

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

13. december 2012 (*)

»Skattelovgivning – sjette momsdirektiv – beslutning 2004/290/EF – en medlemsstats anvendelse af en undtagelsesforanstaltning – bemyndigelse – artikel 2, nr. 1) – begrebet »bygningsarbejder« – fortolkning – spørgsmål, om levering af varer er omfattet – mulighed for en delvis anvendelse af denne undtagelse – restriktioner«

I sag C-395/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 30. juni 2011, indgået til Domstolen den 27. juli 2011, i sagen:

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

mod

Finanzamt Lüdenscheid,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne M. Ilešić, E. Levits, M. Safjan og M. Berger (refererende dommer),

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: A. Calot Escobar,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- den finske regering ved H. Leppo, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved F. Erlbacher og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 12. september 2012, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, nr. 1), i Rådets beslutning 2004/290/EF af 30. marts 2004 om bemyndigelse af Tyskland til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 21 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EUT L 94, s. 59).

2 Denne anmodning er indgivet under en sag mellem BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

(herefter »BLV«) og Finanzamt Lüdenscheid (herefter »Finanzamt«) vedrørende merværdiafgift (herefter »moms«), der er blevet opkrævet BLV i forbindelse med opførelsen af en bygning for denne virksomhed af en anden virksomhed.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967 s. 14), som ikke finder tidsmæssig anvendelse i den foreliggende sag, fastsatte følgende i artikel 5, stk. 1 og 2, litra e):

»1. Som »levering af en ting« anses overdragelse af retten til som ejer at råde over en fysisk genstand.

2. Som levering efter stk. 1 anses endvidere:

[...]

e) afleveringen af byggearbejder, herunder sådanne ydelser, som vedrører indbygningen af rørlege genstande i fast ejendom

[...]«

Sjette momsdirektiv

4 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2004/7/EF af 20. januar 2004 (EUT L 27, s. 44, herefter »sjette momsdirektiv«), bestemmer i artikel 5, stk. 1 og 5, følgende:

»1. Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

[...]

5. Medlemsstaterne kan anse aflevering af visse byggearbejder som levering i henhold til stk. 1.«

5 Sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 1, fastsætter følgende:

»Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.«

6 Direktivets artikel 21, stk. 1, litra a), første punktum, har følgende ordlyd:

»1. Merværdiafgiften påhviler inden for Fællesskabet:

a) den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelser [...]«

7 Direktivets artikel 27, stk. 1, bestemmer følgende:

»Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle

afgiftsopkrævningen eller for at forhindre visse former for svig eller unddragelse. [...]«

Beslutning 2004/290

8 Anden betragtning til beslutning 2004/290 er affattet således:

»Der er tale om betydelig momsunddragelse i byggesektoren og i forbindelse med rengøring af ejendomme, hvor momsen åbenlyst faktureres, men ikke betales til skattemyndighederne, og hvor modtageren benytter sig af sin fradragsret. De virksomheder, der ikke overholder reglerne, kan ikke identificeres eller identificeres for sent til, at momsen kan inddrives. Antallet af sådanne tilfælde har nået et niveau, hvor et lovindgreb er påkrævet. Den afgiftspligtighed, der er tale om i det foreliggende tilfælde, vedrører kun fratrækningsberettigede virksomheder og altså ikke privatpersoner. Den er begrænset til to specifikke brancher, hvor momsunddragelsen har nået uacceptable højder [...]«

9 Fjerde betragtning til denne beslutning har følgende ordlyd:

»Fravigelsen påvirker ikke størrelsen af den skyldige moms ved det endelige forbrug og har ingen indvirkning på Fællesskabernes egne momsindtægter [...]«

10 Artikel 1 i den nævnte beslutning bestemmer følgende:

»Ved undtagelse fra artikel 21, stk. 1, litra a), i [sjette] direktiv [...] bemyndiges Forbundsrepublikken Tyskland fra og med den 1. april 2004 til at udpege modtageren af varer og ydelser, som omtalt i artikel 2 i denne beslutning, som den betalingspligtige person.«

