Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н P. MENGOZZI
представено на 12 септември 2012 година [1]

Дело C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
срещу
Finanzamt Lüdenscheid

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof (Федерална република Германия)

„Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Право на държавата членка, на която е разрешено да прилага дерогационна мярка, да се ползва от нея само частично — Понятие за доставка на строителни работи“

I – Въведение

1. В настоящото производство Bundesfinanzhof на Федерална република Германия отправя до Съда преюдициално запитване относно тълкуването на Решение 2004/290/ЕО на Съвета от 30 март 2004 г., с което се разрешава на Германия да приложи мярка за дерогация от член 21 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота [2].

II – Правна уредба

А – *Правна уредба на Съюза*

2. Член 1 от Решение 2004/290 гласи:

„Чрез дерогация от член 21, параграф 1, буква а) от Директива 77/388/ЕИО, изменен с член 28, буква ж) от тази директива, с действие от 1 април 2004 г. се разрешава на Федерална република Германия да определи като платци на данъка върху добавената стойност получателите на доставки на стоки и услуги, посочени в член 2 от настоящото решение“ [неофициален превод].

1 — Език на оригиналния текст: италиански.

2 — ОВ L 94, стр. 59.

3. Член 2 от Решение 2004/290 предвижда:

„Получателят на стоките или услугите може да бъде определен като платец на данъка върху добавената стойност в следните случаи:

1) при доставка на услуги по почистването на сгради в полза на данъчнозадължено лице, освен ако получателят на услугите единствено отдава под наем не повече от две жилища или при доставката на строителните работи в полза на данъчнозадължено лице;

2) при доставка на недвижими имоти в полза на данъчнозадължено лице съгласно член 13, част Б, букви ж) и з), в случай че доставчикът избере възможността да обложи с ДДС конкретната доставка“ [неофициален превод].

4. Член 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО[3] на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, предвижда в релевантния в настоящия случай текст, че:

„С данък върху добавената стойност се облага[т]:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

2. вносът на стоки“ [неофициален превод].

5. В член 5, параграфи 1 и 5 от Директива 77/388, в релевантния за целите на настоящото решение текст, се посочва, че:

„1. „Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

[…].

5. Държавите членки могат да считат за доставка, по смисъла на параграф 1, предоставянето на определени строителни работи“ [неофициален превод].

6. Член 6 от Директива 77/388 предвижда в интересуващия ни в случая текст:

„Доставка на услуги

1 „Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5.

[…]“ [неофициален превод].

3 — ОВ L 145, стр. 1.

7. Член 1, параграф 7 от Директива 2006/69/ЕО[4] на Съвета от 24 юли 2006 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО по отношение на някои мерки за опростяване на процедурата за начисляване на данък добавена стойност и за подпомагане на борбата срещу избягване на данъчно облагане, и за отмяна на някои решения за предоставяне на дерогации гласи:

„7) [в] член 21, параграф 2 във варианта, посочен в член 28ж, се добавя следната буква:

„в) когато се извършват следните доставки, държавите членки могат да предвидят, че лицето задължено да плати данък е данъчнозадълженото лице, за което се извършват тези доставки:

i) предоставяне на строителни услуги, включително ремонтни услуги, услуги по почистване, поддръжка, промени и събаряне на недвижима собственост, както и предаването на строителни работи, което се смята за доставка на стоки по смисъла на член 5, параграф 5;

[…]“.

8. Член 199 от Директива 2006/112/ЕО[5] на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, гласи:

„1. Държавите членки могат да предвидят, че лицето — платец на ДДС, е данъчнозадълженото лице, за което е направена някоя от следните доставки:

а) доставката на строителни [работи], включително ремонтни услуги, услуги по почистване, поддръжка, промени и събаряне на недвижима собственост, както и предаването на строителни работи, което се смята за доставка на стоки по смисъла на член 14, параграф 3;

[…]“.

Б– *Национална правна уредба*

9. Член 3, параграфи 1, 4 и 9 от *Umsatzsteuergesetz* (Закон за данъка върху оборота, известен като „UStG“) от 2005 г., гласи:

„1. Доставките на дадено предприятие са сделки, с които предприемачът или упълномощено от него лице дава на получателя или на упълномощено от него лице правото да се разпорежда с материално имущество от свое собствено име (прехвърляне на правото на разпореждане с материално имущество). […].

4. В случай че предприемачът започне обработката или преработката на определена стока и за тази цел използва материали, които си е набавил сам, сделката следва да се разглежда като доставка (изработка с материали на изпълнителя), ако материалите не представляват единствено съставна част или принадлежност към главната вещ. Същото правило се прилага и в случай че стоките са неподвижно прикрепени към земята. […]

9. За други сделки се считат сделките, които не са доставки. […]“.

4 — ОВ L 221, стр. 9; Специално издание на български език, глава 9, том 2, стр. 247.

5 — ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, глава 9, том 3, стр. 7, поправка в ОВ L 74, стр. 3.

10. Член 13a, параграф 1, точка 1 от UStG, в действащата му от 1 април 2004 г. редакция, се основава на Решение 2004/290/ЕО и гласи, че в случая по член 1, параграф 1, точка 1 данъкът трябва да се плаща от предприемача.

