



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. gruodžio 13 d.*

„Apmokestinimas — Šeštoji PVM direktyva — Sprendimas 2004/290/EB — Valstybės narės taikoma nukrypstanti priemonė — Leidimas — 2 straipsnio 1 punktą — „Statybos paslaugų“ sąvoka — Aiškinimas — Prekių tiekimo įtraukimas — Galimybė šią išimtį taikyti iš dalies — Apribojimai“

Byloje C-395/11

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2011 m. birželio 30 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2011 m. liepos 27 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

prieš

Finanzamt Lüdenscheid

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurių sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai M. Ilešič, E. Levits, M. Safjan ir M. Berger (pranešėja),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,

— Suomijos vyriausybės, atstovaujamos H. Leppo,

— Europos Komisijos, atstovaujamos F. Erlbacher ir C. Soulay,

susipažinęs su 2012 m. rugsėjo 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2004 m. kovo 30 d. Tarybos sprendimo 2004/290/EB dėl leidimo Vokietijai taikyti nuo Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo 21 straipsnio nukrypstančią priemonę (OL L 94, p. 59) 2 straipsnio 1 punkto išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą, kilusį tarp *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH* (toliau – BLV) ir *Finanzamt Lüdenscheid* (toliau – *Finanzamt*) dėl BVL mokėtino pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už kitos įmonės jai pastatytą pastatą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir taikymo tvarka (OL 71, 1967, p. 1303), kuri nagrinėjamu atveju netaikytina *ratione temporis*, 5 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies e punkte numatyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

2. Tiekimu, kaip tai suprantama pagal 1 dalį, taip pat laikoma:

<...>

e) statybos darbų, įskaitant kilnojamojo turto instaliavimą į nekilnojamąjį turtą, atlikimas.

<...>“

Šeštoji PVM direktyva

- 4 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB (OL L 27, p. 44; toliau – Šeštoji PVM direktyva), 5 straipsnio 1 ir 5 dalyse nustatyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

<...>

5. Valstybės narės gali laikyti, kad tiekimas pagal 1 dalies apibrėžimą yra tam tikrų statybos darbų atlikimas.“

- 5 Šeštosios PVM direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.“

6 Pagal šios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkto pirmą sakinį:

„1. Pagal vidaus sistemą toliau išvardyti asmenys privalo mokėti pridėtinės vertės mokestį:

a) apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą arba paslaugų teikimą <...>“

7 Minėtos direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Taryba Komisijos siūlymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialių priemonių, leidžiančių taikyti nuostatas, leidžiančias nukrypti nuo šios direktyvos, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams. <...>“

Sprendimas 2004/290

8 Sprendimo 2004/290 2 konstatuojamoji dalis suformuluota taip:

„Statybos ir pastatų valymo versle nustatomas reikšmingas pajamų iš PVM praradimas, kuris atsiranda dėl to, kad sąskaitoje faktūroje PVM tinkamai nurodomas, bet nesumokamas mokesčių institucijoms, o gavėjas pasinaudoja teise į mokesčio atskaitą. Negalima nustatyti pareigų nevykdančių ūkio subjektų arba juos nustatčius jau būna per vėlu išieškoti PVM. Šių atvejų skaičius didėja, todėl reikia imtis teisinių priemonių. Numatytas gavėjo apmokestinimas taikomas tik verslui, kuris turi teisę į mokesčio atskaitą, o ne privatiems asmenims. Jis apribotas dviejų rūšių verslais, kuriuose PVM nuostoliai yra netoleruoti. <...>“

9 Pagal šio sprendimo 4 konstatuojamąją dalį:

„Nukrypstanti priemonė neturi įtakos galutinio vartojimo etape mokėtinai PVM sumai ir neturi poveikio Bendrijos nuosaviems ištekliams iš PVM <...>“

10 Minėto sprendimo 1 straipsnyje nurodyta:

„Nukrypstant nuo [Šeštosios] direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkto <...>, Vokietijos Federacinei Respublikai nuo 2004 m. balandžio 1 d. leidžiama šio sprendimo 2 straipsnyje nurodytą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų gavėjus laikyti turinčiais mokėti [PVM] asmenimis.“

