Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PAOLO MENGOZZI
föredraget den 12 september 2012 [1]

Mål C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
mot
Finanzamt Lüdenscheid

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Förbundsrepubliken Tyskland))

”Skatter — Mervärdesskatt — Rätt för en medlemsstat, som har bemyndigats att tillämpa en undantagsåtgärd, att använda denna delvis — Begreppet bygg- och anläggningsarbeten”

I – Inledning

1. Bundesfinanzhof i Förbundsrepubliken Tyskland har i förevarande mål begärt förhandsavgörande från domstolen avseende tolkningen av rådets beslut 2004/290/EG av den 30 mars 2004 om bemyndigande för Tyskland att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 21 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter [2].

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionslagstiftningen

2. I artikel 1 i beslut 2004/290 anges följande:

”Genom avvikelse från artikel 21.1 a i direktiv 77/388/EEG, i dess lydelse enligt artikel 28 g i det direktivet, skall Förbundsrepubliken Tyskland bemyndigas att från och med den 1 april 2004 ange mottagaren av de varor och tjänster som avses i artikel 2 i det här beslutet såsom betalningsskyldig för mervärdesskatten.”

3. I artikel 2 i beslut 2004/290 stadgas:

”Mottagaren av varor och tjänster får anges såsom betalningsskyldig för mervärdesskatten i följande fall:

1. När städtjänster i byggnader utförs åt en skattskyldig person, utom om tjänstemottagaren inte hyr ut mer än två bostäder, eller när bygg- och anläggningsarbeten utförs åt en skattskyldig person.

1 — Originalspråk: italienska.
2 — EUT L 94, s. 59.

2. När fast egendom levereras enligt artikel 13 B leden g och h och leverantören har utnyttjat sin rätt att beskatta leveransen.”

4. I artikel 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG [3] av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i den del av texten som är av betydelse för förevarande mål, föreskrevs:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor.”

5. I artikel 5.1 och 5.5 i direktiv 77/388, i den del av texten som är av betydelse för detta avgörande, angavs följande:

”1. Med ’leverans av varor’ avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

…

5. Medlemsstaterna får betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som en leverans i den betydelse som begreppet har enligt punkt 1.”

6. I artikel 6 i direktiv 77/388, i den del av texten som är av betydelse för förevarande mål, föreskrevs:

”Tillhandahållande av tjänster

1 Med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

…”

7. Artikel 1.7 i rådets direktiv 2006/69/EG [4] av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser lyder som följer:

”7) I artikel 21.2, i dess lydelse enligt artikel 28 g, skall följande läggas till:

’c) För följande leveranser av varor och tjänster får medlemsstaterna föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken dessa leveranser eller tillhandahållanden görs:

i) Tillhandahållande av bygg-, reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster avseende fast egendom, samt överlämnande av byggnadsarbeten som anses som leverans av varor i enlighet med artikel 5.5.

…’.”

3 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

4 — EUT L 221, s. 9.

8. I artikel 199 i rådets direktiv 2006/112/EG [5] av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt fastställs:

”1. Medlemsstaterna får för följande leveranser eller tillhandahållanden föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs:

a) Tillhandahållande av byggtjänster, inbegripet reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster avseende fast egendom, samt överlämnande av byggnadsarbeten som betraktas som leverans av varor enligt artikel 14.3.

…”

B – *Nationella bestämmelser*

9. 3 § första, fjärde och nionde styckena i 2005 års lag om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz 2005) (nedan kallad UStG) har följande lydelse:

”1. En näringsidkares leveranser är tjänster genom vilka näringsidkaren eller en därför befullmäktigad tredje man överför rätten att såsom ägare förfoga över en vara till en köpare eller en därför befullmäktigad tredje man (överföring av förfoganderätten). ...

4. Om näringsidkaren åtagit sig att bearbeta eller omvandla ett föremål och i detta sammanhang använder material som denne själv införskaffat ska tjänsten anses vara en leverans (leverans av ett arbete), förutsatt att materialet inte endast är att anse som tillbehör eller på annat sätt är av accessorisk natur. Detta gäller även när föremålet sitter fast i marken eller golvet. ...

9. Med övriga tjänster avses tjänster som inte utgör leveranser. ...”

10. I 13a § stycke 1 punkt 1 UStG, i den lydelse som gäller från och med den 1 april 2004 och som stödjer sig på beslut 2004/290/EG, föreskrivs att skatten i de fall som avses i 1 § stycke 1 punkt 1 erläggs av näringsidkaren.

11. 13b § stycke 1 punkt 4 och stycke 2 andra meningen UstG, i den lydelse som gäller från och med den 1 april 2004, har följande innehåll:

”1) För följande skattepliktiga transaktioner blir skatten utkrävbar när fakturan utfärdas, dock senast vid utgången av den kalendermånad som följer efter det att prestationen utförts: …

4. Hantverkstjänster och övriga tjänster som utgör uppförande, reparation, underhåll, ändring eller rivning av byggnadsverk, med undantag för planerings- och övervakningstjänster. ...

2) ... I de fall som nämns i stycke 1 första meningen punkt 4 första ledet är mottagaren av prestationen skyldig att betala skatt om vederbörande är en näringsidkare som tillhandahåller tjänster i den mening som avses i första stycket första meningen punkt 4 första ledet UStG. ...”.

12. I 48 § första stycket tredje meningen i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) definieras byggarbeten enligt följande:

”… alla tjänster avseende uppförande, reparation, underhåll, ändring eller rivning av byggnadsverk”.

5 — EUT L 347, s. 1.

III – Bakgrund och tolkningsfrågorna

13. BLV Wohn- und Gewerbebau Gmbh (nedan kallat BLV), som har väckt talan vid den nationella domstolen, är verksamt inom förvärv, exploatering och bebyggelse av tomter och är en näringsidkare i den mening som avses i 2005 års lag om mervärdesskatt och skattskyldigt i den mening som avses i direktiv 77/388, som var i kraft det år som talan avser.

14. I september 2004 gav BLV bolaget Rolf & Co. oHG (nedan kallat Rolf & Co.) i uppdrag att som huvudentreprenör till ett fast pris uppföra ett bostadshus med sex lägenheter på en tomt som tillhör BLV.

15. Rolf & Co. upprättade den 17 november 2005 en sluträkning i vilken mervärdesskatt inte redovisades, och det hänvisades till att BLV i egenskap av mottagare av prestationen var betalningsskyldigt för mervärdesskatten.

16. BLV erlade därefter inledningsvis mervärdesskatten för den prestation som hade mottagits under räkenskapsåret 2005 i och med att mottagaren av prestationen enligt 13b § stycke 2 andra meningen UStG var betalningsskyldig för mervärdesskatten. [6]

17. BLV begärde sedermera att den behöriga myndigheten (Finanzamt Lüdenscheid) skulle återbetala det inbetalda beloppet. BLV gjorde därvid gällande att den sistnämnda bestämmelsen inte skulle tillämpas i det aktuella fallet och att Rolf & Co. därmed var ensamt betalningsskyldigt för skatten.

18. Som en följd av att ovannämnda myndighet avslog BLV:s begäran, väckte BLV förevarande talan där Bundesfinanzhof – som anser att det är oklart hur beslut 2004/290/EG ska tolkas – har hänskjutit följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

”1) Omfattar begreppet bygg- och anläggningsarbeten i den mening som avses i artikel 2.1 i beslut 2004/290/EG förutom tjänster även leveranser?

2) För det fall bemyndigandet att ange mottagaren som betalningsskyldig för mervärdesskatten också omfattar leveranser:

Har den bemyndigade medlemsstaten rätt att tillämpa bemyndigandet endast delvis för bestämda undergrupper, som vissa sorters bygg- och anläggningsarbeten, och tillhandahållanden till vissa mottagare?

