Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PAOLO MENGOZZI
της 12ης Σεπτεμβρίου 2012 [1]

Υπόθεση C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
κατά
Finanzamt Lüdenscheid

[αίτηση του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Δικαίωμα του κράτους μέλους που έχει εξουσιοδοτηθεί να εφαρμόσει μέτρο παρέκκλισης να επωφεληθεί του μέτρου μόνο μερικώς — Έννοια των "κατασκευαστικών εργασιών"»

I – Εισαγωγή

1. Με την κρινόμενη υπόθεση, το Bundesfinanzhof της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας υποβάλλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα σχετικό με την ερμηνεία της αποφάσεως 2004/290/ΕΚ του Συμβουλίου, της 30ής Μαρτίου 2004, με την οποία εξουσιοδοτείται η Γερμανία να εφαρμόσει μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 21 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών [2].

II – Νομοθετικό πλαίσιο

Α – *Η νομοθεσία της Ένωσης*

2. Το άρθρο 1 της αποφάσεως 2004/290 ορίζει ότι:

«Κατά παρέκκλιση του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όπως διατυπώνεται στο άρθρο 28ζ της εν λόγω οδηγίας, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας εξουσιοδοτείται να ορίσει, με ισχύ από την 1η Απριλίου 2004, ως υπόχρεους για καταβολή ΦΠΑ τους λήπτες των παροχών αγαθών και υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας απόφασης».

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

2 — ΕΕ L 94, σ. 59 και 60.

3. Το άρθρο 2 της αποφάσεως 2004/290 ορίζει ότι:

«Ο λήπτης της παροχής αγαθών και υπηρεσιών μπορεί να ορισθεί ως υπόχρεος για καταβολή ΦΠΑ στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1) κατά την παροχή υπηρεσιών καθαρισμού κτιρίων σε υποκείμενο σε φόρο, εφόσον ο λήπτης της υπηρεσίας μισθώνει περισσότερες από δύο κατοικίες ή εφόσον παρέχονται κατασκευαστικές υπηρεσίες σε πρόσωπο υποκείμενο σε φόρο·

2) κατά την παράδοση ακινήτων σε πρόσωπο υποκείμενο σε φόρο σύμφωνα με το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχεία ζ' και η', εφόσον ο προμηθευτής έχει ασκήσει το δικαίωμά του να φορολογήσει την παράδοση».

4. Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ[3] του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όριζε, ως είχε κατά τον κρίσιμο για την παρούσα υπόθεση χρόνο, ότι:

«Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

2. οι εισαγωγές αγαθών».

5. Το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 5, της οδηγίας 77/388 όριζε, ως είχε κατά τον κρίσιμο για την παρούσα υπόθεση χρόνο, ότι:

«1 . Ως "παράδοση αγαθών" θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

[…].

5. Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως παράδοση, κατά την έννοια της παραγράφου 1, την παράδοση ορισμένων έργων επί ακινήτων».

6. Το άρθρο 6 της οδηγίας 77/388 όριζε, με τη διατύπωση που ασκεί επιρροή εν προκειμένω:

«Παροχή υπηρεσιών

1 Ως "παροχή υπηρεσιών" θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.

[…]».

3 — ΕΕ L 145, σ. 1.

7. Το άρθρο 1, παράγραφος 7, της οδηγίας 2006/69/ΕΚ[4] του Συμβουλίου, της 24ης Ιουλίου 2006, για τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά ορισμένα μέτρα που αποσκοπούν να απλουστεύσουν τη διαδικασία επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας και να συνδράμουν στην πάταξη της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, και για την κατάργηση ορισμένων αποφάσεων χορήγησης παρεκκλίσεων, έχει ως εξής:

«7) Στο άρθρο 21, παράγραφος 2, όπως έχει διατυπωθεί στο άρθρο 28ζ, προστίθεται το ακόλουθο στοιχείο:

"γ) Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες πραγματοποιούνται οι ακόλουθες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, τα κράτη μέλη δύνανται να προβλέπουν ότι υπόχρεος στο φόρο είναι ο υποκείμενος στο φόρο λήπτης των εν λόγω παραδόσεων ή υπηρεσιών:

i) παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών επισκευής, καθαρισμού, συντήρησης, μετατροπής και κατεδάφισης ακινήτων καθώς και παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών οι οποίες θεωρούνται ως παράδοση αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 5,

[…]"».

8. Το άρθρο 199 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ[5] του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των εξής πράξεων:

α) παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών επισκευής, καθαρισμού, συντήρησης, μετατροπής και κατεδάφισης ακινήτων καθώς και παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών η οποία θεωρείται παράδοση αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 3,

[…]».

Β – *Η εθνική νομοθεσία*

9. Το άρθρο 3, παράγραφοι 1, 4 και 9, του *Umsatzsteuergesetz* 2005 (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, γνωστού ως «UStG») ορίζει:

«1. Παραδόσεις ενός επιχειρηματία είναι πράξεις μέσω των οποίων ο ίδιος ή τρίτος που ενεργεί κατ' εντολή του μεταβιβάζει στον αγοραστή ή σε τρίτο που ενεργεί κατ' εντολή του την εξουσία να διαθέτει ένα αγαθό ιδίω ονόματι (μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως). […]

4. Αν ο επιχειρηματίας ανέλαβε την επεξεργασία ή τη μεταποίηση αγαθού και για το σκοπό αυτό χρησιμοποίησε υλικά που κατασκεύασε ο ίδιος, η παροχή θεωρείται παράδοση (παροχή έργου), εφόσον τα υλικά δεν αποτελούν απλώς συστατικά ή άλλου είδους παρεπόμενα στοιχεία. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που τα αγαθά συνδέονται αρρήκτως με το έδαφος. […]

9. Λοιπές παροχές είναι οι πράξεις οι οποίες δεν αποτελούν παραδόσεις. […]»

4 — ΕΕ L 221, σ. 9.

5 — ΕΕ L 347, σ. 1.

10. Το άρθρο 13a, παράγραφος 1, σημείο 1, του UStG, όπως ισχύει από 1ης Απριλίου 2004, στηρίζεται στην απόφαση 2004/290/ΕΚ και ορίζει ότι, στην περίπτωση του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, ο φόρος βαρύνει τον επιχειρηματία.

11. Το άρθρο 13b, παράγραφος 1, σημείο 4, και παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, του UStG, όπως ισχύει από 1ης Απριλίου 2004, ορίζει:

«1) Όταν πρόκειται για τις κάτωθι υποκείμενες σε φόρο πράξεις, ο φόρος γεννάται κατά την έκδοση του τιμολογίου και το αργότερο κατά τη λήξη του ημερολογιακού μήνα που έπεται της εκτελέσεως της παροχής: [...]

4. παροχές που απορρέουν από συμβάσεις έργου ή συνδέονται καθ' οιονδήποτε τρόπο με την ανέγερση, την επισκευή και αναμόρφωση, τη μετατροπή ή κατεδάφιση οικοδομικών έργων, με εξαίρεση τις υπηρεσίες μελέτης και επιβλέψεως. [...]

2) [...] Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, πρώτη περίοδος, σημείο 4, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης της υπηρεσίας εφόσον είναι επιχειρηματίας παρέχων υπηρεσίες κατά την έννοια της παραγράφου 1, περίοδος 1, σημείο 4, πρώτο εδάφιο, του UStG. [...]»

12. Σύμφωνα με το άρθρο 48, παράγραφος 1, τρίτη περίοδος, του *Einkommensteuergesetz* (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος), ως κατασκευαστικές υπηρεσίες νοούνται:

«[...] όλες οι παροχές για τον σκοπό της ανεγέρσεως, επισκευής και αναμορφώσεως, μετατροπής ή κατεδαφίσεως οικοδομικών έργων».

III – Πραγματικά περιστατικά και προδικαστικά ερωτήματα

13. Η Blv Wohn-und Gewerbebau Gmbh (στο εξής: Blv), η οποία άσκησε την εξεταζόμενη προσφυγή ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, είναι επιχείρηση που ασχολείται με την απόκτηση, την κατασκευή των βασικών υποδομών και την ανοικοδόμηση οικοπέδων και πρέπει να θεωρηθεί επιχειρηματίας κατά την έννοια του γερμανικού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών του 2005 και υποκείμενη σε ΦΠΑ κατά την έννοια της οδηγίας 77/388, η οποία ίσχυε κατά το κρίσιμο έτος.

14. Τον Σεπτέμβριο του 2004, η Blv ανέθεσε στην εταιρία Rolf & Co. oHG (στο εξής: Rolf & Co.) την ανέγερση, υπό την ιδιότητα της κύριας εργολάβου, σε οικόπεδο κυριότητας της Blv, κτιρίου κατοικιών αποτελούμενου από έξι διαμερίσματα, έναντι κατ' αποκοπήν ανταλλάγματος.

15. Η Rolf & Co. εξέδωσε στις 17 Νοεμβρίου 2005 τελικό τιμολόγιο χωρίς ΦΠΑ, στο οποίο σημείωνε ότι υπόχρεη για την καταβολή ΦΠΑ είναι η Blv ως λήπτρια της παροχής.

16. Η Blv αρχικά κατέβαλε ΦΠΑ για την κτηθείσα κατά το φορολογικό έτος 2005 παροχή, δεδομένου ότι, βάσει του άρθρου 13b, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, του UstG, ο εν λόγω φόρος βαρύνει εν προκειμένω τον λήπτη της παροχής[6].

6 — Στο πλαίσιο του συστήματος ΦΠΑ, συνήθως αυτός που εκτελεί την παροχή πρέπει να τιμολογήσει και να καταβάλει τον φόρο. Εντούτοις, σε ορισμένους κλάδους (κυρίως στον κλάδο της οικοδομής και ιδίως στις σχέσεις μεταξύ εργολάβων και υπεργολάβων, καθόσον συχνά οι υπεργολάβοι τιμολογούν αλλά δεν καταβάλλουν τον ΦΠΑ) γίνεται ολοένα και περισσότερο προσφυγή στη λεγόμενη λογιστική αντιστροφή ή μηχανισμό «reverse charge», βάσει του οποίου υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι ο λήπτης της παροχής (στο προαναφερθέν παράδειγμα ο εργολάβος). Το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας επιτρέπει στο Συμβούλιο να εξουσιοδοτήσει τα κράτη μέλη να θεσπίσουν παρέκκλιση από την οδηγία για την απλούστευση της εισπράξεως του φόρου ή την αποφυγή της φοροδιαφυγής. Με την απόφαση 2004/290 εξουσιοδοτήθηκε η Γερμανία να κάνει χρήση του προαναφερθέντος μηχανισμού, κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με τις οποίες, αντιθέτως, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου έπρεπε να θεωρηθεί το πρόσωπο που εκτελεί την παροχή.

17. Στη συνέχεια, η Blv ζήτησε από την αρμόδια υπηρεσία (το Finanzamt Lüdenscheid) την επιστροφή του καταβληθέντος ποσού, υποστηρίζοντας ότι η τελευταία αυτή διάταξη δεν έπρεπε να εφαρμοστεί στην κρινόμενη υπόθεση και ότι, συνεπώς, μόνη υπόχρεη για την καταβολή του φόρου ήταν η Rolf & Co.

