Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

13 декември 2012 година*

„Данъчни въпроси — Шеста директива ДДС — Решение 2004/290/ЕО — Прилагане на дерогационна мярка от държава членка — Разрешение — Член 2, точка 1 — Понятие за „строителни работи“ — Тълкуване — Включване на доставките на стоки — Възможност за частично прилагане на тази дерогация — Ограничения“

По дело C-395/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 30 юни 2011 г., постъпил в Съда на 27 юли 2011 г., в рамките на производство по дело

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

срещу

Finanzamt Lüdenscheid,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н A. Tizzano, председател на състав, г-н M. Ilešič, г-н E. Levits, г-н M. Safjan и г-жа M. Berger (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

като има предвид становищата, представени:

— за германското правителство, от г-н T. Henze и г-жа K. Petersen, в качеството на представители,

— за финландското правителство, от г-жа H. Leppo, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от г-н F. Erlbacher и г-жа C. Soulay, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 септември 2012 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: немски.

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, точка 1 от Решение 2004/290/ЕО на Съвета от 30 март 2004 г., с което се разрешава на Германия да приложи мярка за дерогация от член 21 от Шеста директива 77/388/ЕИО относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота (ОВ L 94, стр. 59).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (наричано по-нататък „BLV“) и Finanzamt Lüdenscheid (наричано по-нататък „Finanzamt“) относно дължим данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) от BLV, произтичащ от построяването на сграда за него от друго предприятие.

Правна уредба

Право на Съюза

3 Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — структура и особености на прилагането на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ 71, 1967 г., стр. 1303), която не е приложима ratione temporis в конкретния случай, предвижда в своя член 5, параграфи 1 и 2, буква д):

„1. „Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

2. За доставка по смисъла на параграф 1 се считат и:

[…]

д) предаването на строителна работа, включително на такава, която се отнася до присъединяването на движима вещ към недвижим имот.

[…]“. [неофициален превод]

Шеста директива ДДС

4 В член 5, параграфи 1 и 5 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 2004/7/ЕО на Съвета от 20 януари 2004 г. (ОВ L 27, стр. 44, наричана по-нататък „Шеста директива ДДС“), се предвижда, че:

„1. „Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

[…]

5. Държавите членки могат да считат за доставка, по смисъла на параграф 1, предоставянето на определени строителни работи“. [неофициален превод]

5 Член 6, параграф 1 от Шеста директива ДДС гласи:

„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5“. [неофициален превод]

6 Според член 21, параграф 1, буква а), първо изречение от тази директива:

„Платците на данъка върху добавената стойност са:

1. при вътрешната система:

а) данъчнозадължените лица, които извършват облагаема сделка […]“. [неофициален превод]

7 Член 27, параграф 1 от споменатата директива гласи:

„1. Съветът може с единодушно решение по предложение на Комисията да разреши на държавите членки да въведат специални мерки за дерогация от разпоредбите на настоящата директива, така че да бъде опростен редът за начисляване на данъка или да бъдат предотвратени някои форми на измами или избягване на данъци. […]“. [неофициален превод]

Решение 2004/290

8 Съображение 2 от Решение 2004/290 има следния текст:

„Сред предприятията от строителния сектор и сред предприятията за почистване на сгради се установяват значителни загуби от ДДС: ДДС е надлежно фактуриран, но не е внесен по сметка на данъчните органи, като същевременно получателят на услугите упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит. Икономическите оператори, които не спазват задълженията си, не могат да бъдат идентифицирани или когато тези оператори бъдат идентифицирани, е вече прекалено късно, за да се възстанови загубеният ДДС. Тези случаи са зачестили до степен, изискваща предприемането на законодателни мерки. Предвиждането задължение на получателя на доставката да заплаща ДДС се отнася единствено до предприятия, които имат право да приспадат данъчен кредит, и не засяга физически лица. Това задължение се ограничава до два определени сектора, в които загубите от ДДС са в нетърпимо висок размер.[…]“. [неофициален превод]

9 Съгласно съображение 4 от това решение:

„Мярката за дерогация няма да повлияе върху размера на ДДС, събиран на етапа на крайното потребление, и няма да окаже отрицателно въздействие върху собствените ресурси на Съюза, които се формират от ДДС […]“. [неофициален превод]

10 Член 1 от споменатото решение гласи:

„Чрез дерогация от член 21, параграф 1, буква а) от [шеста] Директива […] се разрешава на Федерална република Германия, считано от 1 април 2004 г., да определи като платци на [ДДС] получателите на доставки на стоки и услуги, посочени в член 2 от настоящото решение“. [неофициален превод]