3) För det fall medlemsstaten har rätt att göra en indelning i undergrupper: Finns det några begränsningar för hur medlemsstaten får göra denna indelning?

4) För det fall medlemsstaten helt saknar rätt att göra en indelning i undergrupper (se fråga 2 ovan) eller inte har iakttagit begränsningar avseende indelning (se fråga 3 ovan):

a) Vad blir rättsverkningarna av en otillåten indelning i undergrupper?

6 — I systemet för mervärdesskatt är det vanligtvis den som utför prestationen som ska fakturera och betala in mervärdesskatten. I vissa branscher (i första hand i byggbranschen, framför allt i affärsrelationer mellan entreprenörer och underleverantörer, eftersom underleverantörerna ofta redovisar mervärdesskatten i fakturan men däremot inte betalar in den) är det för övrigt allt vanligare att använda sig av så kallad omvänd skattskyldighet eller *reverse charge*, enligt vilken det är mottagaren av prestationen som är betalningsskyldig för mervärdesskatten (det vill säga entreprenören i det ovannämnda exemplet). Enligt artikel 27 i sjätte direktivet får rådet bemyndiga medlemsstaterna att införa åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt. Enligt beslut 2004/290 bemyndigades Förbundsrepubliken Tyskland att använda sig av ovannämnda möjlighet att tillämpa en sådan åtgärd som avviker från bestämmelserna i sjätte direktivet enligt vilka det är den som utför prestationen som är betalningsskyldig för mervärdesskatten.

b) Medför en otillåten indelning i undergrupper att bestämmelserna i nationell rätt inte ska tillämpas endast då detta är mer förmånligt för vissa skattskyldiga personer, eller att bestämmelserna inte ska tillämpas alls?”

IV – Förfarandet vid domstolen

19. Kommissionen, den tyska regeringen och den finländska regeringen har inkommit med skriftliga yttranden.

V – Den första tolkningsfrågan

20. Med den första tolkningsfrågan vill Bundesfinanzhof få klarhet i huruvida begreppet bygg- och anläggningsarbeten i den mening som avses i artikel 2.1 i beslut 2004/290 förutom tjänster även omfattar leveranser.

21. Enligt den hänskjutande domstolen äger denna fråga relevans, eftersom ifrågavarande transaktion (som består i att en byggherre uppför en byggnad på annans mark samt i detta sammanhang använder material som vederbörande själv har införskaffat) enligt tysk lagstiftning och rättspraxis utgör en leverans av varor. Enligt tysk lagstiftning ska systemet med omvänd skattskyldighet – enligt vilket mottagaren av prestationen (i förevarande mål BLV) och inte den som har utfört prestationen (Rolf & Co.) anges såsom betalningsskyldig för mervärdesskatten – tillämpas i förevarande fall.

22. Den hänskjutande domstolen betonar även att detta system utgör en avvikelse från sjätte direktivet (enligt vilket det är den som utför prestationen som är betalningsskyldig för mervärdesskatten) och att systemet därmed endast kan tillåtas i de fall där beslut 2004/290 – enligt vilket Tyskland uttryckligen med stöd av direktivets artikel 27 är bemyndigat att tillämpa omvänd skattskyldighet när bygg- och anläggningsarbeten utförs åt en skattskyldig person (vilket i förevarande fall är fallet enligt tysk rätt) – är tillämpligt. Om bemyndigandet i beslut 2004/290 endast avsåg tillhandahållande av tjänster och inte även leveranser av varor, skulle det inte längre vara tillåtet att tillämpa omvänd skattskyldighet i det aktuella fallet. När en byggherre uppför en byggnad på annans mark samt i detta sammanhang använder material som vederbörande själv har införskaffat, utgör det i Tyskland nämligen en leverans av varor. BLV skulle då följaktligen inte längre vara betalningsskyldigt för mervärdesskatten, eftersom unionsrätten – enligt vilken den som utför prestationen och inte mottagaren av densamma generellt sett anges såsom betalningsskyldig för mervärdesskatten – ska tillämpas, och inte tysk rätt.

23. För att kunna besvara frågan måste först och främst de unionsrättsliga begreppen leverans av varor och tillhandahållande av tjänster definieras så att de går att särskilja exakt. Därefter krävs en granskning av begreppet bygg- och anläggningsarbeten, och slutligen måste det sistnämnda begreppet sättas i samband med de två förstnämnda.

24. Vad beträffar den första aspekten vill jag erinra om att leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap är skattepliktiga transaktioner enligt artikel 2 i direktiv 77/388. [7]

25. Enligt artikel 5 i direktiv 77/388 avses med leverans av varor överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

26. I direktivets artikel 6 avses med tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

7 — Utöver införsel av varor, transaktioner som inte äger relevans i det aktuella fallet.

27. Begreppet leverans av varor – såsom framgår av domstolens rättspraxis i målet Shipping and Forwarding Enterprise Safe – ”[hänför sig inte] till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma”,[8] även om någon äganderättsövergång i rättslig mening inte förekommit.

28. Denna definition av begreppet leverans kan förklaras mot bakgrund av direktivets målsättning, ”vilket bland annat är att grunda det gemensamma systemet för mervärdesskatt på en enhetlig definition av de skattepliktiga transaktionerna. Denna målsättning skulle dock kunna äventyras om förutsättningen för att leverans av varor, som utgör en av tre skattepliktiga transaktioner, skall anses föreligga, skulle variera från en medlemsstat till en annan, vilket är fallet i fråga om äganderättsövergång inom civilrätten”.[9]

29. Tillhandahållande av tjänster definieras i stället som övriga transaktioner som inte är leverans av varor.

30. Med hänsyn till att många transaktioner är svåra att klassificera som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster har domstolen ofta försökt att sätta upp ett kriterium för hur en sådan klassificering ska göras.

31. Domstolen har dock inte lyckats ange ett avgränsat och entydigt kriterium, eftersom det antal och den typ av transaktioner som kan mervärdesbeskattas är alltför stort och varierande.[10] Domstolen har slagit fast att ”[f]rågan huruvida transaktioner av visst bestämt slag ska betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster ska besvaras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna”[11] och att transaktionen i fråga måste granskas för att man ska kunna identifiera transaktionens huvudsakliga delar och särskilja dem från dem som är bagatellartade eller underordnade[12].

32. Det ska dessutom beaktas att parterna ofta utför mycket komplexa transaktioner som uppvisar egenskaper som kan hänföras både till leverans av varor och till tillhandahållande av tjänster.

33. Den omständigheten att en skattepliktig transaktion kan innefatta delar av olika slag, kan innebära såväl att det har utförts ett flertal olika transaktioner (även om det kan finnas ett samband dem emellan) som att det i själva verket är fråga om en enda transaktion som – genom att den samtidigt består av delar av olika slag – är sammansatt och därmed måste klassificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster i mervärdesskattemässigt hänseende.

8 — Dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (REG 1990, s. I-285; svensk specialutgåva, s. 295), punkt 7. Se, analogt, dom av den 14 juli 2005 i mål C-435/03, British American Tobacco och Newman Shipping (REG 2005, s. I-7077), punkt 35, och av den 6 februari 2003 i mål C 185/01, Auto Lease Holland (REG 2003, s. I 1317), punkt 32.

9 — Se domen i målet Shipping and Forwarding Enterprise Safe (ovan fotnot 8), punkt 8.

10 — Dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973), punkt 27.

11 — Dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S (REG 1996, s. I-2395), punkt 12. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 februari 2010 i mål C-88/09, Graphic Procédé (REU 2010, s. I–1049), punkt 18, av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank (REG 2005, s. I-9433), punkterna 19 och 27, och av den 17 maj 2001 i de förenade målen C-322/99 och C-323/99, Finanzamt Burgdorf (REG 2001, s. I-4049), punkt 62.

12 — Se domen i målet Levob Verzekeringen och OV Bank (ovan fotnot 11), punkterna 27 och 29.