11. Член 13б, параграф 1, точка 4 и параграф 2, второ изречение от UStG в действащата му от 1 април 2004 г. редакция гласи:

„1) За следните облагаеми сделки данъчното задължение възниква към момента на издаване на фактурата, но най-късно в края на календарния месец, следващ съответната доставка: […]

4. Изработка с материали на изпълнителя и други доставки, свързани с изграждането, ремонта, поддръжката, промяната или събарянето на строежи, с изключение на услугите, свързани с планирането и надзора. […]

2) […] В хипотезите по параграф 1, първо изречение, точка 4, първо изречение получателят на доставките дължи ДДС, ако е предприемач, извършващ доставки на стоки или услуги по смисъла на параграф 1, първо изречение, точка 4, първо изречение от UStG. […]“.

12. Член 48, параграф 1, трето изречение от *Einkommensteuergesetz* (Закон за данъка върху доходите) дефинира понятието „доставка на строителни работи“ като:

„[…] всички доставки с оглед изграждането, ремонта, поддръжката, промяната или събарянето на строежи“.

III – Обстоятелствата по делото и преюдициалните въпроси

13. Blv Wohn-und Gewerbebau Gmbh (наричано по-нататък „Blv“), започнало производството пред националната юрисдикция, е предприятие, което извършва дейности по придобиване, подготовка за застрояване и застрояване на недвижими имоти, и следва да се счита за предприемач по смисъла на германския Закон за данъка върху оборота от 2005 г. и за данъчнозадължено лице съгласно Директива 77/388, действаща в разглежданата по настоящото дело година.

14. През септември 2004 г. Blv възлага на дружество Rolf & Co. oHG (наричано по-нататък „Rolf & Co.“) в качеството му на главен изпълнител изграждането в недвижим имот — собственост на самото Blv — на жилищна сграда, състояща се от шест апартамента, срещу заплащането на предварително определена обща цена.

15. На 17 ноември 2005 г. Rolf & Co. издава окончателна фактура, в която не отбелязва дължимия ДДС и посочва Blv като платец на данъка в качеството му на получател на доставката.

16. Първоначално Blv декларира ДДС за получената през данъчната 2005 г. доставка, тъй като съгласно член 13b, параграф 2, второ изречение от UStG тежестта на горепосочения данък в случая се понася от получателя на доставката [6].

6 — Обикновено в системата на ДДС този, който извършва доставката, следва да фактурира и внесе данъка. В някои сектори обаче (на първо място в строителния сектор, в отношенията най-вече между изпълнители и подизпълнители, тъй като често подизпълнителите фактурират и не внасят ДДС) е обичайно да се прибягва до т.нар. „обратно начисляване“ или „reverse charge“, при което за платец на ДДС се определя получателят на доставката (в посочения пример изпълнителят). Член 27 от Шеста директива дава възможност Съветът да разрешава на държавите членки да дерогират Директивата с цел опростяване на процедурата по начисляване на данъка или за избягване на измами. В Решение 2004/290 се съдържа именно разрешение Германия да се ползва от току-що описания механизъм за дерогация от разпоредбите на Шеста директива, които, напротив, налагат за платец на данъка да се счита този, който извършва доставката.

17. Впоследствие Blv иска от компетентната служба (Finanzamt Lüdenscheid) възстановяване на платената сума, с мотива че последната разпоредба не е трябвало да се прилага в разглеждания случай и всъщност единствен длъжник на данъка било Rolf & C.

18. Отхвърлянето на искането на Blv от страна на посочената служба е в основата на разглежданото дело; в хода на производството Bundesfinanzhof, приемайки, че е налице проблем, свързан с тълкуването на Решение 2004/290/ЕО, поставя на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Обхваща ли понятието „доставка на строителни работи“ по смисъла на член 2, точка 1 от Решение 2004/290/ЕО, освен доставки на услуги, и доставки на стоки?

2) В случай че разрешението да се определи получателят на доставката като платец на ДДС обхваща и доставки на стоки:

държавата членка, на която е предоставено това правомощие, има ли право да го упражни частично — по отношение на определени подкатегории, като например по отношение на отделни видове строителни работи, и по отношение на доставки на стоки или услуги в полза на определени получатели?

3) В случай че държавата членка има право да установява определени подкатегории, съществуват ли ограничения за държавата членка при установяването на тези подкатегории?

4) В случай че държавата членка по принцип няма право да установява подкатегории (вж. втория въпрос по-горе) или тъй като не се е съобразила със съответните ограничения (вж. третия въпрос по-горе):

а) Какви правни последици се пораждат вследствие на недопустимото установяване на подкатегории?

б) В резултат на недопустимото установяване на подкатегории следва ли съответната разпоредба от националното право по принцип да не се прилага, или тази разпоредба следва да не се прилага единствено по отношение на отделни данъчнозадължени лица?“.

IV – Производството пред Съда

19. Писмени становища представят Комисията и германското и финландското правителство.

V – По първия преюдициален въпрос

20. С първия преюдициален въпрос Bundesfinanzhof иска да се установи дали понятието „доставка на строителни работи“ по смисъла на член 2, параграф 1 от Решение 2004/290 обхваща, освен доставка на услуги, и доставка на стоки.