18. Η διαδικασία της κύριας δίκης κινήθηκε κατόπιν της απορρίψεως του αιτήματος της Blv από την εν λόγω υπηρεσία, το δε επιληφθέν Bundesfinanzhof, κρίνοντας ότι υφίσταται πρόβλημα ερμηνείας της αποφάσεως 2004/290, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Καλύπτει ο κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της εξουσιοδοτήσεως 2004/290[…] όρος "κατασκευαστικές υπηρεσίες" εκτός από τις υπηρεσίες και τις παραδόσεις;

2) Σε περίπτωση που η εξουσιοδότηση για τον ορισμό του λήπτη της υπηρεσίας ως υπόχρεου για την καταβολή ΦΠΑ αφορά και τις παραδόσεις:

Έχει το εξουσιοδοτηθέν κράτος μέλος το δικαίωμα να ασκήσει τις αρμοδιότητες που του έχουν ανατεθεί δια της εξουσιοδοτήσεως μόνον μερικώς, για ορισμένες υποκατηγορίες, όπως ενδεικτικά, για συγκεκριμένα είδη κατασκευαστικών υπηρεσιών και για παροχές προς συγκεκριμένους λήπτες υπηρεσιών;

3) Σε περίπτωση που το κράτος μέλος έχει δικαίωμα να προβλέψει υποκατηγορίες: Υπόκειται το κράτος μέλος σε περιορισμούς κατά την πρόβλεψη υποκατηγοριών;

4) Σε περίπτωση που το κράτος μέλος δεν έχει δικαίωμα να προβλέπει υποκατηγορίες, είτε γενικώς (2) είτε λόγω μη τηρηθέντων περιορισμών (βλ. ανωτέρω ερώτημα 3):

α) Ποιες είναι οι έννομες συνέπειες σε περίπτωση μη επιτρεπτής πρόβλεψης υποκατηγοριών;

β) Οδηγεί η μη επιτρεπτή πρόβλεψη κατηγοριών στο να μη δύναται να εφαρμοσθεί η διάταξη του εθνικού δικαίου μόνον υπέρ μεμονωμένων υπόχρεων για καταβολή ΦΠΑ ή γενικώς;»

IV – Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

19. Έγγραφες παρατηρήσεις κατέθεσε η Επιτροπή, καθώς και η Γερμανική και η Φινλανδική Κυβέρνηση.

V – Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

20. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το Bundesfinanzhof ερωτά αν ο όρος «κατασκευαστικές υπηρεσίες» κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της αποφάσεως 2004/290 περιλαμβάνει, εκτός από τις υπηρεσίες, και τις παραδόσεις.

21. Κατά τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, η σημασία του εν λόγω ερωτήματος εξαρτάται από το αν, σύμφωνα με τη γερμανική νομοθεσία και νομολογία, η επίδικη πράξη (η ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο κυριότητας τρίτου από επιχείρηση που χρησιμοποιεί ίδια υλικά) συνιστά παράδοση αγαθών. Σύμφωνα με τη γερμανική νομοθεσία, στην κρινόμενη υπόθεση εφαρμόζεται ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβαρύνσεως (reverse charge), βάσει του οποίου υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης της παροχής (εν προκειμένω η Blv) και όχι αυτός που την εκτελεί (η Rolf & Co.).

22. Σύμφωνα πάντα με τη νομολογία του αιτούντος δικαστηρίου, ο εν λόγω μηχανισμός συνιστά παρέκκλιση από την έκτη οδηγία (σύμφωνα με την οποία υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παρέχων την υπηρεσία) και συνεπώς μπορεί να γίνει δεκτός μόνο καθόσον είναι εφαρμοστέα η απόφαση 2004/290, η οποία επιτρέπει ρητώς στη Γερμανία, σύμφωνα με το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας, να εφαρμόζει την αντιστροφή της επιβαρύνσεως για την παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο (όπως συμβαίνει εν προκειμένω, σύμφωνα με το γερμανικό δίκαιο). Αν, συνεπώς, η εξουσιοδότηση που δίδεται με την απόφαση 2004/290 αφορά μόνο την παροχή υπηρεσιών και όχι την παράδοση αγαθών, η προσφυγή στην αντιστροφή της επιβαρύνσεως δεν είναι δυνατή στην κρινόμενη υπόθεση, δεδομένου ότι, στη Γερμανία, η ανέγερση κτιρίου από επιχείρηση που χρησιμοποιεί ίδια υλικά σε οικόπεδο τρίτου συνιστά παράδοση αγαθών. Κατά συνέπεια, η Blv δεν θα είναι πλέον υπόχρεη για την καταβολή του φόρου, διότι θα είναι εφαρμοστέο, αντί του γερμανικού δικαίου, το δίκαιο της Ένωσης, σύμφωνα με το οποίο, κατά γενικό κανόνα, υπόχρεος για την καταβολή ΦΠΑ είναι αυτός που εκτελεί την παροχή και όχι αυτός που τη λαμβάνει.

23. Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα πρέπει, κατ' αρχάς, να οριστούν οι έννοιες της παραδόσεως αγαθών και της παροχής υπηρεσιών κατά το δίκαιο της Ένωσης, έτσι ώστε να καταστεί σαφής η μεταξύ τους διάκριση, στη συνέχεια να αναλυθεί η έννοια των κατασκευαστικών εργασιών και, τέλος, να συσχετιστεί η τελευταία αυτή έννοια με τις δύο προηγούμενες.

24. Όσον αφορά το πρώτο ζήτημα, επισημαίνω ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2 της οδηγίας 77/388, υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή [7].

25. Το άρθρο 5 της οδηγίας 77/388 ορίζει την παράδοση αγαθού ως μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

26. Κατά το επόμενο άρθρο 6, ως «παροχή υπηρεσιών» θεωρείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.

27. Η έννοια της παραδόσεως αγαθών, όπως προκύπτει από την απόφαση του Δικαστηρίου Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), «δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλ[ά] περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενό του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος» [8], ακόμα και αν δεν μεταβιβάζεται η κυριότητα.

28. Η αντίληψη αυτή όσον αφορά την έννοια της παραδόσεως είναι σύμφωνη προς τον σκοπό της οδηγίας, «που αποβλέπει, μεταξύ άλλων, στη θέσπιση ενός συστήματος ΦΠΑ βάσει ενιαίου καθορισμού των φορολογητέων πράξεων. Ο σκοπός αυτός δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί, αν η [διαπίστωση] ότι συντρέχει παράδοση αγαθών, που συνιστά μια από τις τρεις πράξεις που υπόκεινται σε φόρο, εξηρτάτο από τη συνδρομή προϋποθέσεων που ποικίλλουν [από το ένα κράτος μέλος στο άλλο], όπως συμβαίνει με τις [κατά το αστικό δίκαιο] προϋποθέσεις της μεταβιβάσεως της κυριότητας» [9].

29. Αντιθέτως, η παροχή υπηρεσιών ορίζεται αποφατικά ως η πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών.

7 — Καθώς και οι εισαγωγές αγαθών, οι οποίες δεν ασκούν επιρροή εν προκειμένω.

8 — Απόφαση της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88 (Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψη 7). Η ίδια ερμηνεία ακολουθήθηκε και στις αποφάσεις της 14ης Ιουλίου 2005, C-435/03, British American Tobacco και Newman Shipping (Συλλογή 2005, σ. I-7077, σκέψη 35), και της 6ης Φεβρουαρίου 2003, C-185/01, Auto Lease Holland (Συλλογή 2003, σ. I 1317, σκέψη 32).

9 — Απόφαση Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 8, σκέψη 8).

30. Δεδομένης της δυσκολίας να χαρακτηριστούν πολλές πράξεις ως παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, το Δικαστήριο έχει προσπαθήσει, σε πολλές περιπτώσεις, να προσδιορίσει ένα κριτήριο για τον χαρακτηρισμό αυτό.

31. Εντούτοις, το Δικαστήριο δεν μπόρεσε να προσδιορίσει ένα ενιαίο διακριτικό κριτήριο, διότι ο αριθμός και η τυπολογία των πράξεων που υπόκεινται σε ΦΠΑ είναι εξαιρετικά μεγάλος και διαφοροποιημένος [10], και έκρινε ότι, προκειμένου «να προσδιοριστεί αν ορισμένες δραστηριότητες συνιστούν παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες διεξάγεται η επίμαχη δραστηριότητα ώστε να αναζητηθούν τα χαρακτηριστικά της στοιχεία» [11] και να αναλυθεί η επίδικη πράξη in concreto, προκειμένου να προσδιοριστούν τα κυρίαρχα στοιχεία της παροχής και να διακριθούν από τα ήσσονα και παρεπόμενα στοιχεία [12].

32. Εξάλλου, πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι συχνά οι συμβαλλόμενοι διενεργούν πράξεις εξαιρετικά πολύπλοκες, οι οποίες περιέχουν πτυχές που μπορούν να αναχθούν τόσο στην παράδοση αγαθών όσο και στην παροχή υπηρεσιών.

33. Αυτή η σύμπτωση χαρακτηριστικών διαφορετικής φύσεως στο πλαίσιο μιας μόνο φορολογικά κρίσιμης πράξεως μπορεί να σημαίνει είτε ότι πραγματοποιήθηκε μια σειρά πράξεων που διακρίνονται μεταξύ τους (έστω και αν, ενδεχομένως, συνδέονται) είτε ότι, στην πραγματικότητα, πρόκειται για μια ενιαία πράξη η οποία, λόγω του ότι αποτελείται συγχρόνως από στοιχεία διαφορετικής φύσεως, είναι μικτή και είναι απαραίτητο να χαρακτηριστεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προκειμένου να επιβληθεί ο φόρος προστιθέμενης αξίας.

34. Το Δικαστήριο έχει ασχοληθεί με τη διάκριση μεταξύ ενιαίων παροχών που παρουσιάζουν τα τυπικά χαρακτηριστικά της παραδόσεως αγαθών και της παροχής υπηρεσιών και χωριστών παροχών και έχει κρίνει ότι, «όταν μια πράξη αποτελείται από ένα σύνολο στοιχείων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες τελέστηκε η πράξη αυτή, προκειμένου να καθοριστεί, αφενός, αν πρόκειται για δύο ή περισσότερες χωριστές παροχές ή για ενιαία παροχή» [13].

35. Προς τον σκοπό αυτό, είναι απαραίτητο να ληφθεί υπόψη ότι, από το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι κάθε πράξη «πρέπει συνήθως να θεωρείται χωριστή και ανεξάρτητη και ότι, αφετέρου, η πράξη που, σε οικονομικό επίπεδο, συνίσταται σε μία μόνο παροχή δεν πρέπει να διαιρείται τεχνητά για να μην αλλοιώνεται η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ» [14], καθώς και ότι πρέπει να αναζητούνται τα χαρακτηριστικά στοιχεία της σχετικής πράξεως για να καθοριστεί «αν ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει σε πλείονες χωριστές κύριες παροχές ή σε μια ενιαία παροχή προς τον καταναλωτή, όπου ως καταναλωτής νοείται ο μέσος καταναλωτής» [15].

36. Κατά συνέπεια, κατά γενική αρχή, οι περισσότερες της μιας παροχές, οι οποίες είναι τυπικά χωριστές και θα μπορούσαν να παρασχεθούν αυτοτελώς και, ως εκ τούτου, να φορολογηθούν ή να απαλλαγούν του φόρου αυτοτελώς, πρέπει, υπό ορισμένες περιστάσεις, να εκτιμώνται κατά τρόπο ενιαίο, στις περιπτώσεις που δεν είναι αυτοτελείς [16].