11 Съгласно член 2, точка 1 от Решение 2004/290:

„Получателят на стоките или услугите може да бъде определен като платец на ДДС в следните случаи:

1) при доставка на услуги по почистването на сгради в полза на данъчнозадължено лице, освен ако получателят на услугите единствено отдава под наем не повече от две жилища или при доставката на строителните работи в полза на данъчнозадължено лице“. [неофициален превод]

Германското право

12 Член 3, параграф 4 от Закона за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz 2005; BGBl. 2005 I, стр. 386) в редакцията си, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „UStG“), гласи:

„В случай че предприемачът започне обработката или преработката на определена стока и за тази цел използва материали, които си е набавил сам, сделката следва да се разглежда като доставка (изработка с материали на изпълнителя), ако материалите не представляват единствено съставна част или принадлежност към главната вещ. Същото правило се прилага и в случай че стоките са неподвижно прикрепени към земята. […]“.

13 Член 13b, параграф 1, точка 4 и параграф 2, второ изречение от UStG се основава на Решение 2004/290 и предвижда:

„1) За следните облагаеми сделки [ДДС] възниква към момента на издаване на фактурата, но най-късно в края на календарния месец, следващ съответната доставка:

[…]

4. Изработка с материали на изпълнителя и други доставки, свързани с изграждането, ремонта, поддръжката, промяната или събарянето на строежи, с изключение на услугите, свързани с планирането и надзора. […]

2. […] В хипотезите по параграф 1, първо изречение, точка 4, първо изречение получателят на доставките дължи ДДС, ако е предприемач, извършващ доставки на стоки или услуги по смисъла на параграф 1, първо изречение, точка 4, първо изречение от UStG. […]“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

14 BLV е предприятие, което извършва дейности по придобиване, подготовка за застрояване и застрояване на недвижими имоти. То е „данъчнозадължено лице“ по смисъла на член 4 от Шеста директива ДДС.

15 През септември 2004 г. BLV възлага на Rolf & Co. OHG (наричано по-нататък „Rolf & Co“.) изграждането на жилищна сграда, състояща се от шест апартамента, срещу заплащането на предварително определена обща цена. На 17 ноември 2005 г. Rolf & Co. издава окончателна фактура, в която не отбелязва дължимия ДДС и посочва BLV като платец на данъка в качеството му на получател на доставката.

16 Първоначално BLV декларира пред данъчните органи, че за тази получена през данъчната 2005 г. доставка то дължи ДДС. Впоследствие обаче то изтъква, че по отношение на него не са изпълнени условията за възникване на данъчно задължение, тъй като на Федерална република Германия не е разрешено според правото на Съюза да предвижда възлагането на ДДС не на доставчика, а на получателя на доставката за доставка като разглежданата. За сметка на това Finanzamt не е на това мнение, а смята, че BLV е платецът на ДДС. BLV сезира с този въпрос административните юрисдикции.

17 Ответникът по главното производство, Finanzamt, счита, че жалбоподателят по главното производство е платец на ДДС съгласно член 13b, параграф 1, първо изречение, точка 4 и параграф 2, второ изречение от UStG. По това дело Bundesfinanzhof приема, че решаването на спора зависи от тълкуването, което следва да се даде на Решение 2004/290.

18 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Обхваща ли понятието „доставка на строителни работи“ по смисъла на член 2, точка 1 от Решение 2004/290 […], освен доставки на услуги, и доставки на стоки?

2) В случай че разрешението да се определи получателят на доставката като платец на ДДС, обхваща и доставки на стоки:

държавата членка, на която е предоставено това правомощие, има ли право да го упражни частично — по отношение на определени подкатегории, като например по отношение на отделни видове строителни работи, и по отношение на доставки на стоки или услуги в полза на определени получатели?

3) В случай че държавата членка има право да установява определени подкатегории, съществуват ли ограничения за държавата членка при установяването на тези подкатегории?

4) В случай че държавата членка по принцип няма право да установява подкатегории (втори въпрос) или тъй като не се е съобразила със съответните ограничения (трети въпрос):

а) Какви правни последици се пораждат вследствие на недопустимото установяване на подкатегории?

