

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

13 päivänä joulukuuta 2012 (*)

Verotus – Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Päätös 2004/290/EY – Jäsenvaltion soveltama poikkeava toimenpide – Lupa – 2 artiklan 1 alakohta – Rakennussuoritusten käsite – Tulkinta – Tavaroiden luovutuksen kuuluminen rakennussuoritusten käsitteen soveltamisalaan – Mahdollisuus soveltaa kyseistä poikkeusta osittain – Rajoitukset

Asiassa C-395/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 30.6.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 27.7.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

vastaan

Finanzamt Lüdenscheid,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit M. Ilešić, E. Levits, M. Safjan ja M. Berger (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Saksan hallitus, asiamiehinnään T. Henze ja K. Petersen,
- Suomen hallitus, asiamiehenään H. Leppo,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään F. Erlbacher ja C. Soulay,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.9.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee luvan antamisesta Saksalle soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 21 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä 30.3.2004 tehdyn neuvoston päätöksen 2004/290/EY (EUVL L 94, s. 59) 2 artiklan 1 alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (jäljempänä BLV) ja Finanzamt Lüdenscheid (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee arvonlisäveroa, jonka BLV on maksanut toisen yrityksen sille suorittamasta rakennuksen

rakentamisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303), jota ei ajallisesti sovelleta nyt käsiteltävään asiaan, 5 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdan e alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. ’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettuna luovutuksena on pidettävä myös

— —

e) rakennuskohteen luovutusta irtaimen esineen liittäminen kiinteään esineeseen mukaan luettuna.

— —”

Kuudes arvonlisäverodirektiivi

4 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.1.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/7/EY (EUVL L 27, s. 44; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi), 5 artiklan 1 ja 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

— —

5. Jäsenvaltiot voivat pitää tiettyjen rakennuskohteiden luovutusta 1 kohdassa tarkoitettuna luovutuksena.”

5 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.”

6 Kyseisen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuoto on seuraava:

”1. Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan sisäisen järjestelmän mukaan:

a) verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, — —”

7 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyn tyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. – –"

Päätös 2004/290

8 Päätöksen 2004/290 johdanto-osan toisen perustelukappaleen sanamuoto on seuraava:

"Arvonlisäverojen menetykset ovat olleet huomattavia rakennusalailla ja rakennussiivousalailla, joilla arvonlisävero on avoimesti laskutettu, mutta sitä ei ole tilitetty veroviranomaisille, vaikka vastaanottaja on käyttänyt vähennysoikeuttaan. Säännösten vastaisesti käyttäytyviä toimijoita ei ole pystytty yksilöimään tai se on tapahtunut niin myöhään, että arvonlisäveroa ei enää ole voitu kantaa. Tällaisten tapausten määrä on kasvanut siinä määrin, että on syytä ryhtyä oikeudellisiin toimenpiteisiin. Ehdotettu arvonlisäveron maksuvelvollisuuden siirto vastaanottajalle koskee ainoastaan yrityksiä, jotka voivat käyttää vähennysoikeutta, eikä yksityishenkilöitä. Se on rajattu kahteen tiettyyn alaan, joilla arvonlisäveron menetykset ovat kasvaneet liian suuriksi. – –"

9 Kyseisen päätöksen johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"Poikkeuksella ei ole vaikutusta viimeisessä kulutusvaiheessa kannettavan arvonlisäveron määrään eikä arvonlisäverosta kertyviin yhteisöjen omiin varoihin – –"

10 Mainitun päätöksen 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Poiketen siitä, mitä säädetään [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 21 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, – – Saksan liittotasavallalle annetaan 1 päivästä huhtikuuta 2004 lupa määrätä tämän päätöksen 2 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten vastaanottajat arvonlisäverovelvollisiksi [ts. velvollisiksi maksamaan arvonlisäveron]."

11 Päätöksen 2004/290 2 artiklan 1 alakohdan sanamuoto on seuraava:

"Tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten vastaanottaja voidaan määrätä – – velvolliseksi [maksamaan arvonlisäveron] seuraavissa tapauksissa:

1) kun rakennussiivouksen palveluja suoritetaan verovelvolliselle, ei kuitenkaan silloin kun suorituksen vastaanottaja yksinomaan antaa vuokralle enintään kaksi asuntoa[, tai kun] rakennustyö [saksaksi Bauleistungen eli rakennussuoritukset] suoritetaan verovelvolliselle."

