Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
12 päivänä syyskuuta 2012 [1]

Asia C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
vastaan
Finanzamt Lüdenscheid

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (Saksan liittotasavalta))

Verotus — Arvonlisävero — Jäsenvaltion oikeus soveltaa vain osittain poikkeusta, johon sille on annettu lupa — Rakennustyön käsite

I Johdanto

1. Tässä menettelyssä Saksan liittotasavallan Bundesfinanzhof (veroasioita käsittelevä liittovaltion ylimmän oikeusasteen tuomioistuin) esittää unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen, joka koskee 30.3.2004 tehdyn neuvoston päätöksen 2004/290/EY tulkintaa. Kyseisellä päätöksellä Saksalle annetaan lupa soveltaa poikkeusta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY 21 artiklasta. [2]

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin säännökset*

2. Päätöksen 2004/290 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä säädetään direktiivin 77/388/ETY 21 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, sellaisena kuin sen sanamuoto on direktiivin 28 g artiklassa, Saksan liittotasavallalle annetaan 1 päivästä huhtikuuta 2004 lupa määrätä tämän päätöksen 2 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten vastaanottajat velvollisiksi [maksamaan arvonlisäveron].”

3. Päätöksen 2004/290 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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 suoritetaan verovelvolliselle;

1 — Alkuperäinen kieli: italia.
2 — EYVL L 94, s. 59.

2) kun 13 artiklan B kohdan g ja h alakohdan mukainen kiinteä omaisuus luovutetaan verovelvolliselle ja luovuttaja on käyttänyt oikeuttaan tehdä luovutus verollisena.”

4. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [3] nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksellisen tekstin 2 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista.”

5. Direktiivin 77/388 5 artiklan 1 ja 5 kohdassa säädettiin seuraavaa:

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

– –

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

6. Direktiivin 77/388 6 artiklassa säädettiin tämän asian osalta merkityksellisin osin seuraavaa:

”Palvelujen suoritus

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

– –”

7. Direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta tiettyjen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseen ja veropetosten tai veron kiertämisen estämiseen tähtäävien toimenpiteiden osalta sekä tiettyjen poikkeuslupapäätösten kumoamisesta 24.7.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/69/EY [4] 1 artiklan 7 kohdassa säädetään seuraavaa:

”7) Lisätään 21 artiklan 2 kohtaan, sellaisena kuin se on esitetty 28 g artiklassa, alakohta seuraavasti:

’c) Jos kyse on seuraavista tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, jäsenvaltiot voivat määrätä, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen henkilö, joka on kyseisten luovutusten tai suoritusten vastaanottaja:

i) kiinteään omaisuuteen liittyvien rakennuspalveluiden, mukaan lukien korjaus-, siivous-, kunnossapito-, muutostyö- ja purkamispalvelut, suoritus sekä rakennuskohteiden luovutus, jota pidetään tavaroiden luovutuksena 5 artiklan 5 kohdan nojalla;

– –’”

3 — EYVL L 145, s. 1.

4 — EUVL L 221, s. 9.

8. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun direktiivin 2006/112/EY[5] 199 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista:

a) rakennustyön suoritus, mukaan lukien kiinteään omaisuuteen liittyvien korjaus-, siivous-, kunnossapito-, muutos- ja purkamistöiden suoritus, sekä rakennuskohteiden luovutus, joka katsotaan tavaroiden luovutukseksi 14 artiklan 3 kohdan nojalla;

– –”

B *Kansallinen lainsäädäntö*

9. Liikevaihtoveroa koskevan vuoden 2005 lain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 3 §:n 1, 4 ja 9 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Elinkeinonharjoittajan suorittamia tavaroiden luovutuksia ovat suoritukset, joilla se tai sen toimeksiannosta kolmas mahdollistaa ostajalle tai tämän toimeksiannosta kolmannelle sen, että tämä saa vallan määrätä omissa nimissään tavarasta (määräämisvallan hankkiminen). – –

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

(9) Palvelujen suoritukset ovat suorituksia, jotka eivät ole tavaran luovutusta. – –”

10. UStG:n 13 a §:n 1 momentin 1 kohdassa, sellaisena kuin se on lain 1.4.2004 voimaan tulleessa versiossa, joka perustuu päätökseen 2004/290/EY, säädetään, että 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetussa tapauksessa veron maksaa elinkeinonharjoittaja.

11. UStG:n 13 b §:n 1 momentin 4 kohdassa ja 2 momentin toisessa virkkeessä, sellaisina kuin ne ovat lain 1.4.2004 voimaan tulleessa versiossa, säädetään seuraavaa:

”(1) Seuraavien verollisten liiketoimien osalta 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 UStG:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 4 kohdan ensimmäisessä lauseessa tarkoitettuja liiketoimia. – –”

5 — EUVL L 347, s. 1.

12. Saksan tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 48 §:n 1 momentin kolmannessa virkkeessä rakennussuoritus määritellään seuraavasti:

”– – kaikki suoritukset, jotka liittyvät rakennusten rakentamiseen, korjaamiseen, kunnossapitoon, muuttamiseen tai purkamiseen”.

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

13. BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (jäljempänä BLV), joka on pannut asian vireille kansallisessa tuomioistuimessa, on yritys, jonka harjoittama toiminta käsittää tonttien oston, niiden varustamisen perusinfrastruktuurilla ja niille rakentamisen ja joka on katsottava elinkeinonharjoittajaksi UStG:n mukaisesti ja verovelvolliseksi pääasiassa kyseessä olevana vuonna voimassa olleen direktiivin 77/388 mukaisesti.

14. Syyskuussa 2004 BLV antoi Rolf & Co. oHG -yhtiölle (jäljempänä Rolf & Co.) toimeksiannon, joka koski kuudesta asunnosta koostuvan asuinrakennuksen rakentamista pääurakoitsijana BLV:n omistamalle tontille kiinteään hintaan.

15. Rolf & Co. toimitti 17.11.2005 loppulaskun, johon ei ollut merkitty arvonlisäveroa ja jossa BLV nimettiin suorituksen vastaanottajana veronmaksuvelvolliseksi.

16. BLV maksoi ensin verovuonna 2005 vastaanottamastaan palvelusta arvonlisäveron, koska UStG:n 13 b §:n 2 momentin toisen virkkeen perusteella kyseisessä tapauksessa velvollisuus maksaa kyseinen vero oli suorituksen vastaanottajalla. [6]

17. Myöhemmin BLV vaati toimivaltaista viranomaista (Finanzamt Lüdenscheid) palauttamaan maksetun määrän siksi, ettei viimeksi mainittua säännöstä olisi pitänyt soveltaa nyt tarkasteltavaan tapaukseen ja että ainoa veronmaksuvelvollinen oli siten Rolf & Co.

18. Se, että veroviranomainen hylkäsi BLV:n vaatimuksen, johti nyt käsiteltävään oikeudenkäyntiin, jonka yhteydessä Bundesfinanzhof katsoi, että kyseessä on päätöksen 2004/290/EY tulkintaa koskeva ongelma, ja esitti unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Sisältääkö päätöksen 2004/290/EY 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?

6 — Arvonlisäverojärjestelmässä liiketoimen suorittaja on tavallisesti se, jonka velvollisuus veron laskuttaminen ja maksaminen on. Joillakin aloilla (erityisesti rakennusalalla, etenkin urakoitsijoiden ja aliurakoitsijoiden välisissä suhteissa, koska usein aliurakoitsijat laskuttavat arvonlisäveron mutteivät maksa sitä) on yhä tavallisempaa soveltaa niin sanottua käännettyä verovelvollisuutta, jossa arvonlisäveron maksuvelvollisuus on kyseisen suorituksen vastaanottajalla (edellä esitetyssä esimerkissä urakoitsijalla). Kuudennen direktiivin 27 artiklassa neuvostolle annetaan mahdollisuus antaa jäsenvaltioille lupa poiketa direktiivistä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai veropetosten estämiseksi. Päätös 2004/290 sisältää nimenomaan Saksalle annetun luvan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta ja poiketa siten kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöksistä, joiden mukaan veronmaksuvelvollisuus on suorittajalla.

4) Siinä tapauksessa, ettei jäsenvaltio ole oikeutettu muodostamaan alaryhmiä yleisesti (ks. edellä kysymys 2) tai noudattamatta jätettyjen rajoitusten vuoksi (ks. edellä kysymys 3):

   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?”

IV Menettely unionin tuomioistuimessa

19. Komissio sekä Saksan ja Suomen hallitukset ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia.

V Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

20. Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään Bundesfinanzhof on tiedustellut, sisältääkö päätöksen 2004/290/EY 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetun rakennustyön (ts. rakennussuoritusten) käsite palvelujen suoritusten ohella myös tavaroiden luovutukset.