11 Pagal Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punktą:

„Tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų gavėjas gali būti laikomas asmeniu, kuriam tenka pareiga sumokėti PVM, tokiais atvejais:

1) teikiant pastatų valymo paslaugas apmokestinamajam asmeniui, kai paslaugos gavėjas nuomoja ne daugiau kaip du butus, arba teikiant statybos paslaugas apmokestinamajam asmeniui.“

Vokietijos teisė

12 Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386*) redakcijos, taikytinos ginčui pagrindinėje byloje (toliau – *UStG*), 3 straipsnio 4 dalyje nustatyta:

„Jeigu verslininkas įsipareigojo apdirbti ar perdirbti turtą ir tam naudoja savo įsigytas medžiagas, teikimas turi būti laikomas prekių tiekimu (darbų tiekimas), jeigu šios medžiagos nėra tik priedai ar kiti papildomi objektai. Tai galioja ir tuomet, kai turtas įtvirtintas ant žemės. <...>“

- 13 *UStG* 13b straipsnio, pagrįsto Sprendimu 2004/290, 1 dalies 4 punkte ir 2 dalies antrame sakinyje numatyta:

„1. Pareiga mokėti [PVM] už šiuos apmokestinamuosius sandorius atsiranda išrašant sąskaitą faktūrą, bet ne vėliau kaip iki kito kalendorinio mėnesio po teikimo:

<...>

4) darbų tiekimą ir kitas paslaugas, susijusias su pastatų pastatymu, remontu, priežiūra, keitimu ar nugriovimu, išskyrus planavimo ir priežiūros paslaugas. <...>

2. <...> 1 dalies pirmojo sakinio 4 punkto pirmajame sakinyje nurodytais atvejais paslaugos gavėjui tenka pareiga sumokėti mokesťį, jeigu jis yra verslininkas, teikiantis paslaugas pagal *UStG* 1 dalies pirmojo sakinio 4 punkto pirmąjį sakinį. <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 14 BLV yra įmonė, kuri užsiima žemės sklypų įsigijimo, paruošimo ir užstatymo veikla. Ji yra „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnį.

- 15 2004 m. rugsėjo mėn. BLV pavedė *Rolf & Co. OHG* (toliau – *Rolf & Co.*) pastatyti šešių butų gyvenamąjį namą už fiksuotą kainą. Už šį darbą *Rolf & Co.* 2005 m. lapkričio 17 d. išrašė galutinę sąskaitą faktūrą be PVM, nurodžiusi, kad BLV tenka pareiga sumokėti mokesťį kaip asmeniui, kuriam yra skirti tiekimo ar teikimo sandoriai.

- 16 Iš pradžių BLV deklaravo mokesčių institucijoms, kad už šį 2005 m. mokestiniais metais įvykdytą sandorį jai tenka pareiga sumokėti PVM. Tačiau paskui ji tvirtino, kad sąlygos, susijusios su mokestinės skolos atsiradimu, jos atžvilgiu neįvykdytos, nes Vokietijos Federacinei Respublikai pagal Sąjungos teisę neleidžiama numatyti, kad už sandorį, kaip antai nagrinėjamą, PVM turi sumokėti ne paslaugos teikėjas, o gavėjas. Tačiau *Finanzamt* nepritarė šiam požiūriui, o manė, kad BLV tenka pareiga sumokėti PVM. BLV kreipėsi į administracinius teismus dėl šio klausimo.

- 17 *Finanzamt*, atsakovė pagrindinėje byloje, mano, kad ieškovei pagrindinėje byloje tenka pareiga sumokėti PVM pagal *UStG* 13b straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 4 punktą ir 2 dalies antrą sakinį. Nagrinėdamas šią bylą *Bundesfinanzhof* laikosi nuomonės, kad sprendimas byloje priklauso nuo Sprendimo 2004/290 aiškinimo.

- 18 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar statybos paslaugų sąvoka pagal Sprendimo 2004/290/EB <...> 2 straipsnio 1 punktą, be paslaugų teikimo, apima ir tiekimą?