Saksan oikeus

12 Liikevaihtoveroa koskevan vuoden 2005 lain (Umsatzsteuergesetz 2005; BGBl. 2005 I, s. 386), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä UStG), 3 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jos elinkeinonharjoittaja on ottanut tehtäväkseen tavarankäsittelyn tai muuttamisen ja käyttää tähän itse hankkimiaan materiaaleja, suoritusta on pidettävä tavarankäsittelynä (työnluovutus), jos materiaalit eivät ole pelkästään lisäosia tai muita vähämerkityksellisiä materiaaleja. Tämä koskee myös tilanteita, joissa tavarat on kiinteästi liitetty maapohjaan. – –"

13 UStG:n 13 b §:n 1 momentin 4 kohta ja 2 momentin toinen virke perustuvat päätökseen 2004/290, ja niissä säädetään seuraavaa:

"1. Seuraavien verollisten liiketoimien osalta [arvonlisä]verosaatava syntyy laskun

toimittamishetkellä, kuitenkin viimeistään suoritusta seuraavan kuukauden loppuun mennessä:

– –

4) työnluovutukset ja muut suoritukset, jotka liittyvät rakennusten rakentamiseen, korjaamiseen, kunnossapitoon, muuttamiseen tai purkamiseen, lukuun ottamatta suunnittelu- ja vartiointipalveluja. – –

2. – – 1 momentin ensimmäisen virkkeen 4 kohdan ensimmäisessä lauseessa tarkoitetuissa tapauksissa suorituksen vastaanottaja on velvollinen maksamaan veron, jos vastaanottaja on elinkeinonharjoittaja, joka tekee edellä 1 momentin ensimmäisen virkkeen 4 kohdan ensimmäisessä lauseessa tarkoitettuja liiketoimia. – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 BLV on yritys, jonka harjoittama toiminta käsittää tonttien oston, niiden varustamisen perusinfrastruktuurilla ja niille rakentamisen. BLV on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklassa tarkoitettu verovelvollinen.

15 Syyskuussa 2004 BLV antoi Rolf & Co. OHG -yhtiölle (jäljempänä Rolf & Co.) toimeksiannon, joka koski kuudesta asunnosta koostuvan asuinrakennuksen rakentamista kiinteään hintaan. Rolf & Co. toimitti 17.11.2005 tästä työsuorituksesta loppulaskun, johon ei ollut merkitty arvonlisäveroa ja jossa BLV mainittiin suorituksen vastaanottajana veronmaksuvelvolliseksi.

16 BLV ilmoitti ensin veroviranomaisille, että se oli velvollinen maksamaan arvonlisäveron kyseisestä verovuonna 2005 toteutetusta suorituksesta. Se väitti kuitenkin myöhemmin, etteivät verosaatavan syntymisedellytykset täyttyneet sen kohdalla, koska Saksan liittotasavallalla ei ollut unionin oikeuden nojalla oikeutta säätää kyseessä olevan kaltaisesta liiketoimesta kannettavaa arvonlisäveroa koskevan maksuvelvollisuuden asettamisesta vastaanottajalle suorittajan sijaan. Finanzamt ei sitä vastoin yhtynyt tähän näkemykseen, vaan se katsoi, että BLV oli todella velvollinen maksamaan arvonlisäveron. BLV nosti kanteen tästä kysymyksestä hallintotuomioistuimissa.

17 Pääasian vastaaja Finanzamt katsoo, että pääasian kantaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron UStG:n 13 b §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 4 kohdan ja 2 momentin toisen virkkeen mukaisesti. Bundesfinanzhof katsoo tässä asiassa, että asian ratkaisu riippuu päätökselle 2004/290 annettavasta tulkinnasta.

18 Näissä olosuhteissa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Sisältääkö päätöksen 2004/290 – – 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetun rakennustyön (ts. rakennussuoritusten) käsite palvelujen suoritusten ohella myös tavaroiden luovutukset?

2) Siinä tapauksessa, että edellä mainitussa päätöksessä annettu lupa määrätä vastaanottaja veronmaksuvelvolliseksi koskee myös tavaroiden luovutuksia:

Onko luvan saanut jäsenvaltio oikeutettu soveltamaan lupaa ainoastaan osittain tiettyihin alaryhmiin, kuten yksittäisiin rakennussuoritusten lajeihin, ja tietyille vastaanottajille tehtäviin suorituksiin?