21. Kansallinen tuomioistuin katsoo, että kyseisen kysymyksen merkityksellisyys riippuu siitä seikasta, että Saksan lainsäädännön ja oikeuskäytännön mukaan nyt tarkasteltavassa liiketoimessa (jossa omia materiaalejaan käyttävä elinkeinonharjoittaja rakentaa rakennuksen toisen omistamalle tontille) on kyse tavaran luovutuksesta. Saksan lainsäädännön mukaan nyt tarkasteltavaan tapaukseen sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, jonka mukaan veronmaksuvelvollisuus on suorituksen vastaanottajalla (tässä tapauksessa BLV:llä), ei siis suorittajalla (Rolf & Co.).

22. Kansallinen tuomioistuin katsoo myös, että käännetty verovelvollisuus on poikkeus kuudennen direktiivin pääsäännöstä (jossa suorittaja katsotaan veronmaksuvelvolliseksi) ja että sitä voidaan siten soveltaa ainoastaan siltä osin kuin voidaan soveltaa päätöstä 2004/290, jolla saman direktiivin 27 artiklan mukaisesti annettiin Saksalle nimenomainen lupa soveltaa käännettyä verovelvollisuutta silloin, kun rakennustyö suoritetaan verovelvolliselle (kuten Saksan lainsäädännön mukaan nyt käsiteltävässä tapauksessa). Jos siis on niin, että päätökseen 2004/290 sisältyvä lupa koskee ainoastaan palvelujen suorituksia eikä myös tavaroiden luovutuksia, ei nyt käsiteltävässä asiassa olisikaan sallittua soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, koska Saksassa se, että elinkeinonharjoittaja rakentaa toisen omistamalle maalle rakennuksen ja käyttää tähän omia materiaalejaan, katsotaan tavaroiden luovutukseksi. Näin ollen BLV ei enää olisikaan veronmaksuvelvollinen, koska Saksan lainsäädännön sijaan asiassa olisi sovellettava unionin lainsäädäntöä, jossa pääsääntönä on, että arvonlisäveroa ei ole velvollinen maksamaan se, joka suorituksen vastaanottaa, vaan se, joka sen toteuttaa.

23. Jotta kysymykseen voidaan vastata, on ensinnäkin määriteltävä unionin oikeuden käsitteet ”tavaroiden luovutus” ja ”palvelujen suoritus” niin, että ne pystytään erottamaan toisistaan täsmällisesti; sen jälkeen on analysoitava rakennustyön käsitettä ja lopuksi on suhteutettava viimeksi mainittu käsite kahteen ensimmäiseen käsitteeseen.

24. Ensimmäisestä näkökohdasta totean, että direktiivin 77/388 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa kannetaan verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.[7]

25. Direktiivin 77/388 5 artiklan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

7 — Sekä tavaroiden maahantuonnista, joka ei nyt käsiteltävässä asiassa ole merkityksellistä.

26. Sitä seuraavassa 6 artiklassa katsotaan, että palvelujen suorituksia ovat kaikki liiketoimet, jotka eivät ole tavaran luovutuksia.

27. Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä asiassa Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) ilmenee, tavaran luovutuksen käsitteellä ”ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja”,[8] vaikka tavaran omistusoikeus ei ole siirtynyt.

28. Tällainen luovutuksen käsitteen määrittely selittyy direktiivin tarkoituksella, ”joka sisältää muun muassa verollisten liiketoimien yhdenmukaiseen käsitteeseen perustuvan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöön ottamisen. Tämä tavoite voi kuitenkin vaarantua, jos tavaroiden luovutuksen, joka on yksi kolmesta verollisesta liiketoimesta, toteutumisen edellytykset vaihtelevat jäsenvaltiosta toiseen, kuten on asia siviilioikeudellisten omaisuudenluovutusta koskevien edellytysten osalta”.[9]

29. Palvelujen suoritukset puolestaan määritellään käänteisesti liiketoimina, jotka eivät ole tavaran luovutuksia.

30. Koska monien liiketoimien kohdalla luokitteleminen tavaran luovutuksiksi tai palvelujen suorituksiksi on vaikeaa, unionin tuomioistuin on usein yrittänyt määritellä perustetta, jota luokittelussa tulisi noudattaa.

31. Se ei kuitenkaan ole onnistunut yksilöimään yksiselitteistä erotteluperustetta, koska arvonlisäverollisia liiketoimia on liian paljon ja ne ovat liian moninaisia.[10] Se on todennut, että ”sen ratkaisemiseksi, ovatko nämä liiketoimet tavaroiden luovutuksia vaiko palvelujen suorituksia, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan saada selville tämän toiminnan ominaispiirteet”,[11] ja analysoitava kyseistä liiketointa käytännössä niiden osatekijöiden yksilöimiseksi, joilla on suurin merkitys kyseisessä liiketoimessa, ja erottamiseksi niistä, jotka ovat luonteeltaan vähäisiä tai liitännäisiä.[12]

32. Lisäksi on otettava huomioon myös se, että osapuolten liiketoimet ovat usein äärimmäisen mutkikkaita ja niissä esiintyy sekä tavaroiden luovutukseksi että palvelujen suoritukseksi katsottavia piirteitä.

33. Se, että yhteen verotuksellisesti merkittävään tapahtumaan sisältyy tällä tavalla samanaikaisesti erilaisia näkökohtia, saattaa merkitä sekä sitä, että on tehty useita toisistaan erillisiä liiketoimia (jotka tosin ehkä liittyvät toisiinsa), että sitä, että kyse on todella yhdestä ainoasta liiketoimesta, joka koostuu samanaikaisesti erilaisista osatekijöistä ja on siten niiden yhdistelmä, joka on luokiteltava joko tavaroiden luovutukseksi tai palvelujen suoritukseksi arvonlisäveron soveltamista varten.

8 — Asia C-320/88, Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), tuomio 8.2.1990 (Kok., s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 kohta); sama kanta on esitetty myös asiassa C-435/03, British American Tobacco ja Newman Shipping, 14.7.2005 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-7077, 35 kohta) ja asiassa C-185/01, Auto Lease Holland, 6.2.2003 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-1317, 32 kohta).

9 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), tuomion 8 kohta.

10 — Asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999 (Kok., s. I-973, 27 kohta).

11 — Asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S, tuomio 2.5.1996 (Kok., s. I-2395, 12 kohta). Lisäksi asia C-88/09, Graphic Procédé, tuomio 11.2.2010 (Kok., s. I-1049, 18 kohta); asia C-41/04, Levob Verzekeringen BV, tuomio 27.10.2005 (Kok., s. I-9433, 19 ja 27 kohta) ja yhdistetyt asiat C-322/99 ja C-323/99, Finanzamt Burgdorf, tuomio 17.5.2001 (Kok., s. I-4049, 62 kohta).

12 — Edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Levob Verzekeringen BV, tuomion 27 ja 29 kohta.

34. Unionin tuomioistuin on jo käsitellyt suoritusten erottamista yhtenä kokonaisuutena pidettävistä suorituksista, joissa on sekä tavaroiden luovutukselle että palvelujen suoritukselle tyypillisiä piirteitä, ja todennut, että ”silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja muista toiminnoista, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, onko kysymys kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä yhtenäisestä suorituksesta”. [13]

35. Näin tehtäessä on otettava huomioon, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan perusteella ”jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, ja toisaalta, jotta arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta ei vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin”, [14] ja että kun kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät on selvitetty, on pohdittava, ”tarjoaako verovelvollinen keskivertokuluttajana pidettävälle kuluttajalle useita erillisiä pääasiallisia suorituksia vai yhden ainoan suorituksen”. [15]

36. Vaikka siis pääperiaatteena on, että jokaista muodollisesti erillistä suoritusta, joka voitaisiin tehdä erikseen, tulisi myös verottaa kutakin erikseen, on useita erillisiä suorituksia tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä. [16]

37. Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että yksi ainoa liiketoimi on kyseessä erityisesti silloin, kun yhden tai useamman seikan on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas päinvastaisessa tapauksessa muiden seikkojen on katsottava olevan liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta; suoritusta on pidettävä liitännäisenä suorituksena silloin, kun se ei ole vastaanottajan kannalta tavoite sinällään vaan pelkkä keino nauttia pääasiallisesta suorituksesta parhaissa olosuhteissa. [17]

38. Kyse on yhdestä ainoasta liiketoimesta myös silloin, kun ”verovelvollisen keskivertokuluttajana pidettävälle kuluttajalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista”. [18]

39. Kun tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen (sekä yhtenä kokonaisuutena pidettävän liiketoimen ja erillisten liiketoimien) välinen ero on selvitetty, on määriteltävä rakennustyön käsite ja arvioitava sitten, onko rakennustyö (toisin sanoen rakennussuoritukset) edellä esitettyjen, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä johdettujen periaatteiden ja asiaa sääntelevien unionin säännösten perusteella luokiteltava tavaroiden luovutuksiksi vai palvelujen suorituksiksi.

