Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PAOLO MENGOZZI
esitatud 12. septembril 2012 [1]

Kohtuasi C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
versus
Finanzamt Lüdenscheid

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariik))

Maksustamine — Käibemaks — Erandi kohaldamise loa saanud liikmesriigi õigus rakendada seda osaliselt — Mõiste „ehitustööd”

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas menetluses on Saksamaa Liitvabariigi Bundesfinanzhof esitanud Euroopa Kohtule eelotsuse küsimuse, kuidas tõlgendada nõukogu 30. märtsi 2004. aasta otsust 2004/290/EÜ, millega lubatakse Saksamaa Liitvabariigil kohaldada meedet, mis kaldub kõrvale kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamist käsitleva 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ artiklist 21. [2]

II. Õiguslik raamistik

A. *Liidu õigusnormid*

2. Otsuse 2004/290 artikkel 1 sätestab:

„Erandina direktiivi 77/388/EMÜ artikli 21 lõike 1 punktist a, mida on muudetud vastava direktiivi artikli 28 punktiga g, antakse Saksamaa Liitvabariigile luba, mis jõustub 1. aprillil 2004, käsitada selle otsuse artiklis 2 nimetatud kauba ja teenuste saajat käibemaksukohustuslasena.” [Siin ja edaspidi on osundatud otsust tsiteeritud mitteametlikus tõlkes.]

3. Otsuse 2004/290 artikkel 2 sätestab:

„Kauba või teenuste saajat võib käsitada käibemaksukohustuslasena järgmistel juhtudel:

1) hoonete puhastustööde tegemisel maksukohustuslasele, välja arvatud juhul, kui teenusesaaja ja kauba soetaja annab üürile ainult kuni kahte korterit, või ehitustööde tegemisel maksukohustuslasele;

1 — Algkeel: itaalia.
2 — ELT L 94, lk 59.

2) maa võõrandamisel maksukohustuslasele vastavalt artikli 13 B osa punktidele g ja h, kui võõrandaja on kasutanud õigust käibemaksu lisamiseks.”

4. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ[3] kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas sätestas oma käesoleval juhul asjakohase redaktsiooni artiklis 2:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1) kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2) kauba import.”

5. Direktiivi 77/388 artikli 5 lõiked 1 ja 5 sätestasid käesoleva otsuse jaoks asjassepuutuvas redaktsioonis:

„1. „Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

[…].

5. Tarnena lõike 1 tähenduses võivad liikmesriigid käsitada teatavate ehitusobjektide üleandmist.”

6. Direktiivi 77/388 artikkel 6 sätestas käesoleva kohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsioonis:

„Teenuste osutamine

1. „Teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.

[…].”

7. Nõukogu 24. juuli 2006. aasta direktiiv 2006/69/EÜ,[4] millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ teatavate meetmete osas, mille eesmärk on lihtsustada käibemaksustamise menetlust ja aidata ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist ning millega tunnistatakse kehtetuks teatavaid erandeid lubavad otsused, sätestab oma artikli 1 lõikes 7:

„7) Artikli 21 lõikele 2 (artiklis 28g esitatud versioonis) lisatakse järgmine punkt:

„c) järgmiste kaubatarnete ja teenuste puhul võivad liikmesriigid sätestada, et maksu tasumise eest vastutab kaubatarne või teenuse saajaks olev maksukohustuslane:

i) ehitusteenused, sealhulgas remondi-, puhastus-, hooldus-, ümberehitus- ja lammutusteenused, ning artikli 5 lõike 5 alusel kaubatarnena käsitatav ehitustööde üleandmine;

[…].””

3 — *EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.*

4 — ELT L 221, lk 9.

8. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ,[5] mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, sätestab oma artiklis 199:

„1. Liikmesriigid võivad sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele osutatakse ükskõik millist järgmist teenust või tehakse ükskõik milline järgmine tarne:

a) kinnisvaraga seotud ehitusteenused, sealhulgas remondi-, puhastus-, hooldus-, ümberehitus- ja lammutusteenused ning artikli 14 lõike 3 alusel kaubatarnena käsitatav ehitustööde üleandmine;

[…].”

B. *Siseriiklikud õigusnormid*

9. *Umsatzsteuergesetz* 2005 (käibemaksuseadus, edaspidi „UStG”) § 3 lõigetes 1, 4 ja 9 on sätestatud:

„1. Ettevõtja kaubatarne on tehing, millega ettevõtja või temaga sõlmitud lepingu alusel kolmas isik annab tellijale või temaga sõlmitud lepingu alusel kolmandale isikule üle kauba käsutamise õiguse (käsutusõiguse üleandmine). [...]

4. Kui ettevõtja on võtnud enda peale kauba muutmise või töötlemise ja kasutab sealjuures materjale, mille ta on ise hankinud, siis tuleb tehingut käsitada tarnimisena (töövõtja materjali kasutades tehtud töö), kui materjalide puhul ei ole tegemist vaid detailide või muu kõrvalisega. See kehtib ka juhul, kui kaubad on maapinnaga püsivalt ühendatud. [...]

9. Teenusteks loetakse tehingud, mis ei ole tarned. [...]”.

10. Otsusele 2004/290/EÜ tuginev UStG § 13a lõike 1 punkt 1 sätestab 1. aprillil 2004 kehtinud redaktsioonis, et § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud juhul tasub maksu ettevõtja.

11. UStG § 13b lõike 1 punkt 4 ja lõike 2 teine lause sätestavad 1. aprillil 2004 kehtinud redaktsioonis:

„(1) Järgmiste maksustatavate tehingute osas tekib maksukohustus arve esitamisel, kuid hiljemalt toimingu sooritamisele järgneva kalendrikuu möödumisel: […]

4) töö üleandmine ja muud toimingud, mille eesmärk on ehitiste püstitamine, remont, hooldamine, ümberehitamine või lammutamine, välja arvatud projekteerimis- ja järelevalveteenused. [...]

(2) [...] Lõike 1 esimese lause punkti 4 esimeses lauses nimetatud juhtudel on teenusesaaja või kauba soetaja kohustatud maksu maksma, kui ta on ettevõtja, kes sooritab UStG lõike 1 esimese lause punkti 4 esimeses lauses nimetatud toiminguid. [...]”.

12. *Einkommensteuergesetz*'i (tulumaksuseadus) § 48 lõike 1 kolmas lause määratleb ehitustöid kui:

„[…] kõiki toiminguid, mille eesmärk on ehitiste püstitamine, remont, hooldamine, ümberehitamine või lammutamine.”

5 — ELT L 347, lk 1.

III. Asjaolud ja eelotsuse küsimused

13. Blv Wohn-und Gewerbebau Gmbh (edaspidi: „Blv"), kes andis asja liikmesriigi kohtusse, on äriühing, kes tegeleb maatükkide soetamise, arendamise ja hoonestamisega ning keda tuleb käsitada Saksa 2005. aasta käibemaksuseaduse tähenduses ettevõtjana ja kohtuasja asjaolude toimumise aastal kehtinud direktiivi 77/388 redaktsiooni kohaselt maksukohustuslasena.

14. 2004. aasta septembris tellis Blv äriühingult Rolf & Co. (edaspidi „Rolf & Co.") kui peatöövõtjalt paketihinnaga kuue korteriga elumaja ehitamise Blv enda maatükile.

15. Rolf & Co. esitas 17. novembril 2005 lõpparve ilma käibemaksuta, märkides maksukohustuslaseks Blv kui teenusesaaja.

16. Esmalt tasus Blv 2005. maksustamisaastal saadud teenuselt käibemaksu, kuna UStG § 13b lõike 2 teise lause kohaselt langes selle maksu tasumise kohustus teenuse saajale.[6]

17. Seejärel nõudis Blv pädevalt asutuselt (Finanzamt Lüdenscheid) tasutud summa tagastamist, väites, et käsitletaval juhul ei oleks viimati nimetatud sätet tohtinud kohaldada ning et seega on ainus maksukohustuslane Rolf & Co.

18. Kui see asutus Blv taotluse rahuldamata jättis, alustas too menetlust *de quo*; selle menetluse käigus esitas Bundesfinanzhof, kes leidis, et otsuse 2004/290/EÜ tõlgendamisel on tekkinud probleem, Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ehitustööde mõiste nõukogu otsuse 2004/290/EÜ artikli 2 punkti 1 tähenduses hõlmab lisaks teenustele ka tarneid?