- 3) Siinä tapauksessa, että jäsenvaltio on oikeutettu muodostamaan tällaisia alaryhmiä: kohdistuuko jäsenvaltioon rajoituksia alaryhmien muodostamisessa?
- 4) Siinä tapauksessa, ettei jäsenvaltio ole oikeutettu muodostamaan alaryhmiä yleisesti (ks. edellä toinen kysymys) tai noudattamatta jätettyjen rajoitusten vuoksi (ks. edellä kolmas kysymys):
- a) Millaisia oikeudellisia seurauksia kielletystä alaryhmien muodostamisesta aiheutuu?
- b) Johtaako kielletty alaryhmien muodostaminen siihen, että kansallisen oikeuden säännöstä on yleisesti jätettävä soveltamatta vai onko sitä jätettävä soveltamatta ainoastaan yksittäisten verovelvollisten hyväksi?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko päätöksen 2004/290 2 artiklan 1 alakohtaa tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettu rakennussuoritusten käsite käsittää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuiksi palvelujen suorituksiksi katsottavien liiketoimien lisäksi myös kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina tavaroiden luovutuksina pidettäviä liiketoimia.
- 20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo nimittäin, että jos päätöksellä 2004/290 annetaan Saksan liittotasavallalle lupa määrätä suorituksen vastaanottaja veronmaksuvelvolliseksi (ns. käännettyä verovelvollisuutta koskeva järjestelmä) rakennussuorituksista ainoastaan silloin, kun rakennussuoritukset ovat palveluja eivätkä tavaroiden luovutuksia, BLV on kyllä velvollinen maksamaan arvonlisäveron UStG:n 13 b §:n nojalla mutta ei päätöksen 2004/290 nojalla.
- 21 Tässä yhteydessä on aluksi muistutettava, ettei päätös 2004/290 sisällä lainkaan rakennussuoritusten (rakennustyön) käsitteen määritelmää.
- 22 Lisäksi on todettava, ettei kuudennen arvonlisäverodirektiivin, johon päätöksen 2004/290 1 artiklassa viitataan, missään kieliversiossa – lukuun ottamatta saksankielistä toisintoa – mainita rakennussuorituksen käsitettä. Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä mainitaan muun muassa 5 artiklan 5 kohdassa nimittäin ainoastaan rakennuskohteet.
- 23 Vaikka oletettaisiin, että kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä mainittu rakennuskohteiden käsite on osittain päällekkäinen päätöksessä 2004/290 käytetyn rakennussuoritusten käsitteen kanssa, ensiksi mainittua käsitettä ei ole myöskään määritelty kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä. Toinen direktiivi 67/228 tosin sisälsi nimittäin esimerkinomaisen määritelmän rakennuskohteista 5 artiklan 2 kohdan e alakohdassa, luettuna yhdessä mainitun direktiivin liitteessä A olevan 5 kohdan kanssa, ja siinä säädettiin myös nimenomaisesti, että niitä oli "[pidettävä] luovutuksena". Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ei kuitenkaan ole tällaista määritelmää.
- 24 Tästä seuraa, että kun unionin lainsäätäjä tukeutui kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohtaan ja antoi päätöksellä 2004/290 Saksan liittotasavallalle luvan säätää poikkeavasta toimenpiteestä arvonlisäverotuksen alalla muun muassa rakennussuoritusten osalta, se ei viitannut jo olemassa olevaan ja tarkasti määriteltyyn käsitteeseen tällä unionin oikeuden alalla.
- 25 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on kuitenkin niin, että koska rakennussuoritusten käsitettä ei ole määritelty, sen merkityssisältö ja ulottuvuus on määritettävä ottamalla huomioon se

yleinen asiayhteys, jossa sitä käytetään, ja sen tavanomainen merkitys yleiskielessä (ks. vastaavasti asia C-431/04, Massachusetts Institute of Technology, tuomio 4.5.2006, Kok., s. I-4089, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin oikeuden säännöstä tulkittaessa on lisäksi otettava huomioon kyseessä olevalla lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät ja sen tehokas vaikutus (ks. vastaavasti mm. asia C-19/08, Petrosian, tuomio 29.1.2009, Kok., s. I-495, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Ensimmäiseksi rakennussuoritusten käsitteen tavanomaisesta merkityksestä yleiskielessä on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset suoritukset, eli muun muassa rakennuksen rakentaminen, kuuluvat epäilemättä tähän käsitteeseen. Täten sillä kysymyksellä ei ole merkitystä, omistaako kyseisen rakennustyön toteuttava yritys rakennetun maa-alan tai käytetyt materiaalit, eikä sillä, onko kyseinen liiketoimi katsottava palvelujen suoritukseksi vai tavaroiden luovutukseksi.