б) В резултат на недопустимото установяване на подкатегории следва ли съответната разпоредба от националното право по принцип да не се прилага, или тази разпоредба следва да не се прилага единствено по отношение на отделни данъчнозадължени лица?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

19 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 2, точка 1 от Решение 2004/290 трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „доставка на строителни работи“, съдържащо се в тази разпоредба, обхваща освен сделките, считани за доставка на услуги, както са определени в член 6, параграф 1 от Шеста директива, също и тези, съставляващи доставка на стоки по смисъла на член 5, параграф 1 от тази директива.

20 Действително, запитващата юрисдикция счита, че ако Решение 2004/290 овластява Федерална република Германия да определи като платец на ДДС получателят на съответната доставка (т.нар. режим на „самоначисляване“) единствено при доставка на строителни работи, които са под формата на доставка на услуги, но не и когато става въпрос за доставка на стоки, BLV несъмнено би било платец на ДДС по силата на член 13b от UStG, но не и съгласно разпоредбите на Решение 2004/290/ЕО.

21 В това отношение следва от самото начало да се припомни, че Решение 2004/290 не съдържа никаква дефиниция на понятието „строителни работи“.

22 Освен това трябва да се констатира, че текстът на нито един език, с изключение на немски, на Шеста директива ДДС, към която препраща член 1 от Решение 2004/290, не посочва понятието за строителни работи. Наистина, Шеста директива ДДС по-конкретно в своя член 5, параграф 5 споменава само „строителни работи“.

23 Същевременно, дори да се предположи, че понятието за строителни работи, фигуриращо в Шеста директива ДДС, съвпада с това за „строителни работи“, използвано в Решение 2004/290, първото понятие също не е дефинирано в Шеста директива ДДС. Наистина, Втора директива 67/228 е съдържала индикативно определение на „строителни работи“ в своя член 5, параграф 2, буква д) във връзка с приложение А, точка 5 от споменатата директива и впрочем е предвиждала изрично, че тези работи „се считат за доставка“. Въпреки това, що се отнася до Шеста директива ДДС, такова определение липсва.

24 От това следва, че когато законодателят на Съюза на основание член 27, параграф 1 от Шеста директива ДДС разрешава с Решение 2004/290 на Федерална република Германия да предвиди мярка за дерогация в областта на ДДС по отношение в частност на „строителните работи“, той не се позовава на вече съществуващо и точно очертано понятие от правото на Съюза.

25 Според постоянната съдебна практика обаче при липсата на каквото и да било определение за понятието „строителни работи“ значението и обхватът на тези понятия трябва да се определят, като се вземе предвид общият контекст, в който те са използвани, и техният обичаен смисъл в говоримия език (вж. в този смисъл Решение от 4 май 2006 г. по дело Massachusetts Institute of Technology, C-431/04, Recueil, стр. I-4089, точка 17 и цитираната съдебна практика). По-нататък, при тълкуването на разпоредба на правото на Съюза трябва да се вземат предвид и целите на разглежданата правна уредба, и полезното действие на същата (вж. в този смисъл по-специално Решение от 29 януари 2009 г. по дело Petrosian, C-19/08, Сборник, стр. I-495, точка 34 и цитираната съдебна практика).

26 На първо място, що се отнася до обичайния смисъл на понятието за строителни работи в говоримия език, следва да се констатира, че сделки като разглежданите по главното производство, а именно построяването на сграда, безспорно попадат в обхвата на това понятие. За тази цел е без значение не само въпросът дали предприятието, извършващо строежа, е собственик на застрояваната площ или на използваните материали, но и въпросът дали съответната сделка трябва да се квалифицира като „доставка на услуги“ или като „доставка на стоки“.

27 На второ място, колкото до общия контекст и целите на разглежданата правна уредба, в съображение 2 от Решение 2004/290 се отбелязва, че в Германия „[с]ред предприятията от строителния сектор […] се установяват значителни загуби от ДДС: ДДС е надлежно фактуриран, но не е внесен по сметка на данъчните органи, като същевременно получателят на услугите упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит. […] Тези случаи са зачестили до степен, изискваща предприемането на законодателни мерки“. Също така, според член 1 от това решение „Федерална република Германия е овластена […] да определи като платци на [ДДС] получателите на доставки на стоки и услуги, посочени в член 2 от настоящото решение“.

28 Ограничително тълкуване на член 2, точка 1 от Решение 2004/290 обаче, който предвижда, че „[п]олучателят на стоките или услугите може да бъде определен като платец на ДДС в следните случаи: […] при доставката на строителните работи в полза на данъчнозадължено лице“, в смисъл че тази разпоредба не включва доставките на стоки, както са определени в член 5, параграф 1 от Шеста директива ДДС, несъмнено би влязло в противоречие с целта на посочения член 2, точка 1 от Решение 2004/290.