10 — Απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP (Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 27).

11 — Απόφαση της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S (Συλλογή 1996, σ. I-2395, σκέψη 12). Με ανάλογη επιχειρηματολογία, αποφάσεις της 11ης Φεβρουαρίου 2010, C-88/09, Graphic Procédé (Συλλογή 2010, σ. I-1049, σκέψη 18), της 27ης Οκτωβρίου 2005, C-41/04, Levob Verzekeringen BV (Συλλογή 2005, σ. I-9433, σκέψεις 19, 27), της 17ης Μαΐου 2001, C-322/99 και C-323/99, Finanzamt Burgdorf (Συλλογή 2001, σ. I-4049, σκέψη 62).

12 — Απόφαση Levob Verzekeringen BV (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψεις 27 και 29).

13 — Απόφαση Levob Verzekeringen BV (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 19). Με ανάλογη επιχειρηματολογία, απόφαση της 29ης Μαρτίου 2007, C-111/05, Aktiebolaget NN (Συλλογή 2007, σ. I-2697, σκέψη 23).

14 — Απόφαση Levob Verzekeringen BV (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 20).

15 — Απόφαση Levob Verzekeringen BV (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 20).

16 — Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C-425/06, Ministero dell'Economia e delle Finanze (Συλλογή 2008, σ. I-897, σκέψη 51).

37. Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι πρόκειται για ενιαία παροχή, ιδίως, σε περίπτωση όπου ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να λογίζονται ότι συνιστούν την κύρια παροχή ενώ, αντιστρόφως, άλλα στοιχεία πρέπει να λογίζονται ότι συνιστούν μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, από πλευράς φορολογίας, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής· ως παρεπόμενη νοείται η παροχή που δεν συνιστά αυτοσκοπό για τον αποδέκτη, αλλά το μέσο για να απολαύσει υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια παροχή [17].

38. Πρόκειται επίσης για ενιαία παροχή όταν «δύο ή περισσότερα στοιχεία που ο υποκείμενος στον φόρο παρέσχε στον καταναλωτή, όπου ως καταναλωτής νοείται ο μέσος καταναλωτής, συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μόνο μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή» [18].

39. Αφού διευκρινίστηκε η διαφορά μεταξύ παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών (καθώς και μεταξύ ενιαίων και χωριστών πράξεων), θα πρέπει να προσδιοριστεί η έννοια των κατασκευαστικών εργασιών, προκειμένου να κριθεί, στη συνέχεια, αν πρέπει να χαρακτηριστούν παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών υπό το πρίσμα των προεκτεθεισών αρχών τις οποίες έχει διαμορφώσει η νομολογία του Δικαστηρίου και οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που διέπουν το θέμα.

40. Προς τον σκοπό αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη, πρώτον, ότι ήδη η δεύτερη οδηγία 67/228/ΕΟΚ [19] του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών –διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας– περιλάμβανε, στο παράρτημα Α, σημείο 5, κατάλογο ορισμένων δραστηριοτήτων οι οποίες εθεωρούντο «έργα επί ακινήτων» (χωρίς, εντούτοις, να δίδεται γενικός ορισμός της έννοιας), όπως η κατασκευή κτιρίων, γεφυρών, οδών, λιμένων κ.λπ. σε εκτέλεση συμβάσεως μισθώσεως έργου, οι εργασίες επιχωματώσεως και φυτεύσεως κήπων, οι εργασίες εγκαταστάσεως (π.χ. κεντρικής θερμάνσεως), οι επισκευές ακινήτων, εκτός των εργασιών τρεχούσης συντηρήσεως.

41. Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 6 της μεταγενέστερης προτάσεως έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (το οποίο, στη συνέχεια, δεν περιλήφθηκε στο οριστικό κείμενο της οδηγίας), «έργα επί ακινήτων» συνιστούσαν όλες οι εργασίες οι σχετικές με κτίσματα, γέφυρες, οδούς, λιμένες και άλλα έργα τεχνικής συνδεδεμένα με το έδαφος, όπως η κατεδάφιση, η ανέγερση, συμπεριλαμβανομένης της θεμελιώσεως, η εκτέλεση της τοιχοποιίας, οι εργασίες αποπερατώσεως, η ενσωμάτωση κινητού σε ακίνητο, και ιδίως οι εργασίες εγκαταστάσεως, οι προσθήκες, οι μετατροπές, οι ανακαινίσεις, οι επισκευές και οι εργασίες συντηρήσεως, εκτός των εργασιών τρεχούσης συντηρήσεως, καθώς και οι εργασίες οι σχετικές με τη διαμόρφωση του εδάφους, όπως τα έργα υποδομής σε βιομηχανικές περιοχές ή περιοχές κατοικίας, η οικοπεδοποίηση, οι εργασίες επιχωματώσεως, η κατασκευή αγωγών υδρεύσεως και αποχετεύσεως και ηλεκτρικών εγκαταστάσεων, η κατασκευή υποστηρικτικής τοιχοποιίας, η φύτευση κήπων [20].

17 — Αποφάσεις της 2ας Δεκεμβρίου 2010, C-276/09, Everything Everywhere Ltd (Συλλογή 2010, σ. I-12359, σκέψη 25), Aktiebolaget NN (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψη 28) και CPP (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10, σκέψη 30).

18 — Απόφαση Levob Verzekeringen BV (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 22)· βλ. και αποφάσεις της 6ης Μαΐου 2010, C-94/09, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2010, σ. I-4261, σκέψη 15), της 11ης Φεβρουαρίου 2010, Graphic Procédé (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 19), και της 11ης Ιουνίου 2009, C-572/07, Rlre Tellmer Property sro (Συλλογή 2009, σ. I-4983, σκέψεις 17 έως 19).

19 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5.

20 — Η απαρίθμηση αυτή δεν διαφέρει ιδιαίτερα από την απαρίθμηση που προβλέπουν για το ίδιο θέμα τα κράτη μέλη. Στη Γαλλία, για παράδειγμα, λόγω της απουσίας νομοθετικού ορισμού, το ConseiL d'État (CE, sect., 17 Δεκεμβρίου 1976, αριθ. 94852) θεωρεί έργα επί ακινήτων τις πράξεις που σχετίζονται άμεσα με την ανέγερση κτιρίου, ενώ η φορολογική διοίκηση (εγκύκλιος της 4ης Ιανουαρίου 2010: BOI 3 a-1-10, της 11ης Ιανουαρίου 2010, αριθ. 57 επ.) έχει διευκρινίσει ότι έργα επί ακινήτων είναι οι εργασίες ανεγέρσεως, κατεδαφίσεως, επισκευής, ανακτήσεως, βελτιώσεως, μετατροπής και διαρρυθμίσεως που αφορούν οικοδομημένο και μη οικοδομημένο ακίνητο (περιλαμβανομένης της διαρρυθμίσεως κήπων και των χωματουργικών εργασιών).

42. Τέλος, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, στην αίτηση την οποία υπέβαλε τον Αύγουστο του 2003 [21] και με την οποία ζητούσε να της χορηγηθεί η επίδικη παρέκκλιση για «κατασκευαστικές εργασίες», μνημόνευε ρητώς το προαναφερθέν άρθρο 48 του Einkommensteuergesetz με το οποίο δίδεται ο ορισμός της έννοιας των «κατασκευαστικών εργασιών», διευκρινίζοντας ότι ως κατασκευαστικές εργασίες νοούνται όλες οι παροχές για τον σκοπό της κατασκευής, επισκευής, συντηρήσεως, μετατροπής ή κατεδαφίσεως οικοδομών.

43. Φρονώ ότι οι απαριθμήσεις των «έργων επί ακινήτων» που περιλαμβάνονται στη δεύτερη οδηγία και στην πρόταση έκτης οδηγίας, μολονότι δεν έχουν δεσμευτική αξία, είναι χρήσιμες για την ερμηνεία της έννοιας των «κατασκευαστικών εργασιών» η οποία χρησιμοποιείται στην απόφαση 2004/290, διότι οι «κατασκευαστικές εργασίες» δεν είναι τίποτε άλλο από «έργα επί ακινήτων» χαρακτηριστικό γνώρισμα των οποίων είναι ότι αφορούν ειδικώς τον κλάδο των κατασκευαστικών επιχειρήσεων (όπως προκύπτει από τη δεύτερη αιτιολογική σκέψη της κρινόμενης αποφάσεως [22]) και συνεπώς είναι «κατασκευαστικές εργασίες» που εκτελούνται από οικοδομικές επιχειρήσεις και αφορούν την ανέγερση κτιρίων [23].

44. Για τον λόγο αυτό, μπορεί να γίνει δεκτό, υπό το πρίσμα του περιεχομένου της δεύτερης οδηγίας, της προτάσεως έκτης οδηγίας και της αιτήσεως την οποία υπέβαλε το ενδιαφερόμενο κράτος και η οποία οδήγησε στην έγκριση της αποφάσεως 2004/290, ότι οι «κατασκευαστικές εργασίες» είναι οικοδομικές εργασίες, όπως η ανέγερση, η συντήρηση, η επισκευή, η μετατροπή και η κατεδάφιση κτισμάτων και άλλων παρόμοιων αντικειμένων (εν προκειμένω ενδιαφέρει η ανέγερση κτιρίου).

45. Θα πρέπει, συνεπώς, να εκτιμηθεί αν το σύνολο των εργασιών που απαριθμούνται στα σημεία 43 και 44 πρέπει να χαρακτηριστούν παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών βάσει, όπως έχει διευκρινίσει το Δικαστήριο, όλων των συγκεκριμένων συνθηκών υπό τις οποίες τελέστηκε η επίδικη πράξη· η αξιολόγηση αυτή πρέπει να πραγματοποιηθεί λαμβανομένων υπόψη των χαρακτηριστικών και κύριων στοιχείων των πράξεων [24].

46. Δεν ανακύπτει πρόβλημα αν, για την εκτέλεση των εν λόγω εργασιών, *διαφορετικοί επιχειρηματίες* προβαίνουν σε *διαφορετικές παροχές*, δεδομένου ότι κάθε μία από τις εν λόγω παροχές θα εκτιμηθεί αυτοτελώς και, κατά συνέπεια, θα χαρακτηριστεί, κατά περίπτωση, παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.

47. Το εξεταζόμενο ερώτημα αφορά, εντούτοις, την περίπτωση εκτελέσεως των εργασιών από *ένα μόνο υποκείμενο στον φόρο*, ο οποίος εκτελεί *μια ενιαία μικτή παροχή* αποτελούμενη από στοιχεία που χαρακτηρίζονται ως παράδοση αγαθών και ως παροχή υπηρεσιών: αυτή είναι η τυπολογία πράξεων για την οποία πρέπει να εκτιμηθεί αν υπερισχύει το στοιχείο της παραδόσεως αγαθών ή το στοιχείο της παροχής υπηρεσιών.

48. Θα πρέπει, κυρίως, να ληφθεί υπόψη ότι στα προαναφερθέντα έργα επί ακινήτων και στις κατασκευαστικές εργασίες περιλαμβάνονται κυρίως πολύπλοκες δραστηριότητες οι οποίες εκτελούνται συνήθως με προσφυγή σε επιχειρηματική οργάνωση και, κατά κύριο λόγο, στην εργασία αυτού που τις εκτελεί.