21. Според запитващата юрисдикция значението на този въпрос се определя от обстоятелството, че съгласно германското законодателство и съдебна практика разглежданата сделка (строителството на сграда в недвижим имот — собственост на друго лице от предприемач, който използва собствени материали) представлява доставка на стоки. Съгласно германското законодателство в конкретния случай се прилага механизмът на „reverse charge“, въз основа на който платец на данъка е получателят на доставката (в случая Blv), а не този, който я е извършил (Rolf & Co.).

22. Все според запитващата юрисдикция този механизъм дерогира Шеста директива (в която като платец на данъка се посочва доставчикът) и поради това той е допустим само доколкото е приложимо Решение 2004/290, с което по смисъла на член 27 от същата директива на Германия изрично се разрешава да прилага „reverse charge“, когато на данъчнозадълженото лице се доставят строителни работи (какъвто съгласно германското право бил настоящият случай). Следователно, ако разрешението, съдържащо се в Решение 2004/290, се отнася само до доставките на услуги, но не и до доставките на стоки, в случая вече не било допустимо да се прибягва до „reverse charge“, имайки предвид, че в Германия строителството на сграда в чужд недвижим имот от предприемач, който използва собствени материали, представлява доставка на стоки. Съответно Blv вече няма да е платец на данъка, тъй като вместо германското право следва да се прилага правото на Съюза, което по общо правило определя платеца на ДДС в лицето на извършващия доставката, а не на този, който я получава.

23. За да се отговори на въпроса, най-напред следва да се определят понятията от правото на Съюза за доставка на стоки и доставка на услуги, така че да се разграничат с точност, по-нататък следва да се уточни понятието за доставка на строителни работи и накрая — последното понятие да се свърже с първите две.

24. По отношение на първия аспект ще отбележа, че съгласно член 2 от Директива 77/388 с данък върху добавената стойност се облага доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество [7].

25. В член 5 от Директива 77/388 като „доставка на стока“ се определя прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

26. Съгласно следващия член 6 „доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не може да бъде квалифицирана като доставка на стоки.

27. Както показва практиката на Съда по дело Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), понятието за доставка на стока „не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидената от действащото национално право форма, а включва всяка сделка по прехвърляне на материално имущество от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с това имущество като собственик“ [8], макар да не се прехвърля юридическата собственост.

7 — Освен вноса на стоки, сделки без значение за конкретния случай.

8 — Решение от 8 февруари 1990 г. по дело Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) (C-320/88, Recueil, стр. I-285, точка 7), вж. в същия смисъл и Решение от 14 юли 2005 г. по дело British American Tobacco и Newman Shipping (C-435/03, Recueil, стр. I-7077, точка 35) и Решение от 6 февруари 2003 г. по дело Auto Lease Holland (C-185/01, Recueil, стр. I-1317, точка 32).

28. Това тълкуване на понятието за доставка на стоки се обяснява в светлината на целите на Директивата, „която inter alia се стреми да основе общата система на ДДС на единно определяне на облагаемите сделки. Осъществяването на посочената цел обаче би могло да бъде застрашено, ако констатацията за доставка на стоки, която е една от трите облагаеми операции, бъде подчинена на условия, които са различни в различните държави членки, както е в случая със сделките, свързани с прехвърлянето на собственост в гражданското право“ [9].

29. Обратно, доставката на услуги се определя по подразбиране като сделка, която не е доставка на стоки.

30. Предвид трудността много сделки да се класифицират като доставка на стоки или доставка на услуги Съдът често се е стремял да установи критерий, който трябва да се приложи с оглед на тази квалификация.

31. Той обаче не успява да установи еднозначен разграничителен критерий — тъй като по своя брой и вид облагаемите с ДДС сделки са твърде много и разнородни [10] — и постановява, че за „да се установи дали една сделка съставлява доставка на стоки или доставка на услуги, трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които протича въпросната сделка, за да се открият характерните за нея елементи“ [11], и да се анализира въпросната сделка по-конкретно с цел определяне на нейните доминиращи елементи, като те се разграничат от тези с незначителен и второстепенен характер [12].

32. Освен това следва да се има предвид и че страните често осъществяват изключително сложни сделки с аспекти, които могат да се отнесат към доставката както на стоки, така и на услуги.

33. Подобно съчетаване на различни аспекти в рамките на един-единствен релевантен от данъчна гледна точка факт може да означава както че са били осъществени множество обособени (макар и свързани помежду си) сделки, така и че реално е налице единична сделка, която, доколкото се състои едновременно от различни по естеството си елементи, е смесена и трябва да бъде квалифицирана като доставка на стоки или като доставка на услуги, с цел прилагане на данъка върху добавената стойност.

34. Съдът вече е разглеждал въпроса за разграничението между единни доставки с елементи, типични за доставката на стоки и за доставката на услуги, и обособени доставки, като е приел, че „когато една операция се състои от съвкупност от елементи и действия, трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които протича въпросната операция, за да се определи, от една страна, дали са налице две или повече различни доставки или една-единствена доставка“ [13].

9 — Решение по дело Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), посочено в бележка под линия 8, точка 8.

10 — Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP (C-349/96, Recueil, стр. I-973, точка 27).

11 — Решение от 2 май 1996 г. по дело Faaborg-Gelting Linien A/S (C-231/94, Recueil, стр. I-2395, точка 12). В същия смисъл са Решение от 11 февруари 2010 г. по дело Graphic Procédé (C-88/09, Сборник, стр. I-1049, точка 18), Решение от 27 октомври 2005 г. по дело Levob Verzekeringen BV (C-41/04, Recueil, стр. I-9433, точки 19 и 27) и Решение от 17 май 2001 г. по дело Finanzamt Burgdorf (C-322/99 и C-323/99, Recueil, стр. I-4049, точка 62).