34. Domstolen har redan prövat frågan om avgränsningen mellan å ena sidan sammansatta prestationer, som uppvisar särdrag som är kännetecknande för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, och å andra sidan separata prestationer. Domstolen har då slagit fast att ”när en transaktion utgörs av en rad delar och handlingar ska det först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra dels om det rör sig om två eller flera separata prestationer eller en enda prestation” [13].

35. I detta sammanhang ska det tas hänsyn till att det följer av artikel 2.1 i sjätte direktivet dels att varje transaktion ”i regel ska anses som separat och självständig, dels att transaktionen, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda prestation, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs” [14] och att det är nödvändigt – efter att ha sökt efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga – att ”avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten, som betraktas som en genomsnittlig konsument, flera huvudsakligen separata prestationer eller en enda prestation”. [15]

36. Följaktligen ska – även om huvudprincipen är att varje prestation som formellt sett är separat och som skulle kunna tillhandahållas för sig ska beskattas enskilt – flera separata prestationer under vissa omständigheter anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga. [16]

37. Domstolen har slagit fast att det är fråga om en enda prestation framför allt när en eller flera delar av densamma utgör den huvudsakliga prestationen medan de övriga utgör underordnade prestationer som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga prestationen. En prestation ska särskilt betraktas som underordnad när mottagaren inte efterfrågar den i sig, utan prestationen för vederbörande endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga prestationen. [17]

38. Det är likaledes fråga om en enda prestation när ”två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig tillhandahåller en konsument, som betraktas som en genomsnittlig konsument, har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk prestation att det skulle vara konstlat att försöka skilja dem från varandra”. [18]

39. När det har klargjorts vilken skillnaden är mellan leverans av varor och tillhandahållande av tjänster (och mellan sammansatta och separata transaktioner) måste en definition för begreppet bygg- och anläggningsarbeten tas fram. Det ska sedan fastställas om dessa mot bakgrund av de ovannämnda principer som utvecklats i domstolens rättspraxis och de unionsrättsliga bestämmelserna på detta område ska klassificeras som leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster.

40. I detta avseende måste hänsyn framför allt tas till att en förteckning över vissa verksamheter som betraktades som ”byggnadsarbeten” (dock utan att begreppet gavs en allmän definition) – bland andra uppförande av byggnader och broar, anläggande av vägar, hamnar och så vidare som utförs på grundval av ett uppdragsavtal, markarbeten, anläggning av trädgårdar, installationsarbeten (till exempel för

13 — Se domen i målet Levob Verzekeringen och OV Bank (ovan fotnot 11), punkt 19. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2007 i mål C-111/05, Aktiebolaget NN (REG 2007, s. I-2697), punkt 23.

14 — Se domen i målet Levob Verzekeringen och OV Bank (ovan fotnot 11), punkt 20.

15 — Se domen i målet Levob Verzekeringen och OV Bank (ovan fotnot 11), punkt 20.

16 — Dom av den 21 februari 2008 i mål C-425/06, Ministero dell’Economia e delle Finanze (REG 2008, s. I-897), punkt 51.

17 — Dom av den 2 december 2010 i mål C-276/09, Everything Everywhere Ltd (REU 2010, s. I-12359), punkt 25, domen i målet Aktiebolaget NN (ovan fotnot 13), punkt 28, och i målet CPP (ovan fotnot 10), punkt 30.

18 — Se domen i målet Levob Verzekeringen och OV Bank (ovan fotnot 11), punkt 22. Se även dom av den 6 maj 2010 i mål C-94/09, kommissionen mot Frankrike (REU 2010, s. I-4261), punkt 15, domen i målet Graphic Procédé (ovan fotnot 11), punkt 19, och av den 11 juni 2009 i mål C-572/07, RLRE Tellmer Property sro (REG 2009, s. I-4983), punkterna 17–19.

centralvärme), fastighetsreparationer som inte utgör rutinunderhåll – redan fanns med i bilaga A 5 till rådets andra direktiv 67/228/EEG [19] av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

41. ”Byggnadsarbeten” betraktades dessutom enligt artikel 6 i det senare förslaget till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (som sedan inte togs med i direktivets slutgiltiga text) som samtliga arbeten som rör byggnader, broar, vägar, hamnar och andra byggnadsverk som är fästa vid eller i marken, som till exempel rivning, uppförande, inbegripet grundläggning, iordningställande av oinredda byggnader, färdigställande av en fast egendom, inbyggnad av lös egendom i fast egendom, och särskilt installation, utbyggnad, omvandling, renovering, reparation och underhållsarbeten som inte är rutinunderhåll samt markarbeten som till exempel infrastrukturarbeten i industri- eller bostadsområden, tomtstyckning, markutjämning, vatten- och avloppsarbeten, elinstallationer, anläggande av stödmurar och anläggning av trädgårdar. [20]

42. När Förbundsrepubliken Tyskland ingav en ansökan i augusti 2003 [21] om att undantaget i fråga skulle beviljas för ”bygg- och anläggningsarbeten” hänvisades det slutligen uttryckligen till ovannämnda 48 § i Einkommensteuergesetz, där begreppet bygg- och anläggningsarbeten i sin helhet definieras som prestationer i form av uppförande av byggverk, reparation, underhåll, ombyggnad eller rivning av byggnader.

43. Jag anser att de förteckningar över ”byggnadsarbeten” som återfinns i andra direktivet och i förslaget till sjätte direktivet, även om de inte har någon bindande verkan, kan användas för att tolka begreppet bygg- och anläggningsarbeten som används i beslut 2004/290, eftersom ”bygg- och anläggningsarbeten” inte är någonting annat än ”byggnadsarbeten” som specifikt rör bygg- och anläggningsbranschen (såsom framgår av skäl 2 i ifrågavarande beslut [22]) och följaktligen är ”byggnadsarbeten” som utförs av byggföretag och syftar till uppförande av byggnader. [23]

44. Det kan därför slås fast, mot bakgrund av innehållet i andra direktivet, förslaget till sjätte direktivet och ansökan som ingavs av den berörda medlemsstaten och som i sin tur utmynnade i antagandet av beslut 2004/290, att ”bygg- och anläggningsarbeten” är byggnadsarbeten som till exempel uppförande, underhåll, reparation, ombyggnad och rivning av byggnader och andra liknande strukturer (förevarande fall gäller uppförandet av byggnad).

45. Det behöver följaktligen prövas huruvida de arbeten som anges i punkterna 43 och 44 ska klassificeras som leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster på grundval av – vilket domstolen har slagit fast – samtliga faktiska omständigheter avseende transaktionerna i fråga. Denna prövning ska göras med hänsyn tagen till vad som är kännetecknande för dessa transaktioner och vilka huvudsakliga delar de består av. [24]

19 — EGT 71, s. 1303.

20 — Denna förteckning skiljer sig inte så mycket från dem som används på området av medlemsstaterna. I Frankrike, till exempel, betraktas byggnadsarbeten – i och med att det saknas en lagstadgad definition – av Conseil d’État (CE, sect., 17 december 1976, nr 94852) som arbeten som direkt syftar till uppförande av en byggnad. Den franska skattemyndigheten (Instr. 4 januari 2010: BOI 3 a-1-10, 11 januari 2010, punkt 57 och följande punkter) har slagit fast att nämnda arbeten utgörs av anläggning, rivning, reparation, extraunderhåll, renovering, omvandling och färdigställande av en bebyggd eller obebyggd fastighet (förteckningen omfattar även anläggning av trädgårdar samt grävarbeten).

21 — Inlämnad som bilaga 1 till den tyska regeringens yttrande.