2. Jeigu leidimas nustatyti asmenį, kuriam yra skirti šie tiekimo ar teikimo sandoriai, kaip mokesčio mokėtoją taikomas ir tiekimui:

ar sprendimo adresatė valstybė narė turi teisę tik iš dalies taikyti leidimą tam tikroms kategorijoms, kaip antai atskiroms statybos darbų rūšims, ir tam tikriems gavėjams skirtiems tiekimui ar teikimo sandoriams?

3. Jeigu valstybė narė turi teisę nustatyti kategorijas: ar valstybei narei nustatant kategorijas taikomi apribojimai?

4. Jeigu valstybė narė apskritai (antrasis klausimas) arba dėl apribojimų nesilaikymo (trečiasis klausimas) neturi teisės nustatyti kategorijų:
- a) kokios teisinės pasekmės kyla neteisėtai nustatčius kategorijas?
 - b) ar neteisėtai nustatčius kategorijas nacionalinės teisės nuostata turi būti apskritai netaikoma, ar taikoma tik atskiriems apmokestinamiesiems asmenims?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 19 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punktą reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje esanti sąvoka „statybos paslaugos“, be paslaugų teikimu laikomų sandorių, kaip jie apibrėžti Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje, taip pat apima prekių tiekimo sandorius, kaip jie suprantami pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį.
- 20 Iš tiesų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad jeigu Sprendimu 2004/290 Vokietijos Federacinei Respublikai leista gavėją pagal sandorį laikyti asmeniu, kuriam tenka pareiga sumokėti PVM („atvirkštinio apmokestinimo“ schema), už statybos darbus, tik kai jie yra paslaugos, o ne tiekimas, BLV tikrai tektų pareiga sumokėti PVM pagal *UStG* 13b straipsnį, o ne pagal Sprendimą 2004/290.
- 21 Šiuo klausimu visų pirma primintina, kad Sprendime 2004/290 nėra jokio sąvokos „statybos paslaugos“ apibrėžimo.
- 22 Be to, reikia konstatuoti, kad jokiame Šeštosios PVM direktyvos, kuria remiamasi Sprendimo 2004/290 1 straipsnyje, kalbinėje versijoje, išskyrus vokiečių kalba, nenurodyta sąvoka „statybos paslaugos“. Iš tiesų Šeštojoje PVM direktyvoje, visų pirma jos 5 straipsnio 5 dalyje, nurodyti tik „statybos darbai“.
- 23 Tačiau net darant prielaidą, kad Šeštojoje PVM direktyvoje esanti sąvoka „statybos darbai“ apima Sprendime 2004/290 vartojamą „statybos paslaugų“ sąvoką, pirmoji sąvoka taip pat neapibrėžta Šeštojoje PVM direktyvoje. Iš tiesų, žinoma, Antrojoje direktyvoje 67/228 pateiktas orientacinio pobūdžio „statybos darbų“ sąvokos jos 5 straipsnio 2 dalies e punkte, taikomame su šios direktyvos A priedo 5 punktu, apibrėžimas, be to, aiškiai numatyta, kad šie darbai „laikomi tiekimu“. Tačiau Šeštojoje PVM direktyvoje tokio apibrėžimo nėra.
- 24 Tuo remiantis darytina išvada, kad jeigu Sąjungos teisės aktų leidėjas, remdamasis Šeštosios PVM direktyvos 27 straipsnio 1 dalimi, Sprendimu 2004/290 Vokietijos Federacinei Respublikai leido nustatyti nukrypstančią priemonę PVM srityje, kiek tai susiję, be kita ko, su „statybos paslaugomis“, jis nesirėmė esama ir Sąjungos teisėje šioje srityje apibrėžta sąvoka.
- 25 Taigi pagal nusistovėjusią teismo praktiką, nesant jokio „statybos paslaugų“ sąvokos apibrėžimo, jos reikšmę ir taikymo sritį reikia nustatyti atsižvelgiant į bendras aplinkybes, kuriomis ji vartojama, ir įprastą reikšmę šnekamojoje kalboje (šiuo klausimu žr. 2006 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Massachusetts Institute of Technology*, C-431/04, Rink. p. I-4089, 17 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Be to, aiškinant Sąjungos teisės nuostatą, reikia atsižvelgti į nagrinėjamo teisės akto tikslus ir jo veiksmingumą (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2009 m. sausio 29 d. Sprendimo *Petrosian*, C-19/08, Rink. p. I-495, 34 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

