ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [*PAOLO MENGOZZI*] SECINĀJUMI,
sniegti 2012. gada 12. septembrī[1]

Lieta C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
pret
Finanzamt Lüdenscheid

(Bundesfinanzhof (Vācijas Federatīvā Republika) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Dalībvalsts, kurai ir atļauts piemērot atkāpes pasākumu, tiesības to piemērot daļēji — "Būvdarbu" jēdziens

I – Ievads

1. Šajā tiesvedībā Vācijas Federatīvās Republikas *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] iesniedz Tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par to, kā interpretēt Padomes 2004. gada 30. marta Lēmumu 2004/290/EK, ar kuru Vācijai tika atļauts piemērot pasākumu, atkāpjoties no 21. panta Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem[2].

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Savienības tiesiskais regulējums*

2. Lēmuma 2004/290 1. pantā ir noteikts:

"Atkāpjoties no Direktīvas 77/388/EEK 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta, ņemot vērā tās 28.g pantā ietverto grozījumu, ar šo Vācijas Federatīvajai Republikai no 2004. gada 1. aprīļa tiek atļauts noteikt, ka – veicot šā lēmuma 2. pantā minētās preču piegādes un sniedzot šā lēmuma 2. pantā minētos pakalpojumus – saņēmējs ir persona, kurai jāmaksā PVN."

3. Lēmuma 2004/290 2. pantā ir paredzēts:

"Turpmāk norādītajos gadījumos var noteikt, ka preču piegādes vai pakalpojumu saņēmējs ir persona, kurai jāmaksā PVN:

1) ēku tīrīšanas pakalpojumu sniegšana nodokļu maksātājam, izņemot gadījumu, kad pakalpojuma saņēmējs izīrē ne vairāk kā divus mājokļus, vai būvdarbu veikšana nodokļu maksātājam;

1 — Oriģinālvaloda – itāļu.
2 — OV L 94, 59. lpp.

2) nekustamo īpašumu piegāde nodokļu maksātājam saskaņā ar 13. panta B daļas g) un h) punktu un gadījumā, ja piegādātājs ir izmantojis tiesības aplikt piegādi ar nodokli."

4. Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK[3] par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 2. pantā, daļā, kas attiecas uz šo lietu, ir paredzēts, ka:

"Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas;

2. Par preču ievešanu."

5. Direktīvas 77/388 5. panta 1. un 5. punktā, daļā, kas attiecas uz šo lēmumu, ir paredzēts, ka:

"1. "Preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

[..]

5. Dalībvalstis var par piegādēm 1. punkta izpratnē uzskatīt dažu būvdarbu veikšanu."

6. Direktīvas 77/388 6. pantā, daļā, kas attiecas uz šo lietu, ir paredzēts:

"Pakalpojumu sniegšana

"Pakalpojumu sniegšana" nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.

[..]"

7. Padomes 2006. gada 24. jūlija Direktīvas 2006/69/EK[4], ar ko Direktīvu 77/388/EEK groza attiecībā uz dažiem pasākumiem, lai vienkāršotu pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas procedūru un palīdzētu novērst nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un ar ko atceļ dažus lēmumus par atkāpēm, 1. panta 7. punktā ir paredzēts:

"7) direktīvas 21. panta 2. punktam versijā, kas izklāstīta 28.g pantā, pievieno šādu apakšpunktu:

"c) ja veic turpmāk norādītās piegādes, dalībvalstis var noteikt, ka persona, kam jāmaksā nodoklis, ir nodokļu maksātājs, kuram veiktas šādas piegādes:

i) celtniecības darbi, tostarp remonta, tīrīšanas, uzturēšanas, pārveides un nojaukšanas pakalpojumi saistībā ar nekustamu īpašumu, kā arī konkrētu būvdarbu nodošana, ko saskaņā ar 5. panta 5. punktu uzskata par preču piegādi;"

[..]."

3 — OV L 145, 1. lpp.
4 — OV L 221, 9. lpp.

8. Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK[5] par kopējo pievienotās vērtības nodokļu sistēmu 199. pantā ir paredzēts, ka:

"1. Dalībvalstis var noteikt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs:

a) būvdarbi, tostarp nekustamā īpašuma remonts, tīrīšana, apkope, pārbūve un nojaukšana, kā arī tādu nekustamā īpašuma darbu veikšana, kurus saskaņā ar 14. panta 3. punktu uzskata par preču piegādi;

[..]."

B – *Valsts tiesiskais regulējums*

9. 2005. gada *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekstā – "*UStG*") 3. panta 1., 4. un 9. punktā ir noteikts:

"1. Piegādes ir uzņēmēja darījumi, ar kuriem tas vai tā pilnvarotā trešā persona pircējam vai tā pilnvarotai trešai personai dod tiesības rīkoties ar lietu kā ar savu (tiesību rīkoties nodošana). [..]

4. Ja uzņēmējs ir uzņēmies apstrādāt vai pārstrādāt lietu un šim nolūkam izmanto paša iegādātus materiālus, darījumu uzskata par piegādi (darbu piegāde), ja materiāli ir ne tikai piederumi vai citas papildu lietas. Tas attiecas arī uz lietām, kas cieši savienotas ar zemi. [..]

9. Citi pakalpojumi ir darījumi, kas nav piegādes. [..]"

10. *UStG* 13.a panta 1. punkta 1. apakšpunkts redakcijā, kas ir spēkā no 2004. gada 1. aprīļa, pamatojas uz Lēmumu 2004/290/EK un tajā ir noteikts, ka 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktā paredzētajā gadījumā nodoklis ir jāmaksā uzņēmējam.

11. *UStG* 13.b panta 1. punkta 4. apakšpunktā un 2. punkta otrajā teikumā, redakcijā, kas ir spēkā no 2004. gada 1. aprīļa, ir noteikts:

"1) Turpmāk norādītajiem darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli, pienākums maksāt nodokli rodas rēķina izrakstīšanas brīdī, tomēr ne vēlāk kā tā kalendārā mēneša pēdējā dienā, kas seko mēnesim, kurā veikta piegāde: [..]

4. pakalpojumi, kuri ir veikti saskaņā ar darbuzņēmuma vai cita veida līgumiem, kas paredzēti būvju celtniecībai, remontam un atjaunošanai, pārbūvei vai nojaukšanai, izņemot projektēšanas un uzraudzības pakalpojumus. [..]

2) [..] 1. punkta pirmā teikuma 4. apakšpunkta pirmajā teikumā minētajos gadījumos nodoklis ir jāmaksā pakalpojuma saņēmējam, ja *UStG* 1. punkta pirmā teikuma 4. apakšpunkta pirmajā teikumā minētās darbības veic uzņēmējs. [..]"

12. *Einkommensteuergesetz* (Likums par ienākuma nodokli) 48. panta 1. punkta trešajā teikumā būvdarbi ir definēti kā:

"[..] visi pakalpojumi, kas paredzēti būvju celtniecībai, remontam un atjaunošanai, pārbūvei vai nojaukšanai".

5 — OV L 347, 1. lpp.

III – Lietas fakti un prejudiciālie jautājumi

13. *Blv Wohn-und Gewerbebau Gmbh* (turpmāk tekstā – "*Blv*"), kas ir uzsācis tiesvedību valsts tiesā, ir uzņēmums, kura uzņēmējdarbības joma ir zemesgabalu iegāde, attīstīšana un apbūve, un tas ir uzskatāms par uzņēmēju Vācijas 2005. gada likuma par apgrozījuma nodokli izpratnē un par nodokļu maksātāju atbilstoši attiecīgajā gadā piemērojamai Direktīvai 77/388.

14. 2004. gada septembrī *Blv* uzdeva sabiedrībai *Rolf & Co. oHG* (turpmāk tekstā – "*Rolf & Co.*") kā ģenerāluzņēmējam uzcelt uz *Blv* īpašumā esošā zemesgabala dzīvojamo ēku ar sešiem dzīvokļiem par noteiktu cenu.

15. 2005. gada 17. novembrī *Rolf & Co.* izrakstīja galīgo rēķinu, neiekļaujot tajā PVN un norādot, ka *Blv* kā pakalpojuma saņēmējam ir pienākums samaksāt nodokli.

16. *Blv* vispirms samaksāja PVN par 2005. finanšu gadā saņemto pakalpojumu, jo saskaņā ar *UStG* 13.b panta 2. punkta otro teikumu šajā gadījumā pienākums maksāt minēto nodokli bija pakalpojuma saņēmējam [6].

17. Vēlāk *Blv* ir lūdzis kompetentajā iestādē (*Finanzamt Lüdenscheid* [Līdenšeides Finanšu pārvalde]) atgriezt samaksāto summu, apgalvojot, ka aplūkojamajā gadījumā šī minētā tiesību norma neesot piemērojama un ka tātad vienīgā persona, kurai esot jāmaksā nodoklis, esot *Rolf & C.*

18. Minētā iestāde ir noraidījusi *Blv* lūgumu, tādēļ tika uzsākta šī tiesvedība, kurā *Bundesfinanzhof*, uzskatot, ka pastāv Lēmuma 2004/290/EK interpretācijas problēma, uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai būvdarbu jēdziens [Padomes] Lēmuma 2004/290/EK 2. panta 1. punktā ietver ne tikai pakalpojumus, bet arī piegādes?

