



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 13 grudnia 2012 r. *

Podatki — Szósta dyrektywa VAT — Decyzja 2004/290/WE — Stosowanie przez państwo członkowskie środka stanowiącego odstępstwo — Upoważnienie — Artykuł 2 pkt 1 — Pojęcie robót budowlanych — Wykładnia — Włączenie dostaw towarów — Możliwość częściowego stosowania tego odstępstwa — Ograniczenia

W sprawie C-395/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 30 czerwca 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 lipca 2011 r., w postępowaniu:

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

przeciwko

Finanzamt Lüdenscheid,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Ilešić, E. Levits, M. Safjan i M. Berger (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu fińskiego przez H. Leppo, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Erlbachera oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 września 2012 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: niemiecki.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 pkt 1 decyzji Rady 2004/290/WE z dnia 30 marca 2004 r. upoważniającej Niemcy do zastosowania odstępstwa od art. 21 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (Dz.U. L 94, s. 59).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (zwaną dalej „spółką BLV” lub „skarżącą w postępowaniu głównym”) a Finanzamt Lüdenschaid (urzędem podatkowym w Lüdenschaid, zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) obciążającego spółkę BLV w wyniku wzniesienia dla niej budynku przez inne przedsiębiorstwo.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i zasady stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1303), która nie ma zastosowania w niniejszej sprawie *ratione temporis*, przewidywała w swym art. 5 ust. 1 i 2 lit. e):

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.

2. Za dostawy w rozumieniu ust. 1 uważa się także

[...]

e) odbiór niektórych robót związanych z nieruchomościami, w tym takich, które polegają na połączeniu rzeczy ruchomej z nieruchomością.

[...]”.

Szósta dyrektywa VAT

- 4 Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmieniona dyrektywą Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r. (Dz.U. L 27, s. 44) (zwaną dalej „szóstą dyrektywą VAT”), stanowi w art. 5 ust. 1 i 5:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel.

[...]

5. Państwa członkowskie mogą uznać odbiór niektórych robót budowlanych [robót związanych z nieruchomościami] za dostawy w rozumieniu ust. 1”.

- 5 Artykuł 6 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT stanowi:

„Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5”.

- 6 Zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze tej dyrektywy:

„1. W systemie wewnętrznym następujące osoby są płatnikami podatku od wartości dodanej:

a) podatnicy wykonujący podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub usług [...]”.

- 7 Artykuł 27 ust. 1 rzeczowej dyrektywy stanowi:

„1. Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde z państw członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy, w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania [...]”.

Decyzja 2004/290

- 8 Motyw 2 decyzji 2004/290 ma następujące brzmienie:

„W sektorze budownictwa i sprzątania obiektów zostały stwierdzone istotne straty wpływów z podatku VAT, powstałe w ten sposób, że VAT był często wykazywany w rachunkach, jednak nie był odprowadzany do urzędu skarbowego, podczas gdy odbiorca wykonywał swoje prawo do odliczenia podatku. Wykrycie podmiotów dopuszczających się niezgodności było niemożliwe, albo w chwili ich ustalenia było już zbyt późno, aby odzyskać utracony podatek VAT. Tego rodzaju przypadki zdarzały się tak często, że niezbędne było wprowadzenie środków prawnych. Przewidywane opodatkowanie odbiorcy podatkiem VAT dotyczy wyłącznie przedsiębiorstw, które mogą wykonywać prawo do odliczenia podatku, i nie obejmuje osób prywatnych. Jest ona ograniczona do dwóch określonych sektorów, w których straty podatku VAT przybrały niedopuszczalne rozmiary. [...]”.

- 9 Zgodnie z motywem 4 tej decyzji:

„Środek stanowiący odstępstwo nie ma wpływu na kwotę podatku VAT wymagalną na etapie ostatecznego wykorzystania ani następstw dla środków własnych Wspólnoty pochodzących z podatku VAT [...]”.

- 10 Artykuł 1 rzeczowej decyzji stanowi:

„W drodze odstępstwa od art. 21 ust. 1 lit. a) [szóstej] dyrektywy [...], Republikę Federalną Niemiec upoważnia się niniejszym ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2004 r. do wskazania odbiorcy dostaw towarów albo usług, o których mowa w art. 2 niniejszej decyzji, jako osoby zobowiązanej do zapłaty podatku VAT” [tłumaczenie nieoficjalne, podobnie jak wszystkie cytaty z tej decyzji poniżej].