11 Artikel 2, nr. 1), i beslutning 2004/290 har følgende ordlyd:

»I nedenstående tilfælde kan modtageren af en levering af varer og ydelser udpeges som den betalingspligtige person:

1) når rengøringsydelser i forbindelse med ejendomme leveres til en afgiftspligtig person, undtagen når modtageren af ydelsen ikke udlejer mere end to boliger, eller når bygningsarbejder leveres til en afgiftspligtig person.«

Tysk ret

12 § 3, stk. 4, i Umsatzsteuergesetz 2005 (den tyske momslov, BGBl. 2005 I, s. 386), i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »UStG«), bestemmer følgende:

»Såfremt en erhvervsdrivende har påtaget sig at bearbejde eller forarbejde en genstand og i den forbindelse anvender materialer, som den erhvervsdrivende selv har fremskaffet, skal ydelsen betragtes som levering (entrepriseydelse), medmindre materialerne blot er ingredienser eller andre biting. Dette gælder også, såfremt genstandene gøres grundfaste. [...]«

13 UStG's § 13b, stk. 1, nr. 4), og stk. 2, andet punktum, er baseret på beslutning 2004/290 og fastsætter følgende:

»1. For følgende afgiftspligtige transaktioner indtræder [momspligten] ved udstedelsen af fakturaen, dog senest ved udløbet af den kalendermåned, der følger efter leveringen af ydelsen:

[...]

4) entrepriseydelser og andre ydelser i forbindelse med fremstilling, reparation, vedligeholdelse, ændring eller fjernelse af bygninger, undtagen projekterings- og tilsynsydelser

[...]

2. [...] I de i stk. 1, første punktum, nr. 4), første punktum, omhandlede tilfælde er modtageren af tjenesteydelserne afgiftspligtig, såfremt denne er en erhvervsdrivende, der leverer ydelser som omhandlet i UStG's stk. 1, første punktum, nr. 4), første punktum. [...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 BLV er en virksomhed, der beskæftiger sig med erhvervelse, byggemodning og bebyggelse af grunde. Virksomheden er en »afgiftspligtig person« som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 4.

15 I september 2004 indgik BLV kontrakt med Rolf & Co. OHG (herefter »Rolf & Co.«) om opførelse af en beboelsesejendom med seks boliger til en fast pris. Rolf & Co. udstedte den 17. november 2005 en slutafregning for sin ydelse uden angivelse af moms, i hvilken der henvistes til, at BLV som modtager af ydelsen var afgiftspligtig.

16 BLV erklærede i første omgang over for skattemyndighederne, at virksomheden var momspligtig i forhold til denne transaktion, der var blevet udført i løbet af regnskabsåret 2005. Herefter gjorde virksomheden imidlertid gældende, at betingelserne for, at denne skulle betale moms, ikke var opfyldt, idet Forbundsrepublikken Tyskland ikke var bemyndiget ifølge EU-retten til at fastsætte momspligt for modtageren og ikke leverandøren af en ydelse som den omhandlede. Finanzamt delte dog ikke dette synspunkt, men fandt, at BLV var momspligtig. BLV indbragte dette spørgsmål for skattedomstolene.

17 Finanzamt, der er sagsøgt i hovedsagen, har anført, at sagsøger i hovedsagen er momspligtig i medfør af UStG's § 13b, stk. 1, første punktum, nr. 4), og stk. 2, andet punktum. Inden for rammerne af denne sag er Bundesfinanzhof af den opfattelse, at løsningen af tvisten afhænger af fortolkningen af beslutning 2004/290.

18 Bundesfinanzhof har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen de følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Omfatter begrebet bygningsarbejder som omhandlet i artikel 2, nr. 1), i beslutning 2004/290 [...] foruden tjenesteydelser også leveringer?

2) Såfremt bemyndigelsen til at udpege modtageren af ydelser som den betalingspligtige person også omfatter leveringer, spørges:

Har den bemyndigede medlemsstat ret til kun delvist at gøre brug af bemyndigelsen for visse undergrupper, såsom enkelte typer af bygningsarbejder, og for ydelser til visse modtagere?

