Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 13. decembra 2012*

„Obdavčenje — Šesta direktiva o DDV — Odločba 2004/290/ES — Uveljavljanje odstopanja s strani države članice — Dovoljenje — Člen 2, točka 1 — Pojem ‚gradbena dela‘ — Razlaga — Vključitev dobave blaga — Možnost delne uporabe tega odstopanja — Omejitve“

V zadevi C-395/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 30. junija 2011, ki je prispela na Sodišče 27. julija 2011, v postopku

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

proti

Finanzamt Lüdenscheid,

SODIŠČE (prvi senat),

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

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

ob upoštevanju stališč, 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

* Jezik postopka: nemščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 2, točka 1, Odločbe Sveta z dne 30. marca 2004, ki Nemčiji dovoljuje uporabo ukrepa o odstopanju od člena 21 Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic 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 premičnina 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 čiščenja 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 čiščenja 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, BGBI. 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 načrtovanja 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 zavezanko 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 plačila 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 členu 6(1) Šeste direktive, zajema tudi dobavo blaga v smislu člena 5(1) te direktive.

20 Predložitveno sodišče namreč meni, da če Odločba 2004/290 Zvezni republiki Nemčiji omogoča, da določi, da je prejemnik transakcije zavezanec za DDV (tako imenovani sistem obrnjene davčne obveznosti) le za gradbena dela, ki so storitve, ne pa za dobave, bi bila družba BLV gotovo zavezana za DDV na podlagi člena 13b UStG, ne pa na podlagi Odločbe 2004/290.

21 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da Odločba 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 različici Šeste direktive o DDV, na katero se sklicuje v členu 1 Odločbe 2004/290, razen v nemški. V členu 5(5) Šeste direktive o DDV so namreč omenjena le „gradbena dela“ (travaux immobiliers).

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

24 Iz tega izhaja, da čeprav je zakonodajalec Unije na podlagi člena 27(1) Šeste direktive o DDV z Odločbo 2004/290 dovolil Zvezni republiki Nemčiji, da uporabi ukrep odstopanja na področju DDV med drugim v zvezi z „gradbenimi deli“, pa pri tem ni navedel že obstoječega in dobro opredeljenega pojma s tega področja prava Unije.

25 Iz ustaljene sodne prakse pa izhaja, da je treba, če ne obstaja nikakršna opredelitev pojma „gradbena dela“, pomen in obseg tega izraza določiti ob upoštevanju splošnega konteksta, v katerem se uporablja, in v skladu z njegovim običajnim 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, točka 17 in navedena sodna praksa). Poleg tega je treba ob razlagi določbe prava Unije upoštevati cilje zadevne zakonodaje in njen polni učinek (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 29. januarja 2009 v zadevi Petrosian, C-19/08, ZOdl., str. I-495, točka 34 in navedena sodna praksa).

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

27 Drugič, v zvezi s splošnim besedilom in cilji zadevne zakonodaje je v bilo v uvodni izjavi 2 Odločbe 2004/290 navedeno, da so bile v Nemčiji „[v] gradbeništvu […] 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. […] Število tovrstnih primerov se je medtem tako povečalo, da je treba sprejeti pravne ukrepe.“ Člen 1 te odločbe določa, da „se Zvezni republiki Nemčiji […] dovoli, da za zavezance za plačilo [DDV] določi prejemnike dobav blaga in opravljenih storitev, navedenih v členu 2 te odločbe“.

28 Torej bi ozka razlaga člena 2, točka 1, Odločbe 2004/290, ki določa, da je „[p]rejemnika blaga ali opravljenih storitev mogoče določiti za zavezanca za plačilo 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 načeloma 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 nič 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 učinek (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 učinek 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 stališčih, 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 določanju 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 določi 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 določi 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 dosego 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 določi 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 določanju 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 načela 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 Nemčija na podlagi Odločbe 2004/290. Kot je opozorjeno v točki 43 te sodbe, je bila s temi ukrepi po eni strani določena ureditev obrnjene davčne obveznosti za nekatere transakcije in načeloma s temi ukrepi osebam, na katere se ti nanašajo, ni bilo naloženo nobeno finančno breme, čeprav je bilo po drugi strani z njimi omogočeno preprečevanje izgube večjih prihodkov iz DDV. Če ni drugih posebnih okoliščin, ki pa iz spisa niso razvidne, tak ukrep ni nesorazmeren. Vendar mora predložitveno sodišče v vsakem primeru preveriti, ali obstajajo take posebne okoliščine.