12 — Решение по дело Levob Verzekeringen BV, посочено в бележка под линия 11, точки 27 и 29.

13 — Решение по дело Levob Verzekeringen BV, посочено в бележка под линия 11, точка 19. По същия начин в Решение от 29 март 2007 г. по дело Aktiebolaget NN (C-111/05, Сборник, стр. I-2697, точка 23).

35. За целта следва да се има предвид, че по смисъла на член 2, параграф 1 от Шеста директива всяка операция „трябва обикновено да се счита за отделна и самостоятелна, а операцията, състояща се в икономически план само от една доставка, не трябва изкуствено да се разделя, за да не се променя функционалността на системата на ДДС“ [14] и че след като се конкретизират характерните елементи на разглежданата операция, е важно да се запитаме „дали данъчнозадълженото лице доставя на потребителя, разглеждан като среден потребител, няколко отделни главни доставки или само една доставка“ [15].

36. Следователно, макар общият принцип да е, че всяка формално обособена доставка, която може да бъде извършена отделно, трябва да подлежи на отделно данъчно облагане, при определени обстоятелства няколко самостоятелни сделки трябва да се разглеждат като една-единствена, когато не са независими [16].

37. Съдът уточнява, че става въпрос за една-единствена доставка, най-вече когато един или повече елементи от нея представляват основната доставка, а другите са съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната; под съпътстваща доставка следва да се разбира доставка, която за получателя представлява не цел сама по себе си, а начин същият да ползва при най-добри условия основната [17].

38. Налице е също така само една доставка, когато „два или повече елемента или действия, предоставени от данъчнозадълженото лице на потребителя, разглеждан като среден потребител, са толкова тясно свързани, че от обективна страна формират една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне би било изкуствено“ [18].

39. След като е изяснено разграничението между „доставка на стоки“ и „доставка на услуги“ (и между единните и обособените сделки), е необходимо да се определи понятието „доставка на строителни работи“ и след това да се прецени дали те трябва да бъдат квалифицирани като доставки на стоки или доставки на услуги с оглед на горепосочените принципи, изведени от практиката на Съда и разпоредбите от правото на Съюза, уреждащи материята.

40. За целта трябва, на първо място, да се има предвид, че още в параграф 5 от приложение А към Втора директива 67/228/ЕИО [19] на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — структура и особености на прилагането на общата система на данъка върху добавената стойност — се съдържа списък на някои дейности, считани за „строителни работи“ (макар да не се дава общо определение на понятието), като строителство на сгради, мостове, пътища, пристанища и т.н., извършено въз основа на договор за изработка, изкопни работи и засаждане на градини, инсталационни работи (например централно отопление) и ремонти на сгради, които не са обикновени работи по поддръжка.

41. Освен това член 6 от последвалото предложение за шеста директива на Съвета относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота (който впоследствие не е включен в окончателния текст на Директивата) разглежда като „строителни работи“ всички дейности, отнасящи се до сгради, мостове, пътища, пристанища и

14 — Решение по дело Levob Verzekeringen BV, посочено в бележка под линия 11, точка 20.

15 — Пак там.

16 — Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-425/06, Сборник, стр. I-897, точка 51).

17 — Решение от 2 декември 2010 г. по дело Everything Everywhere Ltd (C-276/09, Сборник, стр. I-12359, точка 25), Решение по дело Aktiebolaget NN, посочено в бележка под линия 13, точка 28 и Решение по дело CPP, посочено в бележка под линия 10, точка 30.

18 — Решение по дело Levob Verzekeringen BV, посочено в бележка под линия 11, точка 22, вж. също Решение от 6 май 2010 г. по дело Комисия/Франция (C-94/09, Сборник, стр. I-4261, точка 15), Решение от 11 февруари 2010 г. по дело Graphic Procédé, C-88/09, посочено в бележка под линия 11, точка 19 и Решение от 11 юни 2009 г. по дело Rlre Tellmer Property sro (C-572/07, Сборник, стр. I-4983, точки 17—19).

19 — ОВ 71, стр. 1303.

други инженерни структури, прикрепени неподвижно към земята, като събаряне, строителство, включително на основите, предаване на груб строеж, довършителни работи, присъединяване на движима вещ към недвижим имот, и по-специално инсталационни работи, разширения, преобразувания, подновявания, ремонти и работи по поддръжка, с изключение на тези по обикновена поддръжка, както и работи във връзка с приспособяване на терена, като инфраструктурни дейности в индустриални зони или в жилищни райони, обособяване на нови урегулирани имоти, нивелация на терени, поставяне на тръбопроводи за питейна вода или канализации, електрическа инсталация, подпорни стени, засаждане на градини [20].

42. Накрая Федерална република Германия, като е поискала със заявление от август 2003 г. [21] предоставяне на въпросната дерогация в случай на „доставка на строителни работи“, изрично се позовава на горепосочения член 48 от Einkommensteuergesetz, в който при определяне на понятието „доставка на строителни работи“ се уточнява, че те са съвкупност от услуги във връзка със строителство, ремонт, поддръжка, промяна или събаряне на сградите.