- 26 Kalbant, pirma, apie įprastą sąvokos „statybos paslaugos“ reikšmę šnekamojoje kalboje, reikia konstatuoti, kad sandoriai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, t. y. būtent pastato statyba, neginčijamai patenka į šią sąvoką. Šiuo tikslu nesvarbus ne tik klausimas, ar šias statybas atliekanti įmonė yra statomo ploto, ar naudojamų medžiagų savininkė, bet ir klausimas, ar atitinkamas sandoris turi būti laikomas „paslaugų teikimu“, ar „prekių tiekimu“.
- 27 Kiek tai susiję, antra, su bendromis aplinkybėmis ir nagrinėjamomis teisės nuostatomis siekiamais tikslais, Sprendimo 2004/290 2 konstatuojamojoje dalyje pažymėta, kad Vokietijoje „statybos <...> versle nustatomas reikšmingas pajamų iš PVM praradimas, kuris atsiranda dėl to, kad sąskaitoje faktūroje PVM tinkamai nurodomas, bet nesumokamas mokesčių institucijoms, o gavėjas pasinaudoja teise į mokesčio atskaitą. <...> Šių atvejų skaičius didėja, todėl reikia imtis teisinių priemonių“. Taip pat pagal šio sprendimo 1 straipsnį „Vokietijos Federacinei Respublikai leidžiama <...> šio sprendimo 2 straipsnyje nurodytų tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų gavėjus laikyti asmenimis, kuriems tenka pareiga sumokėti [PVM]“.
- 28 Taigi Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punktą, kuriame numatyta, kad „teikiamų prekių ar teikiamų paslaugų gavėjas gali būti laikomas asmeniu, kuriam tenka pareiga sumokėti PVM,<...> teikiant statybos paslaugas apmokestinamajam asmeniui“, aiškinant siaurai, kad ši nuostata neapima prekių tiekimo, kaip apibrėžta Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje, būtų aiškiai prieštaraujama šio Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punkto tikslui.
- 29 Be to, neginčytina, kad atitinkamo sandorio laikymas „prekių tiekimu“ ar „paslaugų teikimu“ yra kompleksinis vertinimas, kuris iš esmės turi būti grindžiamas, kaip generalinis advokatas pabrėžia išvados 30 ir paskesniuose punktuose, kiekvieno konkretaus atvejo analize (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Bog ir kt.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, Rink. p. I-1457, 61 ir paskesnius punktus).
- 30 Šiomis aplinkybėmis niekur nenurodyta, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, priimdamas Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punktą, būtų siekęs apriboti šios nuostatos taikymą tik atvejais, kai atlikus šį kompleksinį vertinimą galiausiai nagrinėjamas sandoris turėtų būti laikomas „paslaugų teikimu“.
- 31 Be to, pagrindinėje byloje nagrinėjamo sandorio vertinimas yra nesvarbus siekiant įgyvendinti Sprendime 2004/290 nurodytą tikslą, nes „reikšmingo pajamų iš PVM praradimo“ rizika yra identiška tokiu atveju, jei šis sandoris turi būti laikomas „paslaugų teikimu“ ir jeigu jis turi būti laikomas „tiekimu“.
- 32 Visa tai, kas išdėstyta, patvirtina, kad reikia aiškinti taip, jog Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punkte esanti sąvoka „statybos paslaugos“ apima ne tik paslaugų teikimą, bet ir prekių tiekimą.
- 33 Šios išvados negali paneigti tai, kad šią nuostatą, kaip Šeštosios PVM direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkto pirmame sakinyje numatytą bendrosios taisyklės išimtį, reikia aiškinti siaurai. Iš tiesų, nors iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad PVM srityje nuo principo nukrypstančios nuostatos iš esmės turi būti aiškinamos taip, vis dėlto reikia užtikrinti, kad ši išimtis neprarastų savo veiksmingumo (minėto Sprendimo *Bog ir kt.* 84 punktas ir jame nurodyta teismo praktika; taip pat šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Skandinaviska Enskilda Banken*, C-540/09, Rink. p. I-1509, 20 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 34 Konstatuotina, kad Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punkto netaikant prekių tiekimui galėtų būti paneigtas šios nuostatos veiksmingumas. Iš tiesų dėl tokio aiškinimo, be kita ko, pastato statybai galėtų būti netaikoma Sprendimu 2004/290 leista taikyti nukrypstanti priemonė. Tačiau šis sandoris visiškai natūraliai priskirtinas prie „statybos darbų“ ir yra sandorių kategorija, kuri sudaro, kaip pastabose teisingai pažymi Vokietijos vyriausybė, didelę aptariamų sandorių dalį.