3) Såfremt medlemsstaten har ret til at foretage en opdeling i undergrupper, spørges: Er medlemsstaten underlagt begrænsninger ved opdelingen i undergrupper?

4) Såfremt medlemsstaten generelt (jf. det andet spørgsmål ovenfor) eller på grund af manglende overholdelse af begrænsninger (jf. det tredje spørgsmål ovenfor) ikke er berettiget til at foretage en opdeling i undergrupper, spørges:

a) Hvilke retsvirkninger har en ulovlig opdeling i undergrupper?

b) Medfører en ulovlig opdeling i undergrupper, at den nationale retsforord kun må anvendes til fordel for enkelte afgiftspligtige personer, eller at den generelt ikke må anvendes?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

19 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 2, nr. 1), i beslutning 2004/290 skal fortolkes således, at begrebet »bygningsarbejder«, der optræder i denne bestemmelse, ud over de transaktioner, der anses for tjenesteydelser som defineret i sjette direktivs artikel 6, stk. 1, også omfatter de transaktioner, der udgør levering af goder som omhandlet i dette direktivs artikel 5, stk. 1.

20 Den forelæggende ret har således lagt til grund, at såfremt beslutning 2004/290 alene gav Forbundsrepublikken Tyskland bemyndigelse til at udpege modtageren af ydelsen som momspligtig (ordningen med såkaldt »omvendt momspligt«) for bygningsarbejder, når disse antager form af tjenesteydelser, men ikke hvor det drejer sig om leveringer, ville BLV ganske vist være momspligtig i henhold til UStG's § 13b, men ikke i henhold til beslutning 2004/290.

21 I denne forbindelse bemærkes indledningsvis, at beslutning 2004/290 ikke indeholder nogen definition af begrebet »bygningsarbejder«.

22 Det skal desuden fastslås, at ingen sprogversion, bortset fra den tyske, af sjette momsdirektiv, hvortil der henvises i artikel 1 i beslutning 2004/290, nævner begrebet »bygningsarbejder«. Sjette momsdirektiv omtaler, bl.a. i artikel 5, stk. 5, således alene »byggearbejder«.

23 Selv om det antages, at begrebet »byggearbejder«, der optræder i sjette momsdirektiv, svarer til begrebet »bygningsarbejder«, der bruges i beslutning 2004/290, er førstnævnte begreb dog heller ikke defineret i sjette momsdirektiv. Andet direktiv 67/228 indeholdt således ganske vist en vejledende definition af »byggearbejder« i artikel 5, stk. 2, litra e), læst i sammenhæng med nævnte direktivs bilag A, punkt 5, og fastsatte desuden udtrykkeligt, at disse arbejder ansås »som levering«. Hvad angår sjette momsdirektiv findes der imidlertid ikke en sådan definition.

24 Det følger heraf, at da EU-lovgiver med hjemmel i sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1, ved beslutning 2004/290 bemyndigede Forbundsrepublikken Tyskland til at fastsætte en undtagelsesforanstaltning angående moms, navnlig med hensyn til »bygningsarbejder«, henviste EU-lovgiver ikke til et allerede eksisterende og veldefineret begreb inden for dette område af EU-retten.

25 I fraværet af enhver definition af begrebet »bygningsarbejder« følger det imidlertid af fast retspraksis, at fastlæggelsen af betydningen og rækkevidden af dette udtryk skal ske under hensyn til den generelle sammenhæng, hvori det anvendes, og ud fra dets normale betydning i sædvanlig sprogbrug (jf. i denne retning dom af 4.5.2006, sag C-431/04, Massachusetts Institute of Technology, Sml. I, s. 4089, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis). Ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse skal der desuden tages hensyn til de formål, der forfølges med den pågældende ordning, og den effektive virkning heraf (jf. i denne retning bl.a. dom af 29.1.2009, sag C-19/08, Petrosian, Sml. I, s. 495, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

26 Hvad for det første angår den normale betydning af begrebet »bygningsarbejder« i sædvanlig sprogbrug skal det fastslås, at transaktioner som de i hovedsagen omhandlede, det vil bl.a. sige opførelsen af en bygning, ubestrideligt hører ind under dette begreb. I den forbindelse er det uden betydning, ikke alene hvorvidt den virksomhed, der udfører denne opførelse, er ejer af det bebyggede areal eller de anvendte byggematerialer, men ligeledes hvorvidt den pågældende transaktion må betegnes som »tjenesteydelse« eller »levering af goder«.