- 11 Zgodnie z art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290:

„Odbiorca dostawy towarów lub usług może zostać wskazany jako osoba zobowiązana do zapłaty podatku VAT w następujących przypadkach:

- 1) w razie świadczenia usługi sprzątania obiektów na rzecz podatnika, chyba że odbiorca wynajmuje wyłącznie nie więcej niż dwa mieszkania, albo w przypadku wykonywania robót budowlanych na rzecz podatnika”.

Prawo niemieckie

- 12 Paragraf 3 ust. 4 Umsatzsteuergesetz 2005 (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”, BGBl. 2005 I, s. 386) w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym stanowi:

„Jeśli przedsiębiorca podjął się obróbki i przetworzenia przedmiotu i używa przy tym materiałów, które sam dostarczył, takie świadczenie należy uważać za dostawę (dostawa dzieła), jeśli materiały te nie stanowią jedynie przynależności i innych dodatków. Dotyczy to także sytuacji, gdy przedmioty są związane z gruntem. [...]”.

- 13 Paragraf 13b ust. 1 pkt 4 UStG i § 13b ust. 2 zdanie drugie UStG opierają się na decyzji 2004/90 i przewidują:

„1. Dla następujących transakcji podlegających opodatkowaniu obowiązek [zapłaty podatku VAT] powstaje z chwilą wystawienia faktury, jednakże najpóźniej z upływem miesiąca kalendarzowego następującego po miesiącu, w którym dokonano świadczenia:

[...]

4) dostawy dzieła i inne świadczenia służące wzniesieniu, konserwacji, utrzymaniu, zmianie oraz wyburzeniu budynków, z wyjątkiem usług planowania i nadzoru. [...]

2. [...] W przypadkach wymienionych w ust. 1 zdanie pierwsze pkt 4 zdanie pierwsze odbiorca jest zobowiązany do zapłaty podatku, jeśli jest przedsiębiorcą świadczącym usługi w rozumieniu ust. 1 zdanie pierwsze pkt 4 zdanie pierwsze UStG. [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 14 Spółka BLV jest przedsiębiorstwem prowadzącym działalność w zakresie nabywania, zbrojenia i zabudowy nieruchomości gruntowych. Skarżąca jest „podatnikiem” w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy VAT.
- 15 We wrześniu 2004 r. spółka BLV zleciła spółce Rolf & Co. OHG (zwanej dalej „spółką Rolf & Co.”) wzniesienie za cenę ryczałtową budynku mieszkalnego z sześcioma mieszkaniami. W zamian za wykonanie tych prac spółka Rolf & Co. wystawiła w dniu 17 listopada 2005 r. końcową fakturę bez wykazania podatku VAT, wskazując, że do zapłaty podatku zobowiązana jest spółka BLV jako odbiorca.
- 16 Spółka BLV oświadczyła najpierw organom podatkowym, że jeżeli chodzi o transakcję dokonaną w roku obrachunkowym 2005, była zobowiązana do zapłaty podatku VAT. Następnie jednak stwierdziła, że warunki powstania obowiązku podatkowego nie były w jej przypadku spełnione, ponieważ zgodnie z prawem Unii Republika Federalna Niemiec nie była upoważniona, by przewidzieć opodatkowanie podatkiem VAT nie wykonawcy, lecz odbiorcy w ramach transakcji takiej jak omawiana w postępowaniu głównym. Finanzamt nie podzielił natomiast tego zdania, lecz uznał, że to właśnie BLV był zobowiązany do zapłaty podatku VAT. BLV wniósł do sądów administracyjnych skargę dotyczącą tej kwestii.
- 17 Finanzamt będący pozwanym w postępowaniu głównym uważa, że skarżąca w postępowaniu głównym jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT zgodnie z § 13b ust. 1 zdanie pierwsze pkt 4 UStG i § 13b ust. 2 zdanie drugie UStG. Bundesfinanzhof (związkowy trybunał finansowy) uważa, że rozstrzygnięcie sporu w ramach tej sprawy zależy od tego, w jaki sposób należy dokonywać wykładni decyzji 2004/290.