2. Juhul kui nõukogu otsusega antud luba käsitada teenusesaajat ja kauba soetajat maksukohustuslasena laieneb ka tarnetele:

   kas loa saanud liikmesriigil on õigus rakendada luba vaid osaliselt teatud alagruppide, nagu üksikute ehitustööde liikide puhul, või teatud teenusesaajatele ja kauba soetajatele tehtavate tööde puhul?

3. Juhul kui liikmesriigil on õigus alagruppe moodustada: kas liikmesriigile on seatud piiranguid alagruppide moodustamisel?

4. Juhul kui liikmesriigil puudub õigus üldse moodustada alagruppe (vt punkt 2) või see õigus puudub, kuna ei järgitud piiranguid (vt punkt 3):

   a) Millised on alagruppide õigusvastase moodustamise õiguslikud tagajärjed?

   b) Kas alagruppide õigusvastane moodustamine toob kaasa olukorra, et siseriikliku õiguse sätet ei saa kohaldada ainult üksikute maksukohustuslaste osas või ei saa seda üldse kohaldada?"

6 — Käibemaksusüsteemis peab selle maksu tavaliselt arvestama ja tasuma teenuse osutaja. Lisaks on mõnes valdkonnas (eeskätt ehituse valdkonnas, eriti töövõtjate ja alltöövõtjate vahelistes suhetes, kuna alltöövõtjad sageli küll märgivad käibemaksu arvele, kuid ei tasu seda) üha levinum nn pöördmaksustamine ehk *reverse charge*, mille puhul käsitatakse käibemaksukohustuslasena teenuse saajat (eespool mainitud juhul töövõtjat). Kuuenda direktiivi artikkel 27 võimaldab anda nõukogul liikmesriikidele loa teha direktiivist erandeid, et lihtsustada maksustamismenetlust või hoida ära maksust kõrvalehoidumist. Otsus 2004/290 sisaldabki Saksamaale antud luba kasutada eespool kirjeldatud mehhanismi, tehes erandi kuuenda direktiivi sätetest, mille kohaselt tuleks maksukohustuslaseks lugeda hoopis teenuse osutaja.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

19. Kirjalikke märkusi esitasid komisjon ning Saksamaa valitsus ja Soome valitsus.

V. Esimene eelotsuse küsimus

20. Esimese eelotsuse küsimusega soovis Bundesfinanzhof teada, kas ehitustööde mõiste nõukogu otsuse 2004/290 artikli 2 punkti 1 tähenduses hõlmab lisaks teenustele ka tarneid.

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates tuleneb selle küsimuse tähtsus asjaolust, et Saksa õigusnormide ja kohtupraktika kohaselt kujutab kõnealune toiming (ehitise püstitamine omaenda materjali kasutava ettevõtja poolt teise isiku maatükile) endast kaubatarnet. Vastavalt Saksa õigusaktidele kohaldatakse vaadeldaval juhul pöördmaksustamise mehhanismi, mille kohaselt on maksukohustuslaseks teenuse saaja (antud juhul Blv), mitte teenuse osutaja (Rolf & Co.).

22. Lisaks kujutab see mehhanism eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates endast erandit kuuendast direktiivist (mis määratleb maksukohustuslasena teenuse osutaja) ning seega võiks see olla lubatav ainult juhul, kui saab kohaldada otsust 2004/290, mis andis Saksamaale sama direktiivi artikli 27 alusel sõnaselge loa kohaldada pöördmaksustamist juhul, kui ehitustööd antakse üle maksukohustuslasele (nagu see kõnealusel juhul Saksa õiguse kohaselt ka on). Seega, kui otsuses 2004/290 antud luba puudutab ainult teenuste osutamist, mitte ka kaubatarnet, ei oleks kõnealusel juhul pöördmaksustamine enam lubatud, kuna Saksamaal on juhul, kui omaenda materjali kasutav ettevõtja püstitab teise isiku maale ehitise, tegemist kaubatarnega. Järelikult ei ole Blv enam maksukohustuslane, kuna Saksa õiguse asemel tuleks kohaldada liidu õigust, mis määratleb üldreeglina maksukohustuslasena teenuse osutaja, mitte saaja.

23. Sellele küsimusele vastamiseks tuleb esmalt määratleda liidu õigusmõisted „kaubatarne” ja „teenuste osutamine” nii, et nad oleks täpselt eristatud, seejärel analüüsida mõistet „ehitustööd” ning viimaks suhestada viimane mõiste kahe esimesega.

24. Esimeses aspektis märgin, et direktiivi 77/388 artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb[7].

25. Direktiivi 77/388 artikkel 5 määratleb kaubatarne kui materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse ülemineku.

26. Järgmine artikkel 6 loeb teenuste osutamiseks mis tahes tehingu, mis ei ole liigitatav kaubatarneks.

27. Kaubatarne mõiste, nagu toodi välja Euroopa Kohtu praktikas kohtuasjas Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), „ei viita omandi üleminekule vastavalt kehtiva siseriikliku õigusega ettenähtud viisidele, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid ühe poole poolt, kes annab õiguse teisele poolele käsutada seda vara nii, nagu ta oleks tegelikult selle omanik”[8], ka siis, kui juriidilist omandiõigust üle ei anta.

7 — Ning kauba import, kuid see tehing ei puutu käesoleval juhul asjasse.

8 — 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) (EKL 1990, lk I-285, punkt 7); sama sõnastust kasutavad ka 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-435/03: British American Tobacco ja Newman Shipping (EKL 2005, lk I-7077, punkt 35) ja 6. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-185/01: Auto Lease Holland (EKL 2003, lk I-1317, punkt 32).

28. Selline arusaam tarne mõistest on selgitatav direktiivi eesmärgiga, „mis muu hulgas näeb ette ühise käibemaksusüsteemi loomise, mis rajaneb maksustatavate tehingute ühtsel definitsioonil. See eesmärk seataks aga ohtu, kui kaubatarnet, mis on üks maksustatavaid tehinguid, saaks tuvastada ainult juhul, kui esinevad tingimused, mis on igas liikmesriigis erinevad, nagu see on omandi ülemineku tingimustega tsiviilõiguses” [9].

29. Teenuste osutamine on seevastu määratletud eituse kaudu kui tehing, mis ei ole kaubatarne.

30. Kuna paljude tehingute määratlemisel kaubatarne või teenuste osutamisena tekib raskusi, siis on Euroopa Kohus püüdnud sageli välja selgitada kriteeriumi, millele sellisel liigitamisel tugineda.

31. Tal ei ole ka õnnestunud leida ühemõttelist eristuskriteeriumi, kuna käibemaksuga maksustatavate tehingute ja nende liikide hulk on liiga suur ja mitmekesine [10], ning ta on selgitanud, et „selle kindlaksmääramiseks, kas tehing kujutab endast kaubatarnet või teenuste osutamist, tuleb arvesse võtta kõiki selle asjaolusid, nii et saaks kindlaks teha selle iseloomulikud tunnused”, [11] ning analüüsida vaadeldavat tehingut *in concreto*, et teha kindlaks selle ülekaaluka tähtsusega tunnused, eristades neid vähetähtsatest ja kõrvalistest tunnustest. [12]

32. Lisaks tuleb ka arvestada, et sageli teevad pooled erakordselt keerulisi tehinguid, millel on aspekte, mida ei saa seostada ei kaubatarne ega teenuste osutamisega.

33. See, et ühelainsal maksustataval teol võib olla erinevaid aspekte, võib tähendada nii seda, et on tehtud mitu eraldi tehingut (kuigi need on võib-olla omavahel seotud), kui ka seda, et tegelikult on toimunud üks tehing, mis kujutab endast erinevatest osadest koosnevat segatehingut, mis tuleb käibemaksu kohaldamisel liigitada kas kaubatarneks või teenuste osutamiseks.