2) Ja pilnvaras noteikt pakalpojuma saņēmēju kā personu, kurai jāmaksā nodoklis, attiecas arī uz piegādēm, vai dalībvalsts, kurai piešķirtas pilnvaras, var izmantot tās tikai daļēji attiecībā uz tādām konkrētām apakškategorijām kā atsevišķiem būvdarbu veidiem un pakalpojumiem, ko sniedz konkrētiem saņēmējiem?

3) Ja dalībvalstij ir tiesības veidot apakškategorijas, vai dalībvalstij ir kādi ierobežojumi to veidošanā?

4) Ja dalībvalstij nav vispār tiesību veidot apakškategorijas (skat. 2) jautājumu) vai nav tādu tiesību tāpēc, ka nav ievēroti ierobežojumi (skat. 3) jautājumu):

   a) kādas juridiskās sekas rodas, nelikumīgi veidojot apakškategorijas?

   b) vai nelikumīga apakškategoriju veidošana nozīmē to, ka valsts tiesību norma nav piemērojama tikai par labu konkrētiem nodokļu maksātājiem vai nav piemērojama vispār?"

IV – Tiesvedība Tiesā

19. Komisija un Vācijas un Somijas valdības ir iesniegušas rakstveida apsvērumus.

6 — PVN sistēmā nodoklis parasti ir jāiekļauj rēķinā un jāmaksā pakalpojuma sniedzējam. Tomēr dažās nozarēs (galvenokārt būvniecībā, it īpaši attiecībās starp līgumslēdzējiem un apakšuzņēmējiem, jo apakšuzņēmēji bieži iekļauj PVN rēķinā, bet to nemaksā) arvien biežāk tiek izmantota tā saucamā apgrieztā iekasēšana jeb *reverse charge*, kad minētā pakalpojuma saņēmējs ir persona, kurai jāmaksā PVN (minētajā piemērā tas ir līgumslēdzējs). Sestās direktīvas 27. pants ļauj Padomei atļaut dalībvalstīm atkāpties no šīs direktīvas, lai vienkāršotu nodokļa iekasēšanu vai nepieļautu krāpšanu. Lēmumā 2004/290 Vācijai ir tieši atļauts izmantot tikko aprakstīto mehānismu, atkāpjoties no Sestās direktīvas noteikumiem, saskaņā ar kuriem persona, kurai jāmaksā nodoklis, ir pakalpojuma sniedzējs.

V – Par pirmo prejudiciālo jautājumu

20. Pirmajā prejudiciālajā jautājumā *Bundesfinanzhof* jautā, vai būvdarbu jēdziens Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punktā ietver ne tikai pakalpojumus, bet arī piegādes.

21. Iesniedzējtiesa uzskata, ka šī jautājuma nozīmīgumu pamatojot tas, ka saskaņā ar Vācijas tiesisko regulējumu un judikatūru aplūkojamais darījums (ēkas būvniecība uz citai personai piederošā zemesgabala, ko uzņēmējs veic, izmantojot savus materiālus) esot preču piegāde. Atbilstoši Vācijas tiesību aktiem aplūkojamajā gadījumā esot jāpiemēro apgrieztās iekasēšanas mehānisms, saskaņā ar kuru persona, kurai ir jāmaksā nodoklis, ir pakalpojuma saņēmējs (šajā lietā *Blv*), nevis pakalpojuma sniedzējs (*Rolf & Co.*).

22. Iesniedzējtiesa arī uzskata, ka šis mehānisms atkāpjas no Sestās direktīvas noteikumiem (kuros kā persona, kurai ir jāmaksā nodoklis, ir minēts pakalpojuma sniedzējs) un tātad tas esot pieļaujams tikai tiktāl, ciktāl esot piemērojams Lēmums 2004/290, ar kuru Vācijai saskaņā ar šīs direktīvas 27. pantu ir tieši atļauts piemērot apgriezto iekasēšanu gadījumā, ja būvdarbi ir veikti nodokļa maksātājam (kā saskaņā ar Vācijas tiesībām tas ir aplūkojamajā gadījumā). Tātad, ja Lēmumā 2004/290 ietvertā atļauja attiektos tikai uz pakalpojumu sniegšanu, nevis arī uz preču piegādēm, aplūkojamajā gadījumā vairs nebūtu pieļaujams izmantot apgriezto iekasēšanu, jo Vācijā ēkas būvniecība uz citai personai piederošās zemes, kuru uzņēmējs veic, izmantojot savus materiālus, ir preču piegāde. Līdz ar to *Blv* vairs nebūtu persona, kurai ir jāmaksā nodoklis, jo būtu jāpiemēro nevis Vācijas, bet Savienības tiesību akti, kuros kā vispārīgs noteikums ir noteikts, ka persona, kurai jāmaksā PVN, ir pakalpojuma sniedzējs, nevis tā saņēmējs.

23. Lai atbildētu uz jautājumu, vispirms ir jādefinē tādi Savienības tiesību jēdzieni kā preču piegāde un pakalpojumu sniegšana, lai varētu tos precīzi nošķirt, pēc tam ir jāanalizē būvdarbu jēdziens un visbeidzot šis pēdējais jēdziens ir jāsaista ar pirmajiem diviem.

24. Saistībā ar pirmo punktu jānorāda, ka saskaņā ar Direktīvas 77/388 2. pantu pievienotās vērtības nodoklis ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas [7].

25. Direktīvas 77/388 5. pantā preču piegāde ir definēta kā tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

26. Nākamajā 6. pantā pakalpojumu sniegšana ir definēta kā jebkurš darījums, kas nav piegāde.

27. Preču piegādes jēdziens saskaņā ar šīs Tiesas judikatūru spriedumā lietā *Shipping & Forwarding Enterprise Safe BV* "attiecas ne tikai uz īpašuma nodošanu tādā formā, kas ir paredzēta attiecīgajās valsts tiesībās, bet tas ietver visus vienas personas nodošanas darījumus ar materiālu īpašumu, ar ko šī persona piešķir tiesības citai personai rīkoties ar šo īpašumu tā, it kā tā būtu īpašniece" [8], arī tad, ja īpašumtiesības netiek nodotas.

28. Šāds piegādes jēdziena skaidrojums ir izskaidrojams ar direktīvas mērķi, "kas tostarp seko izveidot kopējo PVN sistēmu, kura ir balstīta uz vienotu ar nodokli apliekamo darījumu definīciju. Tomēr šis mērķis būtu apdraudēts, ja preču piegādes, kas ir viens no trijiem darījumiem, kuriem piemēro nodokli, konstatācija būtu atkarīga no nosacījumu izpildes, kuri atšķiras katrā dalībvalstī līdzīgi civiltiesību nosacījumiem par īpašumtiesību pāreju" [9].

7 — Kā arī par preču ievešanu, kas aplūkojamajā gadījumā nav būtiska.

8 — 1990. gada 8. februāra spriedums lietā C-320/88 *Shipping & Forwarding Enterprise Safe BV* (*Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts); šajā ziņā skat. arī 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-435/03 *British American Tobacco* un *Newman Shipping* (Krājums, I-7077. lpp., 35. punkts) un 2003. gada 6. februāra spriedumu lietā C-185/01 *Auto Lease Holland* (*Recueil*, I-1317. lpp., 32. punkts).

9 — Spriedums lietā *Shipping & Forwarding Enterprise Safe BV* (minēts 8. zemsvītras piezīmē, 8. punkts).

29. Turpretī pakalpojumu sniegšana tiek definēta atlikuma kārtībā kā darījums, kas nav preču piegāde.

30. Tā kā vairāku darījumu klasifikācija par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu rada grūtības, šī Tiesa bieži ir mēģinājusi definēt kritēriju, pēc kura ir jāveic šī kvalifikācija.

31. Tomēr Tiesai nav izdevies norādīt nepārprotamu nošķiršanas kritēriju, jo ar nodokli apliekamo darījumu skaits un tipoloģija ir pārāk liela un daudzveidīga [10], un tā ir noteikusi, ka, lai "pārbaudītu, vai darījums ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros tas tiek veikts, lai noskaidrotu raksturīgos elementus" [11], un jāanalizē konkrēts darījums, lai identificētu tā dominējošus elementus, nošķirot tos no maznozīmīgiem un pakārtotiem [12].

32. Turklāt jāņem vērā, ka puses bieži veic ļoti sarežģītus darījumus, kuriem piemīt gan preču pārdošanai, gan pakalpojumu sniegšanai raksturīgie elementi.

33. Tāda dažāda rakstura elementu līdzāspastāvēšana vienā notikumā, kas ir būtisks nodokļa aprēķināšanas vajadzībām, var nozīmēt gan to, ka tika veikti vairāki savstarpēji nošķirti darījumi (kaut arī, iespējams, saistīti), gan to, ka patiesībā tas ir vienots darījums, kurš ir jaukts, jo to vienlaikus veido dažāda rakstura elementi, un, lai piemērotu pievienotās vērtības nodokli, tas ir jākvalificē par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu.