18 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy pojęcie robót budowlanych w rozumieniu art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290 [...] obejmuje oprócz usług także dostawy?
- 2) Jeżeli upoważnienie do wyznaczenia odbiorcy jako osoby zobowiązanej do zapłacenia podatku rozciąga się także na dostawy:

Czy upoważnione państwo członkowskie jest uprawnione, by poprzestać na wykonywaniu upoważnienia częściowo w stosunku do określonych podkategorii takich jak poszczególne rodzaje robót budowlanych i do transakcji dotyczących określonych odbiorców?

- 3) Jeśli państwo członkowskie jest uprawnione do tworzenia podkategorii: czy istnieją ograniczenia tworzenia przez państwo członkowskie tych podkategorii?
- 4) Jeśli państwo członkowskie nie jest uprawnione do tworzenia podkategorii w ogóle (pytanie drugie) albo ze względu na nieprzestrzegane ograniczenia (pytanie trzecie):
 - a) Jakie skutki prawne wynikają z niedopuszczalnego tworzenia podkategorii?
 - b) Czy niedopuszczalne tworzenie podkategorii prowadzi do tego, że przepisu prawa krajowego nie należy stosować wyłącznie na korzyść niektórych podatników czy w ogóle nie należy go stosować?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 19 W swym pierwszym pytaniu sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy wykładni art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290 należy dokonywać w ten sposób, iż pojęcie robót budowlanych występujące w tym przepisie obejmuje oprócz transakcji uważanych za świadczenie usług takich jak zdefiniowane art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy również transakcje stanowiące dostawy towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 tejże dyrektywy.
- 20 Sąd odsyłający uważa bowiem, że gdyby decyzja 2004/290 upoważniała Republikę Federalną Niemiec do wyznaczenia odbiorcy jako podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku VAT (system zwany „odwrotnym obciążeniem”) od prac budowlanych wyłącznie w przypadku, gdy mają one formę usług, a nie w przypadku, gdy chodzi o dostawy, spółka BLV rzeczywiście byłaby zobowiązana do zapłaty podatku VAT na mocy § 13b UStG, lecz nie na mocy decyzji 2004/290.
- 21 W tym względzie należy na wstępie przypomnieć, iż decyzja 2004/290 nie zawiera żadnej definicji pojęcia robót budowlanych.
- 22 Ponadto należy zaznaczyć, że z wyjątkiem wersji niemieckiej żadna wersja językowa szóstej dyrektywy VAT, do której odnosi się art. 1 decyzji 2004/290 nie wspomina o pojęciu robót budowlanych. Szósta dyrektywa wspomina przykładowo w art. 5 ust. 5 jedynie o „[robotach związanych z nieruchomościami]”.
- 23 Nawet jednak przy założeniu, że pojęcie robót związanych z nieruchomościami wymienione w szóstej dyrektywie VAT pokrywa się z pojęciem robót budowlanych użytym w decyzji 2004/290, to pierwsze pojęcie również nie zostało zdefiniowane w szóstej dyrektywie VAT. Druga dyrektywa 67/228

rzeczywiście zawierała mającą charakter wskazówki definicję „robót związanych z nieruchomościami” w swym art. 5 ust. 2 lit. e) w związku z pkt 5 załącznika A do tej dyrektywy i przewidywała zresztą wprost, że roboty te „uważa się za dostawy”. Niemniej jednak w szóstej dyrektywie VAT brak jest takiej definicji.