35 Taigi į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punktą aiškintinas taip, kad šioje nuostatoje esanti sąvoka „statybos paslaugos“, be paslaugų teikimu laikomų sandorių, kaip jie apibrėžti Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje, taip pat apima prekių tiekimo sandorius, kaip jie suprantami pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

36 Antruoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos būtina nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Sprendimą 2004/290 reikia aiškinti taip, kad Vokietijos Federacinė Respublika gali šiuo sprendimu suteiktą leidimą įgyvendinti iš dalies, t. y. tam tikroms kategorijoms, kaip antai skirtingoms statybos darbų rūšims, ir tam tikriems gavėjams teikiamoms paslaugoms (teikiamoms prekėms), ir ar šiai valstybei narei prireikus taikomi apribojimai nustatant tokias kategorijas.

37 Todėl šis teismas klausia, ar, darant prielaidą, kad Sprendimu 2004/290 Vokietijos Federacinei Respublikai leista gavėją laikyti asmeniu, kuriam tenka pareiga sumokėti PVM, kai sandoris yra tiekimas, susijęs su statybos darbais, ši valstybė narė pagal Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punktą privalo šį nurodymą taikyti visiems sandoriams, susijusiems su šiais tiekimais, todėl tiekimams visiems apmokestinamiesiems asmenims.

38 Iš tiesų, pirma, pagal *UStG* 13b straipsnį gavėjai laikomi mokesčių turinčiais mokėti asmenimis ne dėl visų aptariamų tiekimų, o tik kai tiekiami darbai pagal sutartį, kaip jie suprantami pagal *UStG* 3 straipsnio 4 dalį, ir, antra, tai yra tik apmokestinamieji asmenys, patys teikiantys „statybos“ paslaugas, kurie pagal Vokietijos teisės nuostatas yra asmenys, kuriems tenka pareiga sumokėti PVM, o ne visi asmenys, kuriems yra skirti šie tiekimo ar teikimo sandoriai.

39 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar, darant prielaidą, kad atitinkama valstybė narė turi teisę nustatyti kategorijas, jai taikomi apribojimai, be kita ko, susiję su šios valstybės narės teisinio saugumo principo laikymusi.

40 Šiuo klausimu reikia priminti Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalyje nurodytos nukrypstančios priemonės, leidžiamos, be kita ko, „kad <...> būtų užkirstas kelias tam tikriems piktnaudžiavimo ar mokesčių vengimo atvejams“, aiškinamos siaurai, be to, jos turi būti būtinos ir tinkamos jomis siekiamam specialiam tikslui įgyvendinti ir daryti kuo mažesnę įtaką Šeštosios direktyvos tikslams ir principams (žr. 2011 m. sausio 27 d. Sprendimo *Vandoorne*, C-489/09, Rink. p. I-225, 27 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

41 Be to, ir kaip Teisingumo Teismas jau pažymėjo kitomis aplinkybėmis, bendrosios taisyklės PVM srityje išimties taikymas tik konkrečioms ir specifiniams aspektams yra suderinamas su principu, pagal kurį išimties ir leidžiančios nukrypti nuostatos turi būti aiškinamos siaurai (šiuo klausimu žr. 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-384/01, Rink. p. I-4395, 28 punktą), jeigu laikomasi bendrai PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo (2008 m. balandžio 3 d. Sprendimo *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, Rink. p. I-1817, 43 punktą; taip pat šiuo klausimu žr. 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-94/09, Rink. p. I-4261, 30 punktą).