27 Toiseksi päätöksen 2004/290 johdanto-osan toisessa perustelukappaleessa mainitaan yleisestä asiayhteydestä ja kyseessä olevalla lainsäädännöllä tavoitelluista päämääristä, että Saksassa "arvonlisäverojen menetykset ovat olleet huomattavia rakennusalaalla – –, j[o]lla arvonlisävero on avoimesti laskutettu, mutta sitä ei ole tilitetty veroviranomaisille, vaikka vastaanottaja on käyttänyt vähennysoikeuttaan. – – Tällaisten tapausten määrä on kasvanut siinä määrin, että on syytä ryhtyä oikeudellisiin toimenpiteisiin". Täten kyseisen päätöksen 1 artiklan nojalla "Saksan liittotasavallalle annetaan – – lupa määrätä tämän päätöksen 2 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten vastaanottajat – – velvollisiksi [maksamaan arvonlisäveron]".

28 Päätöksen 2004/290 2 artiklan 1 alakohdan, jossa säädetään, että "tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten vastaanottaja voidaan määrätä – – velvolliseksi [maksamaan arvonlisäveron] – – [, kun rakennussuoritukset] suoritetaan verovelvolliselle", suppea tulkinta siten, etteivät tämän säännöksen soveltamisalaan kuulu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdassa määritellyt tavaroiden luovutukset, olisi selvästi päätöksen 2004/290 2 artiklan 1 alakohdan tavoitteiden vastainen.

29 Lisäksi on kiistatonta, että tietyn liiketoimen luonnehtiminen tavaroiden luovutukseksi tai palvelujen suoritukseksi merkitsee monitahoista arviointia, jonka on lähtökohtaisesti perustuttava tapauskohtaiseen arviointiin, kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 30 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa korostaa (ks. myös vastaavasti yhdistetyt asiat C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, Bog ym., tuomio 10.3.2011, Kok., s. I-1457, 61 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

30 Tässä yhteydessä mistään ei käy ilmi, että kun unionin lainsäätäjä antoi päätöksen 2004/290 2 artiklan 1 alakohdan, se olisi halunnut rajoittaa kyseisen säännöksen soveltamisen ainoastaan tilanteisiin, joissa kyseinen monitahoinen arviointi johtaa viime kädessä lopputulokseen, jonka mukaan kyseessä oleva liiketoimi on katsottava palvelujen suoritukseksi.

31 Pääasiassa kyseessä olevan liiketoimen luonnehdinnalla ei myöskään ole merkitystä päätöksellä 2004/290 tavoiteltujen tavoitteiden toteuttamisen kannalta, koska vaara huomattavista "arvonlisäverojen menetyks[i]stä" tilanteessa, jossa liiketoimi on katsottava palvelujen suoritukseksi, on samanlainen kuin tilanteessa, jossa se on katsottava tavaroiden luovutukseksi.

32 Kaikki edellä esitetty tukee tulkintaa, jonka mukaan päätöksen 2004/290 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu rakennussuoritusten käsite ei kata ainoastaan palvelujen suorituksia vaan myös tavaroiden luovutukset.