43. Считам, че списъците на „строителните работи“, съдържащи се във Втора директива и в предложението за шеста директива, макар да нямат обвързваща сила, са полезни за тълкуване на употребеното в Решение 2004/290 понятие „сградостроителни работи“, тъй като „сградостроителните работи“ не са нищо друго освен „строителни работи“, отличаващи се с това, че се отнасят конкретно до предприятията от строителния сектор (както се извежда от съображение 2 от разглежданото решение [22]), и следователно са „строителни работи“, изпълнени от предприятия от строителния сектор, и се отнасят до строителството на сгради [23].

44. Поради това с оглед на съдържанието на Втора директива, на предложението за шеста директива и на подаденото от заинтересованата държава заявление, което е довело до приемане на Решение 2004/290, може да се твърди, че „сградостроителните работи“ са работи като строителство, поддръжка, ремонт, промяна и събаряне на сгради и други подобни структури (в случая става въпрос за строителство на сграда).

45. Следователно трябва да се прецени дали всички работи, посочени в точки 43 и 44, следва да се класифицират като доставки на стоки или като доставки на услуги, въз основа — както е пояснил Съдът — на всички конкретни обстоятелства по отношение на въпросните сделки; тази преценка трябва да се направи с оглед на техните характерни и доминиращи елементи [24].

46. Проблем не възниква, ако за изпълнение на тези работи *различни предприемачи* извършват *различни доставки*, тъй като всяка една от тях ще бъде преценена самостоятелно и съответно класифицирана, според случая, като доставка на стоки или като доставка на услуги.

20 — Това изброяване не се различава твърде много от изброяванията, използвани в тази материя от държавите членки. Във Франция например, при липсата на дефиниция в законодателството, Държавният съвет (CE, sect., 17 декември 1976 г., № 94852) счита за строителни работи операциите, които допринасят пряко за създаването на сградата, а данъчната администрация (Инстр. от 4 януари 2010 г.: BOI 3 a-1-10, 11 януари 2010 г., № 57 и сл.) изяснява, че посочените работи са свързани със строителство, разрушаване, ремонт, рехабилитация, подобрения, преобразуване и оборудване по отношение на застроен и незастроен недвижим имот (изброени са оборудването на градини и изкопните работи).

21 — Подадено като приложение 1 към становището на германското правителство.

22 — Което гласи, че: „Сред предприятията от строителния сектор и сред предприятията за почистване на сгради се установяват значителни загуби от ДДС, които възникват в случаи, в които ДДС е надлежно фактуриран, но не е платен на данъчните органи, а получателят на услугите е упражнил правото си на приспадане […]“.

23 — Следва да се подчертае, че в текста на немски език на Шеста директива и на Решение 2004/290 понятията „строителни работи“ и „сградостроителни работи“ се превеждат винаги като „Bauleistungen“. Това понятие обаче придобива различен нюанс в двата случая, като се има предвид, че в светлината на съображение 2 от Решение 2004/290 съответните Bauleistungen се отнасят до сградостроителния сектор.

24 — Решение по дело Aktiebolaget NN, посочено в бележка под линия 13, точки 21 и 27.

47. Разглежданият въпрос засяга обаче положението, при което работите се изпълняват от *едно-единствено данъчнозадължено лице*, което извършва *единична смесена доставка*, състояща се от елементи, които могат да бъдат квалифицирани като доставка на стоки и като доставка на услуги: именно по отношение на тези видове сделки следва да се прецени дали преобладава елементът „доставка на стоки“ или елементът „доставка на услуги“.

48. На първо място, трябва да се има предвид, че към посочените по-горе строителни работи спадат основно комплексни дейности, извършвани обикновено чрез използване на организация под формата на предприятие и предимно на труда на този, който ги изпълнява.

49. Самата използвана в точки 40—44 терминология (строителство, поддръжка, ремонт, промяна, събаряне, оборудване) показва, че в центъра на тези операции е дейността на предприемача за изпълнение на поетите ангажименти, която представлява доставка на услуги, предоставяне поначало на организация под формата на предприятие и при всички положения на труд, докато елементът „доставка на стоки“, когато присъства (при събарянето по принцип такъв ще отсъства), има второстепенна роля.

50. Освен това, с оглед на конкретния интерес, който е желателно да се осъществи чрез посочените сделки, и тяхната типична оценка от страна на възложителите, става ясно, че предмет на сключените споразумения е основно дейността на този, който ги изпълнява (следователно доставка на услуги), докато другите аспекти (свързани с доставката на стоки), като например предаването на създадената стока, вече не са съществени — с тях приключва цялостното изпълнение на споразумението, а не са негова същност.

51. При разглеждане на спорното положение, т.е. строителството със собствени материали на изпълнителя на сграда в недвижим имот — собственост на възложителя, подобни съображения намират потвърждение.

52. В случая двата елемента, които следва да се преценят, за да се установи кой е основен и кой — второстепенен в рамките на единната доставка на строителство, са дейността, извършвана от предприемача, който според типичната схема на договора за възлагане на обществени поръчки[25] се възползва от организацията си и от труда, своя собствен и този на служителите си (доставка на услуги), и използването на материали на изпълнителя, които при завършване на работите ще бъдат собственост на възложителя (доставка на стоки).