21 — Κατατέθηκε ως συνημμένο 1 των παρατηρήσεων της Γερμανικής Κυβερνήσεως.

22 — Σύμφωνα με την οποία: «διαπιστώθηκαν σημαντικές απώλειες ΦΠΑ στον τομέα της κατασκευής και των επιχειρήσεων καθαρισμού κτιρίων, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες ο ΦΠΑ χρεώθηκε δεόντως αλλά δεν καταβλήθηκε στις φορολογικές αρχές, ενώ ο λήπτης της υπηρεσίας άσκησε το δικαίωμά του προς έκπτωση […]».

23 — Πρέπει να υπογραμμιστεί ότι στη γερμανική απόδοση της έκτης οδηγίας και της αποφάσεως 2004/290 οι όροι «έργα επί ακινήτων» και «κατασκευαστικές εργασίες» μεταφράζονται πάντα «Bauleistungen». Εντούτοις, ο όρος αυτός λαμβάνει διαφορετική χροιά στις δύο περιπτώσεις, λόγω του ότι, υπό το πρίσμα της δεύτερης αιτιολογικής σκέψεως της αποφάσεως 2004/290, οι σχετικές «Bauleistungen» αφορούν τον κλάδο της οικοδομής.

24 — Απόφαση Aktiebolaget NN (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 13, σκέψεις 21 και 27).

49. Από την ορολογία που χρησιμοποιήθηκε στα σημεία 40 έως 44 (ανέγερση, συντήρηση, επισκευή, τροποποίηση, κατεδάφιση, διαρρύθμιση) καθίσταται σαφές ότι στο επίκεντρο των πράξεων αυτών βρίσκεται η δραστηριότητα του επιχειρηματία, σκοπός της οποίας είναι η εκπλήρωση αναληφθεισών υποχρεώσεων και η οποία συγκεκριμενοποιείται με παροχές υπηρεσιών και συνήθως με τη διάθεση επιχειρηματικής οργανώσεως και εργασίας, ενώ το στοιχείο της παραδόσεως αγαθών, όταν υφίσταται (στην κατεδάφιση κατ' αρχήν απουσιάζει), διαδραματίζει δευτερεύοντα ρόλο.

50. Εξάλλου, αν ληφθεί υπόψη το συγκεκριμένο συμφέρον που επιδιώκεται να ικανοποιηθεί μέσω των εν λόγω πράξεων και η τυπική αξιολόγησή του από τα πρόσωπα που αναθέτουν εργασίες, καθίσταται σαφές ότι αντικείμενο των συναπτόμενων συμφωνιών είναι κατά κύριο λόγο η δραστηριότητα εκείνου που τις εκτελεί (κατά συνέπεια, η παροχή υπηρεσιών), ενώ οι υπόλοιπες πτυχές (οι οποίες μπορούν να αναχθούν σε παράδοση αγαθών), όπως, για παράδειγμα, η παράδοση του αποπερατωθέντος αγαθού, δεν έρχονται στο προσκήνιο και συνιστούν την καταληκτική χρονική στιγμή της συνολικής εκτελέσεως της συμφωνίας, και όχι τον κύριο πυρήνα της.

51. Οι σκέψεις αυτές επιβεβαιώνονται αν εξεταστεί η κατάσταση που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης, δηλαδή η ανέγερση με ίδια υλικά από εργολάβο κτιρίου σε οικόπεδο κυριότητας του κυρίου του έργου.

52. Εν προκειμένω, τα δύο στοιχεία που πρέπει να αξιολογηθούν προκειμένου να κριθεί ποια είναι η κύρια και ποια η παρεπόμενη παροχή στο πλαίσιο της ενιαίας εκτελέσεως κατασκευαστικών εργασιών είναι η δραστηριότητα την οποία ασκεί ο επιχειρηματίας, ο οποίος χρησιμοποιεί, σύμφωνα με το τυπικό σχήμα των συμβάσεων έργου[25], την οργάνωσή του και την εργασία του ίδιου και του προσωπικού του (παροχή υπηρεσιών) και η χρησιμοποίηση υλικών του εργολάβου τα οποία, μετά το πέρας των εργασιών, περιέρχονται στην κυριότητα του κυρίου του έργου (παράδοση αγαθών).

53. Είναι προφανές ότι τα υλικά αντιπροσωπεύουν συνήθως το παρεπόμενο στοιχείο, αν μη τι άλλο διότι σκοπός της συμβάσεως δεν είναι η παράδοσή τους στον κύριο του έργου, αλλά η οριστική μετατροπή τους για την κατασκευή ενός εντελώς νέου αγαθού. Για τον λόγο αυτό, θα αποτελούσε αντίφαση να δοθεί πρωταρχική σημασία στα υλικά, τα οποία αποτελούν απλώς το μέσο που επιτρέπει την άσκηση της κατασκευαστικής δραστηριότητας και, στη συνέχεια, θα παύσουν ακόμα και να υφίστανται αυτοτελώς.

54. Το ίδιο συμπέρασμα προκύπτει αν ληφθεί υπόψη η παράδοση του κτιρίου που ανεγείρεται στο οικόπεδο. Όπως διευκρινίζεται ανωτέρω, στο σημείο 50, η παράδοση αντιπροσωπεύει το καταληκτικό και παρεπόμενο στοιχείο ενός πολυπλοκότερου γεγονότος, ενώ η κτήση της κυριότητας από τον κύριο του έργου λαμβάνει χώρα συνήθως αφού αποπερατωθεί το κτίσμα στο οικόπεδο ιδιοκτησίας του, χωρίς πράξη εκχωρήσεως από τον εργολάβο, αλλά δυνάμει της αρχής «τα επικείμενα είκει τοις υποκειμένοις».

55. Οι σκέψεις αυτές προφανώς προϋποθέτουν ότι in concreto τα στοιχεία της επιχειρηματικής οργανώσεως και της εργασίας που προαναφέρθηκαν στα σημεία 48, 49 και 52 και συγκεκριμενοποιούνται στην παροχή υπηρεσιών, υπερισχύουν του στοιχείου της παραδόσεως αγαθών, το οποίο αντιπροσωπεύουν εν προκειμένω τα υλικά τα οποία προμηθεύει ο εργολάβος.

25 — Από την περιγραφή που περιέχεται στη διάταξη περί εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι οι διάδικοι συνήψαν σύμβαση έργου. Για τον λόγο αυτό, η παρούσα ανάλυση θα επικεντρωθεί στον συγκεκριμένο συμβατικό τύπο και όχι σε άλλους που θα μπορούσαν δυνητικά να ασκούν επιρροή.

56. Στην περίπτωση κατά την οποία υπερισχύουν η επιχειρηματική οργάνωση και η εργασία, όπως συνήθως συμβαίνει σε περίπτωση προσφυγής στο τυπικό σχήμα της συμβάσεως έργου, σκοπός της εκτελούμενης παροχής είναι, όπως προαναφέρθηκε, μια υλική δραστηριότητα παραγωγής που θα οδηγήσει στην υλοποίηση ενός έργου που δεν υπήρχε προηγουμένως. Το αντικείμενο της δραστηριότητας θα είναι κατά κύριο λόγο «πράττειν» και μόνο στην περίπτωση αυτή θα υφίσταται κυριολεκτικώς πράξη που αφορά «έργα επί ακινήτων» και συνεπώς «κατασκευαστικές εργασίες».

57. Αν, αντιθέτως, ο βασικός πυρήνας της συμβάσεως είναι τα παραδιδόμενα αγαθά, δηλαδή όχι η κατασκευαστική δραστηριότητα, αλλά η κτήση της κυριότητας, αντικείμενό της θα είναι το «δούναι» και όχι το «πράττειν» και θα πρόκειται ουσιαστικά για πράξη μεταβιβάσεως, συνήθως πώληση, που δεν θα μπορεί να υπαχθεί στην κατηγορία των «έργων επί ακινήτων» και κατά συνέπεια ούτε των «κατασκευαστικών εργασιών», αλλά στην κατηγορία της παραδόσεως αγαθών.

58. Η πραγματική διαπίστωση της υπάρξεως παροχής υπηρεσιών ή παραδόσεως αγαθών εναπόκειται στο δικαστήριο, το οποίο θα μπορεί να ανατρέξει σε ποικιλία κριτηρίων, υπό την προϋπόθεση να λάβει υπόψη ότι δεν υφίσταται ένα κύριο κριτήριο σημαντικότερο από τα άλλα, δεδομένου ότι σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση είναι δυνατόν να ασκούν επιρροή διαφορετικές περιστάσεις οι οποίες θα πρέπει να αποτελέσουν αντικείμενο συνολικής αξιολογήσεως.

59. Για παράδειγμα, η δικαστική αρχή είναι δυνατόν να θεωρήσει κρίσιμο (α) κατά πόσον υπερισχύει ή όχι η εργασία επί των υλικών, συνήθως βάσει της αξίας των χρησιμοποιουμένων υλικών[26], ή (β) τη βούληση των συμβαλλομένων, σε σχέση με την οποία ασκεί επιρροή το κατά πόσον η προμήθεια των υλικών συνιστά απλώς το μέσο για την κατασκευή του έργου και η εργασία συνιστά τον σκοπό της συμβάσεως (όπως συμβαίνει στη σύμβαση έργου) ή η εργασία συνιστά το μέσο για τη μεταποίηση των υλικών, ενώ η απόκτηση του πράγματος συνιστά τον τελικό σκοπό της συμφωνίας (τυπικό χαρακτηριστικό της πωλήσεως)[27]. Γενικότερα, η δικαστική αρχή μπορεί να εστιάσει την προσοχή της στις υποχρεώσεις που αναλαμβάνουν οι συμβαλλόμενοι και στον τρόπο διεξαγωγής της πράξεως, όπως ο χρόνος που απαιτείται, η αυτονομία κατά την εκτέλεση της εργασίας, η τυπολογία των παρεχομένων εγγυήσεων.

60. Ειδικότερα, μπορεί να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι το έργο που εκτελείται και παραδίδεται είναι προϊόν με πρωτότυπα χαρακτηριστικά, με άλλα λόγια κάτι νέο (πράγμα που χαρακτηρίζει τα έργα επί ακινήτων και τις κατασκευαστικές εργασίες) ή, αντιθέτως, είναι προϊόν μαζικής παραγωγής, για παράδειγμα, προκατασκευασμένο κτίσμα.

61. Το ίδιο συμπέρασμα που εκτέθηκε στα σημεία 49 επ. προκύπτει αν ληφθεί υπόψη το κείμενο της έκτης οδηγίας.

62. Πρώτον, η άποψη ότι οι «κατασκευαστικές εργασίες» εμπίπτουν στην κατηγορία της παροχής υπηρεσιών επιβεβαιώνεται από τυπική άποψη, όπως επισήμανε η Φινλανδική Κυβέρνηση, από το άρθρο 5, παράγραφος 5, στοιχείο β′, της οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως παράδοση αγαθών «την παράδοση ορισμένων έργων επί ακινήτων».