22 — Som har följande lydelse: ”Det har skett betydande förluster av mervärdesskatt i bygg- och anläggningsbranschen och i branschen för städning av byggnader i sådana fall där mervärdesskatten öppet angetts på fakturan men inte betalats in till skattemyndigheterna, och där mottagaren utnyttjat sin avdragsrätt. …”

23 — Det ska understrykas att uttrycken ”byggnadsarbeten” och ”anläggningsarbeten” i den tyska versionen av sjätte direktivet och i beslut 2004/290 är översatta med *Bauleistungen*. Betydelsen av detta uttryck avviker något i de båda fallen, eftersom *Bauleistungen* mot bakgrund av skäl 2 i beslut 2004/290 rör bygg- och anläggningsbranschen.

24 — Se domen i målet Aktiebolaget NN (ovan fotnot 13), punkterna 21 och 27.

46. Det uppstår inget problem om *olika näringsidkare* utför *olika prestationer* i samband med dessa arbeten, eftersom varje prestation bedöms separat och därför, från fall till fall, klassificeras som antingen leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.

47. Förevarande fråga rör emellertid en situation där arbetena utförs av *en enda skattskyldig person* och denne utför *en enda sammansatt prestation* som består av delar som kan klassificeras som leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Det är med hänvisning till denna typ av arbeten som det behöver prövas vilken av dessa delar, det vill säga leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, som ska tillmätas störst vikt.

48. Det ska framför allt beaktas att de byggnadsarbeten och bygg- och anläggningsarbeten som anges ovan i grund och botten omfattar sammansatt verksamhet som i regel genomförs genom att anlita en företagsorganisation och, huvudsakligen, genom de anlitade aktörernas arbete.

49. Samma uttryckssätt som används i punkterna 40–44 (uppförande, underhåll, reparation, ombyggnad, rivning, färdigställande) visar att näringsidkaren utgör navet i dessa arbeten. Vederbörandes mål är att fullfölja sina åtaganden, som i huvudsak består i att tillhandahålla tjänster, vanligen genom att ställa en företags- och arbetsorganisation till förfogande, medan den del som utgörs av leverans av varor, om den över huvud taget förekommer, har en underordnad roll (vid rivning är den i princip obefintlig).

50. Med hänsyn tagen till syftet med ovannämnda arbeten och beställarnas vanliga uppfattningar om dessa, framgår det dessutom tydligt att föremålet för de avtal som sluts huvudsakligen är den verksamhet som någon utför (således ett tillhandahållande av tjänster), medan de andra aspekterna (som kan härledas till en leverans av varor), som till exempel överlämnande av den färdiga varan, har marginell betydelse och utgör det avslutande momentet för att avtalet ska fullföljas i sin helhet, snarare än dess kärna.

51. En granskning av den situation som gett upphov till tvisten i målet vid den nationella domstolen, närmare bestämt att en entreprenör har uppfört en byggnad på sin uppdragsgivares mark och för detta ändamål använt material som nämnda entreprenör själv har införskaffat, bekräftar dessa överväganden.

52. I förevarande fall utgörs de två delar som ska bedömas, vid fastställandet av vilken av dem som är huvudsaklig respektive underordnad, av en enda byggprestation av näringsidkarens verksamhet, som enligt det typiska systemet för entreprenadavtal [25] består i dennes organisation, dennes eget arbete och dennes anställdas arbete (tillhandahållande av tjänster), och av entreprenörens material som när arbetet är genomfört överlåts till beställaren (leverans av varor).

53. Det är uppenbart att materialen vanligen utgör den underordnade delen, om inte annat för att avtalet inte syftar till att de ska levereras som sådana till beställaren utan till att de ska omvandlas permanent för att en helt ny vara ska kunna tillverkas. Det vore således enligt min uppfattning motsägelsefullt om materialen gavs en överordnad betydelse, eftersom dessa endast utgör medel för att kunna genomföra byggverksamheten. När denna verksamhet är avslutad upphör materialen även att existera självständigt.

54. Samma slutsatser nås vid beaktande av överlämnandet av en på mark uppförd byggnad. Detta överlämnande utgör, vilket framgår i punkt 50 ovan, den avslutande och underordnade delen av en mer sammansatt verksamhet, och beställarens förvärv av motsvarande egendom sker vanligtvis – om byggnaden har uppförts på dennes mark – utan något överlåtelseavtal från entreprenören, men enligt överlåtelseprincipen.

25 — Av beskrivningen i begäran om förhandsavgörande framgår det att parterna i förevarande mål har slutit ett entreprenadavtal. Av detta skäl är denna utredning inriktad på denna avtalsmodell och inte på andra potentiellt relevanta modeller.

55. Dessa överväganden utgår i praktiken från att de delar i företags- och arbetsorganisationen som anges i punkterna 48, 49 och 52, och som utgör tillhandahållande av tjänster, väger tyngre jämfört med den del som utgör leverans av varor, vilken i förevarande fall är de material som har levererats av entreprenören.

56. För det fall företags- och arbetsorganisationen väger tyngre – vilket vanligtvis medför att det typiska systemet för entreprenadavtal används – syftar de utförda prestationerna, som jag har erinrat om ovan, till en materiell produktionsverksamhet som utmynnar i uppförandet av ett byggnadsverk som inte fanns tidigare. Verksamheten består huvudsakligen i att något utförs, och endast i detta fall erhålls en transaktion som rör ”byggnadsarbeten”, och följaktligen ”bygg- och anläggningsarbeten”, i egentlig mening.

57. När kärnan i avtalet i stället utgörs av de levererade varorna – eller under alla omständigheter inte utgörs av bygg- och anläggningsverksamhet, utan i förvärvande av äganderätten – syftar avtalet till att något ges, snarare än att något utförs. Då är det huvudsakligen fråga om en överlåtelsehandling, vanligtvis en försäljning, som inte ryms i kategorin ”byggnadsarbeten” (och följaktligen ”bygg- och anläggningsarbeten”) utan i kategorin leverans av varor.

58. Att fastställa huruvida det är fråga om ett tillhandahållande av tjänster eller om en leverans av varor ankommer på domstolarna. Dessa kan använda sig av ett flertal kriterier, men det ska vid prövning beaktas att det inte finns ett huvudkriterium som tillmäts större vikt än de övriga, eftersom olika omständigheter kan ha betydelse i de enskilda fallen och sådana omständigheter därmed bör vara föremål för en samlad bedömning.

59. Domstolarna kan till exempel a) ta hänsyn till om arbetet väger tyngre än materialet, vanligen genom att uppskatta värdet på de använda materialen,[26] samt b) beakta parternas avsikt. I detta avseende är det då av betydelse om leveransen av materialen utgör ett medel för produktionen av byggnadsverket och arbetet utgör avtalets syfte (som i ett entreprenadavtal) eller om arbetet utgör ett redskap för omvandling av materialen, och avtalets slutmål är att förvärva föremålet (vilket är kännetecknande för en försäljning)[27]. Domstolarna kan mer allmänt lägga vikt vid parternas åtaganden och prestationens utförandevillkor, som till exempel tidsåtgång, självständighet vid utförande av arbetet, typ av givna garantier.

60. Det bör i synnerhet tas hänsyn till om det uppförda och överlämnade byggnadsverket är en produkt med originella särdrag, det vill säga med nya egenskaper (vilket är kännetecknande för byggnadsarbeten och bygg- och anläggningsarbeten), eller om det tvärtom är en serietillverkad produkt, till exempel en monteringsfärdig byggnad.

61. En granskning av ordalydelsen i sjätte direktivet leder fram till samma slutsats som den som anges i punkt 49 och följande punkter.

62. Först och främst finner den ståndpunkt enligt vilken ”bygg- och anläggningsarbeten” kan rymmas i kategorin tillhandahållande av tjänster ett tydligt formellt stöd, såsom den finländska regeringen har påpekat, i direktivets vartikel 5.5 b, där det stadgas att medlemsstaterna får betrakta ”överlämnande av vissa byggnadsarbeten” som leverans av varor.