34. Euroopa Kohus on juba tegelenud sellega, kuidas eristada terviklikke sooritusi, millel on nii kaubatarnele kui ka teenuste osutamisele tüüpilisi tunnuseid, ja eraldi sooritusi, selgitades, et „kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjassepuutuva tehingu toimumisel esinenud asjaolusid, selleks et kindlaks teha ühelt poolt, kas tegemist on kahe või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega”. [13]

35. Sealjuures tuleb arvesse võtta, et kuuenda direktiivi artikli 2 punkt 1 nõuab, et „iga tehingut tuleb pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks, ning teiselt poolt vältimaks käibemaksusüsteemi toimimise moonutamist, ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks jagada” [14] ning et kui asjassepuutuvat tehingut iseloomustavad tunnused on kindlaks tehtud, tuleb järgmiseks küsida, „kas maksumaksja osutab keskmiseks tarbijaks peetavale tarbijale mitu eraldiseisvat põhisooritust või ühe soorituse”. [15]

36. Niisiis, kuigi üldine põhimõte on see, et iga formaalselt eraldiseisvat sooritust, mida saab ükshaaval osutada, tuleb maksustada eraldi, tuleb teatud asjaoludel käsitada mitut formaalselt eraldiseisvat tehingut üheainsa tehinguna, kui need ei ole sõltumatud. [16]

9 — Eespool 8. joonealuses märkuses viidatud 8. veebruari 1990. aasta kohtuotsus C-320/88: Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), punkt 8.

10 — 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP (EKL 1999, lk I-973, punkt 27).

11 — 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien A/S (EKL 1996, lk I-2395, punkt 12). Sellesama kohta ka 11. veebruari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-88/09: Graphic Procédé (EKL 2010, lk I-1049, punkt 18), 27. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-41/04: Levob Verzekeringen BV (EKL 2005, lk I-9433, punktid 19 ja 27) ning 17. mai 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-322/99 ja C-323/99: Finanzamt Burgdorf (EKL 2001, lk I-4049, punkt 62).

12 — Eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus C-41/04: Levob Verzekeringen BV, punktid 27 ja 29.

13 — Eespool 11. joonealuses märkuses viidatud 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus C-41/04: Levob Verzekeringen BV, punkt 19. Samas sõnastuses 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-111/05: Aktiebolaget NN (EKL 2007, lk I-2697, punkt 23).

14 — Eespool 11. joonealuses märkuses viidatud 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus C-41/04: Levob Verzekeringen BV, punkt 20.

15 — Eespool 11. joonealuses märkuses viidatud 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus C-41/04: Levob Verzekeringen BV, punkt 20.

16 — 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-425/06: Ministero dell'Economia e delle Finanze (EKL 2008, lk I-897, punkt 51).

37. Euroopa Kohus on täpsustanud, et eriti selgelt on ühe sooritusega tegemist siis, kui selle üks või mitu osa on põhisooritus, kuna teised on kõrvalsooritused, mida maksustatakse samas korras nagu põhisooritust; kõrvalsoorituse all mõistetakse sooritust, mis ei ole saaja jaoks omaette eesmärk, vaid selle abil saab põhisooritust kasutada parimatel tingimustel. [17]

38. Seega on tegemist ühe sooritusega ka siis, kui „kaks või mitu maksumaksja poolt keskmiseks tarbijaks peetavale tarbijale pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik”. [18]

39. Nüüd, kus kaubatarne ja teenuste osutamise (ning ühe terviktehingu ja mitme eraldi tehingu) omavahelise eristamise küsimus on selge, tuleb välja selgitada ehitustööde mõiste, et teha seejärel kindlaks, kas Euroopa Kohtu praktikas välja töötatud eespool nimetatud mõisteid ja seda valdkonda reguleerivaid liidu sätteid arvesse võttes tuleks neid käsitada kaubatarne või teenuste osutamisena.

40. Selleks tuleb ennekõike arvesse võtta, et juba nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teine direktiiv 67/228/EMÜ [19] käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord – sisaldas A lisa punktis 5 loetelu teatavatest „ehitustöödena” (*lavori immobiliari*) käsitatavatest tegevustest (andmata küll mõiste üldist määratlust), näiteks hoonete, sildade, teede, sadamate jms rajamine rajatise tööettevõtulepingu alusel, aedade pinnase- ja istutustööd, hoonetes tehtavad paigaldus- (näiteks keskkütte paigaldamine) ja remonditööd, mis ei kuulu tavaliste hooldustööde hulka.

41. Lisaks käsitati järgnevas, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamist käsitlevas nõukogu kuuenda direktiivi vastuvõtmise ettepaneku artiklis 6 (mida hiljem direktiivi lõplikku redaktsiooni ei võetud) „ehitustöödena” (*lavori immobiliari*) kõiki ehitisi, sildu, teid, sadamaid ning muid maaga püsivalt ühendatud rajatisi puudutavaid töid, näiteks lammutamist, ehitamist, sh vundamenditöid, karkassi- ja viimistlustöid, vallasvara inkorporeerimist kinnisasjasse ning eriti paigaldus-, laiendus-, ümberehitus-, taastamis-, remondi- ja hooldustöid, sh korralise hooldusega seotud töid, samuti pinnasetöid; tööstus- või elamupiirkondade infrastruktuuritöid, kruntideks jagamist, maatükkide tasandamist, vee- ja kanalisatsioonivõrkude paigaldamist, elektrisüsteemide paigaldamist, tugimüüride rajamist, aedade istutustöid. [20]

42. Viimaks, kui Saksamaa Liitvabariik küsis 2003. aasta augustis esitatud taotlusega [21] luba teha „ehitustööde” puhul erand, viitas ta selgelt eespool nimetatud Einkommensteuergesetzi §-le 48, mis „ehitustöid” määratledes täpsustab, et see tähendab kõiki ehitiste ehitus-, remondi-, hooldus-, ümberehitus- või lammutustöid.

17 — 2. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-276/09: Everything Everywhere Ltd (EKL 2010, lk I-12359, punkt 25), eespool 13. joonealuses märkuses viidatud 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsus C-111/05: Aktiebolaget NN, punkt 28, ja eespool 10. joonealuses märkuses viidatud 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus C-349/96: CPP, punkt 30.

18 — Eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus C-41/04: Levob Verzekeringen BV, punkt 22; sellega seostuvad ka 6. mai 2010. aasta otsus kohtuasjas C-94/09: Euroopa Komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2010, lk I-4261, punkt 15), eespool 11. joonealuses märkuses viidatud 11. veebruari 2010. aasta kohtuotsus C-88/09: Graphic Procédé, punkt 19, ja 11. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-572/07: Rlre Tellmer Property sro (EKL 2009, lk I-4983, punktid 17–19).

19 — EÜT 71, lk 1303.

20 — See loend ei erine oluliselt loenditest, mida liikmesriigid samas valdkonnas kasutavad. Näiteks Prantsusmaal loeb Conseil d'État (CE, sect., 17. detsember 1976, nr 94852) legaaldefinitsiooni puudumisel ehitustöödeks toimingud, mis aitavad otseselt ehitise valmimisele kaasa, ning maksuhaldur (Instr., 4. jaanuar 2010: BOI 3 a-1-10, 11.1.2010, nr 57 jj) selgitas, et need tööd on hoonestatud või hoonestamata kinnisasjal toimuvad ehitus-, lammutus-, remondi-, renoveerimis-, parendus-, ümberehitus- ja sisseseadetööd (nimetatud on ka aiakujundus- ja pinnasetöid).

21 — Esitatud Saksamaa valitsuse märkuste 1. lisana.

43. Ma leian, et kuigi teises direktiivis ja kuuenda direktiivi vastuvõtmise ettepanekus olevad „ehitustööde" (*lavori immobiliari*) loetelud ei ole siduvad, on neist kasu otsuses 2004/290 kasutatud „ehitustööde" (*lavori di costruzione*) mõiste tõlgendamisel, kuna itaalia „lavori di costruzione" ei ole midagi muud kui „lavori immobiliari", mida iseloomustab see, et nad on konkreetselt seotud ehitusettevõtjate sektoriga (nagu võib näha vaadeldava otsuse põhjendusest 2) [22] ning seega on „lavori di costruzione" samad ehitustööd, mis „lavori immobiliari", mida viivad ellu ehitusettevõtjad ning mis puudutavad ehitiste püstitamist. [23]

44. Pidades silmas teise direktiivi ning kuuenda direktiivi vastuvõtmise ettepaneku sisu ja asjassepuutuva riigi taotlust, mille tulemusel kinnitati otsus 2004/290, võib seega väita, et „ehitustööd" (*lavori di costruzione*) on sellised ehitusvaldkonna tööd nagu ehitiste ja teiste sarnaste struktuuride püstitamine, hooldamine, remont, ümberehitamine ja lammutamine (käesoleval juhul on kõne all ehitise püstitamine).