- 24 Z powyższego wynika, iż upoważniając Republikę Federalną Niemiec, by przewidziała środek stanowiący odstępstwo w dziedzinie podatku VAT w zakresie między innymi „robót budowlanych”, w oparciu o art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT, prawodawca Unii nie odnosił się do wcześniej istniejącego i dobrze zdefiniowanego pojęcia w tej dziedzinie prawa Unii.
- 25 Tymczasem zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w braku jakiegokolwiek definicji pojęcia robót budowlanych, ustalenie znaczenia i zakresu tych wyrazów winno zostać dokonane z uwzględnieniem ogólnego kontekstu, w jakim są one używane, i zgodnie z ich znaczeniem przyjętym zwyczajowo w języku potocznym (zob. podobnie wyrok z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-431/04 Massachusetts Institute of Technology, Zb.Orz. s. I-4089, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy brać pod uwagę cele danej regulacji oraz jego skuteczność (*effet utile*) (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 29 stycznia 2009 r. w sprawie C-19/08 Petrosian, Zb.Orz. s. I-495, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 Po pierwsze, jeżeli chodzi o zwykłe znaczenie pojęcia robót budowlanych w języku potocznym, należy stwierdzić, iż transakcje takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, czyli w szczególności wzniesienie budynku, są niezaprzeczalnie objęte tym pojęciem. Dla tych celów bez znaczenia jest nie tylko kwestia tego, czy przedsiębiorstwo dokonujące tych robót jest właścicielem zabudowywanej powierzchni lub wykorzystywanych materiałów, lecz również to, czy daną transakcję należy kwalifikować jako „świadczenie usług” lub „dostawę towarów”.
- 27 Po drugie, jeżeli chodzi o ogólny kontekst i cele realizowane przez omawiane uregulowanie, w motywie 2 decyzji 2004/290 zaznaczono, iż w Niemczech „w sektorze budownictwa [...] zostały stwierdzone istotne straty wpływów z podatku VAT, [...] podatek VAT był często wykazywany w rachunkach, jednak nie był odprowadzany do urzędu skarbowego, podczas gdy odbiorca wykonywał swoje prawo do odliczenia podatku. [...] Tego rodzaju przypadki zdarzały się tak często, że niezbędne było wprowadzenie środków prawnych”. W konsekwencji zgodnie z art. 1 tejże decyzji „Republikę Federalną Niemiec upoważnia się [...] do wskazania odbiorcy dostaw towarów albo usług, o których mowa w art. 2 niniejszej decyzji, jako osoby zobowiązanej do zapłaty podatku [VAT]”.
- 28 Tymczasem zawężająca wykładnia art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290, który przewiduje, że „odbiorca dostawy towarów lub usług może zostać wskazany jako osoba zobowiązana do zapłaty podatku VAT [...] w przypadku wykonywania robót budowlanych na rzecz podatnika” w sposób taki, iż przepis ten nie obejmuje dostawy towarów zdefiniowanej w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT byłaby wyraźnie sprzeczna z celem rzeczonoego art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290.
- 29 Ponadto bezsprzeczne jest, iż zakwalifikowanie danej transakcji jako „dostawy towarów” lub „świadczenia usług” stanowi skomplikowaną ocenę, która zasadniczo musi – jak podkreśla to rzecznik generalny w pkt 30 i nast. swej opinii – opierać się na analizie poszczególnych przypadków (zob. również podobnie wyrok z dnia 10 marca 2011 r. w sprawach połączonych C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09 Bog i in., Zb.Orz. s. I-1457, pkt 61 i nast.).
- 30 W tym kontekście nic nie wskazuje, aby prawodawca Unii, przyjmując art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290, pragnął ograniczyć stosowanie tego przepisu jedynie do wypadków, w których ta skomplikowana ocena prowadzi ostatecznie do uznania, że daną transakcję należy uważać za „świadczenie usług”.

- 31 Ponadto kwalifikacja rozpatrywanej w postępowaniu głównym transakcji nie ma znaczenia z punktu widzenia osiągnięcia celu realizowanego przez decyzję 2004/290, jako że ryzyko „istotnych strat wpływów z podatku VAT” jest takie samo w przypadku, gdy transakcja ta powinna być zakwalifikowana jako „świadczenie usług”, jak i w przypadku, gdy należy uważać ją za „dostawę”.
- 32 Wszystkie powyższe uwagi przemawiają na rzecz wykładni, zgodnie z którą pojęcie robót budowlanych zawarte w art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290 obejmuje nie tylko świadczenie usług, lecz również dostawy towarów.
- 33 Wniosku tego nie może podważyć okoliczność, iż wykładni tego przepisu, jako odstępstwa od ogólnej reguły przewidzianej w art. 21 ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze szóstej dyrektywy VAT należy dokonywać w ścisły sposób. Jakkolwiek bowiem z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż w dziedzinie podatku VAT przepisy mające charakter wyjątku od zasady należy interpretować w taki sposób, to niemniej należy dbać, żeby odstępstwo to nie było pozbawione swej skuteczności (effet utile) (ww. wyrok w sprawach połączonych Bog i in., pkt 84 i przytoczone tam orzecznictwo, a także podobnie wyrok z dnia 10 marca 2011 r. w sprawie C-540/09 Skandinaviska Enskilda Banken, Zb.Orz. s. I-1509, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 34 Należy stwierdzić, że wykluczenie dostaw towarów z zakresu stosowania art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290 mogłoby podważyć skuteczność (effet utile) tego przepisu. Konsekwencją takiej wykładni byłoby zwłaszcza uznanie, iż wzniesienie budynku mogłoby być wyłączone z zakresu stosowania środka stanowiącego odstępstwo, na co zezwala decyzja 2004/290. Tymczasem transakcja ta w zupełnie naturalny sposób należy do „robót budowlanych” i odpowiada kategorii transakcji, która – jak słusznie podkreśla w swych uwagach rząd niemiecki – stanowi istotną część omawianych transakcji.
- 35 W konsekwencji na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, że wykładni art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290 należy dokonywać w ten sposób, iż pojęcie robót budowlanych występujące w tym przepisie obejmuje oprócz transakcji uważanych za świadczenie usług, takich jak zdefiniowane w art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT również transakcje stanowiące dostawy towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 tejże dyrektywy.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