27 Hvad for det andet angår den generelle sammenhæng og de formål, der forfølges med den pågældende ordning, påpeges det i anden betragtning til beslutning 2004/290, at »[d]er [i Tyskland] er tale om betydelig momsunddragelse i byggesektoren [...], hvor momsen åbenlyst faktureres, men ikke betales til skattemyndighederne, og hvor modtageren benytter sig af sin fradragsret. [...] Antallet af sådanne tilfælde har nået et niveau, hvor et lovindgreb er påkrævet«. Ifølge artikel 1 i denne beslutning »bemyndiges Forbundsrepublikken Tyskland [...] til at udpege modtageren af varer og ydelser, som omtalt i artikel 2 i denne beslutning, som den betalingspligtige person«.

28 En restriktiv fortolkning af artikel 2, nr. 1), i beslutning 2004/290, som fastsætter, at »[...] modtageren af en levering af varer og ydelser [kan] udpeges som den betalingspligtige person: [...] når bygningsarbejder leveres til en afgiftspligtig person«, således at denne bestemmelse ikke skulle omfatte levering af goder som defineret i sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 1, ville imidlertid være i klar modstrid med formålet med den nævnte artikel 2, nr. 1), i beslutning 2004/290.

29 Det er desuden ubestridt, at kvalificeringen af en given transaktion som »levering af goder« eller »tjenesteydelse« forudsætter en kompleks vurdering, der, som generaladvokaten har fremhævet i punkt 30 ff. i forslaget til afgørelse, i princippet skal baseres på en analyse i hvert enkelt tilfælde (jf. ligeledes i denne retning dom af 10.3.2011, forenede sager C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, Bog m.fl., Sml. I, s. 1457, præmis 61 ff.).

30 I denne sammenhæng er der intet, der tyder på, at EU-lovgiver med vedtagelsen af artikel 2, nr. 1), i beslutning 2004/90 har villet begrænse anvendelsen af denne bestemmelse til alene at omfatte de tilfælde, hvor denne komplekse vurdering resulterer i det endelige resultat, at den pågældende transaktion må betegnes som »tjenesteydelse«.

31 Desuden er kvalificeringen af den i hovedsagen omhandlede transaktion uden betydning i forhold til virkeliggørelsen af det formål, der forfølges med beslutning 2004/290, eftersom risikoen for en »betydelig momsunddragelse« er den samme i det tilfælde, hvor denne transaktion må betegnes som en »tjenesteydelse«, som i det tilfælde, hvor den må anses som en »levering«.

32 Ovenstående bemærkninger taler til fordel for en fortolkning, hvorefter begrebet »bygningsarbejder«, der optræder i artikel 2, nr. 1), i beslutning 2004/290, ikke alene omfatter tjenesteydelser, men ligeledes levering af goder.

33 Denne konklusion kan ikke drages i tvivl af den omstændighed, at denne bestemmelse, som en undtagelse fra hovedreglen i sjette momsdirektivs artikel 21, stk. 1, litra a), første punktum, skal fortolkes strengt. Selv om det fremgår af fast retspraksis, at momsbestemmelser, der har karakter af en undtagelse fra et princip, skal fortolkes strengt, skal det således ikke desto mindre sikres, at denne undtagelse ikke fratages sin effektive virkning (dommen i sagen Bog m.fl., præmis 84 og den deri nævnte retspraksis, og, i denne retning, dom af 10.3.2011, sag C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken, Sml. I, s. 1509, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

34 Det må imidlertid fastslås, at en udelukkelse af levering af goder fra anvendelsesområdet for artikel 2, nr. 1), i beslutning 2004/290 kunne bringe den effektive virkning af denne bestemmelse i

fare. Denne fortolkning ville således indebære, at bl.a. opførelsen af en bygning kunne udelukkes fra anvendelsen af den ved beslutning 2004/290 indførte undtagelsesforanstaltning. Denne transaktion hører imidlertid helt naturligt ind under »bygningsarbejder« og repræsenterer en kategori af transaktioner, der, som den tyske regering med rette har fremhævet i sine indlæg, udgør en betragtelig del af de pågældende transaktioner.