63. Om lagstiftaren hade betraktat ”byggnadsarbeten” som leveranser av varor och inte tillhandahållande av tjänster, hade han inte haft någon anledning att tillerkänna medlemsstaterna möjligheten att klassificera ”överlämnande av vissa byggnadsarbeten” som leverans.

26 — Om värdet på de använda materialen avsevärt överstiger värdet på arbetet och utgör en betydande del av den totala prestationen är det inte fråga om ett byggnadsarbete utan om en försäljning av material.

27 — Domstolarna ska göra en prövning av huruvida parterna med föremål har avsett byggnaden i sig eller resultatet av en verksamhet. I det första fallet är det fråga om att något ges, i det andra fallet att något utförs.

64. Om lagstiftaren i stället hade ansett att dessa transaktioner ibland kunde vara leveranser av varor och ibland tillhandahållande av tjänster [28], borde han rimligtvis ha gett medlemsstaterna, till skillnad mot vad han faktiskt gjorde, befogenheten att i allmänhet behandla ovannämnda arbeten både som leveranser av varor och som tillhandahållande av tjänster.

65. Jag kan inte godta den tyska regeringens påstående att uttrycket ”överlämnande av vissa byggnadsarbeten” i artikel 5.5 i sjätte direktivet endast hänvisar till de byggnadsarbeten som inte anges som leveranser av varor enligt sjätte direktivet.

66. Denna uppfattning grundar sig på det antagande att byggnadsarbeten vanligtvis till sin karaktär är leveranser av varor enligt den allmänna bestämmelsen i artikel 5.1. Den tar däremot, oberoende av ovanstående överväganden, inte hänsyn till att den enda anledningen till att det finns en bestämmelse som den i artikel 5.5 b tvärtom är, som anges i punkterna 62–64, att ”byggnadsarbeten” [29] i sjätte direktivets systematik utgör ett tillhandahållande av tjänster [30].

67. När unionslagstiftaren inom ramen för sjätte direktivet har velat ge självständig betydelse åt överlåtelsen av nya byggnader (som den som är föremål för talan) har han gjort det genom att uttryckligen klassificera den som ”leverans”, till exempel i artikel 4.3 a, enligt vilken medlemsstaterna även kan anse såsom skattskyldig var och en som tillfälligtvis utför ”a) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på”. [31]

68. Tvärtom betraktas överlämnandet – i det fall detta sker till följd av ett avtal som i förevarande fall – inte som självständigt utan som ett underordnat moment i en transaktion som är mer omfattande och sammansatt samt som inbegriper delar i tillhandahållande av tjänster. Därför används uttrycket ”överlämnande” i sjätte direktivet i stället för ”leverans” (som i artikel 5.5 b). [32]

69. Av analysen av ordalydelsen i rådets direktiv 2006/69 och 2006/112, båda om mervärdesskatt, framgår likaledes att byggnadsarbeten och bygg- och anläggningsarbeten ska klassificeras som tillhandahållande av tjänster.

70. I det förstnämnda direktivets artikel 1.7 anges att följande ska läggas till i artikel 21.2, i dess lydelse enligt artikel 28 g i sjätte direktivet: ”c) För följande leveranser av varor och tjänster får medlemsstaterna föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken dessa leveranser eller tillhandahållanden görs: i) Tillhandahållande av bygg-, reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster [33] avseende fast egendom, samt överlämnande av byggnadsarbeten som anses som leverans av varor i enlighet med artikel 5.5.”

28 — Detta hade uppenbarligen behövt fastställas på grundval av en konkret analys av varje enskilt fall.

29 — Och följaktligen även ”anläggningsarbeten” som, vilket jag har anfört i punkt 43, faller under ”byggnadsarbeten”.

30 — Anledningen till att det har införts en bestämmelse som den i artikel 5.5 b är att ”byggnadsarbeten” ofta kännetecknas av att en företagsorganisation utför tjänster och detta, framför allt i byggbranschen, kompletteras med leverans av material och överlämnande av en byggnad, i förekommande fall fäst i aktuell mark. Det är följaktligen rimligt att medlemsstaterna har getts möjlighet att klassificera dessa sammansatta transaktioner som leverans av varor trots att de – i det fall de betraktades var för sig – skulle anses vara tillhandahållande av tjänster.

31 — I denna artikel hänvisar uttrycket ”före första inflyttning” till nya byggnader. Se dom av den 8 juli 1986 i mål C-73/85, Kerrutt (REG 1986, s. 2219), punkt 16.

32 — Denna skillnad i terminologi återfinns i flera språkversioner av sjätte direktivet, närmare bestämt den franska versionen där det talas om ”livraison d'un bâtiment” (artikel 4.3 a) och ”délivrance de certains travaux immobiliers” (artikel 5.5 b), den engelska versionen som gör åtskillnad mellan ”supply before first occupation of buildings” (artikel 4.3 a) och ”the handing over of certain works of construction” (artikel 5.5 b), den tyska versionen som använder uttrycken ”die Lieferung von Gebäuden” (artikel 4.3 a) och ”die Ablieferung bestimmter Bauleistungen” (artikel 5.5 b), den nederländska versionen som nämner ”de levering van een gebouw” (artikel 4.3 a) och ”de oplevering van een werk in onroerende staat” och den italienska versionen som ställer uttrycken ”la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato” (artikel 4.3 a) och ”la consegna di taluni lavori immobiliari” (artikel 5.5 b) mot varandra.

33 — Jag vill understryka att den engelska och den franska versionen använder uttrycken *work* respektive *travaux*, medan den tyska versionen har uttrycket *Bauleistungen*.

71. I det sistnämnda direktivets artikel 199 stadgas: ”Medlemsstaterna får för följande leveranser eller tillhandahållanden föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs: a) Tillhandahållande av byggtjänster [34], inbegripet reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster avseende fast egendom, samt överlämnande av byggnadsarbeten som betraktas som leverans av varor enligt artikel 14.3.”

72. Även om dessa två direktiv är av senare datum jämfört med sjätte direktivet och inte är tillämpliga i förevarande fall, anser jag, vilket även den hänskjutande domstolen har anfört [35], att beslutet att vid sidan av de transaktioner som är specifikt angivna i de artiklar som anges i punkterna 70 och 71 införa en uttrycklig hänvisning till överlämnanden av byggnadsarbeten som av medlemsstaterna betraktas som leveranser av varor enligt artikel 5.5 i sjätte direktivet och artikel 14.3 i direktiv 2006/112 [36], visar att byggnadsarbeten och bygg- och anläggningsarbeten av unionen klassificeras som tillhandahållande av tjänster.

73. Att bygg- och anläggningsarbeten utgör tillhandahållande av tjänster framgår av artikel 2 i beslut 2004/290. När det fastställs att mottagaren av varor och tjänster får anges såsom betalningsskyldig för mervärdesskatten i de fall som nämns i efterföljande punkter 1 och 2, anges bygg- och anläggningsarbeten i punkt 1 tillsammans med städtjänster i byggnader, och inte i punkt 2 vid sidan av fast egendom som enligt artikel 13 B leden g och h i sjätte direktivet levereras till en skattskyldig person.

74. Anläggningsarbeten har följaktligen tagits upp i den första delen i artikel 2 i beslut 2004/290 som handlar om tjänster (såsom framgår av hänvisningen till städtjänster), eftersom de betraktas som sådana, medan de leveranser för vilka undantag har beviljats har tagits med i artikelns andra del. [37]

75. Samma slutsatser kan dras om hänsyn tas till kommissionens arbetsdokument av den 10 juni 2004 [38] som, vilket kommissionen medger [39], utgjorde grunden för de förhandlingar som ledde fram till att sjätte direktivet ändrades för att förenkla uttaget av mervärdesskatten och för att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande och till att det beslut som är föremål för talan blev upphävt.