34. Šī Tiesa jau ir lēmusi par nošķiršanu starp vienotu darbību, kuru raksturo preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai tipiskie elementi, un atsevišķām darbībām, nospriežot, ka, "ja darījums sastāv no virknes elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros notiek apskatāmais darījums, lai noteiktu, no vienas puses, vai pastāv divas vai vairākas atsevišķas darbības vai vienota darbība" [13].

35. Šajā ziņā ir jāņem vērā, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu katrs darījums "parasti ir uzskatāms par atsevišķu un neatkarīgu un ka, no otras puses, darījums, kas sastāv no vienas vienīgas ekonomiska rakstura darbības, nav mākslīgi sadalāms, lai neizkropļotu PVN sistēmas efektivitāti" [14], un pēc tam, kad ir noteikti attiecīgā darījuma raksturojošie elementi, ir jājautā, "vai nodokļu maksātājs par labu patērētājam – kā vidusmēra patērētājam – ir veicis vairākas galvenās un savstarpēji nošķiramas darbības vai arī vienotu darbību" [15].

36. Tātad, lai arī vispārīgs princips ir tāds, ka katrs pakalpojums, kurš formāli ir nošķirts un kuru varētu sniegt atsevišķi, ir atsevišķi jāapliek ar nodokli, noteiktos apstākļos vairāki atsevišķi darījumi ir jāuzskata par vienu darījumu, ja tie nav neatkarīgi [16].

37. Tiesa ir precizējusi, ka pakalpojums ir vienots it īpaši tad, ja viens vai vairāki tā elementi veido galveno pakalpojumu, bet pārējie elementi ir papildpakalpojumi, kas ir apliekami ar nodokli tāpat kā galvenais pakalpojums; pakalpojums ir uzskatāms par papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet vienkārši veids, kā visērtāk saņemt galveno pakalpojumu [17].

10 — 1999. gada 25. februāra spriedums lietā C-349/96 *CPP* (*Recueil*, I-973. lpp., 27. punkts).

11 — 1996. gada 2. maija spriedums lietā C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien A/S* (*Recueil*, I-2395. lpp., 12. punkts). Šajā ziņā skat. 2010. gada 11. februāra spriedumu lietā C-88/09 *Graphic Procédé* (Krājums, I-1049. lpp., 18. punkts), 2005. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-41/04 *Levob Verzekeringen BV* (Krājums, I-9433. lpp., 19. un 27. punkts) un 2001. gada 17. maija spriedumu apvienotajās lietās C-322/99 un C-323/99 *Finanzamt Burgdorf* (*Recueil*, I-4049. lpp., 62. punkts).

12 — Spriedums lietā *Levob Verzekeringen BV* (minēts 11. zemsvītras piezīmē, 27. un 29. punkts).

13 — Spriedums lietā *Levob Verzekeringen BV* (minēts 11. zemsvītras piezīmē, 19. punkts). Tāpat skat. 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-111/05 *Aktiebolaget NN* (Krājums, I-2697. lpp., 23. punkts).

14 — Spriedums lietā *Levob Verzekeringen BV* (minēts 11. zemsvītras piezīmē, 20. punkts).

15 — Turpat.

16 — 2008. gada 21. februāra spriedums lietā C-425/06 *Ministero dell'Economia e delle Finanze* (Krājums, I-897. lpp., 51. punkts).

17 — 2010. gada 2. decembra spriedums lietā C-276/09 *Everything Everywhere Ltd* (Krājums, I-12359. lpp., 25. punkts), spriedums lietā *Aktiebolaget NN* (minēts 13. zemsvītras piezīmē, 28. punkts) un spriedums lietā *CPP* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 30. punkts).

38. Tāpat vienots pakalpojums ir gadījumā, ja "divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs veicis attiecībā uz patērētāju – kā vidusmēra patērētāju –, ir savstarpēji cieši saistīti tā, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu darbību, kuras iedalīšana [vairākās darbībās] būtu mākslīga" [18].

39. Noskaidrojot atšķirību starp preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu (un starp vienotiem un atsevišķiem darījumiem), ir jādefinē būvdarbu jēdziens, lai pēc tam pārbaudītu, vai, ņemot vērā iepriekš minētos principus, kas ir izstrādāti Tiesas judikatūrā, un Savienības tiesību aktus šajā jomā, būvdarbi ir atzīstami par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu.

40. Šajā ziņā, pirmkārt, ir jāņem vērā, ka jau Padomes 1967. gada 11. aprīļa Otrajā direktīvā 67/228/EEK [19] par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējas pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība – A pielikuma 5. punktā bija uzskaitītas dažas darbības, kas ir jāuzskata par "celtniecības darbiem" (kaut arī nesniedzot vispārīgu jēdziena definīciju) kā ēku, tiltu, ceļu, ostu utt. būvniecība, kas ir veikta saskaņā ar darbuzņēmuma līgumu, dārzu rakšanas un stādīšanas darbi, montāžas darbi (piemēram, centrālās apkures), ēku remonts, kas nav parastā apkopšana.

41. Turklāt vēlākā Priekšlikuma Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 6. pantā (kas vēlāk netika iekļauts direktīvas galīgajā redakcijā) par "celtniecības darbiem" tika uzskatīti visi darbi, kas ir saistīti ar ēkām, tiltiem, ceļiem, ostām un citām celtnēm, kuras ir nostiprinātas zemē, kā nojaukšana, būvniecība, ieskaitot pamatu būvniecību, ēkas struktūras nodošana, apdares darbi, kustamas lietas piestiprināšana pie nekustamās lietas un it īpaši montāžas darbi, paplašināšana, pārbūve, atjaunošana, remonts un apkopes darbi, izņemot parasto apkopšanu, kā arī darbi, kas ir saistīti ar augsnes sakārtošanu, kā, piemēram, rūpniecisko vai dzīvojamo zonu infrastruktūras darbi, zemesgabalu sadale, izlīdzināšana, ūdens vai notekūdeņu kanalizācijas, elektrosistēmas likšana, atbalstsienu celtniecība, dārzu stādīšana [20].

42. Visbeidzot, Vācijas Federatīvās Republikas lūgumā piešķirt aplūkojamo atkāpi "būvdarbu" gadījumā, kas ir iesniegts 2003. gada augustā [21], ir tieša atsauce uz iepriekš minēto *Einkommensteuergesetz* 48. pantu, kurā "būvdarbu" jēdziena definīcijā ir precizēts, ka tie ir visi ēku būvniecības, remonta, apkopes, pārbūves vai nojaukšanas darbi.

43. Uzskatu, ka, kaut arī "celtniecības darbu" sarakstiem, kas ir iekļauti Otrajā direktīvā un Priekšlikumā Sestajai direktīvai, nav saistošā spēka, tomēr tie ir lietderīgi, interpretējot "būvdarbu" jēdzienu, kas ir izmantots Lēmumā 2004/290, jo "būvdarbi" nav nekas cits kā "celtniecības darbu" precizējums, jo attiecas tieši uz būvuzņēmumu jomu (kā tas izriet no aplūkojamā lēmuma preambulas 2. apsvēruma [22]) un tātad "būvdarbi" ir "celtniecības darbi", kurus veic būvuzņēmumi un kuri ir saistīti ar ēku būvniecību [23].

18 — Spriedums lietā *Levob Verzekeringen BV* (minēts 11. zemsvītras piezīmē, 22. punkts); tāpat skat. arī 2010. gada 6. maija spriedumu lietā C-94/09 Komisija/Francija (Krājums, I-4261. lpp., 15. punkts), spriedumu lietā *Graphic Procédé* (minēts 11. zemsvītras piezīmē, 19. punkts) un 2009. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-572/07 *Rlre Tellmer Property sro* (Krājums, I-4983. lpp., 17.–19. punkts).

19 — OV 71, 1303. lpp.

20 — Šis saraksts daudz neatšķiras no tiem, kuri šajā jomā tiek izmantoti dalībvalstīs. Piemēram, Francijā, nepastāvot likumā noteiktai definīcijai, *Conseil d'Etat* [Valsts Padome] (CE palāta, 1976. gada 17. decembris, Nr. 94852) par celtniecības darbiem ir uzskaitījusi darbības, kas tieši veicina ēkas celtniecību, un Nodokļu pārvalde (2010. gada 4. janvāra instrukcija: *BOI* 3 A-1-10, 2010. gada 11. janvāris, 57. un nākamie punkti) ir paskaidrojusi, ka minētie darbi ir būvniecības, nojaukšanas, remonta, atjaunošanas, labiekārtošanas, pārbūves un uzkopšanas darbi, kas ir saistīti ar uzbūvētu un neuzbūvētu nekustamu īpašumu (ir uzskaitīta dārzu uzkopšana un zemes rakšana).

21 — Pievienots Vācijas valdības apsvērumu I pielikumā.