53. Очевидно материалите обичайно са второстепенният елемент, поне доколкото с договора не се цели прехвърлянето им на възложителя, а тяхното окончателно трансформиране, за да се създаде изцяло нова стока. Ето защо би било противоречиво да се придаде основно значение на материалите, тъй като те са само средство за изпълнение на строителната дейност, вследствие на която ще престанат да съществуват самостоятелно.

54. До същите изводи се стига, ако се разгледа предаването на построената в недвижимия имот сграда. Както бе изяснено в точка 50 по-горе, то е заключителен и съпътстващ елемент от един по-сложен случай, а придобиването на съответната собственост в полза на възложителя става обикновено когато сградата е изпълнена в недвижим имот, собственост на последния, без акт за прехвърляне от изпълнителя, но в съответствие с принципа за принадлежността.

25 — От описанието, направено в акта за преюдициално запитване, е видно, че страните в производството са сключили договор за възлагане на обществена поръчка. По тази причина настоящият анализ ще се съсредоточи върху този договорен модел, а не върху други потенциално значими модели.

55. Тези съображения очевидно предполагат, в частност, че посочените в точки 48, 49 и 52 елементи на организацията под формата на предприятие и на труда, които се изразяват в предоставяне на услуги, имат приоритет пред елемента „доставка на стоки“ — представен в настоящия случай от материалите, набавени от изпълнителя.

56. В хипотезата, че превес имат организацията под формата на предприятие и трудът, което обикновено води до типичната схема на договора за възлагане на обществена поръчка, целта на изпълнените доставки — както вече бе споменато — е материална производствена дейност, която ще доведе до създаване на обект, какъвто преди това не е съществувал; предмет на дейността ще бъде главно „задължението за действие“ и само в този случай ще е налице сделка в същински смисъл, свързана със „строителни работи“ и следователно „сградостроителни работи“.

57. Ако обаче същността на договора са доставените стоки или при всички положения не строителната дейност, а придобиването на собствеността, тогава предмет на същия ще бъде „задължението за даване“, а не за „правене“, и по същество ще е налице акт за прехвърляне — обикновено продажба — който не се вписва в категорията на „строителните работи“ и следователно на „сградостроителните работи“, а в тази на доставката на стоки.

58. Установяването дали е налице доставка на услуги или доставка на стоки е възложено на юрисдикцията, която може да използва множество критерии, стига да отчита факта, че няма един основен критерий, по-важен от останалите, тъй като във всеки отделен случай могат да придобият значение различни обстоятелства, които следва да са предмет на цялостна преценка.

59. Съдебният орган може например да подчертае значението а) на превеса на труда над материята, вземайки обикновено предвид стойността на използваните материали[26], както и б) на волята на страните, по отношение на която отбелязва, че използването на материята е само средство за създаване на обекта, а трудът — цел на договора (както в договора за възлагане на обществена поръчка), или че трудът е инструмент за трансформиране на материята, докато придобиването на вещта е крайна цел на договорката (което е типично за продажбата)[27]; в по-общ смисъл той може да обърне внимание на поетите от страните задължения и на условията на провеждане на операцията, като използваното време, автономността при изпълнението на работата, видът на предоставените гаранции.

60. По-специално може да бъде взет предвид фактът, че реализираният и предаден строеж е продукт с оригинални характеристики, т.е. quid novi (което е характерно за строителните и сградостроителните работи) или точно обратното — сериен продукт, като сглобяемите елементи.

61. До същия извод, изразен в точка 49 и сл., се стига и вследствие на прегледа на текста на Шеста директива.

62. На първо място, тезата, която класифицира „доставките на строителните работи“ в категорията на доставките на услуги, намира — както посочва финландското правителство — ясно формално отражение в член 5, параграф 5, буква б) от Директивата, въз основа на който държавите членки могат да считат за доставка на стоки „предаването на някои строителни работи“.

26 — Ако стойността на използваните материали надвишава многократно тази на труда и представлява съществен елемент от цялостната доставка, може да не е налице строителна работа, а продажба на тези материали.

27 — Съдията ще прецени дали предмет на договора между страните е сградата като такава или като резултат от дейността; в първия случай ще е налице престация за „dare“, в другия — за „facere“.

63. Всъщност, ако законодателят бе приел „строителните работи“ като доставки на стоки, а не като доставки на услуги, той не би имал никакво основание да признае на държавите членки възможността да квалифицират като доставка на стоки „предаването на някои строителни работи“.

64. Ако обаче самият законодател бе преценил, че тези сделки могат да бъдат както доставки на стоки, така и доставки на услуги [28], логично той е трябвало да даде на държавите членки — за разлика от стореното — правото да третират поначало тези работи както като доставки на стоки, така и като доставки на услуги.

65. Следователно не може да бъде прието твърдението на германското правителство, че като посочва „предаването на някои строителни работи“, член 5, параграф 5 от Шеста директива се отнася само до онези строителни работи, които вече не са доставки на стоки по смисъла на Шеста директива.

66. Всъщност това съображение се основава на схващането, че поради самото си естество строителните работи обикновено са доставки на стоки според общата разпоредба на член 5, параграф 1, но независимо от коментарите, които вече направих по-горе, то не отчита факта, че напротив, единственото основание за разпоредба като тази на член 5, параграф 5, буква б) — както бе подчертано в точки 62—64 — е, че в системата на Шеста директива „строителните работи“ [29] са доставки на услуги [30].