76. Kommissionen understryker i punkt 4.1 i detta dokument att arbetena i fråga (*Arbeiten*) i grund och botten är tillhandahållande av tjänster [40] och att de medlemsstater som har tillämpat artikel 5.5 i sjätte direktivet borde innefatta även de tillhandahållanden av tjänster som de betraktat som leveranser av varor [41].

34 — Även i detta fall använder den engelska och den franska versionen uttrycken *work* respektive *travaux*, medan den tyska versionen har uttrycket *Bauleistungen*.

35 — Punkt B, led cc, i skälen i beslutet att begära förhandsavgörande beträffande den första tolkningsfrågan.

36 — Utan en sådan uttrycklig klassificering skulle dessa vara tillhandahållande av tjänster.

37 — Den tyska regeringen hävdar att artikel 2 i beslut 2004/290 i själva verket inte kan tolkas på detta sätt, eftersom föregående artikel 1 hänvisar allmänt och utan några begränsningar till tillhandahållande av varor och tjänster enligt beslutets artikel 2. Jag vill framhålla att artikel 2 inte är något annat än en specificering av artikel 1 och att den begränsar sig till att i detalj ange, genom att dela upp dem på punkt 1 och punkt 2, tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor som är föremål för undantaget i fråga. Artikel 2 följer på så sätt bestämmelsen i artikel 1, som i stället innehåller en abstrakt hänvisning till de ifrågavarande två allmänna kategorierna. Det går inte heller att dela den bedömning som den tyska regeringen har gjort av den omständigheten att rådets arbetsgrupp som utarbetade beslut 2004/290 i artikel 1 inte bara förde in uttrycket tjänster utan även uttrycket varor. Anledningen till detta är att det i artikel 2.2 anges transaktioner som går att klassificera som leveranser av varor.

38 — Kommissionens bilaga 1.

39 — S. 4 i kommissionens yttrande.

40 — Grundsätzlich nur Dienstleistungen gemeint sind.

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

77. Vidare finns det i dokumentets punkt 4.1 en förteckning över de undantag från systemet för identifiering av den betalningsskyldige för skatten enligt sjätte direktivet som tidigare begärts av några medlemsstater och godkänts av rådet (som undantaget i förevarande fall) för att låta mervärdesskatten belasta mottagaren av prestationen. Bland dessa är det undantag som Österrike beviljades genom beslut 2002/880/EG [42] av särskild betydelse.

78. Anledningen till detta är att det i skäl 2 i beslut 2004/290 görs en direkt hänvisning till det sistnämnda undantaget, som även detta rör bygg- och anläggningsarbeten (*Bauarbeiten*). Dessa bygg- och anläggningsarbeten kan omfatta några av de transaktioner som omnämns i ovannämnda arbetsdokument och i vilka delen tillhandahållande av tjänster överväger till följd av den använda företagsorganisationen, till exempel i fallet med en underleverantör som har utfört arbeten i bygg-, metallkonstruktions- eller varvsbranschen och tillhandahållit personal till en huvudbeställare, till en annan underleverantör eller, i allmänhet, till en näringsidkare som utför byggarbeten i egen regi.

79. Ett ytterligare argument för att byggnadsarbeten och bygg- och anläggningsarbeten ryms i begreppet tillhandahållande av tjänster återfinns i andra direktivet och i förslaget till sjätte direktivet, vilka anges i punkterna 40–41.

80. Det framgår i själva verket att byggnadsarbeten under det förberedande lagstiftningsarbetet kvalificerades – i artikel 5 e – som leveranser av varor, enligt samma lösning som tidigare antagits genom andra direktivet (artikel 5.2 e), men att denna lösning inte togs med i sjätte direktivet.

81. Detta visar att dåvarande lagstiftare var helt klar över problematiken i fråga och medvetet beslöt att ändra sin tidigare inriktning, som hade kommit till uttryck i andra direktivet och enligt vilken ”byggnadsarbeten” hade klassificerats som leveranser av varor.

82. Påståendet att byggnadsarbeten och bygg- och anläggningsarbeten bör betraktas som tillhandahållande av tjänster finner även en motsvarighet i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande, som avgavs den 6 april 1995 i mål C-291/92 [43], enligt vilket ”en medlemsstats rätt att anse att en byggmästares leverans av byggnadsarbeten på mark som han inte är ägare till är en leverans av varor – och inte ett tillhandahållande av tjänster – följer av en särskild bestämmelse i artikel 5.5 b”, vilket får till följd att byggnadsarbeten, i det fall nämnda bestämmelse inte fanns eller tillämpades, alltid skulle betraktas som tillhandahållande av tjänster.

42 — EGT L 306, s. 24. Det handlar om rådets beslut av den 5 november 2002 om bemyndigande för Republiken Österrike att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 21 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG angående harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter.

43 — Det handlar om punkt 15 i det andra förslaget till avgörande i mål C-291/92, Armbrecht, som avgjordes av domstolen den 4 oktober 1995 (REG 1995, s. I-2775).

83. Slutligen vill jag erinra om att – även om jag är medveten om att detta argument inte har ett avgörande värde för att kunna besvara tolkningsfrågan – bygg- och anläggningsarbeten principiellt sett betraktas som tillhandahållande av tjänster i många [44] medlemsstater [45].

84. Mot bakgrund av ovanstående överväganden framgår det, framför allt mot bakgrund av att företags- och arbetsorganisationen ska tillmätas större vikt än leveransen av material (se punkterna 55–57), att byggnadsarbeten och bygg- och anläggningsarbeten enligt artikel 5.5 i sjätte direktivet och artikel 2.1 i beslut 2004/290 ska klassificeras som tillhandahållande av tjänster.

85. Den tyska regeringen har – med kommissionens stöd – hävdat att bygg- och anläggningsarbeten enligt beslut 2004/290 både kan utgöra leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster och att beslut 2004/290 skulle berövas all ändamålsenlig verkan om dessa klassificerades endast som tillhandahållande av tjänster, eftersom många av arbetena i fråga inte skulle omfattas av det beviljade undantaget i och med att det rör sig om leveranser av varor. Detta skulle motverka syftet med beslutet i fråga, vilket är att förhindra skatteflykt (till exempel skulle bedrägliga byggherrar kunna låta bli att tillämpa omvänd skattskyldighet genom att göra transaktionen till en leverans av varor). [46]

86. På denna punkt bör vissa överväganden göras beträffande den tyska lagstiftning som gäller på området och motsvarande rättspraxis.

87. Enligt 3 § fjärde stycket UStG ska ifrågavarande transaktioner klassificeras som leveranser av varor när de utförs av byggherren med material som vederbörande själv har införskaffat, såvida det inte handlar om tillbehör eller annat som är av accessorisk natur.

88. I praktiken är den åtskillnad som görs mellan leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster beroende av den omständigheten att den leverans av material som ombesörjs av byggherren är av huvudsaklig och inte underordnad karaktär. Denna lagstiftning har i tysk rättspraxis tolkats på så sätt att när byggherren använder material som vederbörande själv har införskaffat för att uppföra en byggnad på annans mark är det fråga om en leverans av varor.

89. Det förklarar varför den tyska regeringen förefaller ha bedömt att en tolkning som begränsar tillämpningsområdet för beslut 2004/290 till att endast omfatta tillhandahållande av tjänster skulle medföra att många byggarbeten skulle uteslutas från dess tillämpningsområde.

44 — Till exempel Bulgarien, Finland, Frankrike, Italien, Polen, Förenade kungariket, Rumänien och Sverige. Nederländerna och Ungern har i stället använt sig av möjligheten att betrakta dessa arbeten som leveranser av varor, vilket uttryckligen anges i sjätte direktivet (artikel 5.5 b) och bekräftas av direktiv 2006/112 (artikel 14.3). Spanien har klassificerat byggnadsarbeten som tillhandahållande av tjänster om värdet på de använda materialen inte överstiger tröskelvärdet 33 procent av det i lagen fastställda skatteunderlaget och på så sätt även använt sig av befogenheten enligt artikel 14.3 i direktiv 2006/112. Nederländernas, Ungerns och Spaniens val att använda sig av befogenheten enligt artikel 5.5 b i sjätte direktivet och artikel 14.3 i direktiv 2006/112 för att klassificera byggnads- och anläggningsarbeten som leveranser av varor visar att dessa transaktioner utan detta undantag skulle betraktas som tillhandahållande av tjänster även i dessa medlemsstater.