22 — Kurā ir noteikts, ka: "būvuzņēmumu un ēku tīrīšanas uzņēmumu jomā ir konstatētas būtiskas neiekasēta PVN summas, kas radušās tādējādi, ka rēķinā PVN tika atklāti norādīts, tomēr valsts kasē netika samaksāts, lai gan tajā pašā laikā pakalpojuma saņēmējs izmantoja savas tiesības atskaitīt priekšnodokli [..]".

23 — Jāuzsver, ka Sestās direktīvas un Lēmuma 2004/290 vācu valodas versijā termini "celtniecības darbi" un "būvdarbi" vienmēr tiek tulkoti kā *Bauleistungen*. Turklāt abos gadījumos šim terminam ir atšķirīgas nokrāsas, jo atbilstoši Lēmuma 2004/290 preambulas 2. apsvērumam attiecīgie *Bauleistungen* ir saistīti ar ēku būvniecības jomu.

44. Tātad ņemot vērā Otrās direktīvas, Priekšlikuma Sestajai direktīvai un ieinteresētās valsts iesniegtā lūguma, pēc kura tika apstiprināts Lēmums 2004/290, saturu, var apgalvot, ka "būvdarbi" ir tādi celtniecības darbi kā ēku un citu līdzīgo struktūru būvniecība, apkope, remonts, pārbūve un nojaukšana (šajā lietā ir svarīga ēkas būvniecība).

45. Līdz ar to ir jāvērtē, vai darbu kopums, kas ir minēts šo secinājumu 43. un 44. punktā, ir jāuzskata par preču piegādi vai par pakalpojumu sniegšanu, pamatojoties uz, kā to ir norādījusi šī Tiesa, visiem attiecīgo darījumu faktiskajiem apstākļiem; šajā vērtējumā ir jāņem vērā to raksturīgie un dominējošie elementi [24].

46. Nerodas nekādas problēmas, ja, veicot šos darbus, *dažādi uzņēmēji* veic *dažādas darbības*, jo katra no tām tiks vērtēta atsevišķi un tātad atkarībā no gadījuma klasificēta kā preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.

47. Tomēr aplūkojamajā gadījumā ir situācija, kad darbus ir veicis *viens nodokļa maksātājs*, kas ir veicis *vienotu jauktu darbību*, kuru veido elementi, kas ir kvalificējami kā preču piegāde un kā pakalpojumu sniegšana: šādu darījumu veidu gadījumos ir jāvērtē, vai dominē preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas elements.

48. Vispirms ir jāņem vērā, ka iepriekš norādītie celtniecības darbi un būvdarbi galvenokārt ir sarežģītas darbības, kuras parasti tiek īstenotas, izmantojot uzņēmuma organizāciju un galvenokārt darbuzņēmēju darbu.

49. Pati terminoloģija, kas ir izmantota šo secinājumu 40.–44. punktā (būvniecība, apkope, remonts, pārbūve, nojaukšana, labiekārtošana), liecina, ka šo darbību centrā ir uzņēmējdarbība ar mērķi pildīt uzņemtās saistības, kas izpaužas kā pakalpojumu sniegšana, parasti izmantojot uzņēmuma un katrā ziņā darba organizāciju, toties preču piegādes elementam tā esamības gadījumā (nojaukšanā tas principā trūks) ir pakārtota nozīme.

50. Turklāt, aplūkojot konkrētās intereses, kuras tiek lūkots īstenot ar minētiem darījumiem, un to, kā šos darījumus parasti vērtē darbu pasūtītāji, kļūst skaidrs, ka noslēgto vienošanos priekšmets galvenokārt ir darbuzņēmēju darbība (tātad pakalpojumu sniegšana), savukārt citi aspekti (kas ir saistīti ar preču piegādi), kā, piemēram, saražotās preces nodošana, paliek aizmugurējā plānā un tie ir pilnīgas vienošanās izpildes nobeiguma moments, un nevis būtība.

51. Analizējot situāciju, kas ir lietas pamatā, proti, ēkas būvniecību uz pasūtītāja īpašumā esošā zemesgabala, kuru darbuzņēmējs veic ar saviem materiāliem, šie apsvērumi apstiprinās.

52. Divi elementi, kuri ir jāvērtē šajā lietā, lai noteiktu, kāds ir vienotās būvniecības darbības galvenais elements un kāds ir papildelements, ir uzņēmēja darbība, kurš pēc tipiskās uzņēmuma līguma shēmas [25] izmanto savu un sava un savu darbinieku darba organizāciju (pakalpojumu sniegšana), un darbuzņēmēja materiālu izmantošana, kuri pēc darbu pabeigšanas būs pasūtītāja īpašumā (preču piegāde).

53. Ir skaidrs, ka parasti materiāli ir papildelements vai kāds cits elements, jo līguma mērķis ir nevis nodot tos pasūtītājam, bet pilnīgi tos pārveidot, lai saražotu pilnīgi jaunu preci. Tādēļ būtu pretrunīgi uzsvērt materiālus, jo tie ir tikai līdzeklis, kas ļauj veikt būvdarbus, un pēc to pabeigšanas vairs arī nepastāvēs atsevišķi.

24 — Spriedums lietā *Aktiebolaget NN* (minēts 13. zemsvītras piezīmē, 21. un 27. punkts).

25 — Iesniedzējtiesas rīkojumā par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu esošajā aprakstā ir norādīts, ka lietas dalībnieki ir noslēguši uzņēmuma līgumu. Šī iemesla dēļ es pievērsīšos šim, nevis citiem potenciāli būtiskiem līgumu veidiem.

54. To pašu var secināt, aplūkojot uz zemes uzbūvētās ēkas nodošanu. Kā ir paskaidrots šo secinājumu 50. punktā, nodošana ir sarežģītāks darījuma nobeigums un papildelements, un gadījumā, ja ēka ir uzcelta uz pasūtītāja īpašumā esošās zemes, parasti tas iegūst attiecīgo īpašumu bez darbuzņēmēja [darbu] nodošanas akta, bet saskaņā ar pievienošanās principu.

55. Šie apsvērumi acīmredzami nozīmē, ka faktiski uzņēmuma un darba organizācijas elementi, kuri ir norādīti šo secinājumu 48., 49. un 52. punktā un kuri izpaužas kā pakalpojumu sniegšana, dominē pār preču piegādes elementu, kuru aplūkojamajā gadījumā veido darbuzņēmēja piegādātie materiāli.

56. Gadījumā, ja dominē uzņēmuma organizācija un darbs, kad parasti tiks izmantota tipiska uzņēmuma līguma shēma, veikto pakalpojumu galarezultāts, kā jau minēts, ir ražošanas faktiska rīcība, kuras rezultātā tiek izveidots priekšmets, kas iepriekš nav pastāvējis; rīcības objekts galvenokārt būs aktīva darbība un tikai tādā gadījumā pastāvēs patiess darījums, kas ir saistīts ar "celtniecības darbiem" un tātad ar "būvdarbiem".

57. Turpretī, ja līguma būtība ir piegādātās preces vai katrā ziņā nevis būvniecība, bet īpašuma iegūšana, tad līguma objekts būs došana, nevis aktīva darbība, un pēc būtības notiks nodošanas akts, parasti pārdošana, kas ietilpst nevis "celtniecības darbu" un tātad "būvdarbu" kategorijā, bet preču piegādē.

58. Praksē valsts tiesai ir jāpārbauda, vai pastāv pakalpojumu sniegšana vai preču piegāde; šī tiesa var izmantot vairākus kritērijus, tomēr ir jāņem vērā, ka nav kritērija, kas ir galvenais un ir svarīgāks par citiem, jo atsevišķajos gadījumos var būt būtiski dažādi apstākļi, kuri ir jāvērtē kopumā.

59. Piemēram, valsts tiesa var pievērst īpašu uzmanību (a) tam, vai materiālu apstrāde ir dominējoša, vai nē, parasti ņemot vērā izmantoto materiālu vērtību [26], kā arī (b) pušu gribai, šajā saistībā ir būtiski, vai materiālu apstrāde ir tikai līdzeklis priekšmeta ražošanai un līguma mērķis ir darbs (kā tas ir uzņēmuma līguma gadījumā), vai ka darbs ir instruments, ar kuru tiek pārveidots materiāls, bet galīgais vienošanās mērķis ir lietas [*res*] iegūšana (kas ir tipisks pārdošanā) [27]; vispārīgāk, valsts tiesai ir jāpievērš uzmanība pušu uzņemtajām saistībām un tādiem darījuma norises apstākļiem kā izpildes ilgums, patstāvība darbu veikšanā, paredzēto garantiju veidi.

60. It īpaši valsts tiesai ir jāņem vērā apstāklis, ka saražotais un nodotais priekšmets ir produkts ar oriģinālām īpašībām, proti, *quid novi* [jauns jautājums] (kas raksturo celtniecības darbus un būvdarbus), vai ka, tieši pretēji, tas ir sērijveida produkts kā, piemēram, saliekamā māja.

61. Analizējot Sestās direktīvas tekstu, var nonākt pie tā paša secinājuma kā tas, kas ir izklāstīts šo secinājumu 49. un nākamajos punktos.