- 36 W swych pytaniach drugim i trzecim, które należy badać łącznie, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy wykładni decyzji 2004/290 należy dokonywać w ten sposób, iż Republika Federalna Niemiec może wykonywać przyznane jej przez tę decyzję upoważnienie częściowo w stosunku do określonych podkategorii takich jak poszczególne rodzaje robót budowlanych i transakcji dotyczących określonych odbiorców oraz czy w takim wypadku to państwo członkowskie podlega ograniczeniom przy tworzeniu takich podkategorii.
- 37 Sąd ów zastanawia się więc, czy zakładając, iż decyzja 2004/290 zezwoliła Republice Federalnej Niemiec na wyznaczenie odbiorcy jako osoby zobowiązanej do zapłaty podatku VAT, w sytuacji gdy transakcja dotyczyła dostaw związanych z robotami budowlanymi, owo państwo członkowskie było zobowiązane, zgodnie z art. 2 pkt 1 decyzji 2004/290, dokonać tegoż wyznaczenia dla wszystkich transakcji dotyczących tych dostaw i w konsekwencji, dostaw przeznaczonych dla wszystkich podatników.
- 38 Po pierwsze, § 13b UStG nie wyznacza bowiem odbiorcy jako podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku w przypadku wszystkich omawianych dostaw, lecz jedynie w przypadku dostaw dzieła w rozumieniu § 3 ust. 4 UStG, a po drugie według niemieckich uregulowań do zapłaty podatku VAT zobowiązani są jedynie podatnicy, którzy sami dokonują dostaw robót budowlanych, a nie wszyscy odbiorcy w ramach tychże transakcji.