35 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 2, nr. 1), i beslutning 2004/290 skal fortolkes således, at begrebet »bygningsarbejder«, der optræder i denne bestemmelse, ud over de transaktioner, der anses for tjenesteydelser som defineret i sjette direktivs artikel 6, stk. 1, også omfatter de transaktioner, der udgør levering af goder som omhandlet i dette direktivs artikel 5, stk. 1.

Det andet og det tredje spørgsmål

36 Med det andet og det tredje spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om beslutning 2004/290 skal fortolkes således, at Forbundsrepublikken Tyskland kan gøre delvis brug af den bemyndigelse, der er tildelt ved denne beslutning, for visse undergrupper, såsom enkelte typer af bygningsarbejder, og for ydelser til visse modtagere, og om denne medlemsstat i givet fald er underlagt begrænsninger ved indførelsen af sådanne undergrupper.

37 Den forelæggende ret spørger derfor, om Forbundsrepublikken Tyskland, forudsat at beslutning 2004/290 giver denne medlemsstat ret til at udpege modtageren som momspligtig, når transaktionen omhandlede leveringer angående bygningsarbejder, var forpligtet i medfør af artikel 2, nr. 1), i beslutning 2004/290 til at foretage denne udpegning for samtlige transaktioner vedrørende sådanne leveringer og følgelig leveringer til samtlige afgiftspligtige personer.

38 Dels udpeger UStG's § 13b nemlig ikke modtageren som afgiftspligtig for alle de omhandlede leveringer, men alene for leveringer af entrepriseydelser som omhandlet i UStG's § 3, stk. 4, dels er det alene de afgiftspligtige personer, der selv leverer arbejde med »bygning«, som er momspligtige i medfør af den tyske lovgivning, og ikke samtlige modtagere af disse ydelser.

39 Den forelæggende ret har desuden spurgt Domstolen, om den berørte medlemsstat, forudsat at denne er berettiget til at foretage en opdeling i undergrupper, er underlagt begrænsninger, navnlig hvad angår denne stats overholdelse af retssikkerhedsprincippet.

40 Der skal i den forbindelse henvises til Domstolens praksis, hvorefter de undtagelsesforanstaltninger, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, og er tilladt »for at [...] undgå visse former for svig eller unddragelse«, skal fortolkes strengt og desuden skal være nødvendige og egnede for gennemførelsen af det særlige formål, der forfølges hermed, samt påvirke sjette direktivs mål og principper mindst muligt (jf. dom af 27.1.2011, sag C-489/09, Vandoorne, Sml. I, s. 225, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

41 Som Domstolen allerede har haft anledning til at præcisere i en anden sammenhæng, er det desuden i overensstemmelse med princippet om, at fritagelser eller undtagelser skal fortolkes restriktivt, at begrænse anvendelsen af en undtagelse til en hovedregel på momsområdet til konkrete og specifikke aspekter (jf. i denne retning dom af 8.5.2003, sag C-384/01, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4395, præmis 28), forudsat at princippet om afgiftsneutralitet i det fælles momssystem overholdes (dom af 3.4.2008, sag C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, Sml. I, s. 1817, præmis 43, og, i denne retning, af 6.5.2010, sag C-94/09, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4261, præmis 30).