67. Освен това, когато законодателят на Съюза е искал в рамките на Шеста директива да придаде самостоятелно значение на момента на прехвърляне на новите сгради (като сградата, предмет на спора), той е направил това, квалифицирайки го изрично като „доставка“, например в член 4, параграф 3, буква а), въз основа на който държавите членки могат да считат за данъчнозадължено лице и този, който извършва инцидентно „а) доставка на сгради или на части от сгради и прилежащата им земя, когато е извършена преди първото обитаване“ [31].

68. Точно обратното, ако предоставянето става вследствие на договор като посочения, то не се разглежда самостоятелно, а като съпътстващ момент от по-широкомащабна и комплексна сделка, изпълняваща условията за доставка на услуги, така че в Шеста директива е използван терминът „предаване“ вместо „доставка“ (като в член 5, параграф 5, буква б) [32].

69. До класификация на строителните работи като доставки на услуги се стига освен това, ако се разгледа текстът на Директиви 2006/69 и 2006/112 на Съвета, и двете в областта на ДДС.

28 — Което очевидно е трябвало да бъде установено въз основа на конкретна преценка за всеки отделен случай.

29 — А следователно и „сградостроителните работи“, които, както се посочва в точка 43, спадат към „строителните работи“.

30 — Основанието за въвеждане на разпоредба като член 5, параграф 5, буква б) е, че често „строителните работи“ се характеризират с наличието на организация под формата на предприятие, насочена към предоставяне на услуги, в съчетание — особено в сектора на строителството — с доставката на материали и предаването на сградата, със или без прилежащата земя. Следователно е логично, че на държавите членки е била дадена възможността да класифицират като доставки на стоки тези комплексни сделки, които, ако са оценени като едно цяло, биха се оказали доставки на услуги.

31 — Всъщност с израза „преди първото обитаване“ този член се отнася до новопостроените сгради: вж. Решение от 8 юли 1986 г. по дело Kerrutt (73/85, Recueil, стр. 2219, точка 16).

32 — Това терминологично разграничение може да се установи в текста на Шеста директива на редица езици, т.е. в текста на френски език, където се говори за „livraison d'un bâtiment“ (член 4, параграф 3, буква а) и за „délivrance de certains travaux immobiliers“ (член 5, параграф 5, буква б), в текста на английски език, в който се прави разграничение между „supply before first occupation of buildings“ (член 4, параграф 3, буква а) и „the handing over of certain works of construction“ (член 5, параграф 5, буква б), в текста на немски език, където се използват изразите „die Lieferung von Gebäuden“ (член 4, параграф 3, буква а) и „die Ablieferung bestimmter Bauleistungen“ (член 5, параграф 5, буква б), в текста на нидерландски език, в който се споменават „de levering van een gebouw“ (член 4, параграф 3, буква а) и „de oplevering van een werk in onroerende staat“ и в текста на италиански език, в който се противопоставят „la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato“ [„доставката на сграда, когато е извършена преди първото обитаване“] (член 4, параграф 3, буква а) и „la consegna di taluni lavori immobiliari“ [„предаването на някои строителни работи“] (член 5, параграф 5, буква б).

70. В член 1, параграф 7 първата от тези директиви се предвижда, че в член 21, параграф 2 във варианта, посочен в член 28ж от Шеста директива, се добавя, че „в) когато се извършват следните доставки, държавите членки могат да предвидят, че лицето задължено да плати данък е данъчнозадълженото лице, за което се извършват тези доставки: i) предоставяне на строителни услуги[33], включително ремонтни услуги, услуги по почистване, поддръжка, промени и събаряне на недвижима собственост, както и предаването на строителни работи, което се смята за доставка на стоки по смисъла на член 5, параграф 5“.

71. В член 199 втората директива предвижда: „Държавите членки могат да предвидят, че лицето — платец на ДДС, е данъчнозадълженото лице, за което е направена някоя от следните доставки: а) доставката на строителни работи[34], включително услуги по ремонта, почистването, поддръжката, изменение и разрушаването във връзка с недвижим имот, както и приемо-предаването на строителни работи, считани за доставка на стоки съгласно член 14, параграф 3“.

72. Макар тези две директиви да са приети след Шеста директива и да не уреждат настоящия случай, считам, както посочва и запитващата юрисдикция[35], че изборът сред сделките, конкретно изброени в посочените в точки 70 и 71 членове, да се спомене изрично предаването на строителни работи — което държавите членки считат за доставка на стоки по смисъла на член 5, параграф 5 от Шеста директива и на член 14, параграф 3 от Директива 2006/112[36] — показва, че строителните работи са класифицирани от Съюза като доставки на услуги.

73. Естеството на доставките на строителни работи като доставки на услуги се извежда освен това от член 2 от Решение 2004/290, който, като установява, че получателят на стоките или услугите може да бъде определен като платец на ДДС в случаите, посочени в последващите точки 1 и 2, включва доставките на строителни работи в точка 1, заедно с услугите по почистване на сградите, а не в точка 2, редом с недвижимите имоти, доставени в полза на данъчнозадълженото лице съгласно член 13, част Б, букви ж) и з) от Шеста директива.