45 — Irland, Grekland, Portugal och Slovakien har valt att gå en annan väg. Irland tillämpar den så kallade 2/3-regeln: om värdet på de varor som levereras enligt ett avtal för tillhandahållande av tjänster utgör mer än 2/3 av det totala värdet på överenskommelsen betraktas detta avtal i mervärdesskattemässigt hänseende som en leverans av varor. Grekland klassificerar byggnadsarbeten med stöd av ett uppdragsavtal som en leverans av varor. Portugal klassificerar däremot transaktionen i fråga som en leverans av varor i det fall byggherren tillhandahåller allt material eller om material som tillhandahålls av uppdragsgivaren inte är försumbara. Slovakien betraktar i stället anläggningsarbeten som ett tillhandahållande av tjänster, men särskiljer från dessa leverans av byggnadsverk eller del av detta som sker i kraft av ett byggavtal eller liknande, det vill säga den situation i vilken en byggherre levererar ett byggnadsverk i dess helhet och inte specifika tjänster. Av dessa lösningar ligger den slovakiska i linje med möjligheten att tillämpa undantagsåtgärden enligt artikel 5.5 i sjätte direktivet och artikel 14.3 i direktiv 2006/112 i ett system där ovannämnda arbeten är tillhandahållande av tjänster. Irlands och Portugals lösning inför ett kriterium för att göra åtskillnad mellan leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som bygger på den betydelse som automatiskt tilldelas ett enda kriterium (värdet på varorna) och till vilket jag återkommer i punkterna 92–94. Det är endast den grekiska lösningen som går en annan väg än den som kan härledas från de direktiv som gäller på området.

46 — Det ska dessutom betonas att varken den tyska regeringen eller kommissionen uttryckligen har angett vilka anläggningsarbeten som på grund av sin karaktär bör betraktas som leveranser av varor (bortsett från den situation som är föremål för talan).

90. Det ska erinras om vad som redan nämnts i punkt 48 och följande punkter, nämligen att byggnadsarbeten och bygg- och anläggningsarbeten utgör tillhandahållande av tjänster, eftersom det handlar om transaktioner som utförs genom användandet av en företagsorganisation, där arbetet alltså väger tyngst, och inte syftar till leverans av material utan till utförandet av bygg- och anläggningsarbeten (som i det aktuella målet).

91. Denna slutsats förutsätter att de delar som är kännetecknande för tillhandahållande av tjänster verkligen väger tyngre än de som är typiska för leverans av varor. I annat fall är det inte fråga om byggnadsarbeten eller bygg- och anläggningsarbeten, utan om leverans av varor.

92. Den frågeställning som tas upp av den hänskjutande domstolen beror på den omständigheten att det i tysk rätt – vilket framgår av ovannämnda lagstiftning och rättspraxis – inte tas hänsyn till samtliga aspekter i varje enskilt fall för att kunna bedöma huruvida en transaktion utgör ett bygg- och anläggningsarbete, och därmed ett tillhandahållande av tjänster, eller en leverans av varor. Tvärtom läggs i lagen uteslutande vikt vid de material som levereras av byggherren och deras betydelse. Vidare tas det i rättspraxis ingen hänsyn till andra kriterier, utan sådana transaktioner som de som är i fråga i förevarande fall klassificeras automatiskt som leveranser av varor endast av den anledningen att entreprenören har använt eget införskaffat material.

93. Denna lagstiftning och likaså denna rättspraxis strider för övrigt mot domstolens rättspraxis som nämns i punkt 31 och fotnoterna 11 och 12, eftersom de inte gör någon åtskillnad mellan tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor genom att konkret fastställa, bland de många delar som en transaktion kan bestå av, vilka delar som är huvudsakliga och vilka som är underordnade. Avgörande är endast huruvida det använda materialet har införskaffats eller inte har införskaffats av byggherren.

94. I synnerhet, även om den nationella lagstiftaren kan ange vilka kriterier som domstolarna ska tillämpa för att göra åtskillnad mellan leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster, kan denne inte begränsa sig till att ange ett enda kriterium. Denna åtskillnad kan inte heller automatiskt bestämmas av om en enda specifik del förekommer eller ej utan att det görs en bedömning av alla övriga faktorer i fallet.

95. I förevarande fall medför inte en fastställelse av att bygg- och anläggningsarbeten utgör tillhandahållande av tjänster att den ändamålsenliga verkan av beslut 2004/290 påverkas, eftersom dessa arbeten omfattar samtliga de bygg- och anläggningsverksamheter som utmynnar i överlämnande av ett byggnadsverk, och uppvisar ovannämnda egenskaper, och således inbegriper alla sammansatta transaktioner – som den som är föremål för talan [47] – som kan skapa problem med skatteflykt. [48]

96. Tvärtom skulle det enligt min mening uppstå ett problem med skatteflykt om den tyska regeringens och kommissionens synsätt godtogs, eftersom det skulle minska tillämpningsområdet för detta undantag.

97. I artikel 199 i direktiv 2006/112, som numera reglerar systemet med omvänd skattskyldighet, föreskrivs uttryckligen att nämnda system ska tillämpas på transaktioner i byggbranschen avseende fast egendom, vilka likställs med överlämnande av byggnadsarbeten, som betraktas som leverans av varor enligt artikel 14.3 (före detta artikel 5.5 i sjätte direktivet).

47 — Vid en analys av enbart de delar som kan härledas från beslutet att begära förhandsavgörande, verkar detta falla under tillhandahållande av tjänster, eftersom det vid första påseendet handlar om en entreprenad för uppförande av en icke serietillverkad byggnad.

48 — Jag delar inte kommissionens uppfattning att anläggningsarbeten omfattar transaktioner som enligt definitionerna i sjätte direktivet klassificeras som leveranser av varor, eftersom detta påstående bygger på antagandet, som inte kan godtas, att en transaktion som den som är i fråga alltid utgör leverans av varor.

98. Därav följer att – eftersom detta är en tydlig indikation på att nämnda transaktioner, vilket redan har angetts i punkt 72, utgör tillhandahållande av tjänster – om det vore på det sättet att uppförandet av byggnader och andra liknande transaktioner i Tyskland klassificerades som leveranser av varor skulle dessa i dag inte längre omfattas av systemet med omvänd skattskyldighet, och därmed skulle syftet att bekämpa skatteundandragande motverkas. [49]

99. Med hänsyn till det ovanstående föreslår jag att domstolen besvarar den första tolkningsfrågan enligt följande:

— Begreppet bygg- och anläggningsarbeten i den mening som avses i artikel 2.1 i beslut 2004/290/EG omfattar endast tillhandahållande av tjänster, särskilt med anledning av att företags- och arbetsorganisationen väger tyngre än leveransen av material.

— När det gäller prövningen av huruvida en transaktion utgör ett bygg- och anläggningsarbete, och därmed ett tillhandahållande av tjänster, eller en leverans av varor, ska domstolarna ta hänsyn till samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

— Unionsrätten utgör hinder dels för att en nationell lagstiftning och rättspraxis enbart lägger vikt vid en enda omständighet vid bedömningen i fråga, och då särskilt vid den omständigheten att byggherren har tillhandahållit material som vederbörande själv har införskaffat, dels för att förekomsten av denna omständighet automatiskt drar en gräns mellan tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor.

— Den nationella lagstiftaren kan mycket väl ange vilka kriterier som domstolarna ska följa för att särskilja leveranser av varor från tillhandahållande av tjänster, men kan inte begränsa domstolarnas befogenhet att göra åtskillnad mellan leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster genom en konkret bedömning av alla faktorer i det enskilda fallet.