45. Seega tuleb hinnata, kas punktides 43 ja 44 nimetatud tööd tuleb liigitada kaubatarneks või teenuste osutamiseks, võttes arvesse kõiki kõnealuste tehingutega seotud asjaolusid, nagu Euroopa Kohus on selgitanud; sellel hindamisel tuleb silmas pidada nende iseloomulikke ning olulisemaid tunnuseid. [24]

46. Sellest, et nende tööde käigus teevad *eri ettevõtjad eri toiminguid*, ei teki vähimatki probleemi, kuna neid kõiki hinnatakse eraldi ning need liigitatakse igal konkreetsel juhul eraldi kaubatarneks või teenuste osutamiseks.

47. Vaadeldav küsimus puudutab aga olukorda, kus töid teeb *üks maksukohustuslane*, kes sooritab *ühe segatehingu*, millel on nii kaubatarneks kui ka teenuste osutamiseks liigitatavaid aspekte: seda, kas domineerib kaubatarne või teenuste osutamise aspekt, on vaja hinnata just sedalaadi toimingute puhul.

48. Ennekõike tuleb arvesse võtta, et eespool määratletud ehitustööde hulka kuulub olemuslikult segatüüpi tegevusi, mida tavaliselt viiakse ellu ettevõtja organisatsiooni ning peamiselt töövõtja enda töö abil.

49. Samad punktides 40–44 kasutatud terminid (ehitamine, hooldus, remont, ümberehitus, lammutus, sisseseadetööd) näitavad, et nende toimingute keskmes on ettevõtja tegevus, mille eesmärk on täita võetud kohustused, mis seisnevad teenuste osutamises, ning tavaliselt ka ettevõtja organisatsiooni ning igal juhul töö enda pakkumine, samas kui isegi juhul, kui esineb kaubatarne aspekt (lammutamise puhul see põhimõtteliselt puudub), on selle roll teisejärguline.

50. Kui võtta lisaks arvesse konkreetset eesmärki, mida nende tehingutega tahetakse saavutada, ning tüüpilist hinnangut, mille tööde tellijad neile annavad, on selge, et sõlmitud lepingute ese on peamiselt lepingu täitja tegevus (seega teenuste osutamine), kuna muud aspektid (mis on taandatavad kaubatarnele), nagu näiteks valminud vara üleandmine, on kõigest taustal ning kujutavad endast lepingu tervikliku täitmise lõppmomenti, mitte lepingu põhisisu.

51. Kui vaadelda kohtuasjas käsitletavat olukorda, st kus töövõtja püstitab tellijale kuuluvale maatükile omaenda materjalist ehitise, leiavad need kaalutlused kinnitust.

22 — Mis sätestab: „Ehituse ja hoonete puhastusteenuste valdkonnas on tuvastatud olulises ulatuses käibemaksu tasumata jätmise juhtumeid, mis on tekkinud sellest, et käibemaksu näidatakse küll arvetel, kuid jäetakse maksuametile maksmata, samal ajal kui teenusesaaja ja kauba soetaja kasutab õigust arvata sisendkäibemaks maha. […]".

23 — Tuleb rõhutada, et kuuenda direktiivi ja otsuse 2004/290 saksakeelses versioonis on terminid, mis itaalia keeles on kord „lavori immobiliari", kord „lavori di costruzione", alati tõlgitud kui „Bauleistungen". Lisaks on sellel terminil kummalgi juhul ise varjund, kui arvestada, et otsuse 2004/290 põhjenduses 2 kuuluvad kõnealused „Bauleistungen" ehitiste püstitamise valdkonda.

24 — Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsus C-111/05: Aktiebolaget NN, punktid 21 ja 27.

52. Käesoleval juhul tuleb hinnata kaht aspekti, et teha kindlaks, kumb on tervikliku ehitustoimingu raames põhiline, kumb kõrvaline: esimene neist on ettevõtja tegevus, kes kasutab tüüpilise tööettevõtulepingu mudeli kohaselt [25] omaenda organisatsiooni ja tööd ning oma töötajaid (teenuste osutamine), ning teine on töövõtja materjali kasutamine, mis muutub tööde lõppedes tellija omandiks (kaubatarne).

53. On ilmne, et materjal on tavaliselt kõrvaline tegur, kui mitte muul põhjusel, siis seetõttu, et leping ei puuduta materjali võõrandamist tellijale, vaid selle lõplikku teisendamist, et luua täiesti uus kaup. Seega oleks materjalile peamise tähtsuse omistamine vastuoluline, kuna materjal on kõigest vahend, mille abil on võimalik ehitada ning mis lakkab ehitamise tagajärjel ka iseseisvalt olemast.

54. Samadele järeldustele jõuab, kui pidada silmas maatükile püstitatud ehitise üleandmist. Nagu eespool punktis 50 selgitati, on see mitmeosalise sündmustiku lõppmoment ja selle suhtes kõrvaline ning tellija omandab selle vara tavaliselt siis, kui talle kuuluval maatükil on valminud rajatis, mitte töövõtja üleandmisakti, vaid maaga ühendamise põhimõtte alusel.

55. Nende kaalutluste eelduseks on arusaadavalt see, et ettevõtja organisatsiooni ja tööga seotud aspektid, mida nimetati punktides 48, 49 ja 52 ning mis kujutavad endast sisuliselt teenuste osutamist, kaaluvad konkreetsel juhul üles kaubatarne aspekti, mis antud juhul avaldub töövõtja hangitud materjalis.

56. Juhul kui valdav tähtsus on ettevõtja organisatsioonil ja tööl, mille puhul tavaliselt kasutatakse tööettevõtulepingu tüüpmudelit, on sooritatavate toimingute eesmärk, nagu juba märgitud, materiaalne tootmistegevus, mis seisneb rajatise loomises, mida varem ei olnud; tegevuse ese on peamiselt tegutsemine ning ainult sellisel juhul on tegemist sõna otseses mõttes tehinguga, mis puudutab „ehitustöid” („lavori immobiliari” ning seega ka „lavori di costruzione”).

57. Kui aga lepingu põhituum on tarnitav kaup või igal juhul pole selleks mitte ehitamine, vaid omandi üleandmine, on lepingu ese üleandmine, mitte tegevus ning sisuliselt on tegemist üleandmis-, tavaliselt müügiaktiga, mida ei tule liigitada mitte ehitustööde („lavori immobiliari” ega seega ka „lavori di costruzione”), vaid kaubatarne hulka.

58. Selle, kas tegemist on teenuste osutamise või kaubatarnega, peab kindlaks tegema kohus, kes võib lähtuda paljudest kriteeriumidest, tingimusel et ta võtab arvesse, et ükski kriteerium pole peamine ega teistest olulisem, kuna konkreetsetel juhtudel võivad tähtsaks osutuda eri asjaolud, mida tuleb hinnata tervikuna.

59. Näiteks võib kohus omistada tähtsuse (a) sellele, kas töö kaalub materjali üles või mitte, võttes enamasti arvesse kasutatud materjali väärtust, [26] samuti (b) poolte tahet, pidades silmas, kas materjali hankimine on kõigest vahend ehitise rajamiseks ning lepingu ese on töö (nagu see on tööettevõtulepingu puhul) või töö on materjali ümbertöötlemise vahend, samas kui kokkuleppe lõppeesmärk on asja üleandmine (mis on tüüpilisem müügile); [27] üldisemalt võib ta pöörata tähelepanu poolte võetud kohustustele ja tehingu kulgemise tingimustele, nagu kasutatud aeg, töö tegemise sõltumatus, antud tagatiste laad.

25 — Eelotsusetaotluses antud kirjeldusest selgub, et kohtuasja pooled olid sõlminud tööettevõtulepingu. Seetõttu keskendub praegune analüüs sellele lepinguvormile, mitte muudele, mis võivad asjakohaseks osutuda.

26 — Kui kasutatud materjali väärtus peaks olema palju suurem kui töö oma ning moodustama terviksooritusest märkimisväärse osa, ei pruugi olla tegemist ehitustöö, vaid selle materjali müügiga.