62. Pirmkārt, tēzei, kas "būvdarbus" iekļauj pakalpojumu sniegšanas kategorijā, kā to ir norādījusi Somijas valdība, ir skaidra formāla atbilde direktīvas 5. panta 5. punkta b) apakšpunktā, saskaņā ar kuru dalībvalstis par piegādēm var uzskatīt "dažu būvdarbu veikšanu [nodošanu]".

63. Patiešām, ja likumdevējs uzskatītu, ka "būvdarbi" ir preču piegāde, nevis pakalpojumu sniegšana, tam nebūtu nekāda iemesla dot dalībvalstīm iespēju kvalificēt par piegādēm "dažu būvdarbu veikšanu [nodošanu]".

26 — Ja izmantoto materiālu vērtība ievērojami pārsniedz darba vērtību un veidos būtisku kopējā pakalpojuma elementu, tie varētu būt nevis celtniecības darbi, bet tādu materiālu pārdošana.

27 — Valsts tiesai ir jāizvērtē, vai puses ir domājušas ēku pašu par sevi vai kā darbības produktu; pirmajā gadījumā tā būs došana, bet otrajā – aktīva darbība.

64. Ja turpretī tas pats likumdevējs uzskatītu, ka šie darījumi vienā gadījumā ir preču piegādes, citā – pakalpojumu sniegšana [28], tam loģiski būtu jāpiešķir dalībvalstīm, pretēji tam, ko tas ir paredzējis, kompetence uzskatīt šos darbus vispār gan par preču piegādēm, gan par pakalpojumu sniegšanu.

65. Tātad nevar piekrist Vācijas valdības apgalvojumam, ka, minot "dažu būvdarbu veikšanu [nodošanu]", Sestās direktīvas 5. panta 5. punkts atsaucas tikai uz tiem būvdarbiem, kuri nav preču piegādes Sestās direktīvas izpratnē.

66. Faktiski šis arguments ir balstīts uz pieņēmumu, ka parasti būvdarbi pēc savas būtības ir preču piegādes saskaņā ar vispārīgu noteikumu 5. panta 1. punktā, bet neatkarīgi no jau izdarītiem apsvērumiem netiek ņemts vērā, ka tāda noteikuma kā 5. panta 5. punkta b) apakšpunkts vienīgais iemesls, tieši pretēji, ir, kā norādīts šo secinājumu 62.–64. punktā, tas, ka Sestās direktīvas sistēmā "būvdarbi" [29] ir pakalpojumu sniegšana [30].

67. Turklāt, kad Savienības likumdevējs ir vēlējies piešķirt Sestajā direktīvā atšķirīgu nozīmi jaunbūvju (kā šajā lietā) nodošanas brīdim, to tas ir veicis, skaidri kvalificējot to par "pārdošanu" [piegādi] kā, piemēram, 4. panta 3. punkta a) apakšpunktā, saskaņā ar kuru dalībvalstis var par nodokļa maksātāju uzskatīt arī jebkuru, kas dažkārt veic "a) ēku vai ēku daļu un zem tām esošās zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu) pirms šo ēku pirmreizējas izmantošanas" [31].

68. Turpretī gadījumā, ja došana, kā šajā lietā, notiek līgumiska darījuma dēļ, tā netiek aplūkota atsevišķi, bet kā plašāka un sarežģītāka darījuma, kas apvieno pakalpojuma sniegšanas elementus, papildelements, tādēļ Sestajā direktīvā ir izmantots termins "veikšana" [nodošana], nevis "pārdošana" [piegāde] (kā 5. panta 5. punkta b) apakšpunktā) [32].

69. Turklāt, analizējot Padomes Direktīvu 2006/69 un 2006/112, kuras abas ir PVN jomā, tekstus, var secināt par tādu pašu celtniecības darbu un būvdarbu klasifikāciju.

70. Pirmās minētās direktīvas 1. panta 7. punktā ir paredzēts, ka Sestās direktīvas 21. panta 2. punktam versijā, kas izklāstīta 28.g pantā, pievieno šādu apakšpunktu:

"c) ja veic turpmāk norādītās piegādes, dalībvalstis var noteikt, ka persona, kam jāmaksā nodoklis, ir nodokļu maksātājs, kuram veiktas šādas piegādes:

i) celtniecības darbi [33], tostarp remonta, tīrīšanas, uzturēšanas, pārveides un nojaukšanas pakalpojumi saistībā ar nekustamu īpašumu, kā arī konkrētu būvdarbu nodošana, ko saskaņā ar 5. panta 5. punktu uzskata par preču piegādi";

[..]."

28 — Kas, protams, ir jāpārbauda, izvērtējot katru konkrēto gadījumu atsevišķi.

29 — Un tātad arī "būvdarbi", kuri, kā norādīts šo secinājumu 43. punktā, ietilpst "celtniecības darbos".

30 — Iemesls, kādēļ tika iekļauts tāds noteikums kā 5. panta 5. punkta b) apakšpunkts, ir tāds, ka "būvdarbus" bieži raksturo uzņēmuma organizācijas esamība, kuras mērķis ir sniegt pakalpojumus, kurus papildina, it īpaši būvniecības nozarē, materiālu piegāde un ēkas, kas var būt gan nostiprināta zem tās esošajā zemē, gan nē, nodošana. Tātad ir loģiski, ka dalībvalstīm tika dota iespēja klasificēt par preču piegādi šos sarežģītos darījumus, kuri, vērtējot tos kopumā, ir pakalpojumu sniegšana.

31 — Izmantojot frāzi "pirms šo ēku pirmreizējas izmantošanas", šis pants faktiski atsaucas uz jaunbūvēm: skat. 1986. gada 8. jūlija spriedumu lietā 73/85 *Kerrutt* (*Recueil*, 2219. lpp., 16. punkts).

32 — Šādas terminoloģiskas atšķirības ir atrodamas vairākos Sestās direktīvas tulkojumos, piemēram, franču valodā, kur ir minēts "*livraison d'un bâtiment*" (4. panta 3. punkta a) apakšpunkts) un "délivrance de certains travaux immobiliers" (5. panta 5. punkta b) apakšpunkts), angļu valodā, kur ir nošķirts starp "supply before first occupation of buildings" (4. panta 3. punkta a) apakšpunkts) un "the handing over of certain works of construction" (5. panta 5. punkta b) apakšpunkts), vācu valodā, kur ir lietotas frāzes "die Lieferung von Gebäuden" (4. panta 3. punkta a) apakšpunkts) un "die Ablieferung bestimmter Bauleistungen" (5. panta 5. punkta b) apakšpunkts), holandiešu valodā, kur ir minēts "de levering van een gebouw" (4. panta 3. punkta a) apakšpunkts) un "de oplevering van een werk in onroerende staat" (5. panta 5. punkta b) apakšpunkts), un itāļu valodā, kur "la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato" (4. panta 3. punkta a) apakšpunkts) ir pretstatīta "la consegna di taluni lavori immobiliari" (5. panta 5. punkta b) apakšpunkts).

33 — Jānorāda, ka angļu un franču valodas versijās ir lietoti termini "work" un "travaux", vācu valodas versijā "Bauleistungen".

71. Otrās minētās direktīvas 199. pantā ir paredzēts, ka

"dalībvalstis var noteikt, ka turpmāk norādītajos darījumos persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs:

a) būvdarbi[34], tostarp nekustamā īpašuma remonts, tīrīšana, apkope, pārbūve un nojaukšana, kā arī tādu nekustamā īpašuma darbu veikšana [nodošana], kurus saskaņā ar 14. panta 3. punktu uzskata par preču piegādi";

[..]."

72. Tā kā šīs divas direktīvas ir jaunākas nekā Sestā direktīva un nereglamentē aplūkojamo gadījumu, uzskatu, kā to apstiprina arī iesniedzējtiesa[35], ka izvēle līdzās šo secinājumu 70. un 71. punktā minētajos pantos īpaši uzskaitītajām darbībām iekļaut tiešu atsauci uz būvdarbu nodošanu, kas dalībvalstīs ir uzskatāma par preču piegādi saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 5. punktu un Direktīvas 2006/112 14. panta 3. punktu[36], liecina, ka Savienībā celtniecības darbi un būvdarbi ir klasificēti kā pakalpojumu sniegšana.

73. Tas, ka būvdarbi būtībā ir pakalpojumu sniegšana, ir secināms arī no Lēmuma 2004/290 2. panta, kurā, paredzot, ka šī panta 1. un 2. punktā norādītajos gadījumos var noteikt, ka preču vai pakalpojumu saņēmējs ir persona, kurai jāmaksā PVN, būvdarbi ir iekļauti 1. punktā kopā ar ēku tīrīšanas pakalpojumiem, nevis 2. punktā līdzās nekustamo īpašumu piegādei nodokļu maksātājam saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas g) un h) punktu.

74. Tātad būvdarbi ir norādīti Lēmuma 2004/290 2. panta pirmajā daļā par pakalpojumiem (kā izriet no atsauces uz tīrīšanas pakalpojumiem), jo tie tika uzskatīti par pakalpojumiem, savukārt piegādes, kurām tika piešķirta prasītā atkāpe, ir iekļautas šī panta otrajā daļā[37].