63. Πράγματι, αν ο νομοθέτης θεωρούσε τα «έργα επί ακινήτων» ως παράδοση αγαθών και όχι ως παροχή υπηρεσιών, δεν θα είχε κανένα λόγο να αναγνωρίσει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να χαρακτηρίσουν ως παράδοση «την παράδοση ορισμένων έργων επί ακινήτων».

26 — Αν η αξία των χρησιμοποιουμένων αγαθών υπερβαίνει κατά πολύ την αξία της εργασίας και αντιπροσωπεύει σημαντική συνιστώσα της συνολικής παροχής, είναι δυνατόν να μην πρόκειται για έργο επί ακινήτων, αλλά για πώληση των εν λόγω υλικών.

27 — Το δικαστήριο θα εκτιμήσει αν οι συμβαλλόμενοι απέβλεπαν στο κτίσμα ως τέτοιο ή ως προϊόν δραστηριότητας. Στην πρώτη περίπτωση η παροχή αφορά «δούναι», ενώ στη δεύτερη «πράττειν».

64. Αν, αντιθέτως, ο νομοθέτης θεωρούσε ότι οι εν λόγω πράξεις μπορούσαν να συνιστούν άλλοτε μεν παράδοση αγαθών, άλλοτε δε παροχή υπηρεσιών [28], λογικά θα έπρεπε να προβλέψει, αντιθέτως προς ό,τι συνέβη, εξουσία των κρατών μελών να μεταχειρίζονται γενικά τις εν λόγω εργασίες είτε ως παράδοση αγαθών είτε ως παροχή υπηρεσιών.

65. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να γίνει δεκτό το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι η μνεία της «παραδόσεως ορισμένων έργων επί ακινήτων» στο άρθρο 5, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας αφορά αποκλειστικά εκείνα τα έργα επί ακινήτων που δεν συνιστούν παράδοση αγαθών κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

66. Πράγματι, το επιχείρημα αυτό θεμελιώνεται στην παραδοχή ότι τα έργα επί ακινήτων συνιστούν συνήθως, ως εκ της φύσεώς τους, παράδοση αγαθών σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 5, παράγραφος 1, αλλά, εκτός των παρατηρήσεων που προεκτέθηκαν, δεν λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι ο μόνος λόγος για τη θέσπιση μιας διατάξεως όπως το άρθρο 5, παράγραφος 5, στοιχείο β′, είναι αντιθέτως, όπως προεκτέθηκε στα σημεία 62 έως 64, ότι στο πλαίσιο του συστήματος της έκτης οδηγίας, τα «έργα επί ακινήτων» [29] συνιστούν παροχή υπηρεσιών [30].

67. Εξάλλου, όταν ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να δώσει, στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας, αυτοτέλεια στη χρονική στιγμή της μεταβιβάσεως των νέων κτισμάτων (όπως αυτό το οποίο αφορά η κρινόμενη υπόθεση), το έκανε χαρακτηρίζοντας ρητώς τη μεταβίβαση «παράδοση», για παράδειγμα με το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α′, σύμφωνα με το οποίο τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεωρούν υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί ευκαιριακά «α) παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους, που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά» [31].

68. Αντιθέτως, στην περίπτωση κατά την οποία η μεταβίβαση επέρχεται στο τέλος συμβατικής σχέσεως όπως η προκείμενη, δεν μπορεί να γίνει νοητή αυτοτελώς, αλλά ως παρεπόμενη χρονική στιγμή ευρύτερης και πολυπλοκότερης πράξεως, η οποία εντάσσεται στα ακραία όρια της έννοιας της παροχής υπηρεσιών, σε σημείο ώστε, στην έκτη οδηγία να χαρακτηρίζεται στην ιταλική με τον όρο «consegna», αντί του όρου «cessione» (όπως στο άρθρο 5, παράγραφος 5, στοιχείο β′ [στην ελληνική γλώσσα, και στις δύο περιπτώσεις χρησιμοποιείται ο όρος «παράδοση» [32].

69. Στον χαρακτηρισμό των έργων επί ακινήτων και των κατασκευαστικών εργασιών ως παροχής υπηρεσιών οδηγεί επίσης η εξέταση του κειμένου των οδηγιών του Συμβουλίου 2006/69 και 2006/112, οι οποίες αφορούν αμφότερες θέματα ΦΠΑ.

28 — Πράγμα που, προφανώς, θα έπρεπε να διαπιστώνεται βάσει in concreto εκτιμήσεως κατά περίπτωση.

29 — Κατά συνέπεια, και οι «κατασκευαστικές εργασίες», οι οποίες εμπίπτουν, όπως επισημάνθηκε στο σημείο 43, στα «έργα επί ακινήτων».

30 — Ο λόγος για τον οποίο θεσπίστηκε διάταξη όπως το άρθρο 5, παράγραφος 5, στοιχείο β′, είναι ότι, συχνά, οι «κατασκευαστικές εργασίες» χαρακτηρίζονται από την παρουσία επιχειρηματικής οργανώσεως με σκοπό την παροχή υπηρεσιών, η οποία συνοδεύεται, ιδίως στον κατασκευαστικό κλάδο, από την παράδοση αγαθών και την παράδοση κτίσματος, το οποίο αποτελεί συστατικό ή όχι του συνεχομένου εδάφους. Κατά συνέπεια, είναι λογικό να δίδεται στα κράτη μέλη η δυνατότητα να χαρακτηρίζουν ως παράδοση αγαθών αυτές τις πολύπλοκες πράξεις οι οποίες, αν εκτιμηθούν αυτοτελώς, θα έπρεπε να χαρακτηριστούν παροχή υπηρεσιών.

31 — Πράγματι, το εν λόγω άρθρο, με την έκφραση «προ της πρώτης εγκαταστάσεως», αναφέρεται στις νέες κατασκευές: βλ. απόφαση της 8ης Ιουλίου 1986, 73/85, Kerrutt (Συλλογή 1986, σ. 2219, σκέψη 16).

32 — Αυτή η διαφορά όρων συναντάται σε αρκετές γλωσσικές εκδοχές της έκτης οδηγίας, όπως η γαλλική, όπου γίνεται λόγος για «livraison d'un bâtiment» (άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α′) και για «délivrance de certains travaux immobiliers» (άρθρο 5, παράγραφος 5, στοιχείο β′), την αγγλική, στην οποία γίνεται διάκριση μεταξύ «supply before first occupation of buildings» (άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α′) και «the handing over of certain works of construction» (άρθρο 5, παράγραφος 5, στοιχείο β′), τη γερμανική, στην οποία χρησιμοποιούνται οι εκφράσεις «die Lieferung von Gebäuden» (άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α′) και «die Ablieferung bestimmter Bauleistungen» (άρθρο 5, παράγραφος 5, στοιχείο β′), την ολλανδική, στην οποία γίνεται λόγος για «de levering van een gebouw» (άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α′) και «de oplevering van een werk in onroerende staat» και την ιταλική, στην οποία γίνεται αντιπαράθεση μεταξύ «la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato» (άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α′) και «la consegna di taluni lavori immobiliari» (άρθρο 5, παράγραφος 5, στοιχείο β′).

70. Η πρώτη προβλέπει, στο άρθρο 1, παράγραφος 7, ότι το άρθρο 21, παράγραφος 2, όπως έχει διατυπωθεί στο άρθρο 28ζ της έκτης οδηγίας, προστίθεται το ακόλουθο στοιχείο: «γ) στις περιπτώσεις κατά τις οποίες πραγματοποιούνται οι ακόλουθες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, τα κράτη μέλη δύνανται να προβλέπουν ότι υπόχρεος στο φόρο είναι ο υποκείμενος στο φόρο λήπτης των εν λόγω παραδόσεων ή υπηρεσιών: i) παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών [33], συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών επισκευής, καθαρισμού, συντήρησης, μετατροπής και κατεδάφισης ακινήτων καθώς και παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών οι οποίες θεωρούνται ως παράδοση αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 5».

71. Η δεύτερη ορίζει, με το άρθρο 199 ότι «τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των εξής πράξεων: α) παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών [34], συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών επισκευής, καθαρισμού, συντήρησης, μετατροπής και κατεδάφισης ακινήτων καθώς και παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών η οποία θεωρείται παράδοση αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 3».

72. Μολονότι οι δύο αυτές οδηγίες είναι μεταγενέστερες της έκτης οδηγίας και δεν διέπουν την κρινόμενη υπόθεση, φρονώ ότι, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο [35], η επιλογή να προστεθεί στις πράξεις τις οποίες απαριθμούν ρητώς τα προαναφερθέντα στα σημεία 70 και 71 άρθρα ρητή αναφορά στην παράδοση έργων επί ακινήτων, η οποία θεωρείται στα κράτη μέλη παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 14, παράγραφος 3, της οδηγίας 2006/112 [36], αποδεικνύει ότι τα έργα επί ακινήτων και οι κατασκευαστικές εργασίες χαρακτηρίζονται στην Ένωση ως παροχή υπηρεσιών.

73. Η φύση των κατασκευαστικών εργασιών ως παροχής υπηρεσιών προκύπτει και από το άρθρο 2 της αποφάσεως 2004/290 το οποίο ορίζει ότι ο λήπτης της παροχής αγαθών και υπηρεσιών μπορεί να οριστεί ως υπόχρεος για την καταβολή ΦΠΑ στις περιπτώσεις που προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2 και εντάσσει τις κατασκευαστικές εργασίες στην παράγραφο 1, μαζί με τις υπηρεσίες καθαρισμού κτιρίων, και όχι στην παράγραφο 2, μαζί με την παράδοση ακινήτων σε πρόσωπο υποκείμενο σε φόρο σύμφωνα με το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχεία ζ′ και η′, της έκτης οδηγίας.

74. Συνεπώς, οι κατασκευαστικές εργασίες περιλήφθηκαν στο πρώτο μέρος του άρθρου 2 της αποφάσεως 2004/290, το οποίο αφορά τις υπηρεσίες (όπως προκύπτει από τη μνεία των υπηρεσιών καθαρισμού), διότι θεωρήθηκαν υπηρεσίες, ενώ οι παραδόσεις για τις οποίες χορηγήθηκε η αιτηθείσα παρέκκλιση εντάχθηκαν στο δεύτερο μέρος του ίδιου άρθρου [37].

33 — Επισημαίνω ότι στην αγγλική και στη γαλλική εκδοχή χρησιμοποιούνται οι όροι «work» και «travaux», ενώ στη γερμανική ο όρος «Bauleistungen».

34 — Και στην περίπτωση αυτή, στην αγγλική και στη γαλλική εκδοχή χρησιμοποιούνται οι όροι «work» και «travaux», ενώ στη γερμανική ο όρος «Bauleistungen».

35 — Τμήμα Β, σημείο cc, της επιχειρηματολογίας της διατάξεως περί προδικαστικής αποφάσεως, το οποίο αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

36 — Οι οποίες, χωρίς αυτόν τον ρητό χαρακτηρισμό, θα περιλαμβάνονταν στις παροχές υπηρεσιών.