29 Не се спори впрочем, че квалифицирането на една сделка като „доставка на стоки“ или като „доставка на услуги“ е комплексна преценка, която трябва по принцип да се основава, както подчертава генералният адвокат в точка 30 и сл. от заключението, на анализ за всеки отделен случай (вж. в този смисъл и Решение от 10 март 2011 г. по дело Bog и др., C-497/09, C-499/09, C-501/09 и C-502/09, Сборник, стр. I-1457, точка 61 и сл.).

30 В този контекст нищо не показва, че законодателят на Съюза, приемайки член 2, точка 1 от Решение 2004/290, е искал да ограничи прилагането на тази разпоредба само до случаите, при които тази комплексна преценка би довела в крайна сметка до резултата, че разглежданата сделка трябва да се квалифицира като „предоставяне на услуги“.

31 Освен това квалифицирането на сделката, разглеждана по главното производство, е без значение от гледна точка на осъществяването на преследваната от Решение 2004/290 цел, като се има предвид, че рискът от „значителни загуби от ДДС“ е идентичен в случай, че сделката трябва да се квалифицира като „предоставяне на услуги“ и в случаите, когато тя трябва да се счита за „доставка“.

32 Всичко гореизложено е в полза на тълкуване в смисъл, че понятието за строителни работи по член 2, точка 1 от Решение 2004/290 включва не само доставката на услуги, но и доставката на стоки.

33 Този извод не се поставя под въпрос от факта, че тази разпоредба като дерогация от общото правило, предвидено в член 21, параграф 1, буква а), първо изречение от Шеста директива ДДС, трябва да се тълкува стриктно. Действително, макар от постоянната съдебна практика да е видно, че в областта на ДДС разпоредбите, предвиждащи изключение от принцип, трябва да се тълкуват стриктно, това не променя факта, че трябва да се следи изключението да не бъде лишено от полезното си действие (Решение по дело Bog и др., посочено по-горе, точка 84 и цитираната съдебна практика, както и в този смисъл Решение от 10 март 2011 т. по дело Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Сборник, стр. I-1509, точка 20 и цитираната съдебна практика).

34 Същевременно трябва да се констатира, че изключването на доставките на стоки от приложното поле на член 2, точка 1 от Решение 2004/290 би могло да постави под съмнение полезното действие на тази разпоредба. Всъщност това тълкуване би имало за последица по-конкретно, че построяването на сграда може да се изключи от приложението на дерогационната мярка, разрешена с Решение 2004/290. Тази сделка обаче съвсем естествено се числи към „строителните работи“ и представлява категория сделки, които, както правилно подчертава германското правителство в становището си, съставляват значителна част от разглежданите сделки.

35 Следователно на първия въпрос трябва да се отговори, че член 2, точка 1 от Решение 2004/290 трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „доставка на строителни работи“, съдържащо се в тази разпоредба, обхваща освен сделките, считани за доставка на услуги, както са определени в член 6, параграф 1 от Шеста директива, също и тези, съставляващи доставка на стоки по смисъла на член 5, параграф 1 от тази директива.

По втория и третия въпрос

36 С втория и третия въпрос, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Решение 2004/290 трябва да се тълкува в смисъл, че Федерална република Германия може да упражни правомощието, предоставено с това решение, частично по отношение на определени категории, като например отделни видове строителни работи, и по отношение на доставки на стоки или услуги в полза на определени получатели, и дали тази държава членка съответно е подчинена на ограничения при установяването на такива категории.

37 Следователно тази юрисдикция пита дали, ако приемем, че Решение 2004/290 е позволило на Федерална република Германия да определи като платец на ДДС получателя на доставката в хипотезата на доставки, свързани със строителни работи, тази държава членка е била длъжна в съответствие с член 2, точка 1 от Решение 2004/290 да направи това за всички видове доставки във връзка с тях и оттам — за доставки, предназначени за всички данъчнозадължени лица.

38 Наистина, от една страна, член 13b от UStG определя получателя на доставката като платец не за всички разглеждани доставки, а само за изработка с материали на изпълнителя по смисъла на член 3, параграф 4 от UstG и от друга страна, само данъчнозадължените лица, които сами доставят „строителни“ работи, са платци на ДДС според германската правна уредба, а не всички получатели на тези доставки.