- 39 Ponadto sąd odsyłający stara się dowiedzieć od Trybunału, czy, zakładając, że zainteresowane państwo członkowskie jest upoważnione do ustanowienia podkategorii, podlega ono ograniczeniom, w szczególności jeżeli chodzi o przestrzeganie przez to państwo członkowskie zasady pewności prawa.
- 40 W tym względzie należy przypomnieć orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym środki krajowe stanowiące odstępstwo, o których mowa w art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy, które są dozwolone „celem [...] zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijaniu opodatkowania należy poddawać wykładni ścisłej, a ponadto powinny one być niezbędne i stosowne dla realizacji szczególnych celów oraz w jak najmniejszym stopniu oddziaływać na cele i zasady, które są zawarte w szóstej dyrektywie (zob. wyrok z dnia 27 stycznia 2011 r. w sprawie C-489/09 Vandoorne, Zb.Orz. s. I-225, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 41 Ponadto, i jak Trybunał miał już okazję uściślić w innym kontekście, ograniczenie stosowania wyjątku od ogólnej reguły w dziedzinie podatku VAT do określonych i swoistych aspektów jest spójne z zasadą, według której wyjątki i odstępstwa należy interpretować ściśle (zob. podobnie wyrok z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-384/01 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4395, pkt 28), z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT (wyrok z dnia 3 kwietnia 2008 r. w sprawie C-442/05 Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, Zb.Orz. s. I-1817, pkt 43; a także podobnie wyrok z dnia 6 maja 2010 r. w sprawie C-94/09 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. s. I-4261, pkt 30).
- 42 Orzecznictwo to, które również dotyczy pozostawionej państwom członkowskim możliwości wprowadzenia w drodze wyjątku odstępstwa od ogólnej reguły w dziedzinie podatku VAT, czyli od zasady stosowania tej samej stawki podatku VAT do wszystkich przypadków dostaw towarów i świadczenia usług, może znaleźć zastosowanie w sprawie takiej jak w postępowaniu głównym. W konsekwencji Republika Federalna Niemiec słusznie mogła poprzestać na wykonaniu upoważnienia częściowo w stosunku do określonych podkategorii takich jak poszczególne rodzaje robót budowlanych i do transakcji dotyczących określonych odbiorców z zastrzeżeniem przestrzegania zasady neutralności podatkowej oraz – w zakresie w jakim zainteresowane państwo członkowskie wdrożyło prawo Unii – zasad ogólnych tegoż prawa.
- 43 W tym względzie należy po pierwsze przypomnieć, że jak zostało to podkreślone w motywie 4 decyzji 2004/290, upoważniła ona Republikę Federalną Niemiec, by przewidziała środek stanowiący odstępstwo, który nie ma wpływu na kwotę podatku VAT wymagalną na etapie ostatecznego wykorzystania ani konsekwencji w odniesieniu do środków własnych Wspólnoty pochodzących z podatku VAT. Co się tyczy przyjętych w rzeczywistości na tej podstawie środków, ich stosowanie było ograniczone do przypadków, w których odbiorca danych transakcji sam był podatnikiem w rozumieniu szóstej dyrektywy VAT w sektorze budownictwa, przez co miał prawo odliczyć zapłacony na wcześniejszym etapie podatek od podatku VAT podlegającego zapłacie lub ewentualnie wystąpić o zwrot tego podatku. W konsekwencji środki te nie tylko nie miały wpływu na podatek VAT wymagalny na etapie ostatecznego wykorzystania, lecz również ich skutkiem nie było stworzenie ciężaru finansowego dla osób, których bezpośrednio dotyczyły. Nie wydaje się więc, że omawiane niemieckie uregulowanie spowodowało naruszenie zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT.
- 44 Po drugie, jeżeli chodzi o przestrzeganie przez Republikę Federalną Niemiec zasad ogólnych prawa Unii przy ustanawianiu podkategorii transakcji i odbiorców, do których ma zastosowanie środek objęty postępowaniem głównym, rozpatrywane uregulowanie nie może, *prima facie*, wzbudzać wątpliwości w odniesieniu do zasady proporcjonalności i pewności prawa.
- 45 Jeżeli chodzi o zasadę proporcjonalności, należy stwierdzić, że w aktach brak jest jakiegokolwiek dowodu mogącego podważyć proporcjonalność stanowiących odstępstwo środków przyjętych przez Republikę Federalną Niemiec w oparciu o decyzję 2004/290. Jak przypomniano w pkt 46 niniejszego wyroku, środki te ograniczały się z jednej strony do ustanowienia systemu odwrotnego obciążenia dla

niektórych transakcji i zasadniczo nie powodowały żadnego ciężaru finansowego dla osób, których dotyczyły, podczas gdy, z drugiej strony, pozwalały na uniknięcie istotnych strat wpływów z podatku VAT. W braku innych szczególnych okoliczności, które ponadto nie wynikają z akt, nie można uważać, aby taki środek był nieproporcjonalny. Do sądu odsyłającego należy jednak ustalenie, w rozpatrywanym przypadku, istnienia takich szczególnych okoliczności.