33 Tätä päätelmää ei aseta kyseenalaiseksi se, että tätä säännöstä on tulkittava suppeasti,

koska se on poikkeus kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetystä pääsäännöstä. Vaikka vakiintuneesta oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että arvonlisäverotuksessa säännöksiä, jotka merkitsevät poikkeusta pääsäännöstä, on tulkittava tällä tavoin, on kuitenkin varmistettava, ettei kyseinen poikkeus menetä tehokasta vaikutustaan (em. yhdistetyt asiat Bog ym., tuomion 84 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja vastaavasti asia C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken, tuomio 10.3.2011, Kok., s. I-1509, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 On kuitenkin todettava, että tavaroiden luovutusten jättäminen päätöksen 2004/290 2 artiklan 1 alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle saattaisi asettaa kyseenalaiseksi kyseisen säännöksen tehokkaan vaikutuksen. Tästä tulkinnasta nimittäin seuraisi se, että muun muassa rakennuksen rakentaminen saattaisi jäädä päätöksellä 2004/290 sallitun poikkeavan toimenpiteen soveltamisen ulkopuolelle. Tämä liiketoimi kuuluu kuitenkin luonnollisesti rakennussuorituksiin, ja se ilmentää yhtä liiketoimien alaryhmää, joka muodostaa merkittävän osan kyseessä olevista liiketoimista, kuten Saksan hallitus huomautuksissaan perustellusti korostaa.

35 Täten ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että päätöksen 2004/290 2 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettu rakennussuoritusten käsite käsittää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuiksi palvelujen suorituksiksi katsottavien liiketoimien lisäksi myös kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina tavaroiden luovutuksina pidettäviä liiketoimia.

Toinen ja kolmas kysymys

36 Toisella ja kolmannella kysymyksellä, jotka on tutkittava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo lähinnä, onko päätöstä 2004/290 tulkittava siten, että Saksan liittotasavalta voi soveltaa kyseisellä päätöksellä myönnettyä lupaa osittain tiettyihin alaryhmiin, kuten yksittäisiin rakennussuoritusten lajeihin, ja tietyille vastaanottajille tehtäviin suorituksiin, ja kohdistuuko jäsenvaltioon mahdollisesti rajoituksia näiden alaryhmien muodostamisessa.

37 Kyseinen tuomioistuin tiedusteleo siten, että jos oletetaan, että päätöksellä 2004/290 annettiin Saksan liittotasavallalle lupa määrätä vastaanottajat arvonlisäveron maksuvelvollisiksi silloin, kun liiketoimi koskee rakennussuorituksiin kuuluvia tavaroiden luovutuksia, oliko kyseisen jäsenvaltion päätöksen 2004/290 2 artiklan 1 alakohdan mukaisesti tehtävä ne veronmaksuvelvollisiksi yleisesti tällaisten tavaroiden luovutusten osalta ja siten kaikkien verovelvollisille suoritettavien tavaroiden luovutusten osalta.

38 Yhtäältä UStG:n 13 b §:ssä ei määrätä vastaanottajaa veronmaksuvelvolliseksi kaikista kyseessä olevista luovutuksista vaan ainoastaan UStG:n 3 §:n 4 momentissa tarkoitetuista työnluovutuksista, ja toisaalta Saksan lainsäädännön mukaan arvonlisäveron maksuvelvollisia ovat ainoastaan verovelvolliset, jotka itse toteuttavat rakennussuorituksia, eivätkä kaikki näiden suoritusten vastaanottajat.

39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy unionin tuomioistuimelta lisäksi, että jos oletetaan, että kyseinen jäsenvaltio saa muodostaa alaryhmiä, kohdistuuko siihen rajoituksia, jotka liittyvät muun muassa kyseisen jäsenvaltion velvollisuuteen noudattaa oikeusvarmuuden periaatetta.

40 Tässä yhteydessä on muistutettava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jonka mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja poikkeavia toimenpiteitä, jotka ovat sallittuja muun muassa ”tietyntyypisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi”, on tulkittava suppeasti ja niiden on lisäksi oltava tarpeellisia niillä tavoitellun erityisen päämäärän toteuttamiseksi ja tähän soveltuvia ja niillä on haitattava

mahdollisimman vähän kuudennen arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista (ks. asia C-489/09, Vandoorne, tuomio 27.1.2011, Kok., s. I-225, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Kuten unionin tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus eri asiayhteydessä täsmentää, arvonlisäverotuksessa sovellettavaa pääsääntöä koskevan poikkeuksen soveltamisen rajoittaminen konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin on johdonmukainen sen periaatteen kanssa, jonka mukaan vapautuksia ja poikkeuksia on tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti asia C-384/01, komissio v. Ranska, tuomio 8.5.2003, Kok., s. I-4395, 28 kohta), jollei yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisesta muuta johdu (asia C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, tuomio 3.4.2008, Kok., s. I-1817, 43 kohta ja vastaavasti asia C-94/09, komissio v. Ranska, tuomio 6.5.2010, Kok., s. I-4261, 30 kohta).