42 Ši teismo praktika, kuri taip pat susijusi su valstybėms narėms palikta teise išskirtiniais atvejais nukrypti nuo bendrosios taisyklės PVM srityje, t. y. principo, kad visoms teikiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms taikomas tas pats PVM tarifas, yra taikytina atveju, kaip antai nagrinėjamu pagrindinėje byloje. Todėl Vokietijos Federacinė Respublika teisėtai galėjo įgyvendinti leidimą iš dalies tam tikroms kategorijoms, kaip antai skirtingoms statybos darbų rūšims, ir tam tikriems gavėjams teikiamoms paslaugoms (teikiamoms prekėms), tačiau tik jeigu laikėsi mokesčių neutralumo principo ir, kiek atitinkama valstybė narė įgyvendino Sąjungos teisę, bendrųjų šios teisės principų.

- 43 Šiuo klausimu, pirma, primintina, kad, kaip pažymėta Sprendimo 2004/290 4 konstatuojamojoje dalyje, juo Vokietijos Federacinei Respublikai leidžiama nustatyti nukrypstančią priemonę, kuri neturi įtakos galutinio vartojimo etape mokėtinai PVM sumai ir neturi poveikio Sąjungos nuosaviems ištekliams iš PVM. Kalbant apie konkrečiai šiuo pagrindu priimtas nuostatas, pažymėtina, kad jos taikomos, tik jeigu aptariamas asmuo, kuriam yra skirti šie tiekimo ar teikimo sandoriai, pats yra apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal Šeštąją PVM direktyvą, statybų sektoriuje, kuris dėl to turi teisę atskaityti sumokėtą mokėtiną pirkimo PVM ar tam tikrais atvejais prašyti grąžinti šį mokestį. Todėl, be aplinkybės, kad šios nuostatos neturi jokios įtakos galutinio vartojimo etape mokėtinam PVM, jomis juo labiau nesukuriama finansinė našta tiesiogiai su jomis susijusiems asmenims. Taigi neatrodo, kad nagrinėjamos Vokietijos teisės nuostatomis būtų pažeistas bendrai PVM sistemai būdingas mokesčių neutralumo principas.
- 44 Antra, kiek tai susiję su Vokietijos Federacinės Respublikos bendrųjų Sąjungos teisės principų laikymusi nustatant sandorių kategorijas ir gavėjus, kuriems taikoma pagrindinėje byloje nagrinėjama nuostata, aptariamos teisės nuostatos iš pirmo žvilgsnio negali kelti abejonių dėl proporcingumo ir teisinio saugumo principų.
- 45 Kalbant apie proporcingumo principą, reikia konstatuoti, kad bylos medžiagoje nėra jokio įrodymo, galinčio kelti abejonių dėl Vokietijos Federacinės Respublikos remiantis Sprendimu 2004/290 priimtų nukrypstančių priemonių. Kaip priminta šio sprendimo 43 punkte, šiomis priemonėmis tik, pirma, nustatyta atvirkštinio apmokestinimo schema tam tikriems sandoriams ir iš esmės nesukeliama jokia finansinė našta asmenims, kuriems taikomos šios nuostatos, nors jomis leidžiama, antra, išvengti reikšmingo pajamų iš PVM praradimo. Nesant kitų ypatingų aplinkybių, kurių, be to, iš bylos medžiagos nematyti, tokia nuostata negali būti laikoma neproporcinga. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prirėikus turi patikrinti, ar yra kitų tokių ypatingų aplinkybių.
- 46 Dėl teisinio saugumo principo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad dėl nagrinėjamų teisės nuostatų apmokestinamieji asmenys gali patirti sunkumų nustatydami asmenį, kuriam tenka pareiga sumokėti mokestį, kai jie nežino gavėjo padėties. Iš tiesų teikiant statybos paslaugas tam, kad gavėjas pagal sandorį būtų laikomas asmeniu, kuriam tenka pareiga sumokėti mokestį, reikia, be kita ko, kad bent 10 % jo „pasaulinės apyvartos“ praėjusiais mokesčiais metais būtų iš tokių darbų. Taigi, kaip yra pagrindinėje byloje, apmokestinamasis asmuo pirmiausia gali daryti prielaidą, kad viršijo šią ribą, prieš konstatuodamas, kad taip nėra.
- 47 Šiuo klausimu visų pirma reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką Sąjungos teisės aktai turi būti aiškūs, o jų taikymas iš anksto numanomas teisės subjektų. Šis teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės nuostatos gali turėti finansinių pasekmių, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems šiomis teisės nuostatomis nustatytų pareigų apimtį (2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Isle of Wight Council ir kt.*, C-288/07, Rink. p. I-7203, 47 punktą ir jame nurodyta teismo praktika). Teisinio saugumo principas taip pat privalomas visoms nacionalinėms institucijoms, įgaliotoms taikyti Sąjungos teisę (žr. 2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *ASM Brescia*, C-347/06, Rink. p. I-5641, 65 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 48 Iš tiesų, jeigu nagrinėjamos teisės nuostatos apskritai negali turėti finansinių pasekmių apmokestinamiesiems asmenims, kaip tai suprantama pagal minėtą Sprendimą *Isle of Wight Council ir kt.*, vis dėlto, kaip gali būti atveju, kaip antai nagrinėjamu pagrindinėje byloje, tokia finansinė našta gali kilti dėl kompetentingų nacionalinių institucijų atliekamo taikymo, jei šis taikymas bent jau laikinai neleidžia atitinkamiems apmokestinamiesiems asmenims tiksliai žinoti savo pareigų PVM srityje.
- 49 Todėl atsižvelgdamas į visas reikšmingas teises ir faktines aplinkybes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip yra nagrinėjamu atveju, ir prirėikus imtis priemonių, reikalingų neigiamoms nagrinėjamų nuostatų taikymo, kuriuo pažeidžiamas teisinio saugumo principas, pasekmėms ištaisyti.