42 Denne retspraksis, som også omhandler medlemsstaternes mulighed for undtagelsesvis at afvige fra en hovedregel på momsområdet, nemlig fra princippet om anvendelse af en ensartet momssats for alle leveringer af goder og tjenesteydelser, kan overføres på et tilfælde som det i hovedsagen foreliggende. Følgelig har Forbundsrepublikken Tyskland lovligt kunnet nøjes med kun at gøre delvis brug af bemyndigelsen for visse undergrupper, såsom enkelte typer af bygningsarbejder, og for ydelser til visse modtagere, dog forudsat, at dette er sket under overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet og, for så vidt som den berørte medlemsstat herved har gennemført EU-retten, de almindelige principper, der gælder heri.

43 Det skal i denne henseende for det første bemærkes, at beslutning 2004/290, således som det fremhæves i dennes fjerde betragtning, bemyndiger Forbundsrepublikken Tyskland til at fastsætte en undtagelsesforanstaltning, som ikke påvirker størrelsen af den skyldige moms ved det endelige forbrug og ikke har nogen indvirkning på EU's egne momsindtægter. Med hensyn til de på dette grundlag konkret vedtagne foranstaltninger er deres anvendelse begrænset til de tilfælde, hvor modtageren af de pågældende ydelser selv er en afgiftspligtig person, som omhandlet i sjette momsdirektiv, i byggesektoren, og derfor er berettiget til at fradrage den erlagte indgående moms i den moms, som skal betales, eller i givet fald at anmode om tilbagebetaling af denne moms. Det følger heraf, at ud over at disse foranstaltninger ikke har nogen indvirkning på den forfaldne moms ved det endelige forbrug, bevirker de heller ikke, at der skabes nogen økonomisk byrde for de personer, der er direkte berørt af dem. Det fremgår således ikke, at den omhandlede tyske lovgivning skulle have givet anledning til en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, der ligger til grund for den fælles momsordning.

44 Hvad for det andet angår Forbundsrepublikken Tysklands overholdelse af de almindelige EU-retlige principper ved indførelsen af undergrupper af transaktioner og modtagere, på hvem den i hovedsagen omhandlede foranstaltning finder anvendelse, ville den pågældende lovgivning ved første øjekast alene kunne give anledning til tvivl med hensyn til proportionalitets- og retssikkerhedsprincippet.

45 Hvad angår proportionalitetsprincippet må det fastslås, at sagsakterne ikke indeholder nogen oplysninger, der kan rejse tvivl om forholdsmæssigheden af de undtagelsesforanstaltninger, som Forbundsrepublikken Tyskland har vedtaget på grundlag af beslutning 2004/290. Som nævnt i denne doms præmis 43, begrænser disse foranstaltninger sig på den ene side til at fastsætte ordningen med omvendte momspligt for visse transaktioner, og giver i princippet ikke anledning til nogen økonomisk byrde for de personer, som disse foranstaltninger tager sigte mod, mens de på den anden side gør det muligt at undgå betydelig momsunddragelse. I fraværet af andre særlige omstændigheder, som i øvrigt ikke fremgår af sagsakterne, kan en sådan foranstaltning ikke anses for at være uforholdsmæssig. Det påhviler dog den forelæggende ret at efterprøve, om der i givet fald foreligger sådanne andre særlige omstændigheder.

46 Med hensyn til retssikkerhedsprincippet har den forelæggende ret bemærket, at den omhandlede nationale lovgivning kan have til følge, at de afgiftspligtige personer kan opleve vanskeligheder med at fastslå, hvem der er den afgiftspligtige, når de ikke kender modtagerens situation. I forbindelse med bygningsarbejder kræves det således bl.a. for, at modtageren af ydelsen kan anses for afgiftspligtig, at mindst 10% af dennes »globale omsætning« i det foregående regnskabsår hidrører fra bygningsarbejder. Da dette forekom at være tilfældet i den foreliggende sag, gik den afgiftspligtige person i første omgang ud fra at have overskredet denne tærskel, inden den pågældende konstaterede, at dette ikke var tilfældet.