40. Tätä varten on ensinnäkin otettava huomioon, että jo jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annettuun neuvoston toiseen direktiiviin 67/228/ETY [19] sisältyi sen liitteessä A olleessa 5 kohdassa luettelo eräistä toimista, jotka katsottiin rakennustyöksi

13 — Edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Levob Verzekeringen BV, tuomion 19 kohta. Lisäksi asia C-111/05, Aktiebolaget NN, tuomio 29.3.2007 (Kok., s. I-2697, 23 kohta).

14 — Edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Levob Verzekeringen BV, tuomion 20 kohta.

15 — Edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Levob Verzekeringen BV, tuomion 20 kohta.

16 — Asia C-425/06, Ministero dell'Economia e delle Finanze, tuomio 21.2.2008 (Kok., s. I-897, 51 kohta).

17 — Asia C-276/09, Everything Everywhere Ltd, tuomio 2.12.2010 (25 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa); edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Aktiebolaget NN, tuomion 28 kohta ja edellä alaviitteessä 10 mainittu asia CPP, tuomion 30 kohta.

18 — Edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Levob Verzekeringen BV, tuomion 22 kohta; ks. myös asia C-94/09, Euroopan komissio v. Ranska, tuomio 6.5.2010 (Kok., s. I-4261, 15 kohta); edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Graphic Procédé, tuomion 19 kohta ja asia C-572/07, Rlre Tellmer Property sro, tuomio 11.6.2009 (Kok., s. I-4983, 17–19 kohta).

19 — EYVL1967, 71, s. 1303.

(määrittelemättä käsitettä yleisesti): näitä olivat muun muassa rakennusten, siltojen, teiden, satamien ym. rakentaminen urakkasopimuksen perusteella, maansiirtotyöt ja puutarhan perustaminen, asennustyöt (esimerkiksi keskuslämmitys) sekä kiinteistöjen korjaustyöt, jotka eivät ole normaalia kunnossapitoa.

41. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annettavaa kuudetta neuvoston direktiiviä koskeneen myöhemmän ehdotuksen 6 artiklassa (joka ei lopulta sisältynyt lopulliseen direktiivitekstiin) rakennustyöksi katsottiin kaikki rakennuksia, siltoja, teitä, satamia ja muita maapohjaan kiinteästi liitettyjä rakennuskohteita koskevat työt, kuten purkaminen, rakentaminen (perustukset mukaan luettuina), valmistelu, viimeistely sekä irtaimen esineen liittäminen kiinteästi kiinteään omaisuuteen ja erityisesti asennustyöt, laajennukset, muutokset, kunnostus, korjaus- ja kunnossapitotyöt tavanomaista huoltoa lukuun ottamatta sekä työt, jotka liittyvät maapohjan valmisteluun, kuten teollisuus- tai asuinalueiden infrastruktuuria koskevat työt, palstoitus, maan tasoittaminen, vesi- ja viemäriputkien asentaminen, sähkötyöt, kantavien rakenteiden tekeminen ja puutarhojen perustaminen. [20]

42. Saksan liittotasavalta, pyytäessään elokuussa 2003 tehdyllä hakemuksellaan [21] nyt tarkasteltavan poikkeuksen myöntämistä rakennussuorituksille, viittasi lisäksi nimenomaisesti edellä mainittuun Einkommensteuergesetzin 48 §:ään, jossa rakennussuoritusten käsitteen määritelmän yhteydessä tarkennetaan, että kyse on suorituksista, jotka koskevat rakennusten rakentamista, korjaamista, kunnossapitoa, muuttamista tai purkamista.

43. Katson, että vaikka toiseen direktiiviin ja kuudenneksi direktiiviksi tehtyyn ehdotukseen sisältyneillä rakennustöiden luetteloilla ei olekaan sitovaa arvoa, ne ovat kuitenkin hyödylliset, kun tulkitaan päätöksessä 2004/290 käytettyä rakennustyön käsitettä, koska näille rakennustyön käsitteille on ominaista se, että ne koskevat nimenomaisesti rakennusalaa (kuten tarkasteltavana olevan päätöksen johdanto-osan toisesta perustelukappaleesta ilmenee), [22] ja ne ovat siis rakennusyhtiöiden toteuttamia rakennustöitä, jotka liittyvät rakennusten rakentamiseen. [23]

44. Toisen direktiivin, kuudetta direktiiviä koskeneen ehdotuksen ja Saksan esittämän hakemuksen, joka johti päätöksen 2004/290 tekemiseen, sisällön perusteella voidaan näin ollen todeta, että päätöksessä mainitulla rakennustyöllä tarkoitetaan sellaisia rakennussuorituksia kuin rakennusten ja muiden vastaavien rakenteiden rakentamista, kunnossapitoa, korjaamista, muuttamista ja purkamista; nyt käsiteltävässä asiassa merkityksellistä on rakennuksen rakentaminen.

45. Seuraavaksi on – kuten unionin tuomioistuin on täsmentänyt – kaikkien kyseisten liiketoimien käytännön olosuhteiden perusteella arvioitava, onko 43 ja 44 kohdassa tarkoitettu töiden kokonaisuus luokiteltava tavaroiden luovutukseksi vai palvelujen suoritukseksi; arvioinnissa on otettava huomioon kyseisten liiketoimien ominaispiirteet ja merkittävimmät osatekijät. [24]

20 — Kyseinen luettelo ei poikkea paljonkaan muiden jäsenvaltioiden tässä asiassa käyttämistä luetteloista. Esimerkiksi Ranskassa lainsäädäntömääritelmän puutteessa Conseil d'Etat (CE, sect., 17.12.1976, nro 94852) katsoi rakennustöiksi liiketoimet, jotka liittyvät suoraan rakennuksen toteuttamiseen, ja verohallinto (Instr. 4.1.2010: BOI 3 a 1 10, 11.2.2010, nro 57 ja sitä seuraavat nrot) on selventänyt, että kyseisiä töitä ovat rakennus-, purkamis-, korjaus-, kunnostus-, parannus-, muutos- ja valmistelutyöt, jotka liittyvät rakennettuun ja rakentamattomaan kiinteistöön (luettelossa on mainittu myös puutarhojen perustaminen ja maansiirto).

21 — Toimitettiin Saksan hallituksen huomautusten liitteenä I.

22 — Kyseisessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa: ”Arvonlisäverojen menetykset ovat olleet huomattavia rakennusalalla ja rakennussiivousalalla, joilla arvonlisävero on avoimesti laskutettu, mutta sitä ei ole tilitetty veroviranomaisille, vaikka vastaanottaja on käyttänyt vähennysoikeuttaan – –.”

23 — On korostettava, että sekä kuudennen direktiivin että päätöksen 2004/290 saksankielisissä toisinnoissa italian käsitteet ”lavori immobiliari” ja ”lavori di costruzione” (rakennustyöt) on molemmat käännetty sanalla Bauleistungen. Kyseiseen käsitteeseen liittyy kuitenkin näissä kahdessa tapauksessa vivahde-ero, koska päätöksen 2004/290 johdanto-osan toisen perustelukappaleen mukaan kyseisellä Bauleistungen-käsitteellä viitataan talonrakennusalaan.

24 — Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Aktiebolaget, tuomion 21 ja 27 kohta.

46. Ongelmaa ei synny, jos kyseisten töiden suorittamiseksi *useat eri elinkeinonharjoittajat* toteuttavat *erillisiä suorituksia*, koska kukin näistä arvioidaan itsenäisenä ja luokitellaan näin ollen tapauskohtaisesti joko tavaran luovutukseksi tai palvelujen suoritukseksi.

47. Nyt tarkasteltava kysymys koskee kuitenkin tilannetta, jossa työt on toteuttanut *yksi ainoa verovelvollinen,* joka toteuttaa *yhden ainoan yhdistetyn suorituksen,* joka koostuu osatekijöistä, jotka voidaan luokitella tavaran luovutuksiksi ja palvelujen suorituksiksi. Tämän kaltaisista toimenpiteistä on arvioitava, onko vallitsevana osatekijänä tavaran luovutus vai palvelujen suoritus.

48. Ensinnäkin on pidettävä mielessä, että edellä yksilöityihin rakennustöihin kuuluu lähinnä monimutkaisia toimia, joiden toteutuksessa hyödynnetään yleensä yritykselle tyypillistä organisaatiorakennetta ja vallitsevassa määrin näiden toimien suorittajan työtä.

49. Jo edellä 40–44 kohdassa käytetystä terminologiasta (rakentaminen, kunnossapito, korjaaminen, muuttaminen, purkaminen, valmisteleminen) käy ilmi, että kyseisten liiketoimien keskiössä on elinkeinonharjoittajan toiminta, jossa tavoitteena on täyttää velvoitteet, joihin elinkeinonharjoittaja on sitoutunut; tämä toteutuu palvelujen suorituksena, yleensä yritykselle tyypillisen organisaatiorakenteen ja joka tapauksessa työn tarjoamisena, kun taas tavaran luovutusta koskeva osatekijä, jos sellainen on mukana (purkamisessa sitä ei periaatteessa ole), on merkitykseltään toissijainen.