42 Tätä oikeuskäytäntöä, joka liittyy myös jäsenvaltioille jätettyyn vapauteen poikkeuksellisesti poiketa arvonlisäverotuksessa sovellettavasta pääsäännöstä eli periaatteesta soveltaa samaa arvonlisäverokantaa kaikkiin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin, voidaan soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen asiaan. Näin ollen Saksan liittotasavalta saattoi pätevästi soveltaa lupaa ainoastaan osittain tiettyihin alaryhmiin, kuten yksittäisiin rakennussuoritusten lajeihin, ja tietyille vastaanottajille tehtäviin suorituksiin, jollei verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja – siltä osin kuin kyseinen jäsenvaltio on saattanut unionin oikeutta osaksi kansallista lainsäädäntöään – unionin oikeuden yleisten periaatteiden noudattamisesta kuitenkaan muuta johdu.

43 Tässä yhteydessä on ensimmäiseksi muistutettava, että – kuten päätöksen 2004/290 johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa korostetaan – päätöksellä annetaan Saksan liittotasavallalle lupa säätää poikkeus, jolla ei ole vaikutusta viimeisessä kulutusvaiheessa kannettavan arvonlisäveron määrään eikä arvonlisäverosta kertyviin unionin omiin varoihin. Tämän perusteella konkreettisesti toteutetuista toimenpiteistä on todettava, että niiden soveltaminen rajoittui tilanteisiin, joissa kyseessä olevien suoritusten vastaanottaja on itse rakennuslalla toimiva kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu verovelvollinen, jolla on siten oikeus vähentää maksettavasta arvonlisäverosta ostoihin sisältyvä vero tai tarvittaessa vaatia kyseisen veron palautusta. Sen lisäksi, ettei näillä toimenpiteillä ollut vaikutusta viimeisessä kulutusvaiheessa kannettavaan arvonlisäveroon, niistä ei myöskään aiheutunut taloudellista rasitetta henkilöille, joita toimenpiteet välittömästi koskevat. Tästä seuraa, ettei kyseessä olevalla Saksan lainsäädännöllä ole loukattu yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

44 Toiseksi siitä, noudattiko Saksan liittotasavalta unionin oikeuden yleisiä periaatteita muodostaessaan suoritusten ja vastaanottajien alaryhmiä, joihin pääasiassa kyseessä olevaa toimenpidettä sovelletaan, on todettava, että kyseessä olevan lainsäädännön voidaan ensi näkemältä epäillä olevan ainoastaan suhteellisuusperiaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen vastainen.

45 Suhteellisuusperiaatteesta on todettava, ettei asiakirja-aineistossa ole lainkaan sellaista, millä voitaisiin asettaa Saksan liittotasavallan päätöksen 2004/290 perusteella toteuttamien poikkeavien toimenpiteiden oikeasuhteisuus kyseenalaiseksi. Kuten tämän tuomion 43 kohdassa on muistutettu, näillä toimenpiteillä rajoituttiin yhtäältä säätämään tiettyjä liiketoimia koskevasta käännetystä verovelvollisuudesta eikä niistä aiheutunut lähtökohtaisesti taloudellista rasitetta henkilöille, joita kyseiset toimenpiteet koskevat, samalla kun niiden avulla välttyttiin toisaalta huomattavista arvonlisäverotulojen menetyksistä. Koska asiakirja-aineistostakaan ei myöskään ilmene muita erityisolosuhteita, tällaista toimenpidettä ei voida pitää suhteettomana.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin tarvittaessa tutkia tällaisten muiden erityisolosuhteiden olemassaolo.

46 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa oikeusvarmuuden periaatteesta, että kyseessä olevasta kansallisesta lainsäädännöstä voi seurata se, että verovelvollisten voi olla vaikea määrittää veronmaksuvelvollista, jos niillä ei ole tietoa vastaanottajan tilanteesta. Rakennussuorituksen vastaanottaja on katsottava niistä veronmaksuvelvolliseksi vain, jos sen edellisenä verovuonna toteutuneesta ”maailmanlaajuisesta liikevaihdosta” vähintään 10 prosenttia on toteutunut tällaisista suorituksista. Verovelvollinen voi kuitenkin pääasian tilanteen tavoin lähtökohtaisesti olettaa ylittäneensä tämän kynnyksen, kunnes se toisin toteaa.