47 I denne forbindelse bemærkes først, at EU-lovgivningen ifølge fast retspraksis skal være klar, og dens anvendelse forudselig for de retsundergivne. Dette krav om retssikkerhed gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser, der vil kunne medføre økonomiske byrder,

således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem (dom af 16.9.2008, sag C-288/07, Isle of Wight Council m.fl., Sml. I, s. 7203, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis). Retssikkerhedsprincippet gør sig ligeledes gældende for enhver national myndighed, der anvender EU-retten (jf. dom af 17.7.2008, sag C-347/06, ASM Brescia, Sml. I, s. 5641, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).

48 Selv om den pågældende lovgivning generelt ikke vil kunne medføre økonomiske byrder for de afgiftspligtige personer som omhandlet i dommen i sagen Isle of Wight Council m.fl., vil en sådan økonomisk byrde i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede dog ikke desto mindre kunne følge af de kompetente nationale myndigheders anvendelse af denne lovgivning, såfremt denne anvendelse, i det mindste i en overgangsperiode, ikke gør det muligt for de berørte afgiftspligtige personer at få et nøjagtigt kendskab til omfanget af deres forpligtelser på momsområdet.

49 Det påhviler herefter den forelæggende ret, under hensyntagen til alle relevante retlige og faktiske omstændigheder, at efterprøve, om dette er tilfældet i den foreliggende sag, og i givet fald at træffe de fornødne forholdsregler for at afhjælpe de skadelige konsekvenser af en anvendelse af de omhandlede bestemmelser, i det omfang denne anvendelse krænker retssikkerhedsprincippet.

50 Følgelig skal det andet og det tredje spørgsmål besvares med, at beslutning 2004/290 skal fortolkes således, at Forbundsrepublikken Tyskland kan nøjes med at gøre delvis brug af den bemyndigelse, der er tildelt ved denne beslutning, for visse undergrupper, såsom enkelte typer af bygningsarbejder, og for ydelser til visse modtagere. Ved indførelsen af disse undergrupper er denne medlemsstat forpligtet til at overholde princippet om afgiftsneutralitet såvel som de almindelige EU-retlige principper, herunder navnlig proportionalitets- og retssikkerhedsprincippet. Det påhviler den forelæggende ret, under hensyntagen til alle relevante retlige og faktiske omstændigheder, at efterprøve, om dette er tilfældet i hovedsagen, og i givet fald at træffe de fornødne forholdsregler for at afhjælpe de skadelige konsekvenser af en anvendelse af de omhandlede bestemmelser, som er i modstrid med proportionalitets- eller retssikkerhedsprincippet.

Det fjerde spørgsmål

51 Under hensyn til besvarelsen af det andet og det tredje spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det fjerde spørgsmål.

Sagens omkostninger

52 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) **Artikel 2, nr. 1), i Rådets beslutning 2004/290/EF af 30. marts 2004 om bemyndigelse af Tyskland til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 21 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, skal fortolkes således, at begrebet »bygningsarbejder«, der optræder i denne bestemmelse, ud over de transaktioner, der anses for tjenesteydelser som defineret i artikel 6, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2004/7/EF af 20. januar 2004, også omfatter de transaktioner, der udgør levering af goder som omhandlet i dette direktivs**

artikel 5, stk. 1.

2) Beslutning 2004/290 skal fortolkes således, at Forbundsrepublikken Tyskland kan nøjes med at gøre delvis brug af den bemyndigelse, der er tildelt ved denne beslutning, for visse undergrupper, såsom enkelte typer af bygningsarbejder, og for ydelser til visse modtagere. Ved indførelsen af disse undergrupper er denne medlemsstat forpligtet til at overholde princippet om afgiftsneutralitet såvel som de almindelige EU-retlige principper, herunder navnlig proportionalitets- og retssikkerhedsprincippet. Det påhviler den forelæggende ret, under hensyntagen til alle relevante retlige og faktiske omstændigheder, at efterprøve, om dette er tilfældet i hovedsagen, og i givet fald at træffe de fornødne forholdsregler for at afhjælpe de skadelige konsekvenser af en anvendelse af de omhandlede bestemmelser, som er i modstrid med proportionalitets- eller retssikkerhedsprincippet.

Underskrifter

* Processprog: tysk.