekšējā gadā, nāktu no šādiem darbiem. Tomēr, kā varētu būt bijusi situācija pamattiesvedībā, sākotnēji nodokļu maksātājs būtu varējis uzskatīt, ka tas ir pārsniedzis šo slieksni pirms tam, kad konstatējis, ka tas tā nav.

47 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Savienības tiesību aktiem ir jābūt skaidriem un attiecīgajām personām ir jāspēj paredzēt to piemērošanu. Šī imperatīvā tiesiskās noteiktības prasība ir īpaši svarīga tāda tiesiskā regulējuma gadījumā, kas var ietvert finansiālas izmaksas, lai ļautu ieinteresētajām personām precīzi zināt tām uzlikto pienākumu apmēru (2008. gada 16. septembra spriedums lietā C-288/07 *Isle of Wight Council* u.c., Krājums, I-7203. lpp., 47. punkts un tajā minētā judikatūra). Tiesiskās noteiktības princips ir arī jāievēro ikvienai valsts iestādei, kurai jāpiemēro Savienības tiesības (skat. 2008. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-347/06 *ASM Brescia*, Krājums, I-5641. lpp., 65. punkts un tajā minētā judikatūra).

48 Lai gan attiecīgie tiesību akti kopumā nevar radīt finanšu slogu nodokļu maksātājiem iepriekš minētā sprieduma lietā *Isle of Wight Council* u.c. nozīmē, tomēr, gluži kā tas varētu būt tādā lietā, kāda ir pamattiesvedībā, šāds finanšu slogs varētu izrietēt no piemērošanas, ko veic kompetentās valsts iestādes, ja šī piemērošana, vismaz pārejoši, neļauj attiecīgajiem nodokļu maksātājiem precīzi zināt savu pienākumu apjomu PVN jomā.

49 Tādēļ iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, ņemot vērā visus atbilstošos tiesību un faktu apstākļus, vai tā tas ir šajā lietā, un vajadzības gadījumā īstenot pasākumus, kas nepieciešami, lai novērstu nelabvēlīgās sekas, kas izriet no attiecīgo tiesību normu piemērošanas, piemēram, tiesiskās noteiktības principa pārkāpumu.

50 Līdz ar to uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka Lēmums 2004/290 ir jāinterpretē tādējādi, ka Vācijas Federatīvā Republika var daļēji izmantot atļauju, kas sniegta ar šo lēmumu, saistībā ar noteiktām kategorijām, tādām kā dažādu būvniecības darbu veidi, un saistībā ar darījumiem, kas sniegti noteiktiem saņēmējiem. Nosakot šīs kategorijas, šai dalībvalstij ir jāievēro nodokļu neitralitātes princips, kā arī Savienības vispārējie principi, tostarp samērīguma princips un tiesiskās noteiktības princips. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, ņemot vērā visus atbilstošos tiesību un faktu apstākļus, vai tā tas ir šajā lietā, un vajadzības gadījumā jāīsteno pasākumi, kas nepieciešami, lai novērstu nelabvēlīgās sekas, kas izriet no attiecīgo tiesību normu piemērošanas un kas ir pretrunā samērīguma principam vai tiesiskās noteiktības principam.

Par ceturto jautājumu

51 Ņemot vērā uz otro un trešo jautājumu sniegto atbildi, uz ceturto jautājumu atbilde nav jāsniedz.

Par tiesāšanās izdevumiem

52 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) Padomes 2004. gada 30. marta Lēmuma 2004/290/EK, ar kuru Vācijai tika atļauts piemērot pasākumu, atkāpjoties no 21. panta Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 2. panta 1. punktu ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens "būvniecības darbi", kas ietverts minētajā tiesību normā, papildus darījumiem, kas uzskatāmi par pakalpojumu sniegšanu, kas definēta 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 2004. gada 20. janvāra Direktīvu 2004/7/EK, 6. panta 1. punktā, ietver arī tos, kas ir preču piegāde minētās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē;

2) Lēmums 2004/290 ir jāinterpretē tādējādi, ka Vācijas Federatīvā Republika var daļēji izmantot atļauju, kas sniegta ar šo lēmumu, saistībā ar noteiktām kategorijām, tādām kā dažādu būvniecības darbu veidi, un saistībā ar darījumiem, kas sniegti noteiktiem saņēmējiem. Nosakot šīs kategorijas, šai dalībvalstij ir jāievēro nodokļu neitralitātes princips, kā arī Savienības vispārējie principi, tostarp samērīguma princips un tiesiskās noteiktības princips. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, ņemot vērā visus atbilstošos tiesību un faktu apstākļus, vai tā tas ir šajā lietā, un vajadzības gadījumā jāīsteno pasākumi, kas nepieciešami, lai novērstu nelabvēlīgās sekas, kas izriet no attiecīgo tiesību normu piemērošanas un kas ir pretrunā samērīguma principam vai tiesiskās noteiktības principam.

[Paraksti]