- 46 Co się tyczy zasady pewności prawa, sąd odsyłający zauważa, iż konsekwencją krajowego uregulowania może być spowodowanie trudności z określeniem przez podatników osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, w sytuacji gdy nie jest im znana sytuacja odbiorcy. W ramach robót budowlanych bowiem aby odbiorca transakcji był zobowiązany do zapłaty podatku, konieczne jest zwłaszcza, by co najmniej 10% osiągniętego przez niego w poprzednim roku obrachunkowym „obrotu w skali światowej” przypadało na takie roboty. Tymczasem, jak miało to miejsce w postępowaniu głównym, podatek mógłby najpierw założyć, iż przekroczył próg, a następnie stwierdzić, że tak nie było.
- 47 W tym zakresie należy przypomnieć przede wszystkim, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo Unii powinno być pewne, a jego stosowanie możliwe do przewidzenia przez podlegające mu podmioty. Ów wymóg pewności prawa jest szczególnie rygorystyczny wówczas, gdy chodzi o uregulowanie, które może wiązać się z obciążeniami finansowymi, w celu umożliwienia zainteresowanym dokładnego zapoznania się z zakresem nakładanych przez nie obowiązków (wyrok z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 *Isle of Wight Council i in.*, Zb.Orz. s. I-7203, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo). Zasada pewności prawa obowiązuje wszystkie organy krajowe odpowiedzialne za stosowanie prawa Unii (zob. wyrok z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-347/06 *ASM Brescia*, Zb.Orz. s. I-5641, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 48 Chociaż omawiane uregulowania nie mogą zasadniczo wiązać się z obciążeniami finansowymi dla podatników w rozumieniu ww. wyroku w sprawie *Isle of Wight Council i in.*, to jak mogłoby mieć to miejsce w sprawie takiej jak ta, której dotyczy postępowanie główne, takie obciążenie finansowe mogłoby być rezultatem sposobu ich stosowania przez właściwe organy krajowe, jeżeli stosowanie to – przynajmniej przejściowo – uniemożliwia zainteresowanym podatnikom dokładne zapoznanie się z zakresem ich obowiązków w dziedzinie podatku VAT.
- 49 Do sądu odsyłającego należy zatem ustalenie – z uwzględnieniem wszystkich istotnych okoliczności prawnych i faktycznych – czy ma to miejsce w niniejszym przypadku i w razie potrzeby podjęcie wszelkich koniecznych środków w celu usunięcia szkodliwych konsekwencji stosowania omawianych przepisów w sposób, który narusza zasadę pewności prawa.
- 50 W konsekwencji na pytania drugie i trzecie należy odpowiedzieć, że wykładni decyzji 2004/290 należy dokonywać w ten sposób, iż Republika Federalna Niemiec może poprzestać na wykonywaniu przyznanego jej przez tę decyzję upoważnienia częściowo w stosunku do określonych podkategorii takich jak poszczególne rodzaje robót budowlanych i do transakcji dotyczących określonych odbiorców. Przy tworzeniu takich podkategorii owo państwo członkowskie jest zobowiązane przestrzegać zasady neutralności podatkowej oraz ogólnych zasad prawa Unii, w tym w szczególności zasad proporcjonalności i pewności prawa. Do sądu odsyłającego należy ustalenie – z uwzględnieniem wszystkich istotnych okoliczności prawnych i faktycznych – czy ma to miejsce w postępowaniu głównym i w razie potrzeby podjęcie wszelkich koniecznych środków w celu skorygowania szkodliwych konsekwencji stosowania omawianych przepisów w sposób, który jest sprzeczny z zasadami proporcjonalności lub pewności prawa.

W przedmiocie pytania czwartego

- 51 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytania drugie i trzecie nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie czwarte.

W przedmiocie kosztów

- 52 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 2 pkt 1 decyzji 2004/290/WE Rady z dnia 30 marca 2004 r. upoważniającej Niemcy do zastosowania odstępstwa od art. 21 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, iż pojęcie robót budowlanych występujące w tym przepisie obejmuje – oprócz transakcji uważanych za świadczenie usług, takich jak zdefiniowane art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r. – również transakcje stanowiące dostawy towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 tejże dyrektywy.
- 2) Decyzję 2004/290 należy interpretować w ten sposób, iż Republika Federalna Niemiec może poprzestać na wykonywaniu przyznanego jej przez tę decyzję upoważnienia częściowo w stosunku do określonych podkategorii, takich jak poszczególne rodzaje robót budowlanych i do transakcji dotyczących określonych odbiorców. Przy tworzeniu takich podkategorii owo państwo członkowskie jest zobowiązane przestrzegać zasady neutralności podatkowej oraz ogólnych zasad prawa Unii, w tym w szczególności zasad proporcjonalności i pewności prawa. Do sądu odsyłającego należy ustalenie – z uwzględnieniem wszystkich istotnych okoliczności prawnych i faktycznych – czy ma to miejsce w postępowaniu głównym, i w razie potrzeby podjęcie wszelkich koniecznych środków w celu skorygowania szkodliwych konsekwencji stosowania omawianych przepisów w sposób, który jest sprzeczny z zasadami proporcjonalności lub pewności prawa.

Podpisy