39 По-нататък запитващата юрисдикция иска от Съда да установи дали, ако се предположи, че съответната държава членка е оправомощена да установява категории, тя е подчинена на ограничения, по-конкретно относно спазването от тази държава членка на принципа на правна сигурност.

40 В това отношение следва да се припомни практиката на Съда, според която мерките за дерогация, уредени в член 27, параграф 1 от Шеста директива, позволени по-конкретно „за да бъдат […] предотвратени някои форми на измами или избягване на данъци“, трябва да се тълкуват стриктно и освен това трябва да бъдат необходими и подходящи за постигането на преследваната с тях специфична цел и да засягат във възможно най-малка степен целите и принципите на Шеста директива (вж. Решение от 27 януари 2011 г. по дело Vandoorne, C-489/09, Сборник, стр. I-225, точка 27 и цитираната съдебна практика).

41 Както впрочем Съдът вече е имал повод да уточни в друг контекст, ограничаването на прилагането на изключение от общо правило в областта на ДДС до конкретни и специфични аспекти е в съответствие с принципа, според който освобожданията и изключенията трябва да се тълкуват ограничително (вж. в този смисъл Решение от 8 май 2003 г. по дело Комисия/Франция, C-384/01, Recueil, стр. I-4395, точка 28) при условие да се спазва принципът на данъчен неутралитет, присъщ на общата система на ДДС (Решение от 3 април 2008 г. по дело Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, Сборник, стр. I-1817, точка 43 и в този смисъл Решение от 6 май 2010 г. по дело Комисия/Франция, C-94/09, Сборник, стр. I-4261, точка 30).

42 Тази съдебна практика, която се отнася и до предоставената на държавите членки възможност да се отклонят по изключение от общо правило в областта на ДДС, а именно от принципа за прилагане на една и съща ставка на ДДС за всички доставки на стоки и услуги, може да се приложи в дело като това по главното производство. Следователно Федерална република Германия е могла валидно да се възползва от възможността да упражни частично разрешението за определени категории, като например отделни видове строителни работи, и за доставките, направени на определени получатели, при условие обаче да спазва принципът на данъчен неутралитет, както и доколкото съответната държава членка е въвела правото на Съюза, общите принципи на това право.

43 В това отношение, на първо място, следва да се припомни, че както се подчертава в съображение 4 от Решение 2004/290, същото оправомощава Федерална република Германия да предвиди мярка за дерогация, която не влияе върху размера на ДДС, събиран на етапа на крайното потребление, и не оказва отрицателно въздействие върху собствените ресурси на Съюза, които се формират от ДДС. Колкото до конкретно приетите на тази основа мерки, тяхното прилагане е ограничено до случаите, в които самият получател на разглежданите доставки е данъчнозадължено лице по смисъла на Шеста директива ДДС в строителния сектор, което следователно би имало право да приспадне данъка, платен по получени доставки, от дължимия ДДС или да поиска съответно възстановяването на този данък. Поради това, освен факта, че тези мерки не са имали никакво въздействие върху ДДС, събиран на етапа на крайното потребление, те не са имали за последица и създаването на финансова тежест за пряко засегнатите от тях лица. Следователно разглежданата германска правна уредба не изглежда да е довела до нарушение на принципа на данъчен неутралитет, присъщ на общата система на ДДС.

44 На второ място, що се отнася до спазването от Федерална република Германия на общите принципи на правото на Съюза при установяването на категории сделки и получатели, за които е приложима разглежданата по главното производство мярка, въпросната правна уредба на пръв поглед не би могла да породи съмнения спрямо принципа на пропорционалност и този на правна сигурност.

45 По отношение на принципа на пропорционалност трябва да се констатира, че преписката не съдържа нито един елемент, който може да постави под въпрос пропорционалността на мерките за дерогация, приети от Федерална република Германия на основание Решение 2004/290. Както бе припомнено в точка 46 от настоящото решение, тези мерки се ограничават, от една страна, да предвидят режим на самоначисляване за някои доставки и не пораждат по принцип никаква финансова тежест за лицата, визирани от тези мерки, докато, от друга страна, позволяват да се предотвратят значителни загуби на приходи от ДДС. При липсата на други особени обстоятелства, каквито впрочем преписката не показва, такава мярка не може да се счита за несъразмерна. Запитващата юрисдикция обаче трябва да провери при необходимост наличието на такива други особени обстоятелства.