37 — Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, στην πραγματικότητα, το άρθρο 2 της αποφάσεως 2004/290 δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπ' αυτή την έννοια, διότι το προηγούμενο άρθρο 1 αναφέρεται γενικώς και χωρίς να θέτει περιορισμούς στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών του άρθρου 2 της ίδιας αποφάσεως. Επισημαίνω ότι το άρθρο 2 δεν είναι τίποτε άλλο παρά διευκρίνιση του άρθρου 1 και απλώς απαριθμεί λεπτομερώς, διακρίνοντάς τες αντιστοίχως στην παράγραφο 1 και στην παράγραφο 2, τις παροχές υπηρεσιών και τις παραδόσεις αγαθών που αποτελούν το αντικείμενο της επίδικης παρεκκλίσεως. Το άρθρο 2 συνάδει με τη διάταξη του άρθρου 1, το οποίο, αντιθέτως, αναφέρεται αφηρημένα στις δύο αυτές γενικές κατηγορίες. Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η εκτίμηση της Γερμανικής Κυβερνήσεως σχετικά με το γεγονός ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως της αποφάσεως 2004/290, η ομάδα εργασίας του Συμβουλίου που ασχολήθηκε με το θέμα περιέλαβε στο άρθρο 1, εκτός από τον όρο υπηρεσίες, και τον όρο αγαθά. Πράγματι, το γεγονός αυτό εξηγείται λόγω του ότι το άρθρο 2, παράγραφος 2, περιλαμβάνει πράξεις που χαρακτηρίζονται παραδόσεις αγαθών.

75. Το ίδιο συμπέρασμα επιβάλλεται αν ληφθεί υπόψη το έγγραφο εργασίας της Επιτροπής της 10ης Ιουνίου 2004[38] το οποίο, όπως αναγνώρισε και η Επιτροπή[39], απετέλεσε τη βάση των διαπραγματεύσεων που οδήγησαν στην τροποποίηση της έκτης οδηγίας, προκειμένου να απλουστευθεί η είσπραξη του ΦΠΑ και να καταπολεμηθεί η φοροαποφυγή και η φοροδιαφυγή, καθώς και στην κατάργηση της επίδικης αποφάσεως.

76. Στο σημείο 4.1 του εν λόγω εγγράφου, η Επιτροπή διευκρινίζει ότι οι εν λόγω εργασίες (Arbeiten) συνιστούν κατά βάση παροχή υπηρεσιών[40] και ότι τα κράτη μέλη που εφαρμόζουν το άρθρο 5, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας πρέπει να περιλαμβάνουν στην κατηγορία αυτή και τις παροχές υπηρεσιών τις οποίες χαρακτηρίζουν παραδόσεις αγαθών[41].

77. Εξάλλου, πάντα στο σημείο 4.1 του εν λόγω εγγράφου, απαριθμούνται οι παρεκκλίσεις από το σύστημα προσδιορισμού του υπόχρεου για την καταβολή του φόρου που προβλέπει η έκτη οδηγία, τις οποίες είχαν ζητήσει κατά το παρελθόν ορισμένα κράτη μέλη και είχε δεχθεί το Συμβούλιο (όπως η επίδικη), προκειμένου ο φόρος προστιθέμενης αξίας να βαρύνει τον λήπτη της παροχής. Μεταξύ των παρεκκλίσεων αυτών, ιδιαίτερη σημασία έχει η παρέκκλιση που χορηγήθηκε στην Αυστρία με την απόφαση 2002/880/ΕΚ[42].

78. Αυτό οφείλεται στο ότι, στη δεύτερη αιτιολογική σκέψη της αποφάσεως 2004/290 γίνεται αναφορά στην εν λόγω παρέκκλιση, η οποία αφορά και κατασκευαστικές εργασίες (Bauarbeiten) και περιλαμβάνει σε αυτές ορισμένες υπηρεσίες, οι οποίες μνημονεύονται στο προαναφερθέν έγγραφο εργασίας και στις οποίες υπερισχύει σαφώς το στοιχείο της παροχής υπηρεσιών λόγω της χρησιμοποιούμενης επιχειρηματικής οργανώσεως, όπως στην περίπτωση υπεργολάβου που εκτελεί εργασίες στους κλάδους της οικοδομής, των μεταλλικών κατασκευών ή της ναυπηγικής, και παρέχει προσωπικό στον κύριο του έργου, σε άλλο υπεργολάβο ή γενικότερα σε επιχειρηματία που διενεργεί ο ίδιος οικοδομικές εργασίες.

79. Ένα ακόμα επιχείρημα υπέρ της απόψεως σύμφωνα με την οποία τα έργα επί ακινήτων και οι κατασκευαστικές εργασίες συνιστούν παροχή υπηρεσιών αντλείται από τη δεύτερη οδηγία και από την πρόταση έκτης οδηγίας που προαναφέρθηκαν στα σημεία 40 και 41.

80. Πράγματι, προκύπτει ότι, κατά τις προπαρασκευαστικές εργασίες, τα έργα επί ακινήτων είχαν χαρακτηριστεί, στο άρθρο 5, στοιχείο ε′, ως παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τη λύση που ακολουθούσε η δεύτερη οδηγία (άρθρο 5, παράγραφος 2, στοιχείο ε′), αλλά αυτή η λύση δεν έγινε δεκτή κατά την έγκριση της έκτης οδηγίας.

81. Κατ’ αυτόν τον τρόπο καθίσταται σαφές ότι ο τότε νομοθέτης είχε απόλυτη συνείδηση της σχετικής προβληματικής και αποφάσισε ενσυνειδήτως να τροποποιήσει την κατεύθυνση που ακολουθούσε προηγουμένως, όπως είχε εκφραστεί στη δεύτερη οδηγία, με την οποία τα «έργα επί ακινήτων» είχαν υπαχθεί στις παραδόσεις αγαθών.

38 — Συνημμένο 1 της Επιτροπής.

39 — Σελίδα 4 των παρατηρήσεων της Επιτροπής.

40 — Grundsätzlich nur Dienstleistungen gemeint sind.

41 — Mitgliedstaaten, die ArtikeL 5 Absatz 5 der Sechsten MwSt-Richtilinie umgesetz haben, müssen in diese Definition auch die Dienstleistungen einbeziehen, die sie als Lieferung von Gegenständen betrachten.

42 — ΕΕ L 306, σ. 24. Πρόκειται για την απόφαση του Συμβουλίου, της 5ης Νοεμβρίου 2002, με την οποία εξουσιοδοτείται η Αυστρία να εφαρμόσει μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 21 της οδηγίας 77/388, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών.

82. Υπέρ της απόψεως ότι τα έργα επί ακινήτων και οι κατασκευαστικές εργασίες πρέπει να χαρακτηριστούν παροχή υπηρεσιών συνηγορούν και οι προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. Jacobs της 6ης Απριλίου 1995 στην υπόθεση Armbrecht[43], όπου τόνισε ότι «η δυνατότητα του κράτους μέλους να θεωρήσει ως παράδοση αγαθού (και όχι ως παροχή υπηρεσιών) την εκ μέρους ενός επιχειρηματία οικοδομικών εργασιών παράδοση κτίσματος επί οικοπέδου που δεν ανήκει στην κυριότητά του προβλέπεται από την ειδική διάταξη του άρθρου 5, παράγραφος 5, στοιχείο β'». Κατά συνέπεια, εφόσον δεν υφίσταται ή δεν χρησιμοποιείται ο εν λόγω κανόνας, οι κατασκευαστικές εργασίες θα συνιστούν πάντοτε παροχή υπηρεσιών.

83. Τέλος, μολονότι γνωρίζω ότι το εν λόγω επιχείρημα δεν ασκεί καθοριστική επιρροή για την απάντηση που θα δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα, επισημαίνω ότι οι κατασκευαστικές εργασίες συνιστούν κατ' αρχήν παροχή υπηρεσιών σε πολλά[44] κράτη μέλη[45].

84. Προκύπτει συνεπώς ότι, υπό το πρίσμα των προεκτεθεισών σκέψεων, και ιδίως λόγω του ότι το στοιχείο της επιχειρηματικής οργανώσεως και της εργασίας υπερισχύει του στοιχείου της προμήθειας υλικών (σημεία 55 έως 57), τα έργα επί ακινήτων και οι κατασκευαστικές εργασίες του άρθρου 5, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 2, παράγραφος 1, της αποφάσεως 2004/290 πρέπει να χαρακτηριστούν παροχή υπηρεσιών.

85. Η Γερμανική Κυβέρνηση, υποστηριζόμενη από την Επιτροπή, επισημαίνει ότι, στην πραγματικότητα, οι κατασκευαστικές εργασίες της αποφάσεως 2004/290 θα μπορούσαν να συνιστούν αδιακρίτως τόσο παραδόσεις αγαθών όσο και παροχές υπηρεσιών και ότι, αν χαρακτηρίζονταν μόνο παροχές υπηρεσιών, αυτό θα καθιστούσε άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας την απόφαση 2004/290, λόγω του ότι πολλές από τις εν λόγω εργασίες δεν θα μπορούσαν να υπαχθούν στη χορηγηθείσα παρέκκλιση, εφόσον πρόκειται για παραδόσεις αγαθών. Συνεπώς, κατ' αυτόν τον τρόπο, καταστρατηγείται ο σκοπός της αποφάσεως, δηλαδή η πρόληψη της φοροδιαφυγής (για παράδειγμα, ορισμένοι φοροφυγάδες επιχειρηματίες θα μπορούσαν να μην εφαρμόζουν τον μηχανισμό reverse charge προκαλώντας έτσι τον χαρακτηρισμό της πράξεως ως παραδόσεως αγαθών)[46].

86. Συναφώς κρίνω σκόπιμο να εκθέσω ορισμένες σκέψεις σχετικά με τη γερμανική ρύθμιση που διέπει το ζήτημα και με τη σχετική νομολογία.

43 — Πρόκειται για το σημείο 15 των δεύτερων προτάσεων στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92 (Συλλογή 1995, σ. I-2775).

44 — Για παράδειγμα, στη Βουλγαρία, στη Φινλανδία, στη Γαλλία, στην Ιταλία, στην Πολωνία, στο Ηνωμένο Βασίλειο, στη Ρουμανία και στη Σουηδία. Αντιθέτως, η Ολλανδία και η Ουγγαρία έχουν κάνει χρήση της δυνατότητας να θεωρούν τις εν λόγω εργασίες παράδοση αγαθών, όπως προβλέπει ρητώς η έκτη οδηγία (άρθρο 5, παράγραφος 5, στοιχείο β') και επιβεβαιώθηκε με την οδηγία 2006/112 (άρθρο 14, παράγραφος 3)· η Ισπανία χαρακτηρίζει τα έργα επί ακινήτων παροχή υπηρεσιών, εκτός αν η αξία των χρησιμοποιηθέντων υλικών δεν υπερβαίνει το όριο του 33 % της φορολογητέας βάσεως την οποία προβλέπει ο νόμος, κάνοντας και αυτή χρήση της εξουσίας την οποία προβλέπει το άρθρο 14, παράγραφος 3, της οδηγίας 2006/112. Η επιλογή της Ολλανδίας, της Ουγγαρίας και της Ισπανίας να κάνουν χρήση της εξουσίας την οποία προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 5, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας και το άρθρο 14, παράγραφος 3, της οδηγίας 2006/112 και να χαρακτηρίσουν παράδοση αγαθών τα έργα επί ακινήτων και τις κατασκευαστικές εργασίες αποδεικνύει ότι, τουλάχιστον σε αυτές τις χώρες, οι εν λόγω πράξεις, χωρίς την παρέκκλιση, θα χαρακτηρίζονταν παροχή υπηρεσιών.