27 — Kohus hindab, kas pooled pidasid silmas rajatist kui niisugust või kui tegevuse produkti; esimesel juhul on tegemist üleandmise, teisel juhul tegevusega.

60. Eriti võib ta võtta arvesse asjaolu, kas lõpule viidud ja üle antud töö on uudsete omadustega toode, st *quid novi* (mis iseloomustab ehitustöid), või on hoopis tegemist seeriatootega, nagu eelnevalt valmis monteeritavad ehituselemendid.

61. Samale punktis 49 ja sellele järgnevates punktides väljendatud järeldusele jõuab ka kuuenda direktiivi sõnastust analüüsides.

62. Esiteks, nagu märkis Soome valitsus, leiab seisukoht, mis seab „ehitustööd" teenuste kategooriasse, selge formaalse kinnituse direktiivi artikli 5 lõike 5 punktis b, mille kohaselt võivad liikmesriigid lugeda kaubatarneks „teatavate ehitusobjektide üleandmist".

63. Kui nimelt seadusandja oleks pidanud „ehitustöid" kaubatarneks, mitte teenuste osutamiseks, ei oleks tal olnud mingit põhjust tunnustada liikmesriikide võimalust lugeda „teatavate ehitusobjektide üleandmist" tarnimiseks.

64. Kui seesama seadusandja oleks aga olnud seisukohal, et need tehingud võivad kujutada endast kord kaubatarnet, kord teenuste osutamist,[28] oleks olnud loogiline, et erinevalt sellest, mida ta tegi, oleks ta pidanud andma liikmesriikidele õiguse käsitada neid töid üldiselt nii kaubatarne kui ka teenuste osutamisena.

65. Seega ei saa nõustuda Saksamaa valitsuse väitega, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 5 peetakse „teatavate ehitusobjektide üleandmise" all silmas üksnes neid ehitustöid, mis kuuenda direktiivi tähenduses endast juba kaubatarnet ei kujuta.

66. See mõttekäik põhineb nimelt eeldusel, nagu oleks ehitustööde puhul artikli 5 lõike 1 üldsätte kohaselt olemuslikult enamasti tegemist kaubatarnega, kuid – kui jätta kõrvale juba eespool toodud märkused – ei võta arvesse, et artikli 5 lõike 5 punkti b taolise sätte ainus põhjus, nagu on näidatud punktides 62–64, on hoopis see, et kuuendas direktiivis kui tervikus kujutavad „ehitustööd"[29] endast teenuste osutamist[30].

67. Lisaks, kui liidu seadusandja tahtis kuuendas direktiivis uusehitiste üleandmise momendile (nagu siinses kohtuasjas käsitletaval juhul) eraldi tähtsust anda, tegi ta seda sõnaselgelt „võõrandamiseks" nimetades näiteks artikli 4 lõike 3 punktis a, mille kohaselt võivad liikmesriigid lugeda maksukohustuslaseks ka isikut, kes aeg-ajalt tegeleb „a) ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa" võõrandamisega „enne esmast kasutuselevõttu".[31]

68. Seevastu siis, kui üleandmine toimub sellise lepingu alusel nagu käesolevas kohtuasjas käsitletaval juhul, ei vaadelda seda eraldi, vaid laiema ja komplekssema ning – arvestades, et kuuendas direktiivis kasutakse „võõrandamise" asemel terminit „üleandmine" (nagu artikli 5 lõike 5 punktis b) – endast teenuste osutamist kujutava tehingu kõrvalaspektina.[32]

28 — Mida peaks loomulikult kontrollima, hinnates iga konkreetset juhtu eraldi.

29 — Ning seega ka ehitustöid ehk „lavori di costruzione", mis kuuluvad, nagu punktis 43 märgitud, „lavori immobiliari" hulka.

30 — Põhjus, miks kehtestati selline säte nagu artikli 5 lõike 5 punkt b, on see, et sageli iseloomustab „ehitustöid" see, et on olemas ettevõtja organisatsioon, mille eesmärk on osutada teenuseid, millega kaasneb eriti ehitussektoris ka materjali tarnimine ja ehitise üleandmine koos selle aluse kuuluva maaga või ilma selleta. Ning seega on loogiline, et liikmesriikidele anti võimalus need komplekssed tehingud, mis tervikuna hindamisel peaksid osutuma teenuste osutamiseks, kaubatarneks liigitada.

31 — See artikkel viitab väljendiga „enne esmast kasutuselevõttu" tegelikult uusehitistele: vt 8. juuli 1986. aasta otsus kohtuasjas C-73/85: Kerrutt (EKL 1986, lk 2219, punkt 16).

32 — See terminoloogiline eristus leiab kinnitust mitmes kuuenda direktiivi keeleversioonis, st prantsuskeelses, kus kõneldakse mõistetest nagu „livraison d'un bâtiment" (artikli 4 lõike 3 punkt a) ja „délivrance de certains travaux immobiliers" (artikli 5 lõike 5 punkt b), ingliskeelses, kus eristatakse mõisteid „supply before first occupation of buildings" (artikli 4 lõike 3 punkt a) ja „the handing over of certain works of construction" (artikli 5 lõike 5 punkt b), saksakeelses, mis kasutab väljendeid nagu „die Lieferung von Gebäuden" (artikli 4 lõike 3 punkt a) ja „die Ablieferung bestimmter Bauleistungen" (artikli 5 lõike 5 punkt b), hollandikeelses, mis nimetab termineid nagu „de levering van een gebouw" (artikli 4 lõike 3 punkt a) ja „de oplevering van een werk in onroerende staat", ning itaaliakeelses, mis vastandab väljendid „la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato" (artikli 4 lõike 3 punkt a) ja „la consegna di taluni lavori immobiliari" (artikli 5 lõike 5 punkt b).

69. Lisaks jõuab tulemusele, et ehitustööd tuleb liigitada teenuste osutamiseks, ka siis, kui analüüsida nõukogu direktiivi 2006/69 ja direktiivi 2006/112, mis mõlemad käsitlevad käibemaksu.

70. Esimene sätestab artikli 1 lõikes 7, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõikesse 2 (artiklis 28g esitatud versioonis) lisatakse: „c) järgmiste kaubatarnete ja teenuste puhul võivad liikmesriigid sätestada, et maksu tasumise eest vastutab kaubatarne või teenuse saajaks olev maksukohustuslane: i) ehitusteenused[33], sealhulgas remondi-, puhastus-, hooldus-, ümberehitus- ja lammutusteenused, ning artikli 5 lõike 5 alusel kaubatarnena käsitatav ehitustööde üleandmine".

71. Teine sätestab artiklis 199, et „Liikmesriigid võivad sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele osutatakse ükskõik millist järgmist teenust või tehakse ükskõik milline järgmine tarne: a) kinnisvaraga seotud ehitusteenused,[34] sealhulgas remondi-, puhastus-, hooldus-, ümberehitus- ja lammutusteenused ning artikli 14 lõike 3 alusel kaubatarnena käsitatav ehitustööde üleandmine".

72. Kuigi need kaks direktiivi on kuuendast direktiivist hilisemad ega reguleeri käesolevas kohtuasjas käsitletavat juhtu, olen samal seisukohal, nagu märkis ka eelotsusetaotluse esitanud kohus,[35] et see, et punktides 70 ja 71 nimetatud artiklites spetsiaalselt üles loetud tehingute kõrvale otsustati lisada kuuenda direktiivi artikli 5 lõikesse 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikesse 3 ühemõtteline viide ehitustöödele, mida liikmesriigid käsitavad kaubatarnena,[36] näitab, et liidus liigitatakse ehitustööd teenuste osutamise alla.

73. Edasi ilmneb see, et ehitustööd on olemuselt teenused, otsuse 2004/290 artiklist 2, mis sätestades, et kauba või teenuste saajat võib käsitada käibemaksukohustuslasena punktides 1 ja 2 nimetatud juhtudel, märgib ehitustööd koos hoonete puhastustöödega punkti 1, mitte punkti 2, kus on juttu maa võõrandamisest maksukohustuslasele vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktidele g ja h.