47 Tässä yhteydessä on aluksi muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin lainsäädännön on oltava yksiselitteistä ja yksityisten on voitava ennakoida sen soveltaminen. Oikeusvarmuutta on noudatettava erityisen tiukasti silloin, kun kyse on sellaisesta sääntelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, jotta ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti, minkä laajuisia heille tällä tavoin asetetut velvollisuudet ovat (asia C-288/07, Isle of Wight Council ym., tuomio 16.9.2008, Kok., s. I-7203, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Oikeusvarmuuden periaate velvoittaa myös kaikkia niitä kansallisia viranomaisia, joiden tehtäviin kuuluu unionin oikeuden soveltaminen (ks. asia C-347/06, ASM Brescia, tuomio 17.7.2008, Kok., s. I-5641, 65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Vaikka kyseessä olevasta lainsäädännöstä ei yleensä aiheudu edellä mainitussa asiassa Isle of Wight ym. annetussa tuomiossa tarkoitettuja taloudellisia rasitteita verovelvollisille, on kuitenkin nimittäin niin, kuten tilanne pääasian kaltaisessa asiassa voisi olla, että tällainen taloudellinen rasite voi johtua toimivaltaisten kansallisten viranomaisten soveltamasta lainsäädännöstä, jos tämän soveltamisen johdosta asianomaiset verovelvolliset eivät ainakaan tilapäisesti voi saada tarkasti selville velvollisuuksiensa laajuutta arvonlisäverotuksessa.

49 Täten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tutkia kaikkien merkityksellisten oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, onko tilanne tällainen pääasiassa, ja mahdollisesti toteuttaa tarvittavat toimenpiteet kyseessä olevien säännösten oikeusvarmuuden periaatteen vastaisesta soveltamisesta aiheutuvien vahingollisten seurausten korjaamiseksi.

50 Näin ollen toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että päätöstä 2004/290 on tulkittava siten, että Saksan liittotasavalta voi soveltaa kyseisellä päätöksellä myönnettyä lupaa ainoastaan osittain tiettyihin alaryhmiin, kuten yksittäisiin rakennussuoritusten lajeihin, ja tietyille vastaanottajille tehtäviin suorituksiin. Kyseisen jäsenvaltion on näiden alaryhmien muodostamisessa noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja unionin oikeuden yleisiä periaatteita, kuten suhteellisuusperiaatetta ja oikeusvarmuuden periaatetta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tutkia kaikkien merkityksellisten oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, onko tilanne tällainen pääasiassa, ja mahdollisesti toteuttaa tarvittavat toimenpiteet kyseessä olevien säännösten suhteellisuusperiaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen vastaisesta soveltamisesta aiheutuvien vahingollisten seurausten korjaamiseksi.

Neljäs kysymys

51 Kun otetaan huomioon toiseen ja kolmanteen kysymykseen annettu vastaus, neljanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

52 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe

kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Luvan antamisesta Saksalle soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 21 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä 30.3.2004 tehdyn neuvoston päätöksen 2004/290/EY 2 artiklan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettu rakennussuoritusten käsite käsittää jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 20.1.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/7/EY, 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuiksi palvelujen suorituksiksi katsottavien liiketoimien lisäksi myös kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina tavaroiden luovutuksina pidettäviä liiketoimia.**

2) **Päätöstä 2004/290 on tulkittava siten, että Saksan liittotasavalta voi soveltaa kyseisellä päätöksellä myönnettyä lupaa ainoastaan osittain tiettyihin alaryhmiin, kuten yksittäisiin rakennussuoritusten lajeihin, ja tietyille vastaanottajille tehtäviin suorituksiin. Kyseisen jäsenvaltion on näiden alaryhmien muodostamisessa noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja unionin oikeuden yleisiä periaatteita, kuten suhteellisuusperiaatetta ja oikeusvarmuuden periaatetta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tutkia kaikkien merkityksellisten oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, onko tilanne tällainen pääasiassa, ja mahdollisesti toteuttaa tarvittavat toimenpiteet kyseessä olevien säännösten suhteellisuusperiaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen vastaisesta soveltamisesta aiheutuvien vahingollisten seurausten korjaamiseksi.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.