46 V zvezi z načelom pravne varnosti predložitveno sodišče meni, da zadevna nacionalna zakonodaja lahko povzroči, da imajo davčni zavezanci težave pri določanju, katera oseba mora plačati davek, če ne vedo, kdo je prejemnik. Pri gradbenih delih namreč velja, da je pogoj, da se prejemnik transakcije določi 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 davčni zavezanec takoj predvidel – kot naj bi bilo to v postopku v glavni stvari – da je prekoračil 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 vključujejo finančno breme, da bi prizadetim omogočila, da se natančno 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, točka 47 in navedena sodna praksa). Načelo 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, točka 65 in navedena sodna praksa).

48 Čeprav namreč zadevna zakonodaja na splošno ne pomeni davčnega bremena za davčne 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 finančno breme lahko izhajalo iz tega, da ga pristojni nacionalni organi uporabijo tako, da zadevni davčni zavezanci niso, vsaj prehodno, natančno seznanjeni z obsegom svojih obveznosti na področju DDV.

49 Zato mora predložitveno sodišče glede na vse pravne in dejanske okoliščine presoditi, ali gre v tej zadevi za to, in če je potrebno, sprejeti ukrepe, ki so potrebni za odpravo škodljivih posledic uporabe zadevnih določb, če te kršijo načelo pravne varnosti.

50 Zato je treba na drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da je treba Odločbo 2004/290 razlagati tako, da lahko Zvezna republika Nemčija dovoljenje, ki ga določa ta odločba, uporabi delno za nekatere kategorije, kot so različne vrste gradbenih del, in za transakcije za nekatere prejemnike. Pri določanju teh kategorij mora ta država članica spoštovati načelo davčne nevtralnosti in splošna načela prava Unije, zlasti načeli sorazmernosti in pravne varnosti. Predložitveno sodišče mora glede na vse

upoštevne pravne in dejanske okoliščine presoditi, ali je v postopku v glavni stvari tako, in če je potrebno, sprejeti ukrepe, ki so potrebni za odpravo škodljivih posledic uporabe zadevnih določb, ki so v nasprotju z načeloma sorazmernosti in pravne varnosti.

Četrto vprašanje

51 Glede na odgovor na drugo in tretje vprašanje na četrto 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 odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. **Člen 2, točka 1, Odločbe Sveta z dne 30. marca 2004, ki Nemčiji dovoljuje uporabo ukrepa o odstopanju od člena 21 Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (2004/290/ES) je treba 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 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), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/7/ES z dne 20. januarja 2004, zajema tudi transakcije, ki so dobava blaga v smislu člena 5(1) te direktive.**

2. **Odločbo 2004/290 je treba razlagati tako, da lahko Zvezna republika Nemčija dovoljenje, ki ga določa ta odločba, uporabi delno za nekatere kategorije, kot so različne vrste gradbenih del, in za transakcije za nekatere prejemnike. Pri določanju teh kategorij mora ta država članica spoštovati načelo davčne nevtralnosti in splošna načela prava Unije, zlasti načeli sorazmernosti in pravne varnosti. Predložitveno sodišče mora glede na vse upoštevne pravne in dejanske okoliščine presoditi, ali je v postopku v glavni stvari tako, in če je potrebno, sprejeti ukrepe, ki so potrebni za odpravo škodljivih posledic uporabe zadevnih določb, ki so v nasprotju z načeloma sorazmernosti in pravne varnosti.**

Podpisi