74. Seega nimetatakse ehitustöid otsuse 2004/290 artikli 2 esimeses osas, mis puudutab teenuseid (nagu ilmneb puhastusteenuste mainimisest), kuna neid töid käsitatakse teenustena, samas kui tarned, mille puhul on lubatud erandit taotleda, on sama artikli teises osas.[37]

75. Samadele järeldustele jõuab ka siis, kui võtta arvesse komisjoni 10. juuni 2004. aasta töödokumenti,[38] mis, nagu komisjon möönis,[39] oli aluseks läbirääkimistele, mille tulemusel muudeti kuuendat direktiivi, et lihtsustada käibemaksu kogumise menetlust ja aidata ära hoida maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist, ning tühistati käesolevas kohtuasjas käsitletav otsus.

33 — Märgin, et inglise ja prantsuse versioonis kasutatakse termineid „work" ja „travaux", saksa omas „Bauleistungen".

34 — Ka siin kasutatakse inglise ja prantsuse versioonis termineid „work" ja „travaux" ning saksa omas „Bauleistungen".

35 — Eelotsusetaotluse esimest eelotsuse küsimust käsitlevate argumentide punkti b alapunkt cc.

36 — Mis ilma sellise selge määratluseta kujutaksid endast teenuste osutamist.

37 — Saksamaa valitsus väidab, et tegelikult ei saa otsuse 2004/290 artiklit 2 niiviisi tõlgendada, kuna sellele eelnev artikkel 1 viitab sama otsuse artiklis 2 nimetatud kaupadele ja teenustele üldsõnaliselt ja piiranguid seadmata. Märgin, et artikkel 2 pole midagi muud kui artikli 1 täpsustus, mis piirdub sellega, et loetleb üksikasjalikult teenuste osutamise ja kaubatarne juhud, mida kõnealune erand puudutab, jagades need punkti 1 ja punkti 2. Seega järgib artikkel 2 artiklit 1, mis sisaldab hoopis abstraktset viidet kahele kõnealusele üldisele kategooriale. Samuti ei saa nõustuda Saksamaa valitsuse hinnanguga asjaolule, et otsuse 2004/290 koostamise protsessi käigus ei lisanud sellega tegelev nõukogu töörühm artiklisse 1 mitte ainult terminit „teenused", vaid ka termini „kaup". Seda võib tegelikult seletada asjaoluga, et artikli 2 punktis 2 on ära toodud tehingud, mida võib liigitada kaubatarneks.

38 — Komisjoni märkused, lisa nr 1.

39 — Komisjoni märkused, lk 4.

76. Komisjon selgitab selle dokumendi punktis 4.1, et kõnealused tööd (Arbeiten) kujutavad endast peamiselt teenuste osutamist [40] ning et sellesse kategooriasse peaksid kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 5 kohaldanud liikmesriigid liigitama ka teenuste osutamise juhud, mida nad on käsitanud kaubatarnena. [41]

77. Lisaks on kõnealuse dokumendi punktis 4.1 loetelu, mis sisaldab erandeid kuuendale direktiivile vastavast maksukohustuslaste kindlakstegemise süsteemist, mida mõni liikmesriik on varem taotlenud ning nõukogu lubanud (nagu vaadeldaval juhul), et kanda käibemaksukohustus üle teenuse saajale; nende erandite hulgas on eriline tähtsus sellel, mis lubati teha Austrial otsusega 2002/880/EÜ. [42]

78. Põhjus on see, et otsuse 2004/290 põhjendus 2 viitab kui alusele just viimati nimetatud erandile; see erand puudutab ka ehitustöid (*Bauarbeiten*) ning liigitab nende hulka osa viidatud töödokumendis nimetatud tehinguid, mille puhul on ettevõtja organisatsiooni kasutamise tõttu selgelt valdav teenuste osutamise aspekt, nagu näiteks alltöövõtja puhul, kes on teinud ehitustöid, metallkonstruktsioonitöid või laevaehitustöid ning andnud peatöövõtjale, teisele alltöövõtjale või üldisemalt ise oma ehitustöid tegevale ettevõtjale kasutada oma töötajaid.

79. Täiendava argumendi seisukoha kaitseks, mis näeb ehitustöödes teenuste osutamist, leiab punktides 40–41 viidatud teisest direktiivist ja kuuenda direktiivi vastuvõtmise ettepanekust.

80. Tegelikult selgub, et ettevalmistustööde käigus liigitati ehitustööd juba teises direktiivis (artikli 5 lõike 2 punktis e) kasutatud lahendust järgides artikli 5 punktis e kaubatarneks, kuid kuuenda direktiivi kinnitamisel seda lahendust kasutusele ei võetud.

81. See näitab selgelt, et seadusandjale oli kõnealune problemaatika tollal täiesti selge ning et ta otsustas täiesti teadlikult muuta oma varasemat, teises direktiivis väljendatud suunitlust, mis liigitas „ehitustööd" kaubatarneks.

82. Seisukoht, et ehitustööd tuleks lugeda teenuste osutamiseks, leiab kinnitust ka ettepanekus, mille kohtujurist Jacobs esitas 6. aprillil 1995 kohtuasjas C-291/92 [43] ning mille kohaselt „liikmesriikide õigus käsitada ehitustöid, mida ettevõtja teeb talle mittekuuluval maatükil, kui kaubatarnet (mitte kui teenuste osutamist), tuleneb artikli 5 lõike 5 punkti b konkreetsest sättest", millest järeldub, et nimetatud õigusnormi ja selle rakendamise puudumisel kujutavad ehitustööd endast alati teenuste osutamist.

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 — EÜT L 306, lk 24. See on nõukogu 5. novembri 2002. aasta otsus, millega lubatakse Austrial kohaldada meedet, mis kaldub kõrvale kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamist käsitleva direktiivi 77/388/EMÜ artiklist 21.

43 — Tegemist on kohtuasjas C-291/92: Armbrecht esitatud teise kohtujuristi ettepaneku punktiga 15; selles kohtuasjas tehti otsus 4. oktoobril 1995 (EKL 1995, lk I-2775).

83. Viimaks – kuigi ma olen teadlik, et sellel argumendil ei ole eelotsuse küsimusele vastamisel otsustavat väärtust – märgin, et ehitustöid loetakse mitmes [44] liikmesriigis [45] põhimõtteliselt teenuste osutamiseks.

84. Sellest järeldub, et eespool toodud kaalutlustest lähtudes, eriti selle tõttu, et äriühingu organisatsiooni ja tööga seotud aspektid on materjali hankimisega võrreldes ülekaalus (vt punktid 55–57), tuleb kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 5 ja otsuse 2004/290 artikli 2 punktis 1 nimetatud ehitustööd liigitada teenuste osutamiseks.

85. Saksamaa valitsus, keda toetab komisjon, väidab, et tegelikult võiksid otsuses 2004/290 nimetatud ehitustööd olla ükskõik kumb, kas kaubatarne või teenuste osutamine, ning et kui need liigitataks üksnes teenuste osutamiseks, kaotaks otsus 2004/290 igasuguse kasuliku mõju, kuna lubatud erand ei hõlma paljusid kõnealuseid töid, kuid tegemist on siiski kaubatarnega. See takistaks järelikult kõnealuse otsuse eesmärgi saavutamist, st maksupettuste ärahoidmist (näiteks mõni ebaaus ettevõtja võib jätta pöördmaksustamise kohaldamata, nii et tehingust saab kaubatarne) [46].

86. Siinkohal pean kohaseks analüüsida seda valdkonda reguleerivaid Saksa õigusnorme ja sellega seotud kohtupraktikat.

87. UStG § 3 lõike 4 kohaselt tuleb vaadeldavaid tehinguid käsitada kaubatarnena, kui neid sooritav ettevõtja kasutab omaenda hangitud materjali, kui tegemist ei ole vaid detailide või muu kõrvalisega.

88. Praktikas oleneb kaubatarne ja teenuste osutamise eristus asjaolust, kas see, et ehitaja hangib ise materjali, on põhiline, mitte kõrvaline, ning Saksa kohtupraktikas on neid õigusnorme tõlgendatud nii, et kui ettevõtja kasutab omaenda hangitud materjali teise isiku maatükile ehitise püstitamiseks, on tegemist kaubatarnega.

89. See selgitab põhjust, miks Saksamaa valitsus kaldub arvama, et tõlgendus, mis piiraks otsuse 2004/290 kohaldamisala üksnes teenuste osutamisega, jätaks lõpptulemusena paljud ehitustoimingud oma kohaldamisalast välja.