45 — Διαφορετική κατά τα φαινόμενα κατεύθυνση ακολουθούν η Ιρλανδία, η Ελλάδα, η Πορτογαλία και η Σλοβακία. Η Ιρλανδία εφαρμόζει τον λεγόμενο κανόνα των 2/3, σύμφωνα με τον οποίο αν η αξία των αγαθών που παραδίδονται βάσει συμφωνίας παροχής υπηρεσιών αντιπροσωπεύει ποσοστό μεγαλύτερο των 2/3 του συνολικού συμβατικού ανταλλάγματος, η συμφωνία αυτή θεωρείται, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, παράδοση αγαθών. Η Ελλάδα χαρακτηρίζει τα έργα επί ακινήτων στο πλαίσιο συμβάσεως μισθώσεως έργου «παράδοση αγαθών». Αντιθέτως, η Πορτογαλία χαρακτηρίζει την εν λόγω πράξη «παράδοση αγαθών» αν ο κατασκευαστής προμηθεύει το σύνολο των υλικών ή αν τα υλικά που προμηθεύει ο κύριος του έργου δεν είναι αμελητέα. Τέλος, η Σλοβακία θεωρεί τις κατασκευαστικές εργασίες «παροχή υπηρεσιών», αλλά διακρίνει από αυτές την παράδοση κτίσματος ή τμήματος κτίσματος στο πλαίσιο συμβάσεως κατασκευής ή άλλης παρόμοιας συμβάσεως, δηλαδή την περίπτωση κατά την οποία ο επιχειρηματίας παρέχει το κτίσμα στο σύνολό του και όχι ειδικές υπηρεσίες. Μεταξύ αυτών των λύσεων, η σλοβακική είναι συνεπής με τη δυνατότητα παρεκκλίσεως την οποία προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 14, παράγραφος 3, της οδηγίας 2006/112, στο πλαίσιο ενός συστήματος στο οποίο οι σχετικές εργασίες συνιστούν παροχή υπηρεσιών, η ιρλανδική και η πορτογαλική εισάγουν ένα κριτήριο διακρίσεως μεταξύ παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών που βασίζεται στην αυτόματη επιρροή που ασκεί ένα μόνο κριτήριο (η αξία των αγαθών), το οποίο θα εξετάσω στη συνέχεια, στα σημεία 92 έως 94, ενώ μόνον η ελληνική λύση ακολουθεί διαφορετική κατεύθυνση από εκείνη που προκύπτει από τις εφαρμοστέες οδηγίες.

46 — Επίσης, πρέπει να επισημανθεί ότι ούτε η Γερμανική Κυβέρνηση ούτε η Επιτροπή ανέφεραν συγκεκριμένα ποιες κατασκευαστικές εργασίες πρέπει να θεωρηθούν, ως εκ της φύσεώς τους, παράδοση αγαθών (εκτός από την κρινόμενη περίπτωση).

87. Σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 4, του UstG, οι επίδικες πράξεις πρέπει να χαρακτηριστούν παραδόσεις αγαθών, εφόσον διενεργούνται από τον επιχειρηματία με τη χρησιμοποίηση υλικών που προμηθεύεται ο ίδιος, εκτός αν τα υλικά δεν αποτελούν απλώς συστατικά ή άλλου είδους παρεπόμενα στοιχεία.

88. Στην πράξη, η διάκριση μεταξύ της παραδόσεως αγαθών και της παροχής υπηρεσιών εξαρτάται από το αν η προμήθεια υλικών από τον κατασκευαστή έχει κύριο και όχι παρεπόμενο χαρακτήρα, ενώ η γερμανική νομολογία ερμηνεύει την εν λόγω διάταξη υπό την έννοια ότι, όταν ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί υλικά που προμηθεύεται ο ίδιος για την ανέγερση κτιρίου σε οικόπεδο τρίτου, πρόκειται για παράδοση αγαθών.

89. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο η Γερμανική Κυβέρνηση κλίνει προς την άποψη ότι μια ερμηνεία που περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της αποφάσεως 2004/290 μόνο στην παροχή υπηρεσιών θα κατέληγε στον αποκλεισμό από το πεδίο εφαρμογής της πολλών πράξεων του κατασκευαστικού κλάδου.

90. Στην πραγματικότητα, ισχύουν όσα έχω προαναφέρει στα σημεία 48 επ., δηλαδή ότι τα έργα επί ακινήτων και οι κατασκευαστικές εργασίες συνιστούν παροχή υπηρεσιών, καθόσον πρόκειται για πράξεις που διενεργούνται χρησιμοποιώντας επιχειρηματική οργάνωση και στις οποίες, κατά συνέπεια, υπερισχύει η εργασία, ενώ σκοπός τους δεν είναι η παράδοση αγαθών, αλλά η άσκηση κατασκευαστικής (εν προκειμένω) δραστηριότητας.

91. Το πόρισμα αυτό προϋποθέτει ότι τα στοιχεία που χαρακτηρίζουν την παροχή υπηρεσιών υπερισχύουν πράγματι των τυπικών χαρακτηριστικών της παραδόσεως αγαθών. Στην αντίθετη περίπτωση, δεν πρόκειται για έργα επί ακινήτων και κατασκευαστικές εργασίες, αλλά για παράδοση αγαθών.

92. Το πρόβλημα το οποίο θέτει το αιτούν δικαστήριο συναρτάται με το γεγονός ότι, στο γερμανικό δίκαιο, όπως προκύπτει από την προεκτεθείσα νομοθεσία και νομολογία, προκειμένου να εκτιμηθεί αν η πράξη συνιστά κατασκευαστική εργασία, και συνεπώς παροχή υπηρεσιών ή παράδοση αγαθών, δεν χρησιμοποιούνται όλα τα στοιχεία που υφίστανται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Αντιθέτως, επιρροή ασκούν σύμφωνα με τον νόμο αποκλειστικά τα υλικά που παρέχει ο κατασκευαστής και η σημασία τους, ενώ η νομολογία δεν λαμβάνει υπόψη άλλα κριτήρια, αλλά χαρακτηρίζει αυτομάτως τις πράξεις αυτού του είδους ως παράδοση αγαθών, για τον μόνο λόγο ότι ο ανάδοχος χρησιμοποίησε ίδια υλικά.

93. Εξάλλου, η εν λόγω νομοθεσία και νομολογία είναι αντίθετες προς τη νομολογία του παρόντος Δικαστηρίου που προαναφέρθηκε στο σημείο 31 και στις υποσημειώσεις 11 και 12, καθόσον δεν κάνουν διάκριση μεταξύ παροχής υπηρεσιών και παραδόσεως αγαθών αναζητώντας in concreto, μεταξύ των πολυάριθμων στοιχείων της υποθέσεως, τα κύρια και τα παρεπόμενα, αλλά με αποκλειστική αναφορά στην παρουσία ή μη υλικών κυριότητας του κατασκευαστή.

94. Ειδικότερα, μολονότι ο εθνικός νομοθέτης μπορεί να υποδείξει στη δικαστική αρχή τα κριτήρια που πρέπει να χρησιμοποιεί προκειμένου να διακρίνει μεταξύ παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών, δεν μπορεί να επιβάλει ένα μόνο κριτήριο, ούτε η εν λόγω διάκριση είναι δυνατόν να απορρέει αυτομάτως από την παρουσία ή μη ενός μόνο συγκεκριμένου στοιχείου, χωρίς να αναλύεται κάθε άλλη πτυχή της υποθέσεως.

95. Κατά συνέπεια, στην κρινόμενη υπόθεση, το να γίνει δεκτό ότι οι κατασκευαστικές εργασίες συνιστούν παροχή υπηρεσιών δεν σημαίνει ότι διακυβεύεται η πρακτική αποτελεσματικότητα της αποφάσεως 2004/290, εφόσον στις εν λόγω εργασίες περιλαμβάνονται όλες οι κατασκευαστικές δραστηριότητες που ολοκληρώνονται με την παράδοση κτίσματος και παρουσιάζουν τα

προαναφερθέντα χαρακτηριστικά, και, κατά συνέπεια, κάθε σύνθετη πράξη, όπως η επίδικη [47], σε σχέση με την οποία είναι δυνατόν να τεθεί ζήτημα φοροδιαφυγής [48].

96. Αντιθέτως, ζήτημα φοροδιαφυγής τίθεται αν ακολουθηθεί η άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, η οποία περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της παρεκκλίσεως.

97. Πράγματι, το άρθρο 199 της οδηγίας 2006/112, το οποίο διέπει πλέον τον μηχανισμό «reverse charge», προβλέπει ρητώς ότι το εν λόγω σύστημα εφαρμόζεται σε παροχές κατασκευαστικών υπηρεσιών που αφορούν ακίνητα και χαίρουν της ίδιας μεταχειρίσεως με την παράδοση έργων επί ακινήτων, η οποία θεωρείται παράδοση αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 3 (πρώην άρθρο 5, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας).

98. Κατά συνέπεια, εφόσον υφίσταται σαφής ένδειξη ότι οι εν λόγω πράξεις, όπως προανέφερα στο σημείο 72, συνιστούν παροχή υπηρεσιών, αν η ανέγερση κτισμάτων και άλλες συναφείς πράξεις χαρακτηρίζονταν στη Γερμανία παραδόσεις αγαθών, δεν θα μπορούσαν πλέον να υπαχθούν στον μηχανισμό «reverse charge» και ο σκοπός της καταστολής της φοροδιαφυγής δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί [49].

99. Ενόψει της αναλύσεως που προηγήθηκε προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα ότι:

— ο κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της αποφάσεως 2004/290/ΕΚ όρος «κατασκευαστικές εργασίες» καλύπτει μόνο την παροχή υπηρεσιών, ιδίως λόγω του ότι το στοιχείο της επιχειρηματικής οργανώσεως και της εργασίας υπερισχύει του στοιχείου της προμήθειας υλικών·

— προκειμένου να αξιολογηθεί αν μια πράξη συνιστά κατασκευαστική εργασία και, κατά συνέπεια, παροχή υπηρεσιών, ή παράδοση αγαθών, η δικαστική αρχή πρέπει να χρησιμοποιεί όλα τα υφιστάμενα στοιχεία της συγκεκριμένης υποθέσεως·

— το δίκαιο της Ένωσης απαγορεύει εθνική νομοθεσία και νομολογία σύμφωνα με τις οποίες, για τους σκοπούς της προαναφερθείσας διακρίσεως, επιρροή ασκεί αποκλειστικά ένα μόνο στοιχείο, και ιδίως το γεγονός ότι ο κατασκευαστής προμήθευσε υλικά κυριότητάς του, ενώ η διάκριση μεταξύ παροχής υπηρεσιών και παραδόσεως αγαθών ανάγεται αυτομάτως στην ύπαρξη του εν λόγω στοιχείου·

— ο εθνικός νομοθέτης μπορεί να υποδείξει στη δικαστική αρχή κριτήρια για τη διάκριση μεταξύ παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών, αλλά δεν μπορεί να περιορίσει την εξουσία της να διακρίνει μεταξύ παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών αναλύοντας in concreto όλες τις πτυχές της υποθέσεως.

100. Η απάντηση που δίδεται στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα καθιστά περιττή την εξέταση του δεύτερου, του τρίτου και του τέταρτου ερωτήματος, εφόσον το αιτούν δικαστήριο ζήτησε να εξεταστούν τα ερωτήματα αυτά μόνον εάν οι παραδόσεις αγαθών περιληφθούν στις κατασκευαστικές εργασίες.