50. Jos lisäksi otetaan huomioon se konkreettinen etu, joka kyseisillä liiketoimilla halutaan saavuttaa, ja se, miten työt tilanneet tahot kyseisiä liiketoimia yleisesti arvottavat, on ilmeistä, että tehtyjen sopimusten kohteena on pääasiallisesti niiden täytäntöönpanijan toiminta (eli palvelujen suoritus), kun taas muut näkökohdat (jotka liittyvät tavaroiden luovutukseen), kuten valmiin kohteen luovutus, jäävät taustalle eivätkä ole sopimuksen olennainen ydin vaan sen täytäntöönpanokokonaisuuden päätepiste.

51. Jos tarkastellaan pääasian kohteena olevaa tilannetta, jossa urakoitsija rakentaa omista materiaaleistaan rakennuksen toimeksiantajan omistamalle tontille, edellä esitetyt huomiot pätevät siihenkin.

52. Nyt käsiteltävässä tapauksessa osatekijät, joita on arvioitava sen määrittämiseksi, kumpi niistä on pääasiallinen ja kumpi liitännäinen tässä yhtenä kokonaisuutena pidettävässä rakennussuorituksessa, ovat yhtäältä elinkeinonharjoittajan toiminta, jossa elinkeinonharjoittaja urakkasopimukselle tyypillisen mallin mukaisesti[25] hyödyntää organisaatiotaan sekä omaa ja työntekijöidensä työtä (palvelujen suoritus), ja toisaalta urakoitsijan materiaalien käyttö siten, että materiaalit jäävät töiden päätyttyä toimeksiantajan omistukseen (tavaroiden luovutus).

53. On ilmeistä, että materiaalit ovat yleensä liitännäinen osatekijä, ellei muuten niin siksi, ettei sopimuksen tarkoituksena ole niiden luovuttaminen toimeksiantajalle vaan niiden muuttaminen lopullisesti toiseen muotoon kokonaan uuden tavaran valmistamiseksi. Näin ollen olisi ristiriitaista nostaa materiaalit etusijalle, koska ne ovat vain väline rakennustoiminnan toteuttamiselle ja kyseisen toiminnan myötä myös niiden itsenäinen olemassaolo lakkaa.

54. Samaan johtopäätökseen päädytään, jos tarkastellaan tontille rakennetun rakennuksen luovuttamista. Kuten edellä 50 kohdassa todettiin, siinä on kyseessä monimutkaisemman tapahtumasarjan päättävä ja liitännäinen seikka, ja kun rakennus on tehty toimeksiantajan omistamalle maalle, toimeksiantaja saa omistusoikeuden yleensä ilman urakoitsijan luovutustoimea sen periaatteen nojalla, jonka mukaan maapohjan omistaja saa suoraan lain nojalla omistukseensa sille rakennetun rakennuksen.

25 — Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvästä kuvauksesta käy ilmi, että asianosaiset ovat tehneet urakkasopimuksen. Tästä syystä tässä ratkaisuehdotuksessa keskitytään tällaiseen sopimusmalliin eikä muihin mahdollisesti merkityksellisiin malleihin.

55. Näissä huomioissa oletetaan tietenkin, että edellä 48, 49 ja 52 kohdassa mainitut yritykselle tyypillisen organisaatiorakenteen ja työn osatekijät, jotka toteutuvat palvelujen suorituksena, käytännössä todella ovat vallitsevia verrattuna tavaroiden luovutukseen, joka nyt käsiteltävässä tapauksessa koostuu urakoitsijan toimittamista materiaaleista.

56. Jos oletetaan, että yritysorganisaatio ja työ ovat vallitseva osatekijä, mitä urakkasopimukselle tyypillisen mallin käyttö yleensä merkitsee, suoritusten päämääränä on – kuten edellä jo mainittiin – konkreettinen valmistustoiminta, jossa toteutetaan kohde, jota ei aiemmin ollut olemassa; toiminnan kohteena on pääasiallisesti tekeminen, ja ainoastaan siinä tapauksessa kyseessä on varsinaisesti rakennustyötä koskeva liiketoimi.

57. Jos sen sijaan sopimuksen olennainen ydin ovat luovutetut tavarat tai muutoin rakennustoiminnan sijaan omistusoikeuden saaminen, on sopimuksen kohteena tällöin luovuttaminen eikä tekeminen; siinä tapauksessa kyseessä on lähinnä omaisuuden luovutus, yleensä kauppa, jota ei luokitella rakennustyöksi vaan tavaran luovutukseksi.

58. On kansallisen tuomioistuimen tehtävä arvioida, onko asiassa tosiseikkojen perusteella kyse palvelujen suorituksesta vai tavaroiden luovutuksesta; tämä voi käyttää arvioinnissa useita eri perusteita, kunhan se pitää mielessä, ettei yhtä pääasiallista ja muita perusteita tärkeämpää perustetta ole olemassa, koska yksittäistapauksissa merkitystä voi olla erilaisilla olosuhteilla, joista on tehtävä kokonaisarviointi.

59. Tuomioistuin voi esimerkiksi panna painoa a) sille, kumpi on vallitsevampi, työ vai materiaalit, yleensä ottamalla huomioon käytettyjen materiaalien arvon,[26] sekä b) asianosaisten tahdolle, josta se toteaa, onko materiaalien luovuttaminen pelkästään väline rakennuskohteen valmistamisessa ja työ sopimuksen tarkoitus (kuten urakkasopimuksessa), vai onko työ vain väline materiaalien muuttamiselle, kun sopimuksen lopullinen tavoite on omistusoikeuden saaminen (mikä on tyypillistä kaupalle).[27] Yleisemmin se voi kiinnittää huomiota velvoitteisiin, joihin asianosaiset sitoutuvat, sekä liiketoimen toteuttamisen tapaan, kuten siihen käytettyyn aikaan, itsenäisyyteen työn suorittamisessa ja annettujen takuiden tyyppiin.

60. Erityisesti voidaan ottaa huomioon se, onko toteutettu ja luovutettu rakennuskohde tuote, jolla on omaperäisiä ominaispiirteitä, toisin sanoen jotakin kokonaan uutta, mikä on tyypillistä rakennustöille, vai onko kyse päinvastoin sarjatuotannon tuotteesta, kuten tehdasvalmisteisesta elementtitalosta.

61. Samaan johtopäätökseen, joka esitettiin edellä 49 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa, päädytään myös tarkastelemalla kuudennen direktiivin tekstiä.

62. Ensinnäkin näkemys, jossa rakennustyö sijoitetaan palvelujen suoritusten ryhmään, saa selkeää muodollista tukea – kuten Suomen hallitus on huomauttanut – direktiivin 5 artiklan 5 kohdan b alakohdasta, jonka perusteella jäsenvaltiot voivat pitää tavaroiden luovutuksena ”tiettyjen rakennuskohteiden luovutusta” (italiaksi ”rakennustöiden luovutusta”, ”consegna di taluni lavori immobiliari”).

63. Jos näet lainsäätäjä olisi pitänyt rakennustöitä tavaroiden luovutuksina eikä palvelujen suorituksina, sillä ei olisi ollut mitään syytä antaa jäsenvaltioille mahdollisuutta luokitella luovutuksiksi tiettyjen rakennustöiden luovutusta.

26 — Jos käytettyjen materiaalien arvo ylittää selvästi työn arvon ja muodostaa merkittävän osan kokonaissuorituksesta, kyse ei ehkä ole rakennustyöstä vaan kyseisten materiaalien kaupasta.

27 — Tuomioistuin arvioi, ovatko osapuolet tarkoittaneet rakennusta itsessään vai toiminnan tuotteena: ensin mainitussa tapauksessa suoritus koskee luovutusta, jälkimmäisessä tekemistä (työtä).

64. Jos sen sijaan lainsäätäjä olisi katsonut, että kyseiset liiketoimet voivat toisinaan olla tavaroiden luovutuksia ja toisinaan palvelujen suorituksia,[28] sen olisi johdonmukaisesti pitänyt antaa jäsenvaltioille valtuudet suhtautua kyseisiin töihin yleensä joko tavaroiden luovutuksina tai palvelujen suorituksina, mutta näin se ei tehnyt.

65. Näin ollen ei voida olla samaa mieltä Saksan hallituksen väitteestä, jonka mukaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 5 kohdassa mainitulla tiettyjen rakennustöiden luovutuksella viitattaisiin ainoastaan niihin rakennustöihin, jotka eivät muutoin jo ole kuudennessa direktiivissä tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia.