75. To pašu var secināt, aplūkojot arī Komisijas 2004. gada 10. jūnija darba dokumentu[38], kas, kā to ir apstiprinājusi pati Komisija[39], kļuva pamats sarunām, kuru dēļ Sestā direktīva tika grozīta, lai vienkāršotu PVN iekasēšanas procedūru un apkarotu nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un atceltu aplūkojamo lēmumu.

76. Šī dokumenta 4.1. punktā Komisija paskaidro, ka attiecīgie darbi (*Arbeiten*) būtībā ir pakalpojumu sniegšana[40] un ka dalībvalstīm, kuras ir piemērojušas Sestās direktīvas 5. panta 5. punktu, būtu jāiekļauj šajā kategorijā arī pakalpojumu sniegšanas, kuras šajās dalībvalstīs ir uzskatītas par preču piegādēm[41].

34 — Arī šajā gadījumā angļu un franču valodas versijās ir lietoti termini "work" un "travaux", vācu valodas versijā "Bauleistungen".

35 — Iesniedzējtiesas rīkojuma par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu pirmā prejudiciālā jautājuma pamatojuma B punkta cc) apakšpunkts.

36 — Bez šīs precīzās kvalifikācijas tā būtu pakalpojumu sniegšana.

37 — Vācijas valdība uzskata, ka faktiski Lēmuma 2004/290 2. pantu nevarot interpretēt tādā nozīmē, jo iepriekšējais 1. pants atsaucoties uz šī lēmuma 2. pantā minētajām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu vispārīgi un bez ierobežojumiem. Jānorāda, ka 2. pants nav nekas cits kā 1. panta precizējums un tajā ir tikai detalizēti norādītas, attiecīgi sadalot 1. punktā un 2. punktā, pakalpojumu sniegšanas un preču piegādes, uz kurām attiecas aplūkojamā atkāpe. Tādējādi 2. pantā ir ievērots 1. panta regulējums, kurā savukārt ir iekļauta abstrakta atsauce uz divām aplūkojamajām vispārīgām kategorijām. Tāpat nevar piekrist šīs pašas valdības vērtējumam par apstākli, ka Lēmuma 2004/290 tapšanas procesa gaitā kompetentā Padomes darba grupa bija iekļāvusi 1. pantā ne tikai terminu "pakalpojumi", bet arī terminu "preces". Faktiski tas ir izskaidrojams ar to, ka 2. panta 2. punktā ir minēti darījumi, kas ir kvalificējami kā preču piegādes.

38 — Komisijas pielikums Nr. 1.

39 — Komisijas apsvērumu 4. lpp.

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.*

77. Turklāt tajā pašā 4.1. punktā aplūkojamajā dokumentā ir iekļauts saraksts ar atkāpēm no Sestajā direktīvā paredzētās sistēmas, pēc kuras nosaka personu, kam ir jāmaksā nodoklis, kuras dažas dalībvalstis ir pieprasījušas agrāk un kuras Padome bija atļāvusi (kā aplūkojamā atkāpe), saskaņā ar kurām pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli gulstas uz preču vai pakalpojumu saņēmēju; to starpā ir īpaši svarīga atkāpe, kas tika piešķirta Austrijai ar Lēmumu 2002/880/EK [42].

78. Tā ir svarīga tāpēc, ka Lēmuma 2004/290 preambulas 2. apsvērumā kā atsauce ir citēta tieši šī atkāpe, kura attiecas arī uz būvdarbiem (*Bauarbeiten*) un ievieto to starpā dažus darījumus, kuri ir minēti iepriekš minētajā darba dokumentā, kuros saistībā ar izmantoto uzņēmuma organizāciju skaidri dominē pakalpojumu sniegšanas elements – kā gadījumā, kad apakšuzņēmējs veic darbus būvniecības un metāla konstrukciju vai kuģu būvniecības nozarē, un nodrošina darbiniekus galvenajam pasūtītājam, citam apakšuzņēmējam vai, vispārīgāk, uzņēmējam, kurš pats veic savus būvdarbus.

79. Vēl viens arguments, kurš apstiprina tēzi, ka celtniecības darbi un būvdarbi ir pakalpojumu sniegšana, ir atrodams Otrajā direktīvā un Priekšlikumā Sestajai direktīvai, kas ir minēti šo secinājumu 40. un 41. punktā.

80. Faktiski sagatavošanas darbu gaitā 5. panta e) apakšpunktā celtniecības darbi tika kvalificēti kā preču piegādes, sekojot risinājumam, kas jau tika pieņemts Otrajā direktīvā (5. panta 2. punkta e) apakšpunkts), tomēr Sestās direktīvas apstiprināšanas brīdī šis risinājums netika atbalstīts.

81. Tas paskaidro to, ka tā laika likumdevējam bija labi zināma šī problemātika un ka tas ir pilnīgi apzināti nolēmis mainīt savu iepriekšējo nostāju, kas bija paredzēta Otrajā direktīvā, kurā "celtniecības darbi" ir klasificēti kā preču piegādes.

82. Tēze, ka celtniecības darbi un būvdarbi ir uzskatāmi par pakalpojumu sniegšanu, ir atbalstīta arī secinājumos, kurus ģenerāladvokāts Džeikobss [*Jacobs*] 1995. gada 6. aprīlī ir sniedzis lietā C-291/92 [43]. Viņš ir uzskatījis, ka "dalībvalstu kompetence uzskatīt par preču piegādēm (nevis par pakalpojumu sniegšanu) celtniecības darbus, kurus uzņēmējs veic uz zemes, kas neatrodas tā īpašumā, izriet no īpašas tiesību normas, kas ir ietverta 5. panta 5. punkta b) apakšpunktā", tātad minētās normas un tās piemērošanas neesamības gadījumā celtniecības darbi vienmēr būtu pakalpojumu sniegšana.

83. Visbeidzot, lai apzinātos, ka šim argumentam nav noteicoša spēka, lai atbildētu uz prejudiciālo jautājumu, ir jānorāda, ka daudzās [44] dalībvalstīs [45] būvdarbi principā ir pakalpojumu sniegšana.

42 — OV L 306, 24. lpp. Runa ir par Padomes 2002. gada 5. novembra lēmumu, ar ko Austrijai atļauj piemērot pasākumu, atkāpjoties no 21. panta Direktīvā 77/388/EEK, par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem.

43 — Runa ir par otro secinājumu, kas ir sniegti lietā C-291/92 *Armbrecht* (1995. gada 4. oktobra spriedums, *Recueil*, I-2775. lpp.), 15. punktu.

44 — Piemēram, Bulgārijā, Somijā, Francijā, Itālijā, Polijā, Apvienotajā Karalistē, Rumānijā un Zviedrijā. Nīderlande un Ungārija turpretī ir izmantojušas iespēju, kas ir tieši paredzēta Sestajā direktīvā (5. panta 5. punkta b) apakšpunkts) un apstiprināta Direktīvā 2006/112 (14. panta 3. punkts), uzskatīt šos darbus par preču piegādēm; Spānijā celtniecības darbi tiek atzīti par pakalpojumu sniegšanu, ja vien izmantoto materiālu vērtība nepārsniedz 33 % no likumā paredzētās nodokļa bāzes, tātad arī Spānija ir izmantojusi Direktīvas 2006/112 14. panta 3. punktā paredzēto tiesību. Nīderlandes, Ungārijas un Spānijas izvēle izmantot Sestās direktīvas 5. panta 5. punkta b) apakšpunktā un Direktīvas 2006/112 14. panta 3. punktā paredzēto tiesību uzskatīt celtniecības darbus un būvdarbus par preču piegādēm pierāda, ka arī tajās valstīs šādas atkāpes neesamības gadījumā minētie darījumi būtu pakalpojumu sniegšana.

45 — Turpretī Īrija, Grieķija, Portugāle un Slovākija ir izvēlējušās šķietami citu ceļu. Īrijā piemēro tā saucamo 2/3 noteikumu, saskaņā ar kuru gadījumā, kad preču, kas ir piegādātas saskaņā ar pakalpojumu sniegšanas līgumu, vērtība pārsniedz 2/3 no kopējās līguma vērtības, PVN vajadzībām šis līgums tiek uzskatīts par preču piegādi. Grieķijā par preču piegādi kvalificē darbus ar nekustamo īpašumu, kas veikti saskaņā ar darbuzņēmuma līgumu. Turpretī Portugālē attiecīgais darījums tiek kvalificēts kā preču piegāde gadījumā, ja būvuzņēmējs ir piegādājis visus materiālus vai pasūtītāja piegādātie materiāli nav nenozīmīgi. Visbeidzot, Slovākijā būvdarbi tiek uzskatīti par pakalpojumu sniegšanu, bet no tiem nošķir konstrukcijas vai tās daļas piegādi saskaņā ar būvniecības vai līdzīgu līgumu, proti, gadījumu, kad uzņēmējs piegādā konstrukciju kopumā, nevis atsevišķus pakalpojumus. Šo risinājumu vidū Slovākijas risinājums atbilst iespējai izmantot atkāpes tiesības, kuras ir paredzētas Sestās direktīvas 5. panta 5. punkta b) apakšpunktā un Direktīvas 2006/112 14. panta 3. punktā, no sistēmas, kurā minētie darbi ir pakalpojumu sniegšana. Īrijas un Portugāles risinājumā ir ieviests kritērijs par nošķiršanu starp preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, saskaņā ar kuru nozīme tiek automātiski piešķirama tikai vienam kritērijam (preču vērtībai), pie kā es atgriezīšos tālāk 92.–94. punktā, bet tikai Grieķijas risinājuma ievirze atšķiras no tās, kas ir izsecināma no direktīvām šajā jomā.