47 — Η οποία, σύμφωνα με εκτίμηση βασιζόμενη αποκλειστικά στα στοιχεία που προκύπτουν από τη διάταξη περί εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, φαίνεται να περιλαμβάνεται στις παροχές υπηρεσιών, δεδομένου ότι, εκ πρώτης όψεως, αφορά σύμβαση έργου για τη μη μαζική ανέγερση κτιρίου.

48 — Δεν συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής ότι στις κατασκευαστικές εργασίες περιλαμβάνονται παροχές οι οποίες, βάσει των ορισμών που περιέχονται στην έκτη οδηγία, θα έπρεπε να χαρακτηριστούν παράδοση αγαθών, διότι βασίζεται στην –απορριπτέα– παραδοχή ότι πράξεις όπως η επίδικη συνιστούν πάντα παραδόσεις αγαθών.

49 — Συναφώς επαναλαμβάνω ότι δεν συμφωνώ με την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι υπάρχουν παραδόσεις αγαθών διαφορετικές από τις αναφερόμενες στο άρθρο 14, παράγραφος 3, οι οποίες όμως περιλαμβάνονται στα έργα επί ακινήτων και στις κατασκευαστικές εργασίες. Πράγματι, αν η άποψη αυτή ήταν βάσιμη, δεν θα είχε νόημα η ρητή μνεία του εν λόγω άρθρου στο άρθρο 199 της οδηγίας 2006/112.

VI – Επί των διαχρονικών αποτελεσμάτων της αποφάσεως

101. Η Γερμανική Κυβέρνηση ζήτησε από το Δικαστήριο, εφόσον κρίνει ότι η επίδικη εθνική ρύθμιση δεν συνάδει με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της αποφάσεως 2004/290, να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεώς του διότι, σε αντίθετη περίπτωση, θα προέκυπταν σοβαρές οικονομικές συνέπειες για τον προϋπολογισμό της Γερμανίας και διότι τόσο οι εθνικές αρχές όσο και οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις είχαν θεωρήσει καλή τη πίστει ότι η γερμανική ρύθμιση ήταν σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης.

102. Συναφώς επισημαίνω ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μόνον όλως εξαιρετικώς μπορεί το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν της σύμφυτης με την κοινοτική έννομη τάξη γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, να περιορίσει τη δυνατότητα κάθε ενδιαφερόμενου να επικαλεστεί μια ερμηνευμένη από το Δικαστήριο διάταξη για να θέσει υπό αμφισβήτηση έννομες σχέσεις που δημιουργήθηκαν καλόπιστα. Αυτό μπορεί να συμβεί μόνον εφόσον πληρούνται δύο ουσιώδεις προϋποθέσεις, δηλαδή «καλή πίστη των ενδιαφερόμενων κύκλων και [...] κίνδυνος σοβαρών διαταράξεων» [50].

103. Το Δικαστήριο κατέφυγε στη λύση αυτή μόνον υπό πολύ ειδικές περιστάσεις, αφενός, όταν υπήρχε κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων οφειλομένων ιδίως στον μεγάλο αριθμό των εννόμων σχέσεων που είχαν συσταθεί καλοπίστως βάσει ρυθμίσεως η οποία εθεωρείτο νομίμως ισχύουσα και, αφετέρου, όταν καθίστατο σαφές ότι οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές είχαν ωθηθεί σε συμπεριφορά μη σύμφωνη προς την κοινοτική νομοθεσία λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των κοινοτικών διατάξεων, αβεβαιότητας στη δημιουργία της οποίας είχε συμβάλει η ίδια η συμπεριφορά άλλων κρατών μελών ή της Επιτροπής [51].

104. Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία, οι οικονομικές συνέπειες που θα μπορούσε να έχει επί κράτους μέλους απόφαση εκδοθείσα επί προδικαστικής παραπομπής δεν δικαιολογούν καθαυτές τον κατά χρόνο περιορισμό των αποτελεσμάτων της αποφάσεως αυτής [52].

105. Συναφώς φρονώ, πρώτον, ότι οι οικονομικές συνέπειες που μνημονεύονται στις παρατηρήσεις της Γερμανικής Κυβερνήσεως δεν θα επέλθουν, τουλάχιστον όχι στον βαθμό που υποστηρίζεται. Πράγματι, πράξεις όπως η επίδικη θα πρέπει γενικά να υπάγονται, ως παροχές υπηρεσιών, στο πεδίο εφαρμογής της αποφάσεως 2004/290, με συνέπεια την εφαρμογή του μηχανισμού «reverse charge», εφόσον πρόκειται για κατασκευαστικές εργασίες [53]. Σε κάθε περίπτωση, η καταβολή του φόρου μπορεί να ζητηθεί, στις σπάνιες περιπτώσεις στις οποίες δεν είναι πλέον δυνατή η προσφυγή στη λογιστική αντιστροφή, από τον παρέχοντα, όπως υπογραμμίζει η Φινλανδική Κυβέρνηση, η οποία επισήμανε ότι θα δημιουργείτο φορολογικό κενό, αν ο φόρος δεν καταβαλλόταν από τον λήπτη της παροχής και η πληρωμή δεν πραγματοποιείτο από τον παρέχοντα, διότι μια τέτοια πράξη δεν θα φορολογείτο και οι ενδιαφερόμενοι θα έχαιραν αδικαιολόγητου πλεονεκτήματος [54].

50 — Αποφάσεις της 3ης Ιουνίου 2010, C-2/09, Regionalna Mitnicheska Direktsia - Plovdiv (Συλλογή 2010, σ. I-4939, σκέψη 50), της 10ης Ιανουαρίου 2006, C-402/03, Skov και Bilka (Συλλογή 2006, σ. I-199, σκέψη 51), και της 28ης Σεπτεμβρίου 1994, C-57/93, Vroege (Συλλογή 1994, σ. I-4541, σκέψη 21).

51 — Απόφαση της 27ης Απριλίου 2006, C-423/04, Richards (Συλλογή 2006, σ. I-3585, σκέψη 42).

52 — Απόφαση Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 50, σκέψη 52) και απόφαση της 15ης Μαρτίου 2005, C-209/03, Bidar (Συλλογή 2005, σ. I-2119, σκέψη 68).

53 — Ασφαλώς, συνεχίζει να υφίσταται το ενδεχόμενο η δικαστική αρχή να κρίνει ότι δεν πρόκειται για κατασκευαστικές εργασίες, μετά από εξέταση όλων των περιστάσεων της υποθέσεως, αλλά φρονώ ότι, στο σύνολο σχεδόν των περιπτώσεων, οι πράξεις που υπόκεινται στον μηχανισμό «reverse charge» θα συνεχίσουν να υπόκεινται σε αυτόν χωρίς να απαιτηθούν φορολογικές διορθώσεις.

54 — Δεν φρονώ ότι οι παρέχοντες θα υποστούν τις ζημίες τις οποίες προβλέπει η Γερμανική Κυβέρνηση. Εκτός από το ότι οι απόψεις της Γερμανικής Κυβερνήσεως είναι κατά κύριο λόγο θεωρητικές, επισημαίνω ότι θα εφαρμοστεί το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ στο οποίο υπόκεινται συνήθως οι επιχειρήσεις. Ενδεχόμενες διαφορές μπορούν εύκολα να επιλυθούν δικαστικά από τους ενδιαφερομένους, χωρίς συνέπειες για το Δημόσιο.

106. Εξάλλου, υπό το πρίσμα των σκέψεων που προεκτέθηκαν και στις οποίες αναφέρομαι εξ ολοκλήρου, δεν θεωρώ ότι υφίσταται περίπτωση καλής πίστεως των αρχών και των ενδιαφερόμενων επιχειρηματιών, δεδομένου ότι από την απόφαση του Συμβουλίου 2002/880 σχετικά με την Αυστρία (στην οποία αναφέρεται ρητώς η απόφαση 2004/290) [55] προέκυπτε ποιες ήταν οι οικείες πράξεις και, από την περιγραφή τους, μπορούσε να καταλάβει κανείς ότι πρόκειται για παροχή υπηρεσιών.

107. Θα πρέπει να ληφθεί επίσης υπόψη το μεταγενέστερο έγγραφο εργασίας της Επιτροπής της 10ης Ιουνίου 2004 (σημείο 75 των παρουσών προτάσεων), τουλάχιστον από την εν λόγω ημερομηνία [56], με το οποίο η Επιτροπή διευκρίνισε ότι οι εργασίες αυτές συνιστούν κατά βάση παροχή υπηρεσιών.

108. Τέλος, το γράμμα του άρθρου 5, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας προδήλως απαγορεύει τον χαρακτηρισμό των έργων επί ακινήτων και των κατασκευαστικών εργασιών ως παραδόσεως αγαθών, ιδίως αν ληφθεί υπόψη ότι στην έκτη οδηγία δεν περιλήφθηκε ο κανόνας της δεύτερης οδηγίας και της προτάσεως έκτης οδηγίας που προαναφέρθηκαν, σύμφωνα με τον οποίο οι εν λόγω εργασίες συνιστούσαν παράδοση αγαθών.

109. Για τους λόγους αυτούς, φρονώ ότι δεν υφίστανται βάσιμοι λόγοι για τον διαχρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων της αποφάσεως του Δικαστηρίου.

VII – Πρόταση

110. Βάσει των προεκτεθέντων συλλογισμών, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα υποβληθέντα από το Bundesfinanzhof ερωτήματα ως εξής:

1) Ο κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της αποφάσεως 2004/290/ΕΚ όρος «κατασκευαστικές εργασίες» καλύπτει μόνο την παροχή υπηρεσιών, ιδίως λόγω του ότι το στοιχείο της επιχειρηματικής οργανώσεως και της εργασίας υπερισχύει του στοιχείου της προμήθειας υλικών.

2) Προκειμένου να αξιολογηθεί αν μια πράξη συνιστά κατασκευαστική εργασία και, κατά συνέπεια, παροχή υπηρεσιών, ή παράδοση αγαθών, η δικαστική αρχή πρέπει να χρησιμοποιεί όλα τα υφιστάμενα στοιχεία της συγκεκριμένης υποθέσεως.

3) Το δίκαιο της Ένωσης αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία και νομολογία σύμφωνα με τις οποίες, για τους σκοπούς της προαναφερθείσας διακρίσεως, επιρροή ασκεί αποκλειστικά ένα μόνο στοιχείο, και ιδίως το γεγονός ότι ο κατασκευαστής προμήθευσε υλικά κυριότητάς του, ενώ η διάκριση μεταξύ παροχής υπηρεσιών και παραδόσεως αγαθών ανάγεται αυτομάτως στην ύπαρξη του εν λόγω στοιχείου.

4) Ο εθνικός νομοθέτης μπορεί να υποδείξει στη δικαστική αρχή κριτήρια για τη διάκριση μεταξύ παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών, αλλά δεν μπορεί να περιορίσει την εξουσία της να διακρίνει μεταξύ παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών αναλύοντας in concreto όλες τις πτυχές της υποθέσεως.

55 — Βλ. σημεία 77 και 78.

56 — Η απόφαση 2004/290 εκδόθηκε στις 30 Μαρτίου 2004.