66. Tällainen ajatus nimittäin perustuu oletukseen, että rakennustyöt ovat 5 artiklan 1 kohdan yleissäännöksen mukaan yleensä luonteeltaan tavaroiden luovutuksia; vaikka sivuutettaisiin edellä jo esitetyt huomiot, kyseisessä oletuksessa ei kuitenkaan oteta huomioon, että ainoa syy 5 artiklan 5 kohdan b alakohdan kaltaiselle säännökselle on päinvastoin juuri se (kuten edellä 62–64 kohdassa on esitetty), että kuudennen direktiivin järjestelmässä rakennustyöt[29] ovat palvelujen suorituksia.[30]

67. Sitä paitsi kun unionin lainsäätäjä on kuudennessa direktiivissä halunnut antaa itsenäistä painoarvoa uusien rakennusten siirtohetkelle (kuten nyt käsiteltävässä asiassa), se on tehnyt niin luokittelemalla sen nimenomaisesti luovutukseksi (italiaksi ”cessione”), esimerkiksi 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena myös jokaista, joka satunnaisesti suorittaa ”a) rakennuksen tai rakennuksen osan [luovutuksen] siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa”.[31]

68. Sen sijaan siinä tapauksessa, että luovuttaminen tapahtuu sellaisen sopimusjärjestelyn tuloksena kuin nyt käsiteltävässä asiassa, sitä ei tarkastella itsenäisesti vaan liitännäisenä osana laajempaa ja monimutkaisempaa liiketointa, joka täydentää palvelujen suoritusta: tästä syystä kuudennessa direktiivissä käytetään tavaroiden ”luovutuksen” sijasta toisenlaista luovutuskäsitettä (italiaksi ”consegna”).[32]

69. Rakennustöiden luokitteluun palvelujen suorituksiksi päädytään lisäksi myös silloin, jos tarkastellaan neuvoston direktiivejä 2006/69 ja 2006/112, jotka molemmat koskevat arvonlisäverotusta.

28 — Tällöin luokittelu olisi tietenkin pitänyt tehdä tapauskohtaisesti todellisten olosuhteiden perusteella.

29 — [Alaviite koskee vain italiankielistä toisintoa.]

30 — Syy sille, että 5 artiklan 5 kohdan b alakohdan kaltainen säännös on annettu, on se, että usein rakennustöille on ominaista se, että niissä on läsnä yritykselle tyypillinen organisaatiorakenne, jonka päämääränä on tarjota palveluja, joihin erityisesti rakennusalalla liittyy materiaalien luovutus sekä rakennuksen (joka voi liittyä tai olla liittymättä kiinteästi maapohjaan) luovutus. Siksi on johdonmukaista, että jäsenvaltioille on annettu mahdollisuus luokitella tavaroiden luovutukseksi nämä monimutkaiset liiketoimet, jotka kokonaisuuksina arvioituina tulisi luokitella palvelujen tarjoamiseksi.

31 — Kyseisessä artiklassa nimittäin ilmauksella ”ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa” viitataan uusiin rakennuksiin; vrt. asia 73/85, Kerrutt, tuomio 8.7.1986 (Kok., s. 2219, 16 kohta).

32 — Kyseinen käsite-ero esiintyy useissa kuudennen direktiivin kielitoisinnoissa, kuten ranskassa, jossa käytetään yhtäältä käsitettä ”livraison d'un bâtiment” (4 artiklan 3 kohdan a alakohta) ja toisaalta ”délivrance de certains travaux immobiliers” (5 artiklan 5 kohdan b alakohta), englannissa, jossa tehdään ero käsitteiden ”supply before first occupation of buildings” (4 artiklan 3 kohdan a alakohta) ja ”the handing over of certain works of construction” (5 artiklan 5 kohdan b alakohta) välille, saksassa, jossa käytetään ilmauksia ”die Lieferung von Gebäuden” (4 artiklan 3 kohdan a alakohta) ja ”die Ablieferung bestimmter Bauleistungen” (5 artiklan 5 kohdan b alakohta), hollannissa, jossa mainitaan ”de levering van een gebouw” (4 artiklan 3 kohdan a alakohta) ja ”de oplevering van een werk in onroerende staat”, sekä italiassa, jossa vastakkain asetetaan ”la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato” (4 artiklan 3 kohdan a alakohta) ja ”la consegna di taluni lavori immobiliari” (5 artiklan 5 kohdan b alakohta).

70. Ensin mainitun direktiivin 1 artiklan 7 kohdassa säädetään, että 21 artiklan 2 kohtaan, sellaisena kuin se on esitetty 28 g artiklassa, lisätään alakohta seuraavasti: ”c) Jos kyse on seuraavista tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, jäsenvaltiot voivat määrätä, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen henkilö, joka on kyseisten luovutusten tai suoritusten vastaanottaja: i) kiinteään omaisuuteen liittyvien rakennuspalveluiden,[33] mukaan lukien korjaus-, siivous-, kunnossapito-, muutostyö- ja purkamispalvelut, suoritus sekä rakennuskohteiden [italiaksi ”rakennustöiden”,”lavori immobiliari”] luovutus, jota pidetään tavaroiden luovutuksena 5 artiklan 5 kohdan nojalla”.

71. Jälkimmäisen direktiivin 199 artiklassa säädetään seuraavaa: ”Jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista: a) rakennustyön[34] suoritus, mukaan lukien kiinteään omaisuuteen liittyvien korjaus-, siivous-, kunnossapito-, muutos- ja purkamistöiden suoritus, sekä rakennuskohteiden [italiaksi jälleen ”rakennustöiden”] luovutus, joka katsotaan tavaroiden luovutukseksi 14 artiklan 3 kohdan nojalla”.

72. Vaikka kyseiset kaksi direktiiviä on annettu kuudetta direktiiviä myöhemmin eikä niillä säännellä nyt käsiteltävää asiaa, katson, kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuinkin esitti,[35] että se, että edellä 70 ja 71 kohdassa erikseen lueteltujen liiketoimien yhteyteen on päätetty liittää nimenomainen viittaus rakennustöiden luovutuksiin, joita jäsenvaltiot pitävät kuudennen direktiivin 5 artiklan 5 kohdan ja direktiivin 2006/112[36] 14 artiklan 3 kohdan mukaisina tavaroiden luovutuksina, osoittaa, että unioni luokittelee rakennustyöt palvelujen suorituksiksi.

73. Rakennustyön luonne palvelujen suorituksena on pääteltävissä myös päätöksen 2004/290 2 artiklasta, jossa todetaan ensin, että tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten vastaanottaja voidaan määrätä veronmaksuvelvolliseksi jäljempänä 1 ja 2 alakohdassa mainituissa tapauksissa, ja mainitaan sitten rakennustyö 1 alakohdassa yhdessä rakennussiivouksen palvelujen kanssa eikä 2 alakohdassa yhdessä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g ja h alakohdan mukaisen kiinteän omaisuuden luovutuksen kanssa.

74. Rakennustyö on siis mainittu päätöksen 2004/290 2 artiklan 1 alakohdassa, joka koskee palveluja (kuten käy ilmi viittauksesta rakennussiivouksen palveluihin), koska se katsotaan palveluksi, kun taas omaisuuden luovutukset, joille pyydetty poikkeus on myönnetty, on sisällytetty saman artiklan 2 alakohtaan.[37]

75. Samanlaisiin johtopäätöksiin päädytään myös siinä tapauksessa, että otetaan huomioon komission 10.6.2004 hyväksymä työasiakirja,[38] joka – kuten komissio on todennut –[39] muodosti perustan neuvotteluille, jotka johtivat kuudennen direktiivin muuttamiseen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseksi ja veropetosten ja veronkierron torjumiseksi sekä nyt käsiteltävän päätöksen kumoamiseen.

33 — Huomautan, että englannin- ja ranskankielisissä toisinnoissa on käytetty käsitteitä work ja travaux, saksankielisessä puolestaan käsitettä Bauleistungen.

34 — Tässäkin tapauksessa englannin- ja ranskankielisissä toisinnoissa on käytetty käsitteitä work ja travaux, saksankielisessä puolestaan käsitettä Bauleistungen.

35 — Ennakkoratkaisupyynnön ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä koskevien perustelujen B kohdan cc alakohta.

36 — Jotka olisivat ilman tällaista nimenomaista luokitusta olleet palvelujen suorituksia.

37 — Saksan hallitus katsoo, ettei päätöksen 2004/290 2 artiklaa tosiasiassa voida tulkita näin, koska edeltävässä 1 artiklassa viitataan yleisesti ja rajoituksia asettamatta saman päätöksen 2 artiklassa tarkoitettuihin palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin. Huomautan, että 2 artikla on pelkästään täsmennys 1 artiklaan ja että siinä ainoastaan ilmoitetaan tarkemmin ne palvelujen suoritukset (1 alakohta) ja tavaroiden luovutukset (2 alakohta), joita kyseinen poikkeus koskee. Kyseinen 2 artikla vastaa siis 1 artiklaa, jossa puolestaan viitataan abstraktisti kyseisiin kahteen yleisluokkaan. Eri mieltä on oltava myös arviosta, jonka sama hallitus on esittänyt siitä tosiseikasta, että neuvoston työryhmä, joka vastasi päätöksen 2004/290 laatimisprosessista, sisällytti kyseisen prosessin kuluessa 1 artiklaan palvelu-käsitteen lisäksi myös tavarat. Tämä nimittäin selittyy sillä, että 2 artiklan 2 alakohdassa mainitaan liiketoimia, jotka voidaan luokitella tavaroiden luovutuksiksi.