84. Jāsecina, ka, ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, it īpaši uzņēmuma un darba organizācijas dominēšanu pār materiālu piegādes elementu (skat. šo secinājumu 55.–57. punktu), celtniecības darbi un būvdarbi, kuri ir paredzēti Sestās direktīvas 5. panta 5. punkta b) apakšpunktā un Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punktā, ir jākvalificē kā pakalpojumu sniegšana.

85. Vācijas valdība, kuru atbalsta Komisija, uzskata, ka faktiski būvdarbi Lēmumā 2004/290 varot būt gan preču piegādes, gan pakalpojumu sniegšana un ka, ja tie tiktu kvalificēti tikai kā pakalpojumu sniegšana, Lēmums 2004/290 zaudētu tā lietderīgo iedarbību, jo daudzi no aplūkojamiem darbiem netiktu iekļauti piešķirtajā atkāpē un tie tiktu uzskatīti par preču piegādēm. Tātad tādā veidā netiktu ievērots aplūkojamā lēmuma mērķis, proti, nodokļu nemaksāšanas novēršana (piemēram, daži ļaunprātīgie uzņēmēji varētu nepiemērot apgriezto iekasēšanu, uzrādot darījumu kā preču pārdošanu) [46].

86. Šajā punktā ir lietderīgi izdarīt dažus apsvērumus par Vācijas tiesisko regulējumu, kurā reglamentēta šī joma, kā arī par attiecīgo judikatūru.

87. Saskaņā ar *UstG* 3. panta 4. punktu attiecīgie darījumi ir kvalificējami kā preču piegādes, ja uzņēmējs tos ir veicis, izmantojot paša iegādātos materiālus, ja vien tie nav piederumi vai citas papildlietas.

88. Faktiski nošķiršana starp preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu ir atkarīga no tā, vai būvnieka veiktajai materiālu piegādei ir noteicošs, nevis papildinošs raksturs, un Vācijas judikatūrā šis tiesiskais regulējums tiek interpretēts tādējādi, ka gadījums, kad ēkas celtniecībā uz svešas zemes uzņēmējs izmanto paša iegādātos materiālus, ir preču piegāde.

89. Tas izskaidro, kāpēc Vācijas valdība sliecas uzskatīt, ka interpretācija, kas ierobežo Lēmuma 2004/290 piemērošanas jomu tikai ar pakalpojumu sniegšanu, izslēdz no šīs piemērošanas jomas vairākus celtniecības darījumus.

90. Patiesībā ir jāatkārto tas, kas jau ir teikts šo secinājumu 48. un nākamajos punktos, proti, ka celtniecības darbi un būvdarbi ir pakalpojumu sniegšana, jo šie darījumi ir veikti, izmantojot uzņēmuma organizāciju un katrā ziņā dominējot darbam, to mērķis ir nevis materiālu piegāde, bet būvdarbu veikšana (aplūkojamajā gadījumā).

91. Šāds secinājums nozīmē, ka pakalpojumu sniegšanai raksturīgie elementi faktiski dominē pār tipiskiem preču piegādes elementiem, pretējā gadījumā tie būs nevis celtniecības darbi un būvdarbi, bet preču piegāde.

92. Problēma, uz kuru norāda iesniedzējtiesa, ir saistīta ar apstākli, ka Vācijas tiesībās, kā izriet no minētiem tiesību aktiem un judikatūras, vērtējot, vai darījums ir būvdarbi – un tātad pakalpojumu sniegšana – vai preču piegāde, netiek izmantoti visi elementi, kuri pastāv katrā konkrētā gadījumā. Tieši pretēji, saskaņā ar likumu svarīgi ir tikai būvnieka iegādātie materiāli un to vērtība, un judikatūrā citi kritēriji vispār netiek ņemti vērā, bet tādi darījumi kā aplūkojamais darījums tiek automātiski kvalificēti par preču piegādēm tikai tāpēc, ka darbuzņēmējs ir izmantojis savus materiālus.

93. Turklāt tāds tiesisks regulējums un šāda judikatūra ir pretrunā šīs Tiesas judikatūrai, kas ir minēta šo secinājumu 31. punktā un 11. un 12. zemsvītras piezīmē, jo nošķir pakalpojumu sniegšanu no preču piegādēm, nevis nosakot starp vairākiem konkrētā gadījuma elementiem dominējošus un papildelementus, bet atsaucoties vienīgi uz būvniekam piederošo materiālu esamību vai neesamību.

46 — Turklāt jānorāda, ka ne Vācijas valdība, ne Komisija nav norādījusi, konkrēti kādi būvdarbi to rakstura dēļ būtu atzīstami par preču piegādēm (izņemot šajā lietā apskatāmo situāciju).

94. Konkrētāk, lai arī valsts likumdevējs var norādīt tiesai kritērijus, kuri ir jāizmanto, nošķirot preču piegādes no pakalpojumu sniegšanas, tas nevar paredzēt tikai vienu kritēriju, nedz arī var automātiski secināt par šo atšķirību tikai viena konkrēta elementa esamības vai neesamības gadījumā, neanalizējot katru citu lietas aspektu.

95. Tātad aplūkojamajā gadījumā apgalvojums, ka būvdarbi ir pakalpojumu sniegšana, neapdraud Lēmuma 2004/290 lietderīgo iedarbību, jo šie darbi ietver visas tās būvniecības darbības, kuras noslēdzas ar ēkas nodošanu un kurām piemīt iepriekš izklāstītais raksturojums, un tātad [tie ietver] jebkuru sarežģītu darījumu, piemēram, to, kas tiek aplūkots šajā lietā [47], saistībā ar kuru var rasties nodokļu nemaksāšanas problēma [48].

96. Tieši pretēji, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas problēma rastos, ja tiktu atbalstīta Vācijas valdības un Komisijas tēze, kas samazinātu šīs atkāpes piemērošanas jomu.

97. Faktiski Direktīvas 2006/112 199. pantā, kurā šobrīd ir regulēts apgrieztās iekasēšanas mehānisms, ir skaidri paredzēts, ka minēto sistēmu piemēro tādiem darījumiem nekustamo īpašumu būvniecības jomā, kuri ir pielīdzināmi nekustamā īpašuma darbu nodošanai, ko saskaņā ar 14. panta 3. punktu (bijušais Sestās direktīvas 5. panta 5. punkts) uzskata par preču piegādi.

98. Tā kā tajā skaidri norādīts, ka minētie darījumi, kā jau ir minēts šo secinājumu 72. punktā, ir pakalpojumu sniegšana, ir jāsecina, ka, ja ēku būvniecība un citi līdzīgie darījumi Vācijā tiktu klasificēti kā preču piegādes, šobrīd tiem vairs nevarētu piemērot apgrieztās iekasēšanas mehānismu un tiktu apdraudēts mērķis apkarot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas [49].

99. Ņemot vērā minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

— būvdarbu jēdziens Lēmuma 2004/290/EK 2. panta 1. punktā ietver tikai pakalpojumu sniegšanu, it īpaši, ja uzņēmuma un darba organizācija dominē pār materiālu piegādes elementu;

— vērtējot, vai darījums ir būvdarbs – un tātad pakalpojumu sniegšana – vai preču piegāde, tiesai ir jāņem vērā visi konkrētā gadījuma elementi;

— Savienības tiesības nepieļauj tādus valsts tiesību aktus un judikatūru, saskaņā ar kuriem attiecīgās nošķiršanas nolūkā ir svarīgs tikai viens elements, konkrētāk, apstāklis, ka būvnieks ir piegādājis tā īpašumā esošos materiālus, un saskaņā ar kuriem minētā elementa esamības gadījumā ir automātiski jāsecina par nošķiršanu starp pakalpojumu sniegšanu un preču piegādi;

— valsts likumdevējs nenoliedzami var norādīt tiesai kritērijus, kuri ir jāņem vērā, nošķirot preču piegādes no pakalpojumu sniegšanas, tomēr nevar ierobežot tiesas kompetenci nošķirt preču piegādes no pakalpojumu sniegšanas, analizējot visus konkrētā gadījuma aspektus.

100. Ņemot vērā atbildi uz pirmo prejudiciālo jautājumu, nav jāizskata otrais, trešais un ceturtais jautājums, jo iesniedzējtiesa ir lūgusi tos izskatīt tikai gadījumā, ja preču piegādes tiktu iekļautas būvdarbos.