100. Mot bakgrund av svaret på den första tolkningsfrågan är det följaktligen inte nödvändigt att besvara den andra, den tredje och den fjärde frågan, eftersom den hänskjutande domstolen har begärt att dessa ska tas i beaktande endast för det fall att bygg- och anläggningsarbeten även anses omfatta leveranser av varor.

VI – Begränsning av domens rättsverkningar i tiden

101. Den tyska regeringen har yrkat att domstolen ska – om den anser att den nationella lagstiftningen i fråga inte är förenlig med artikel 2.1 i beslut 2004/290 – begränsa ifrågavarande doms rättsverkningar i tiden, eftersom det i annat fall skulle få allvarliga ekonomiska följder för Tysklands finanser. Dessutom har såväl de nationella myndigheterna som de berörda ekonomiska aktörerna varit i god tro vad gäller att den tyska lagstiftningen var förenlig med unionsrätten.

102. På denna punkt vill jag understryka att det enligt domstolens fasta rättspraxis endast i undantagsfall, med tillämpning av den allmänna rättssäkerhetsprincip som följer av unionens rättsordning, är tillåtet att begränsa de berördas möjlighet att åberopa en bestämmelse som domstolen har tolkat i syfte att ifrågasätta i god tro etablerade rättsförhållanden. Detta kan ske uteslutande när två viktiga kriterier är uppfyllda, det vill säga ”god tro och risk för allvarliga störningar”. [50]

49 — På denna punkt vill jag understryka att det inte går att dela den tyska regeringens uppfattning att det finns andra leveranser av varor än de som nämns i artikel 14.3, som dock faller under byggnads- och anläggningsarbeten. Om det hade funnits grund för detta synsätt skulle det ha varit meningslöst att i artikel 199 i direktiv 2006/112 uttryckligen hänvisa till den nämnda artikeln.

50 — Dom av den 3 juni 2010 i mål C-2/09, Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv (REU 2010, s. I-4939), punkt 50, av den 10 januari 2006 i mål C-402/03, Skov och Bilka (REG 2006, s. I-199), punkt 51, och av den 28 september 1994 i mål C-57/93, Vroege (REG 1994, s. I-4541), punkt 21.

103. Domstolen har endast använt denna lösning ”när vissa särskilda omständigheter har varit för handen, då det har förelegat fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet har berott på det stora antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande och det har framgått att enskilda och nationella myndigheter har förmåtts att handla på ett sätt som strider mot gemenskapsbestämmelserna på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd, en osäkerhet till vilken andra medlemsstaters eller Europeiska gemenskapernas kommissions beteenden kan ha bidragit”. [51]

104. Enligt fast rättspraxis motiverar vidare de eventuella ekonomiska följderna för en medlemsstat av en dom i ett mål om förhandsavgörande inte i sig att domens rättsverkningar begränsas i tiden. [52]

105. I detta avseende anser jag framför allt att de ekonomiska följder som nämns i den tyska regeringens yttrande inte kommer att uppstå, åtminstone inte i den omfattning som anges. I själva verket bör sådana transaktioner som den som är föremål för talan generellt rymmas – eftersom de utgör tillhandahållande av tjänster – inom ramen för beslut 2004/290, vilket i sin tur medför att systemet med omvänd skattskyldighet ska tillämpas eftersom det är fråga om bygg- och anläggningsarbeten [53]. Under alla omständigheter kan det begäras att den som har utfört prestationen ska betala skatten om det mot förmodan inte längre skulle vara möjligt att använda sig av systemet med omvänd skattskyldighet, vilket den finländska regeringen har betonat genom att framhäva att det skulle uppstå en skattemässig lucka om mottagaren av prestationen inte längre var betalningsskyldig för skatten och betalningen sedan inte gjordes av den som hade utfört transaktionen. Därmed skulle denna transaktion inte bli beskattad, och de berörda aktörerna skulle åtnjuta en omotiverad fördel. [54]

106. Mot bakgrund av vad jag redan anfört ovan och som jag oavkortat hänvisar till, finner jag dessutom inget som stöder att myndigheterna och de berörda ekonomiska aktörerna har agerat i god tro, eftersom det redan av rådets beslut 2002/880 angående Österrike (som beslut 2004/290 uttryckligen hänvisar till) [55] framgick vilka de berörda transaktionerna var och att det av deras beskrivning kunde härledas att det handlade om tillhandahållande av tjänster.

107. Det ska tas vederbörlig hänsyn även till kommissionens efterföljande arbetsdokument av den 10 juni 2004 (punkt 75 i detta förslag till avgörande), åtminstone från och med nämnda datum [56], där kommissionen klargjorde att ifrågavarande arbeten i grund och botten var tillhandahållande av tjänster.

108. Vidare framgår det tydligt av ordalydelsen i artikel 5.5 i sjätte direktivet att det inte fanns belägg för att klassificera byggnadsarbeten och bygg- och anläggningsarbeten som leveranser av varor, framför allt med tanke på att den bestämmelse i andra direktivet och i förslaget till sjätte direktivet enligt vilken ovannämnda arbeten betraktades som leveranser av varor inte togs med i sjätte direktivet.

109. Jag finner följaktligen att det inte föreligger några giltiga skäl för domstolen att begränsa rättsverkningarna av sitt beslut i tiden.

51 — Dom av den 27 april 2006 i mål C-423/04, Richards (REG 2006, s. I-3585), punkt 42.

52 — Se domen i målet Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv (ovan fotnot 50), punkt 52, och av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, Bidar (REG 2005, s. I-2119), punkt 68.

53 — Det är fortfarande möjligt att domstolarna efter en granskning av samtliga omständigheter i fallet anser att det inte föreligger några anläggningsarbeten, men enligt min uppfattning kommer de transaktioner som redan har varit föremål för omvänd skattskyldighet i nästan samtliga fall att fortsätta att vara det utan att det görs några ansökningar om jämkning.

54 — Jag tror inte att de som utför prestationerna kommer att drabbas av de skador som den tyska regeringen hyser farhågor för. Bortsett från det faktum att antagandet huvudsakligen är teoretiskt vill jag hävda att det vanliga systemet för uttag av mervärdesskatt som företag normalt är belagda med under alla omständigheter skulle tillämpas. Eventuella tvister mellan parterna skulle sedan enkelt kunna lösas av en domstol utan efterverkningar för skattemyndigheten.

55 — Se punkterna 77 och 78.

56 — Beslut 2004/290 avgavs den 30 mars 2004.

VII – Förslag till avgörande

110. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara Bundesfinanzhofs frågor på följande sätt:

1) Begreppet bygg- och anläggningsarbeten i den mening som avses i artikel 2.1 i beslut 2004/290/EG omfattar endast tillhandahållande av tjänster, särskilt med anledning av att företags- och arbetsorganisationen väger tyngre än leveransen av material.

2) När det gäller prövningen av huruvida en transaktion utgör ett bygg- och anläggningsarbete, och därmed ett tillhandahållande av tjänster, eller en leverans av varor, ska domstolarna ta hänsyn till samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

3) Unionsrätten utgör hinder dels för att en nationell lagstiftning och rättspraxis enbart lägger vikt vid en enda omständighet vid bedömningen i fråga, och då särskilt vid den omständigheten att byggherren har tillhandahållit material som vederbörande själv har införskaffat, dels för att förekomsten av denna omständighet automatiskt drar en gräns mellan tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor.

4) Den nationella lagstiftaren kan mycket väl ange vilka kriterier som domstolarna ska följa för att särskilja leveranser av varor från tillhandahållande av tjänster, men kan inte begränsa domstolarnas befogenhet att göra åtskillnad mellan leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster genom en konkret bedömning av alla faktorer i det enskilda fallet.