38 — Komission liite nro 1.

39 — Komission huomautusten sivu 4.

76. Kyseisen asiakirjan 4.1 kohdassa komissio selventää, että kyseiset työt (Arbeiten) ovat pohjimmiltaan palvelujen suorituksia [40] ja että jäsenvaltioiden, jotka ovat soveltaneet kuudennen direktiivin 5 artiklan 5 kohtaa, tulee ryhtyä sisällyttämään suoritusten ryhmään myös ne palvelujen suoritukset, jotka ne ovat katsoneet tavaroiden luovutuksiksi. [41]

77. Samassa kyseisen asiakirjan 4.1 kohdassa on sitä paitsi luettelo veronmaksuvelvollisen yksilöimistä koskevaan kuudennen direktiivin järjestelmään myönnetyistä poikkeuksista, joita jotkin jäsenvaltiot olivat aiemmin pyytäneet ja jotka neuvosto oli hyväksynyt (nyt tarkasteltava poikkeus on eräs näistä) ja joiden mukaan arvonlisäveron maksaa suorituksen vastaanottaja; erityisen merkittävä tällainen poikkeus myönnettiin Itävallalle päätöksellä 2002/880/EY. [42]

78. Tämä näkemys perustuu siihen, että päätöksen 2004/290 johdanto-osan toisessa perustelukappaleessa nimenomaisesti viitataan kyseiseen viimeksi mainittuun päätökseen, joka koskee myös rakennustöitä (Bauarbeiten) ja jossa näihin sisällytetään eräitä edellä mainitussa työasiakirjassa lueteltuja liiketoimia, joissa vallitsevana osatekijänä on käytetyn yritysorganisaatiorakenteen perusteella selvästi palvelujen suoritus, kuten sellaisessa tapauksessa, jossa aliurakoitsija on tehnyt työsuorituksia talonrakennus-, metallirakennus- tai laivanrakennusalalla ja toimittanut työvoimaa päätoimeksiantajalle, toiselle aliurakoitsijalle tai yleensä elinkeinonharjoittajalle, joka tekee itse oman rakennustyönsä.

79. Lisätukea näkemykselle, jonka mukaan rakennustyöt ovat palvelujen suorituksia, löytyy edellä 40 ja 41 kohdassa mainituista toisesta direktiivistä ja ehdotuksesta kuudenneksi direktiiviksi.

80. On nimittäin niin, että esitöiden yhteydessä rakennustyöt luokiteltiin 5 artiklan e alakohdassa tavaroiden luovutuksiksi – näin noudatettiin ratkaisua, joka oli jo omaksuttu toisessa direktiivissä (5 artiklan 2 kohdan e alakohta) –, mutta kyseistä ratkaisua ei kuudennen direktiivin hyväksymisen yhteydessä sisällytetty direktiiviin.

81. Tämä selventää sitä, että tuolloinen lainsäätäjä oli hyvin selvillä tästä problematiikasta ja että se täysin tietoisesti päätti muuttaa aiempaa, toisessa direktiivissä ilmaistua suhtautumistaan, jonka mukaan rakennustyöt luokiteltiin tavaroiden luovutuksiksi.

82. Näkemykselle, jonka mukaan rakennustyöt tulisi katsoa palvelujen suorituksiksi, saa tukea myös julkisasiamies Jacobsin 6.4.1995 asiassa C-291/92 esittämästä ratkaisuehdotuksesta, [43] jonka mukaan ”jäsenvaltioiden oikeus käsitellä tavaroiden luovutuksena (pikemmin kuin palvelusuorituksena) rakennusyrittäjän tekemiä töitä, jos hän ei omista maapohjaa, jolla työt tehdään, perustuu 5 artiklan 5 kohdan b alakohdassa olevaan erityissäännökseen”, mistä seuraa, että ilman kyseistä säännöstä ja sen käyttöä rakennustyöt olisivat aina palvelusuorituksia.

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 — EYVL L 306, s. 24. Kyse on luvan antamisesta Itävallalle soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamista koskevan direktiivin 77/388/ETY 21 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä 5.11.2002 tehdystä neuvoston päätöksestä.

43 — Kyse on asiassa C-291/92, Armbrecht, annetun toisen ratkaisuehdotuksen 15 kohdasta (tuomio 4.10.1995, Kok., s. I-2775).

83. Lopuksi huomautan, vaikka olenkin tietoinen siitä, ettei kyseisellä toteamuksella ole ennakkoratkaisukysymykseen vastaamisen kannalta ratkaisevaa merkitystä, että rakennustyöt katsotaan periaatteessa palvelujen suoritukseksi monissa [44] jäsenvaltioissa. [45]

84. Tästä voidaan päätellä, että edellä esitetyn valossa erityisesti silloin, kun yritykselle tyypillinen organisaatiorakenne ja työ ovat ensisijaisia materiaalien toimitusta koskevaan osuuteen nähden (vrt. 55–57 kohta), kuudennen direktiivin 5 artiklan 5 kohdassa ja päätöksen 2004/290 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetut rakennustyöt on luokiteltava palvelujen suorituksiksi.

85. Saksan hallitus, jota komissio tukee, katsoo, että päätöksessä 2004/290 tarkoitettu rakennustyö eli rakennussuoritukset voisivat tosiasiassa olla yhtä hyvin tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia ja että jos ne luokitellaan ainoastaan palvelujen suorituksiksi, päätös 2004/290 menettää tehokkaan vaikutuksensa, koska monia kyseisistä töistä ei siinä tapauksessa tavaroiden luovutuksina sisällytetä myönnetyn poikkeuksen piiriin. Näin siis tehdään sen mukaan tyhjäksi kyseisen päätöksen tavoite eli veropetosten torjuminen (esimerkiksi vilpilliset elinkeinonharjoittajat voisivat jättää soveltamatta käännettyä verovelvollisuutta esittämällä liiketoimen tavaroiden luovutuksena). [46]

86. Tässä yhteydessä katson tarpeelliseksi esittää joitakin huomioita asiaa koskevasta Saksan lainsäädännöstä ja siihen liittyvästä oikeuskäytännöstä.

87. UStG:n 3 artiklan 4 kohdan mukaan nyt tarkasteltavat liiketoimet on luokiteltava tavaroiden luovutuksiksi siinä tapauksessa, että ne on tehnyt itse hankkimiaan materiaaleja käyttävä elinkeinonharjoittaja, paitsi jos kyse on lisäosista tai muista vähämerkityksisistä materiaaleista.

88. Käytännössä tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten välinen ero riippuu siitä, onko rakentajan tekemällä materiaalien toimituksella pääasiallinen vai liitännäinen luonne; saksalaisessa oikeuskäytännössä tätä säännöstä on tulkittu siten, että kun elinkeinonharjoittaja käyttää itse hankkimiaan materiaaleja rakentaakseen rakennuksen toisen omistamalle tontille, kyseessä on tavaroiden luovutus.

89. Tämä selventää sitä, miksi Saksan hallitus on taipuvainen katsomaan, että tulkinta, jossa päätöksen 2004/290 soveltamisala rajattaisiin pelkkiin palvelujen suorituksiin, johtaisi lukuisien rakennusalan liiketoimien sulkemiseen sen ulkopuolelle.

44 — Esimerkiksi Bulgariassa, Italiassa, Puolassa, Ranskassa, Romaniassa, Ruotsissa, Suomessa ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Alankomaat ja Unkari puolestaan ovat käyttäneet kuudennessa direktiivissä (5 artiklan 5 kohdan b alakohta) nimenomaisesti säädettyä ja direktiivillä 2006/112 (14 artiklan 3 kohta) vahvistettua oikeuttaan katsoa tällaiset työt tavaroiden luovutuksiksi; Espanja on luokitellut rakennustyöt palvelujen suorituksiksi sillä edellytyksellä, ettei käytettyjen materiaalien arvo ylitä laissa säädettyä raja-arvoa, joka on 33 prosenttia veron määräytymisperusteesta, joten sekin käyttää direktiivin 2006/112 14 artiklan 3 kohdassa sille annettua oikeutta. Alankomaiden, Espanjan ja Unkarin päätös käyttää kuudennen direktiivin 5 artiklan 5 kohdan b alakohdassa ja direktiivin 2006/112 14 artiklan 3 kohdassa annettua oikeutta luokitella rakennustyöt tavaroiden luovutuksiksi todistaa, että näissäkin valtioissa kyseiset liiketoimet olisivat ilman tätä poikkeusta palvelujen suorituksia.