90. Tegelikult tuleb korrata seda, mida on punktis 48 ja sellele järgnevates punktides juba öeldud, nimelt et ehitustööde puhul on teenuste osutamisega tegemist siis, kui neid toiminguid viiakse ellu, kasutades ettevõtja organisatsiooni, ning nende puhul on nii või teisiti ülekaalukas tähtsus tööl, ja kui toimingu eesmärk ei ole materjali tarnimine, vaid ehitustegevus (nagu vaadeldaval juhul).

91. See järeldus eeldab, et teenuste osutamist iseloomustavad tunnused on tõepoolest kaubatarnele tüüpiliste tunnustega võrreldes ülekaalukad, kuna vastasel korral ei ole tegemist mitte ehitustööga, vaid kaubatarnega.

44 — Näiteks Bulgaarias, Soomes, Prantsusmaal, Itaalias, Poolas, Ühendkuningriigis, Rumeenias ja Šveitsis. Holland ja Ungari kasutasid hoopis kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud (artikli 5 lõike 5 punkt b) ja direktiivis 2006/112 kinnitatud (artikli 14 lõige 3) õigust lugeda sellised tööd kaubatarneks; Hispaania liigitas ehitustööd teenuste osutamiseks, kui kasutatud materjali väärtus ei ületa 33% seaduse kohaselt maksustatavast summast, kasutades niiviisi samuti õigust, mis on sätestatud direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 3. See, et Holland, Ungari ja Hispaania otsustasid kasutada kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 5 punktis b ja direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 3 sätestatud õigust liigitada ehitustööd kaubatarneks, tõendab, et ka neis riikides kujutaksid nimetatud tööd endast teenuste osutamist.

45 — Iirimaa, Kreeka, Portugal ja Slovakkia järgivad seevastu pealtnäha teistsugust teed. Iirimaa kohaldab nn 2/3 reeglit, mille kohaselt juhul, kui teenuste osutamise lepingu alusel tarnitud kauba väärtus on rohkem kui 2/3 lepingu koguväärtusest, loetakse sellist lepingut käibemaksuga maksustamisel kaubatarneks. Kreeka liigitab kaubatarneks tööettevõtulepingu alusel tehtud ehitustöid. Portugal liigitab kõnealuse tehingu seevastu kaubatarneks siis, kui kogu materjal saadakse ehitusettevõtjalt või kui peatöövõtjalt saadud materjali kogus on märkimisväärne. Viimaks, Slovakkia loeb ehitustöid teenuste osutamiseks, kuid teeb vahet ehitustöödel ja ehitise või selle osa üleandmisel ehituslepingu või samalaadse lepingu alusel, st olukorral, kus ettevõtjalt saadakse ehitis kui tervik, mitte konkreetseid teenuseid. Neist lahendustest on Slovakkia lahendus kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 5 ning direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 3 sätestatud erandi tegemise õiguse kasutamise võimalusega süsteemi kohaselt, kus need tööd kujutavad endast teenuste osutamist; Iirimaa ja Portugali lahendus eristab kaubatarnet ja teenuste osutamist üheainsa kriteeriumi alusel (kauba väärtus) ning selle juurde pöördume tagasi allpool, punktides 92–94, samas kui ainult Kreeka lahendus järgib selle valdkonna direktiividest tulenevast suunast erinevat suunda.

46 — Lisaks tuleb märkida, et ei Saksamaa valitsus ega komisjon ei ole konkreetsel juhul märkinud, milliseid ehitustöid (peale käesolevas kohtuasjas arutatava olukorra) tuleks oma olemuselt pidada kaubatarneks.

92. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu seatud küsimus tuleneb asjaolust, et nagu nähtub nimetatud õigusaktidest ja kohtupraktikast, ei võeta Saksa õiguses selle hindamisel, kas toiming on ehitustöö ning seega teenuste osutamine või hoopis kaubatarne, arvesse kõiki konkreetsetel juhtudel esinevaid asjaolusid. Seadus omistab ainutähtsuse hoopis ehitaja hangitud materjalile ja selle osatähtsusele ning kohtupraktikas ei võeta teisi kriteeriume kuidagi arvesse, vaid sellised tehingud nagu käesolevas kohtuasjas liigitatakse automaatselt kaubatarneks üksnes seetõttu, et töövõtja kasutas omaenda materjali.

93. Pealegi on need õigusnormid ja see kohtupraktika vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga, mida nimetati punktis 31 ning 11. ja 12. joonealuses märkuses, kuna nad ei erista teenuste osutamist kaubatarnest nii, et nad teeksid *in concreto* paljudest teguritest kindlaks, millised on valdavad ja millised kõrvalised, vaid kasutavad ainsa pidepunktina seda, kas tegemist on ehitajale kuuluva materjaliga.

94. Täpsemalt: kuigi liikmesriigi seadusandja võib anda kohtutele suuniseid kriteeriumide kohta, millest lähtuda kaubatarne eristamisel teenuste osutamisest, ei tohi ta kehtestada ainukriteeriumi ning selline eristus ei või sõltuda automaatselt sellest, kas esineb üks või teine konkreetne tegur, nii et kõik muud konkreetse juhu aspektid jäävad analüüsimata.

95. Järelikult ei tähenda kinnitamine, et ehitustööd on teenuste osutamine, käesoleval juhul otsuse 2004/290 kasuliku mõju vähendamist, kuna selliste tööde hulka kuulub kogu eespool kirjeldatud omadustega ehitustegevus, mis päädib ehitise üleandmisega, seega kõik sellised komplekssed toimingud nagu praeguses kohtuasjas käsitletaval juhul,[47] millega seoses võib tekkida maksupettuste probleem.[48]

96. Vastupidi, maksupettuste probleem tekiks hoopis siis, kui võtta omaks Saksamaa valitsuse ja komisjoni seisukoht, mis selle erandi kohaldamisala vähendaks.

97. Direktiivi 2006/112 artikkel 199, mis praegu pöördmaksustamise mehhanismi reguleerib, sätestab tegelikult selgelt, et seda süsteemi kohaldatakse selliste kinnisvaraga seotud ehitustoimingute suhtes, mis on artikli 14 lõike 3 (endine kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 5) alusel seatud kaubatarnega võrdsustatud ehitustööde üleandmisega samale alusele.

98. Kuna see näitab selgelt, et nagu punktis 72 juba märgitud, on nende toimingute puhul tegemist teenuste osutamisega, siis kui ehitiste püstitamine ja muud sarnased toimingud liigitataks Saksamaal kaubatarneks, ei saaks järelikult nende puhul praegu enam pöördmaksustamise mehhanismi kohaldada ning see takistaks maksudest kõrvalehoidmise vältimise eesmärgi saavutamist.[49]

99. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele nii:

— Ehitustööde mõiste otsuse 2004/290/EÜ artikli 2 punkti 1 tähenduses hõlmab ainult teenuste osutamist, iseäranis seetõttu, et ettevõtja organisatsiooni ja töö aspekt on materjali hankimise aspektiga võrreldes ülekaalukas.

47 — Mis näib, kui analüüsida üksnes eelotsusetaotlusest saadavaid andmeid, kuuluvat teenuste osutamise hulka, kuna esmapilgul tundub, et tegemist on tööettevõtulepinguga, mille eesmärk on ehitise rajamine.

48 — Ma ei jaga komisjoni seisukohta, et ehitustööde hulka kuuluvad ka sooritused, mis tuleks kuuendas direktiivis sisalduvate määratluste kohaselt liigitada kaubatarneks, kuna see väide põhineb eeldusel, et selliste tehingute puhul nagu käesolevas kohtuasjas on alati tegemist kaubatarnega.

49 — Seoses sellega pean kordama, et ei saa nõustuda Saksamaa valitsuse väitega, et siiski on olemas teistsuguseid kaubatarne juhte kui artikli 14 lõikes 3 nimetatud juhud, ning et need kuuluvad siiski ehitustööde hulka. Kui see seisukoht oleks põhjendatud, ei oleks direktiivi 2006/112 artiklis 199 sisalduval viitel nimetatud sättele mingit mõtet.

— Selle hindamisel, kas toiming on ehitustöö ning seega teenuste osutamine või hoopis kaubatarne, peab kohus võtma arvesse kõiki käsitletaval juhul esinevaid asjaolusid.