47 — Kas, analizējot tikai elementus, kuri ir izsekojami rīkojumā par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, šķiet, pieder pie pakalpojumu sniegšanas, jo, pēc pirmā acu uzmetiena, attiecas uz uzņēmuma līgumu par ēkas būvniecību.

48 — Nepiekrītu Komisijas apgalvojumam, ka būvdarbi iekļaujot darbības, kuras saskaņā ar Sestās direktīvas definīcijām ir jākvalificē par preču piegādēm, jo Komisija pamatojas uz pieņēmumu, kas jānoraida, ka tādi darījumi kā šajā lietā vienmēr esot preču piegādes.

49 — Šeit ir jāatkārto, ka nevar piekrist Vācijas valdības apgalvojumam, ka tomēr pastāvot preču piegādes, kuras esot atšķirīgas no 14. panta 3. punktā minētajām piegādēm un kuras tomēr iekļaujoties celtniecības darbos un būvdarbos. Ja šī tēze būtu pamatota, tiešai atsaucei uz šo pēdējo pantu Direktīvas 2006/112 199. pantā faktiski nebūtu jēgas.

VI – Par sprieduma iedarbības ierobežošanu laikā

101. Gadījumā, ja Tiesa atzīs, ka aplūkojamais valsts tiesiskais regulējums neatbilst Lēmuma 2004/290 2. panta 1. punktam, Vācijas valdība lūdz ierobežot Tiesas sprieduma iedarbību laikā, jo pretējā gadījumā tai būtu būtiska ekonomiska iedarbība uz Vācijas budžetu un katrā ziņā gan valsts iestādes, gan ieinteresētie saimnieciskās darbības subjekti ir labā ticībā uzskatījuši, ka Vācijas tiesiskais regulējums ievēro Savienības tiesības.

102. Šeit ir jānorāda, ka saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru tikai izņēmuma kārtā, piemērojot Savienības tiesību sistēmai raksturīgo vispārējo tiesiskās drošības principu, ir pieļaujams ierobežot iespēju visām ieinteresētajām personām atsaukties uz normu, kuru šī Tiesa ir interpretējusi, lai apstrīdētu labā ticībā nodibinātās tiesiskās attiecības. Tas var notikt vienīgi tad, ja tiek ievēroti divi pamatnosacījumi, proti, "ieinteresēto personu labas ticības esamība un būtisku traucējumu rašanās risks" [50].

103. Tiesa ir izmantojusi šādu risinājumu tikai "ļoti konkrētos apstākļos, kad, no vienas puses, pastāvēja risks, ka varētu iestāties smagas ekonomiskas sekas, it īpaši saistībā ar tādu tiesisko attiecību lielo skaitu, kas nodibinātas labā ticībā, pamatojoties uz regulējumu, kurš tika uzskatīts par spēkā esošu, un, no otras puses, izrādījās, ka privātpersonas un valsts iestādes bija iesaistītas rīcībā, kas neatbilda Kopienu tiesiskajam regulējumam sakarā ar objektīvu un būtisku nenoteiktību attiecībā uz Kopienu tiesību normu piemērojamību; šo nenoteiktību varēja veicināt tāda pati rīcība no citu dalībvalstu vai Eiropas Kopienu Komisijas puses" [51].

104. Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru finansiālās sekas, kas dalībvalstij var rasties saistībā ar prejudiciālu nolēmumu, nav pietiekams pamats ierobežot minētā sprieduma iedarbību laikā [52].

105. Šajā saistībā es uzskatu, pirmkārt, ka ekonomiskās sekas, kas ir minētas Vācijas valdības apsvērumos, neradīsies vai vismaz neradīsies norādītajā apmērā; faktiski tādi darījumi kā šajā lietā, ciktāl runa ir par pakalpojumu sniegšanu, parasti iekļausies Lēmuma 2004/290 piemērošanas jomā, tādējādi būvdarbu gadījumā būs jāpiemēro apgrieztās iekasēšanas mehānisms [53]. Katrā ziņā retajos gadījumos, kad vairs nevarēs piemērot apgriezto iekasēšanu, nodokļa nomaksu varētu pieprasīt no darbības veicēja, kā ir uzsvērusi Somijas valdība, kas ir norādījusi, ka, ja darījuma saņēmējs vairs nemaksātu nodokli un darbības veicējs vairs neveiktu maksājumu, rastos nodokļu likumdošanas nepilnība, jo šāds darījums netiktu aplikts ar nodokli un ieinteresētās personas gūtu nepamatotas priekšrocības [54].

106. Turklāt, ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, šajā gadījumā es neredzu iestāžu un ieinteresēto saimnieciskās darbības subjektu labu ticību, jo jau no Padomes Lēmuma 2002/880, kas attiecas uz Austriju (uz kuru tieši atsaucas Lēmums 2004/290) [55], varēja noprast, kādi ir attiecīgie darījumi, un no to apraksta bija saprotams, ka runa bija par pakalpojumu sniegšanu.

50 — 2010. gada 3. jūnija spriedums lietā C-2/09 *Regionalna Mitnicheska Direktsia - Plovdiv* (Krājums, I-4939. lpp., 50. punkts), 2006. gada 10. janvāra spriedums lietā C-402/03 *Skov* un *Bilka* (Krājums, I-199. lpp., 51. punkts) un 1994. gada 28. septembra spriedums lietā C-57/93 *Vroege* (*Recueil*, I-4541. lpp., 21. punkts).

51 — 2006. gada 27. aprīļa spriedums lietā C-423/04 *Richards* (Krājums, I-3585. lpp., 42. punkts).

52 — Spriedums lietā *Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv* (minēts 50. zemsvītras piezīmē, 52. punkts) un 2005. gada 15. marta spriedums lietā C-209/03 *Bidar* (Krājums, I-2119. lpp., 68. punkts).

53 — Protams, pastāv iespēja, ka, pārbaudot visus lietas apstākļus, tiesa uzskatīs, ka būvdarbi nepastāv, tomēr ir jāatkārto, ka gandrīz visos gadījumos darījumi, kuriem jau ir ticis piemērots apgrieztās iekasēšanas mehānisms, arī turpmāk paliks tādi, bez vajadzības pieprasīt nodokļu korekcijas.

54 — Maz ticams, ka darbību veicēji cietīs tādus zaudējumus, kādus paredz Vācijas valdība. Neatkarīgi no apstākļa, ka būtībā tas ir teorētisks gadījums, jānorāda, ka katrā ziņā tiktu piemērota parastā PVN iekasēšanas kārtība, kas parasti tiek piemērota uzņēmumiem. Iespējamās nesaskaņas puses varētu viegli atrisināt tiesā, nevēršoties nodokļu iestādēs.

55 — Skat. 77 un 78. punktu.

107. Noteikti ir jāņem vērā arī vēlākais Komisijas 2004. gada 10. jūnija darba dokuments (šo secinājumu 75. punkts), vismaz sākot no šī datuma [56], kurā Komisija ir skaidrojusi, ka attiecīgie darbi galvenokārt ir pakalpojumu sniegšana.

108. Turklāt Sestās direktīvas 5. panta 5. punkta redakcija skaidri aizliedz kvalificēt celtniecības darbus un būvdarbus par preču piegādēm, it īpaši ņemot vērā, ka Sestajā direktīvā netika atkārtota Otrās direktīvas un Priekšlikuma Sestajai direktīvai, kas ir minēti iepriekš, tiesību norma, saskaņā ar kuru minētie darbi bija uzskatāmi par preču piegādēm.

109. Tādējādi es uzskatu, ka nav atbilstoša pamatojuma, lai Tiesa ierobežotu sava sprieduma iedarbību laikā.

VII – Secinājumi

110. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai atbildēt uz *Bundesfinanzhof* uzdotajiem jautājumiem tādējādi, ka:

1) būvdarbu jēdziens Lēmuma 2004/290/EK 2. panta 1. punktā ietver tikai pakalpojumu sniegšanu, it īpaši, ja uzņēmuma un darba organizācija dominē pār materiālu piegādes elementu;

2) izvērtējot, vai darījums ir būvniecības darbība – un tātad pakalpojumu sniegšana – vai preču piegāde, tiesai ir jāņem vērā visi konkrētā gadījuma elementi;

3) Savienības tiesības nepieļauj tādus valsts tiesību aktus un judikatūru, saskaņā ar kuriem attiecīgās nošķiršanas nolūkā ir svarīgs tikai viens elements, konkrētāk, apstāklis, ka būvnieks ir piegādājis tā īpašumā esošos materiālus, un saskaņā ar kuriem minētā elementa esamības gadījumā ir automātiski jāsecina par nošķiršanu starp pakalpojumu sniegšanu un preču piegādi;

4) valsts likumdevējs nenoliedzami var norādīt tiesai kritērijus, kuri ir jāņem vērā, nošķirot preču piegādes no pakalpojumu sniegšanas, tomēr nevar ierobežot tiesas kompetenci nošķirt preču piegādes no pakalpojumu sniegšanas, analizējot visus konkrētā gadījuma aspektus.

56 — Lēmums 2004/290 ir datēts ar 2004. gada 30. martu.