45 — Toisen tien näyttävät sen sijaan valinneen Irlanti, Kreikka, Portugali ja Slovakia. Irlanti soveltaa niin kutsuttua 2/3-sääntöä, jonka mukaan siinä tapauksessa, että palvelujen suoritusta koskevan sopimuksen perusteella toimitettujen tavaroiden arvo on yli 2/3 kyseisen sopimuksen kokonaisarvosta, sopimus katsotaan arvonlisäveron kannalta tavaroiden luovutukseksi. Kreikka luokittelee urakkasopimukseen perustuvat rakennustyöt tavaroiden luovutukseksi. Portugali puolestaan luokittelee tarkasteltavan liiketoimen tavaroiden luovutukseksi siinä tapauksessa, että rakennusyrittäjä toimittaa kaikki materiaalit eli ettei toimeksiantajan toimittamien materiaalien merkitys ole olematon. Slovakiassa puolestaan rakennustyö katsotaan palvelujen suoritukseksi, mutta siitä erotetaan rakennuksen tai sen osan luovutus, joka perustuu rakennussopimukseen tai vastaavaan, toisin sanoen tilanne, jossa elinkeinonharjoittaja toimittaa rakennuksen kokonaisuutena sen sijaan, että se toimittaisi tiettyjä palveluja. Näistä ratkaisuista Slovakian malli sisältää myös mahdollisuuden soveltaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 5 kohdassa ja direktiivin 2006/112 14 artiklan 3 kohdassa säädettyä poikkeusta järjestelmässä, jossa kyseiset työt ovat palvelujen suorituksia; Irlannin ja Portugalin malliin sisältyy peruste, jolla tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten välille tehdään ero yhden ainoan kriteerin (tavaroiden arvo) perusteella tehdyn automaattisen määrityksen pohjalta, mihin palaan myöhemmin 92–94 kohdassa; ainoastaan Kreikan mallissa noudatetaan asiaa koskevista direktiiveistä johdettavissa olevasta linjasta poikkeavaa linjaa.

46 — Toisaalta on myös huomautettava, ettei kumpikaan, Saksan hallitus tai komissio, ole ilmoittanut, mitkä rakennussuoritukset niiden mielestä käytännössä tulisi luonteensa perusteella katsoa tavaroiden luovutuksiksi (nyt käsiteltävää tapausta lukuun ottamatta).

90. Todellisuudessa on toistettava se, mikä edellä 48 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa jo todettiin, eli että rakennustyöt ovat palvelujen suorituksia, koska kyse on liiketoimista, jotka on suoritettu hyödyntämällä yritykselle tyypillistä organisaatiorakennetta ja joissa työllä on joka tapauksessa vallitseva osuus; niiden päämääränä ei ole materiaalien luovutus vaan rakennustoiminnan harjoittaminen (nyt tarkasteltavassa tapauksessa).

91. Tämä johtopäätös edellyttää, että palvelujen suoritukselle ominaiset piirteet ovat todella vallitsevina tavaroiden luovutukselle tyypillisiin piirteisiin verrattuna: muussa tapauksessa kyse ei ole rakennustyöstä vaan tavaroiden luovutuksesta.

92. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä ongelma johtuu siitä, että sen arvioimiseksi, onko jokin liiketoimi rakennustyö (rakennussuoritus) ja siten palvelujen suoritus vai tavaroiden luovutus, ei Saksan oikeudessa (kuten edellä mainitusta lainsäädännöstä ja oikeuskäytännöstä käy ilmi) tarkastella kaikkia kunkin yksittäistapauksen osatekijöitä. Päinvastoin, laissa annetaan painoa yksinomaan rakentajan toimittamille materiaaleille ja niiden merkitykselle, eikä oikeuskäytännössä oteta millään tavalla huomioon muita kriteerejä, vaan nyt käsiteltävässä tapauksessa tehdyn kaltaiset liiketoimet luokitellaan automaattisesti tavaroiden luovutuksiksi pelkästään siksi, että urakoitsija on käyttänyt omia materiaalejaan.

93. Kyseinen lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö ovat kuitenkin ristiriidassa edellä 31 kohdassa ja alaviitteissä 11 ja 12 mainitun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, koska niissä ei palvelujen suoritusten ja tavaroiden luovutuksen erottamiseksi toisistaan käytännössä yksilöidä, millä tapauksen monista ominaispiirteistä on suurin merkitys ja mitkä ovat luonteeltaan liitännäisiä, vaan otetaan yksinomaiseksi perusteeksi se, onko käytetty rakentajan omistamia materiaaleja vai ei.

94. Erityisesti on niin, että vaikka kansallinen lainsäätäjä voi osoittaa tuomioistuimille kriteerit, joita niiden on käytettävä erottaessaan toisistaan tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia, se ei voi määrätä vain yhtä tällaista kriteeriä; tällainen erottelu ei myöskään voi seurata automaattisesti siitä, onko yksi nimenomainen osatekijä mukana vai ei, ilman että kaikkia muita kyseisen yksittäistapauksen piirteitä analysoidaan.

95. Jos nyt käsiteltävässä asiassa siis todetaan, että rakennustyöt eli rakennussuoritukset ovat palvelujen suorituksia, se ei vaaranna päätöksen 2004/290 tehokasta vaikutusta, koska kyseiset suoritukset käsittävät rakennustoiminnan, joka päättyy rakennuksen luovuttamiseen ja jossa edellä esitetyt ominaispiirteet täyttyvät, toisin sanoen kaikki monimutkaiset liiketoimet, kuten nyt käsiteltävän asian kohteena olevan tapauksen,[47] jollaisten osalta veropetokseen liittyvä ongelma on mahdollinen.[48]

96. Päinvastoin, veropetosta koskeva ongelma ilmenisi silloin, jos noudatettaisiin Saksan hallituksen ja komission näkemystä ja supistettaisiin kyseisen poikkeuksen soveltamisalaa.

97. Direktiivin 2006/112 199 artiklassa, jolla käännettyä verovelvollisuutta nykyään säännellään, säädetään nimittäin nimenomaan, että kyseistä järjestelmää sovelletaan rakennusalalla kiinteään omaisuuteen liittyviin liiketoimiin, jotka asetetaan samalle tasolle rakennustöiden luovutuksen kanssa, joka katsotaan tavaroiden luovutukseksi 14 artiklan 3 kohdan nojalla (entinen kuudennen direktiivin 5 artiklan 5 kohta).

47 — Pelkästään ennakkoratkaisupyynnöstä pääteltävissä olevien seikkojen tarkastelun perusteella se vaikuttaa kuuluvan palvelujen suorituksiin, koska ensi näkemältä siinä on kyse urakasta, jonka kohteena on rakennuksen muu kuin sarjarakentaminen.

48 — Olen eri mieltä komission väitteestä, jonka mukaan rakennustyön (rakennussuoritusten) ryhmään kuuluu suorituksia, jotka kuudennen direktiivin määritelmien mukaan luokitellaan tavaroiden luovutuksiksi, koska se perustuu siihen hylättävään oletukseen, että nyt tarkasteltavan kaltaiset liiketoimet ovat aina tavaroiden luovutuksia.

98. Tästä seuraa, että koska tämä on selvä osoitus siitä, että kyseiset liiketoimet – kuten edellä 72 kohdassa jo todettiin – ovat palvelujen suorituksia, niin jos rakennusten rakentaminen ja muut vastaavat liiketoimet luokitellaan Saksassa tavaroiden luovutuksiksi, ne eivät enää voisi kuulua käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaan, mikä tekisi tyhjäksi veronkierron torjuntaa koskevan tavoitteen. [49]

99. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

— Päätöksen 2004/290/EY 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu rakennustyön käsite käsittää ainoastaan palvelujen suoritukset, erityisesti sillä perusteella, että yritykselle tyypillisellä organisaatiorakenteella ja työllä on niissä suurempi merkitys kuin materiaalien toimittamisella.

— Kun tuomioistuin arvioi, onko jokin liiketoimi rakennustyö ja onko kyse siten palvelujen suorituksesta vai tavaroiden luovutuksesta, tuomioistuimen on tarkasteltava kaikkia kyseisen yksittäistapauksen osatekijöitä.

— Unionin oikeus on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle ja oikeuskäytännölle, joissa kyseisen erottelun tekemiseksi yksinomaista merkitystä annetaan vain yhdelle osatekijälle, erityisesti sille, onko rakentaja toimittanut itse omistamiaan materiaaleja, ja joissa kyseinen osatekijä ratkaisee automaattisesti luokittelun joko palvelujen suoritukseksi tai tavaroiden luovutukseksi.

— Kansallinen lainsäätäjä voi kyllä ilmoittaa perusteita, joita tuomioistuimen on noudatettava erottaakseen tavaroiden luovutukset palvelujen suorituksista, mutta se ei voi rajoittaa tuomioistuimen valtaa erottaa tavaroiden luovutukset palvelujen suorituksista analysoimalla konkreettisesti kaikkia kyseisen yksittäistapauksen näkökohtia.

100. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annetun vastauksen vuoksi on tarpeetonta tarkastella toista, kolmatta ja neljättä ennakkoratkaisukysymystä, koska ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyysi, että nämä otettaisiin huomioon ainoastaan siinä tapauksessa, että tavaroiden luovutukset katsottaisiin rakennustyöksi (rakennussuorituksiksi).

VI Tuomion vaikutusten ajallinen rajoittaminen

101. Saksan hallitus on pyytänyt unionin tuomioistuinta rajoittamaan tuomionsa ajallisia vaikutuksia siinä tapauksessa, että tuomioistuin katsoo, ettei kyseinen kansallinen lainsäädäntö ole päätöksen 2004/290 2 artiklan 1 alakohdan mukainen, koska muussa tapauksessa tuomiosta aiheutuisi vakavia seuraamuksia Saksan taloudelle; sekä kansalliset viranomaiset että asianomaiset taloudelliset toimijat uskoivat joka tapauksessa vilpittömästi, että Saksan lainsäädäntö oli unionin oikeuden mukainen.

102. Tältä osin totean, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ainoastaan poikkeustapauksissa unionin tuomioistuin voi unionin oikeusjärjestykseen kuuluvaa yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen rajoittaa kaikkien asianomaisten henkilöiden mahdollisuutta vedota sen tulkitsemaan oikeussääntöön vilpittömässä mielessä perustettujen oikeussuhteiden pätevyyden kyseenalaistamiseksi. Näin voidaan tehdä yksinomaan kahden olennaisen edellytyksen, nimittäin ”asianomaisten vilpittömän mielen ja vakavien vaikeuksien uhan”, täyttyessä. [50]

49 — Tältä osin on korostettava, ettei voida hyväksyä Saksan hallituksen väitettä, jonka mukaan on olemassa tavaroiden luovutuksia, jotka poikkeavat 14 artiklan 3 kohdassa mainituista mutta jotka kuitenkin kuuluvat rakennustyön piiriin. Jos tällainen näkemys olisi perusteltu, olisi nimenomainen viittaus kyseiseen viimeksi mainittuun artiklaan direktiivin 2006/112 199 artiklassa ollut tarpeeton.

50 — Asia C-2/09, Regionalna Mitnicheska Direktsia - Plovdiv, tuomio 3.6.2010 (Kok., s. I-4939, 50 kohta); asia C-402/03, Skov ja Bilka, tuomio 10.1.2006 (Kok., s. I-199, 51 kohta) ja asia C-57/93, Vroege, tuomio 28.9.1994 (Kok., s. I-4541, 21 kohta).

103. Unionin tuomioistuin on tullut tällaiseen tulokseen vain ”hyvin täsmällisesti määritetyissä olosuhteissa, kun vaarana olivat vakavat taloudelliset seuraukset, jotka aiheutuivat erityisesti vilpittömässä mielessä perustettujen sellaisten oikeussuhteiden lukuisuudesta, jotka perustuivat pätevästi voimassa olevana pidettyyn säännöstöön, ja kun oli ilmeistä, että objektiivinen ja huomattava epäselvyys – johon oli mahdollisesti myötävaikuttanut myös muiden jäsenvaltioiden tai Euroopan – – komission toiminta – [unionin] säännösten ulottuvuudesta oli saanut yksityiset ja kansalliset viranomaiset toimimaan [unionin] säännösten vastaisesti”.[51]

104. Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ennakkoratkaisupyynnön johdosta annetusta tuomiosta jäsenvaltiolle mahdollisesti aiheutuvat taloudelliset seuraukset eivät sellaisenaan oikeuta rajoittamaan kyseisen tuomion ajallisia vaikutuksia.[52]

105. Tältä osin katson ensinnäkin, etteivät Saksan hallituksen esittämissä huomautuksissa mainitut taloudelliset seuraukset toteudu tai eivät ainakaan mainitussa määrin: nyt käsiteltävän asian kohteena olevan liiketoimen kaltaisten liiketoimien pitäisi nimittäin yleensä palvelujen suorituksina kuulua päätöksen 2004/290 soveltamisalaan, jolloin niihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, kun kyse on rakennustyöstä.[53] Joka tapauksessa, kuten Suomen hallitus on korostanut, niissä harvoissa tapauksissa, joissa käännettyä verovelvollisuutta ei enää voitaisi soveltaa, veron maksamista voitaisiin edellyttää rakennustyön suorittajalta. Suomen hallitus on pannut merkille, että verotuksellisesti syntyisi aukko, ellei veroa enää maksaisi liiketoimen vastaanottaja eikä maksua suorittaisi liiketoimen suorittaja, koska tällöin liiketoimea ei verotettaisi lainkaan ja asianosaiset hyötyisivät perusteettomasta edusta.[54]

106. Edellä esitettyjen huomioiden perusteella, joihin kokonaisuudessaan viittaan, en sitä paitsi hyväksy oletusta, jonka mukaan viranomaiset ja asianomaiset taloudelliset toimijat toimivat vilpittömässä mielessä, koska jo Itävaltaa koskeneesta neuvoston päätöksestä 2002/880 (johon päätöksessä 2004/290 nimenomaisesti viitataan)[55] kävi ilmi, mitä liiketoimia se koski, ja kyseisten liiketoimien kuvauksesta oli ymmärrettävissä, että kyse oli palvelujen suorituksista.

107. Asianmukaista huomiota on kiinnitettävä myös komission 10.6.2004 hyväksymään työasiakirjaan (tämän ratkaisuehdotuksen 75 kohta), ainakin kyseisestä ajankohdasta lähtien;[56] siinä komissio selvensi, että kyseisessä työssä oli pohjimmiltaan kyse palvelujen suorituksista.

108. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 5 kohdassa sitä paitsi kiellettiin selvästi rakennustyön luokitteleminen tavaroiden luovutuksiksi, etenkin jos otetaan huomioon, ettei kuudenteen direktiiviin sisällytetty edellä mainittua toisen direktiivin ja kuudetta direktiiviä koskeneen ehdotuksen säännöstä, jossa kyseiset suoritukset katsottiin tavaroiden luovutuksiksi.

109. Näin ollen katson, ettei unionin tuomioistuimella ole päteviä syitä rajoittaa päätöksensä vaikutuksia ajallisesti.

51 — Asia C-423/04, Richards, tuomio 27.4.2006 (Kok., s. I-3585, 42 kohta).

52 — Edellä alaviitteessä 50 mainittu asia Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv, tuomion 52 kohta ja asia C-209/03, Bidar, tuomio 15.3.2005 (Kok., s. I-2119, 68 kohta).

53 — On tietenkin mahdollista, että tuomioistuin kaikkia tapauksen olosuhteita tarkasteltuaan katsoo, ettei kyse ole rakennustyöstä, mutta arvioni mukaan lähes kaikissa tapauksissa liiketoimet, joihin käännettyä verovelvollisuutta on sovellettu, säilyvät edelleen sen piirissä eikä verotusta ole tarpeen oikaista.

54 — En usko, että suoritusten antajat kärsisivät Saksan hallituksen ennakoimista vahingoista. Sen lisäksi, että oletus on lähinnä teoreettinen, huomautan, että sovellettavaksi tulisi normaali arvonlisäveron kantojärjestelmä, jota yrityksiin tavallisesti sovelletaan. Asianosaiset voisivat helposti ratkaista mahdolliset riidat tuomioistuimessa tämän aiheuttamatta seurauksia verottajalle.

55 — Ks. 77 ja 78 kohta.

56 — Päätös 2004/290 on tehty 30.3.2004.

VII Ratkaisuehdotus

110. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Budesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Päätöksen 2004/290/EY 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu rakennustyön käsite käsittää ainoastaan palvelujen suoritukset, erityisesti sillä perusteella, että yritykselle tyypillisellä organisaatiorakenteella ja työllä on niissä suurempi merkitys kuin materiaalien toimittamisella.

2) Kun tuomioistuin arvioi, onko jokin liiketoimi rakennustyö ja onko kyse siten palvelujen suorituksesta vai tavaroiden luovutuksesta, tuomioistuimen on tarkasteltava kaikkia kyseisen yksittäistapauksen osatekijöitä.

3) Unionin oikeus on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle ja oikeuskäytännölle, joissa kyseisen erottelun tekemiseksi yksinomaista merkitystä annetaan vain yhdelle osatekijälle, erityisesti sille, onko rakentaja toimittanut itse omistamiaan materiaaleja, ja joissa kyseinen osatekijä ratkaisee automaattisesti luokittelun joko palvelujen suoritukseksi tai tavaroiden luovutukseksi.

4) Kansallinen lainsäätäjä voi kyllä ilmoittaa perusteita, joita tuomioistuimen on noudatettava erottaakseen tavaroiden luovutukset palvelujen suorituksista, mutta se ei voi rajoittaa tuomioistuimen valtaa erottaa tavaroiden luovutukset palvelujen suorituksista analysoimalla konkreettisesti kaikkia kyseisen yksittäistapauksen näkökohtia.