— Liidu õigusega on vastuolus liikmesriigi õigusaktid ja kohtupraktika, mis omistavad kõnealuse eristuse tegemisel ainutähtsuse üheleainsale tegurile, nimelt asjaolule, kas ehitaja on tarninud endale kuuluvat materjali, ning mis taandavad teenuste osutamise ja kaubatarne vahelise eristuse automaatselt selle teguri esinemisele.

— Liikmesriigi seadusandja võib anda kohtutele kriteeriumid, millest lähtuda kaubatarne eristamisel teenuste osutamisest, kuid ta ei tohi piirata kohtute pädevust eristada kaubatarnet ja teenuste osutamist, analüüsides igal konkreetsel juhul kõiki asjaolusid.

100. Esimese eelotsuse küsimuse vastus muudab teisele, kolmandale ja neljandale eelotsuse küsimusele vastamise tarbetuks, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus palus neid arvestada ainult juhul, kui ehitustööde hulka loetaks ka kaubatarne.

VI. Kohtuotsuse ajalise kehtivuse piiramine

101. Saksamaa valitsus palus Euroopa Kohtult, et kui viimane peaks lugema kõnealused liikmesriigi õigusnormid otsuse 2004/290 artikli 2 punktiga 1 vastuolus olevaks, piiraks ta oma kohtuotsuse ajalist mõju, kuna vastasel juhul avaldaks see Saksa eelarvele rasket majanduslikku mõju, ning igal juhul arvasid nii Saksamaa ametiasutused kui ka asjassepuutuvad ettevõtjad heaukselt, et Saksa õigusnormid järgivad liidu õigust.

102. Selle kohta märgin, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib vaid erandjuhtudel, kohaldades ühenduse õiguskorra olemuslikku õiguskindluse üldpõhimõtet, piirata asjaomaste isikute tuginemist sättele, mida Euroopa Kohus on tõlgendanud eesmärgiga muuta heas usus väljakujunenud õigussuhteid. Seda võib teha ainult siis, kui on täidetud kaks peamist tingimust, s.o „huvitatud isikute heausksus ja oluliste häirete oht”. [50]

103. Euroopa Kohus on seda lahendust kasutanud vaid „väga täpselt määratletud asjaoludel, kui ühelt poolt oli olemas raskete majanduslike tagasilöökide tekkimise oht, mis tulenes eelkõige arvatavalt seaduslikult kehtivate õigusnormide baasil heas usus loodud õigussuhete suurest arvust, ja kui teiselt poolt ilmnes, et üksikisikuid ja siseriiklikke ametiasutusi oli ühenduse õigusnormidele mittevastava käitumiseni viinud objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus ühenduse õigusnormide reguleerimisala suhtes, mis võis olla tingitud ka teiste liikmesriikide või komisjoni sarnasest käitumisest”. [51]

104. Peale selle tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et eelotsusena tehtud kohtuotsusest liikmesriigile tulenevad rahalised tagajärjed ei õigusta iseenesest otsuse kehtivuse ajalist piiramist. [52]

105. Selle kohta märgin kõigepealt, et Saksamaa valitsuse märkuste kohaselt mainitud tagajärgi ei teki või vähemalt mitte näidatud ulatuses; sellised tehingud, nagu käsitletakse käesolevas kohtuasjas, peaksid teenuste osutamisena üldiselt kuuluma otsuse 2004/290 kohaldamisalasse, millest tulenevalt kohaldataks ka pöördmaksustamise süsteemi, kuna tegemist on ehitustöödega. [53] Igal juhul võiks neil

50 — 3. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-2/09: Regionalna Mitnicheska Direktsia - Plovdiv (EKL 2010, lk I-4939, punkt 50), 10. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-402/03: Skov ja Bilka (EKL 2006, lk I-199, punkt 51) ja 28. septembri 1994. aasta otsus kohtuasjas C-57/93: Vroege (EKL 1994, lk I-4541, punkt 21).

51 — 27. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-423/04: Richards (EKL 2006, lk I-3585, punkt 42).

52 — Eespool 50. joonealuses märkuses viidatud 3. juuni 2010. aasta kohtuotsus C-2/09: Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv, punkt 52, ja 15. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-209/03: Bidar (EKL 2005, lk I-2119, punkt 68).

53 — Jääb muidugi võimalus, et liikmesriigi kohus leiab, et kõigi juhtumi asjaolude kontrollimisel selgub, et ei ole tegemist ehitustöödega, kuid ma arvan, et peaaegu kõigil juhtudel võib tehingute puhul, mille puhul pöördmaksustamist juba kohaldatakse, seda endiselt teha, ilma et oleks vaja makse ümber arvutada.

harvadel juhtudel, kui pöördmaksustamine ei ole võimalik, nõuda maksu tasumist teenuse osutajalt, nagu rõhutas Soome valitsus, kes tõi välja, et maksusüsteemis tekiks lünk, kui maksu ei tasuks enam ehitustöö saaja ning seejärel ei tasuks seda ka ehitustöö tegija, kuna see toiming oleks maksustamata, ning asjassepuutuvad isikud saaksid õigustamatu eelise.[54]

106. Lisaks ei leia ma, võttes arvesse eelnevalt esitatud kaalutlusi, millele ma tervikuna viitan, et tegemist oleks asjassepuutuvate ametiasutuste ja ettevõtjate heauskse tegutsemisega, sest juba nõukogu otsusest 2002/880 Austria kohta (millele otsus 2004/290 sõnaselgelt viitab),[55] oli ilmne, milliseid tehinguid see puudutab, ning nende kirjeldusest võis aru saada, et tegemist on teenuste osutamisega.

107. Piisaval määral tuleb arvestada ka komisjoni hilisemat, 10. juuni 2004. aasta töödokumenti (käesoleva ettepaneku punkt 75), vähemalt sellest kuupäevast alates,[56] kus komisjon selgitas, et kõnealuste tööde puhul on olemuslikult tegemist teenuste osutamisega.

108. Järgmiseks takistab kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 5 sõnastus ilmselgelt ehitustööde liigitamist kaubatarneks, eriti kui võtta arvesse, et kuuendas direktiivis ei korratud eespool viidatud teises direktiivis ega kuuenda direktiivi vastuvõtmise ettepanekus sisaldunud normi, mis käsitas neid töid kaubatarnena.

109. Seega olen seisukohal, et Euroopa Kohtul puudub alus piirata oma otsuse ajalist kehtivust.

VII. Ettepanek

110. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi küsimustele nii:

1. Ehitustööde mõiste nõukogu otsuse 2004/290/EÜ artikli 2 punkti 1 tähenduses hõlmab ainult teenuste osutamist, iseäranis seetõttu, et ettevõtja organisatsiooni ja töö aspekt on materjali hankimise aspektiga võrreldes ülekaalukas.

2. Selle hindamisel, kas toiming on ehitustöö ning seega teenuste osutamine või hoopis kaubatarne, peab kohus võtma arvesse kõiki käsitletaval juhul esinevaid asjaolusid.

3. Liidu õigusega on vastuolus liikmesriigi õigusaktid ja kohtupraktika, mis omistavad kõnealuse eristuse tegemisel ainutähtsuse üheleainsale tegurile, nimelt asjaolule, kas ehitaja on tarninud endale kuuluvat materjali, ning mis taandavad teenuste osutamise ja kaubatarne vahelise eristuse automaatselt selle teguri esinemisele.

4. Liikmesriigi seadusandja võib anda kohtutele kriteeriumid, millest lähtuda kaubatarne eristamisel teenuste osutamisest, kuid ta ei tohi piirata kohtute pädevust eristada kaubatarnet ja teenuste osutamist, analüüsides igal konkreetsel juhul kõiki asjaolusid.

54 — Ma ei usu, et tööde tegijad hakkaksid kandma Saksamaa valitsuse eeldatud kahjusid. Peale selle, et tegemist on põhimõtteliselt teoreetilise juhuga, märgin, et nii või teisiti tuleb kohaldada tavalist käibemaksuga maksustamise korda, mida ettevõtjate suhtes tavaliselt kohaldatakse. Võimalikud vaidlused saavad pooled seejärel kohtus hõlpsasti lahendada, ilma et see tooks kaasa tagajärgi maksuametile.

55 — Vt punktid 77 ja 78.

56 — Otsus 2004/290 võeti vastu 30. märtsil 2004.