46 Що се отнася до принципа на правна сигурност, запитващата юрисдикция отбелязва, че разглежданата национална правна уредба може да доведе до възможност данъчнозадължените лица да се затруднят да определят платеца на данъка, когато не познават положението на получателя. Действително, при строителните работи, за да бъде получателят на доставката платец на данъка, трябва по-конкретно поне 10 % от „световния оборот“ на последния за предходната година да е бил реализиран в резултат на подобни строителни работи. Както обаче се е случило по делото в главното производство, данъчнозадълженото лице би могло да предположи първоначално, че е надхвърлило този праг, преди да установи, че това не е така.

47 В това отношение следва да се припомни най-напред, че според постоянната съдебна практика законодателството на Съюза трябва да бъде сигурно и неговото прилагане предвидимо за правните субекти. Това изискване за правна сигурност се налага с особена строгост, когато става дума за правна уредба, която може да породи финансови последици, за да позволи на заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага (Решение от 16 септември 2008 г. по дело Isle of Wight Council и др., C-288/07, Сборник, стр. I-7203, точка 47 и цитираната съдебна практика). Принципът на правна сигурност обвързва и всеки национален орган, на който е възложено да прилага правото на Съюза (вж. Решение от 17 юли 2008 г. по дело ASM Brescia, C-347/06, Сборник, стр. I-5641, точка 65 и цитираната съдебна практика).

48 Действително, макар разглежданата правна уредба поначало да не може да породи финансови последици за данъчнозадължените лица по смисъла на Решение по дело Isle of Wight Council и др., посочено по-горе, това не променя факта, че, както би могло да се случи в дело като това по главното производство, такива финансови последици могат да произтичат от нейното прилагане от компетентните национални органи, ако това прилагане, поне за преходен период, не позволява на засегнатите данъчнозадължени лица да разберат с точност обхвата на задълженията си в областта на ДДС.

49 При това положение запитващата юрисдикция следва да провери, като има предвид всички релевантни фактически и правни обстоятелства, дали конкретният случай е такъв, и съответно да предприеме необходимите мерки за поправяне на вредоносните последици от прилагане на разглежданите разпоредби, което нарушава принципа на правна сигурност.

50 Следователно на втория и третия въпрос трябва да се отговори, че Решение 2004/290 трябва да се тълкува в смисъл, че Федерална република Германия може да се ограничи до това да упражни разрешението, предоставено от това решение, частично за определени категории, като например отделни видове строителни работи, и за доставките, направени на определени получатели. При установяването на тези категории тази държава членка е длъжна да спазва принципа на данъчен неутралитет, както и общите принципи на правото на Съюза, и по-конкретно тези на пропорционалност и правна сигурност. Запитващата юрисдикция трябва да провери, като има предвид всички релевантни фактически и правни обстоятелства, дали е така в случая по главното производство, и съответно да предприеме необходимите мерки за поправяне на вредоносните последици от прилагане на разглежданите разпоредби, което противоречи на принципите на пропорционалност или правна сигурност.

По четвъртия въпрос

51 С оглед на отговора, даден на втория и третия въпрос, не се налага да се отговаря на четвъртия въпрос.

По съдебните разноски

52 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

1) Член 2, точка 1 от Решение 2004/290/ЕО на Съвета от 30 март 2004 г., с което се разрешава на Германия да приложи мярка за дерогация от член 21 от Шеста директива 77/388/ЕИО относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота, трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „доставка на строителни работи“, съдържащо се в тази разпоредба, обхваща, освен сделките, считани за доставка на услуги, както са определени в член 6, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 2004/7/ЕО на Съвета от 20 януари 2004 г., също и тези, съставляващи доставка на стоки по смисъла на член 5, параграф 1 от тази директива.

2) **Решение 2004/290 трябва да се тълкува в смисъл, че Федерална република Германия може да се ограничи до това да упражни разрешението, предоставено от това решение, частично за определени категории, като например отделни видове строителни работи, и за доставките, направени на определени получатели. При установяването на тези категории тази държава членка е длъжна да спазва принципа на данъчен неутралитет, както и общите принципи на правото на Съюза, сред които особено тези на пропорционалност и правна сигурност. Запитващата юрисдикция трябва да провери, като има предвид всички релевантни фактически и правни обстоятелства, дали е така в случая по главното производство, и съответно да предприеме необходимите мерки за поправяне на вредоносните последици от прилагане на разглежданите разпоредби, което противоречи на принципите на пропорционалност или правна сигурност.**

Подписи