50 Taigi į antrąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti: Sprendimas 2004/290 aiškintinas taip, kad Vokietijos Federacinė Respublika šiuo sprendimu suteiktą leidimą gali įgyvendinti iš dalies tam tikroms kategorijoms, kaip antai skirtingoms statybos darbų rūšims, ir tam tikriems gavėjams skirtiems tiekimo ar teikimo sandoriams. Nustatydamas šias kategorijas ši valstybė narė turi laikytis mokesčių neutralumo principo ir bendrųjų Sąjungos teisės principų, visų pirma proporcingumo ir teisinio saugumo principų. Atsižvelgdamas į visas svarbias teises ir faktines aplinkybes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip yra pagrindinėje byloje, ir prireikus imtis priemonių, reikalingų nagrinėjamų nuostatų taikymo, kuriuo pažeidžiami proporcingumo ar teisinio saugumo principai, neigiamoms pasekmėms ištaisyti.

Dėl ketvirtojo klausimo

51 Atsižvelgiant į atsakymą į antrąjį ir trečiąjį klausimus, į ketvirtąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. **2004 m. kovo 30 d. Tarybos sprendimo 2004/29/EB dėl leidimo Vokietijai taikyti nuo Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 21 straipsnio nukrypstančią nuostatą 2 straipsnio 1 punktą reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje esanti sąvoka „statybos paslaugos“, be paslaugų teikimu laikomų sandorių, kaip jie apibrėžti 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2004 m. sausio 20 d. Tarybos direktyva 2004/7/EB, 6 straipsnio 1 dalyje, taip pat apima prekių tiekimo sandorius, kaip jie suprantami pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį.**
2. **Sprendimą 2004/290 reikia aiškinti taip, kad Vokietijos Federacinė Respublika šiuo sprendimu suteiktą leidimą gali įgyvendinti iš dalies tam tikroms kategorijoms, kaip antai skirtingoms statybos darbų rūšims, ir tam tikriems gavėjams skirtiems tiekimo ar teikimo sandoriams. Nustatydamas šias kategorijas ši valstybė narė turi laikytis mokesčių neutralumo principo ir bendrųjų Sąjungos teisės principų, visų pirma proporcingumo ir teisinio saugumo principų. Atsižvelgdamas į visas svarbias teises ir faktines aplinkybes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip yra pagrindinėje byloje, ir prireikus imtis priemonių, reikalingų nagrinėjamų nuostatų taikymo, kuriuo pažeidžiami proporcingumo ar teisinio saugumo principai, neigiamoms pasekmėms ištaisyti.**

Parašai.