74. Следователно строителните работи са били посочени в първата част на член 2 от Решение 2004/290 относно услугите (както е видно от споменаването на услугите по почистване), тъй като са считани за такива, докато доставките на стоки, за които е предоставена поисканата дерогация, са били включени във втората част на същия член[37].

75. До същите изводи се стига и като се има предвид работният документ на Комисията от 10 юни 2004 г.[38], който по нейно признание[39] е бил основа за преговорите, довели до изменение на Шеста директива, за опростяване на реда за начисляване на ДДС и за борба с данъчните измами или избягването на данъчно облагане, и за отмяна на спорното решение.

33 — Отбелязвам, че в текстовете на английски и френски език са използвани термините „work“ и „travaux“, а в текста на немски език — терминът „Bauleistungen“.

34 — И в този случай в текстовете на английски и френски език са използвани термините „work“ и „travaux“, а в текста на немски език — терминът „Bauleistungen“.

35 — Точка Б, буква вв) от мотивите относно първия преюдициален въпрос в акта за преюдициално запитване.

36 — Които без тази изрична квалификация биха били доставки на услуги.

37 — Германското правителство поддържа, че всъщност член 2 от Решение 2004/290 не може да се тълкува по този начин, тъй като предишният член 1 се отнасял най-общо, и без да създава ограничения, до доставките на стоки и услуги, посочени в член 2 от същото решение. Ще отбележа, че член 2 не е нищо друго освен уточнение на член 1 и само посочва подробно, разграничавайки ги съответно в точка 1 и точка 2, доставките на услуги и доставките на стоки, които са предмет на разглежданата дерогация. Така член 2 се съобразява с разпоредбите на член 1, в който обаче се съдържа абстрактно позоваване на въпросните две общи категории. Не може да се приеме и преценката на същото правителство на обстоятелството, че в хода на процеса на изработване на Решение 2004/290 работната група на Съвета, която се е занимавала с това, е включила в член 1 не само термина „услуги“, а и термина „стоки“. Това се обяснява с факта, че в член 2, точка 2 са посочени сделки, които могат да бъдат квалифицирани като доставки на стоки.

38 — Приложение 1 на Комисията.

39 — Страница 4 от писменото становище на Комисията.

76. Комисията пояснява в точка 4.1 от този документ, че въпросните работи (Arbeiten) са основно доставки на услуги [40] и че в тази категория държавите членки, приложили член 5, параграф 5 от Шеста директива, би следвало да включат и доставките на услуги, които те са приели като доставки на стоки [41].

77. Освен това отново в точка 4.1 от разглеждания документ е налице изброяване на дерогациите от предвидената в Шеста директива система за определяне на платеца на ДДС — поискани в миналото от някои държави членки и разрешени от Съвета (като разглежданата тук) с цел тежестта на данъка върху добавената стойност да се възложи върху получателя на доставката, — сред които особено значение придобива дерогацията, предоставена на Австрия с Решение 2002/880/ЕО [42].

78. Това е така, доколкото съображение 2 от Решение 2004/290 цитира като собствена референция последната дерогация, която се отнася и за доставките на строителни работи (Bauarbeiten) и класифицира сред тях посочените в този работен документ сделки, в които ясно преобладава елементът „доставка на услуги“ поради използваната организация под формата на предприятие, какъвто е случаят с подизпълнителя, който е изпълнил работи в строителния сектор, в сектора на металните конструкции или в корабостроителния сектор и е осигурил персонал на главния възложител, на друг подизпълнител или по-общо на предприемач, който извършва от свое име строителни работи.

79. Допълнителен аргумент в подкрепа на тезата, че строителните работи са доставки на услуги, намираме във Втора директива и в предложението за Шеста директива, цитирани в точки 40 и 41.

80. Всъщност е известно, че в хода на подготвителната работа строителните работи са класифицирани като доставки на стоки в член 5, буква д), според възприетото вече с Втора директива решение (член 5, параграф 2, буква д), но това решение отпада при приемането на Шеста директива.

81. Това показва, че законодателят от онова време добре е разбирал въпросната проблематика и съвсем съзнателно е решил да промени предишния си подход, изразен във Втора директива, която класифицира „строителните работи“ сред доставките на стоки.

82. Тезата, че строителните работи трябва да се считат за доставки на услуги, намира отражение и в заключението на генералния адвокат Jacobs, представено на 6 април 1995 г. по дело C-291/92 [43], според което „правото на държавите членки да третират изпълнението на строителни работи от предприемач в недвижим имот, на който той не е собственик, като доставка на стоки (вместо като доставка на услуги), произтича от специалната разпоредба на член 5, параграф 5, буква б)“, така че ако тази разпоредба липсва или не се прилага, строителните работи биха били винаги доставки на услуги.

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 — ОВ L 306, стр. 24. Става въпрос за Решение на Съвета от 5 ноември 2002 г., с което се разрешава на Австрия да приложи мярка за дерогация от член 21 от Директива 77/388/ЕИО относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота.

43 — Става въпрос за точка 15 от второто заключение, представено по дело Armbrecht, (решение от 4 октомври 1995 г., C-291/92, Recueil, стр. I-2775).

83. Накрая, макар да си давам сметка, че този аргумент не е решаващ за отговора на преюдициалния въпрос, ще отбележа, че по принцип доставките на строителни работи в много [44] държави членки [45] са доставки на услуги.

84. От това следва, че предвид гореизложеното — тъй като по-специално организацията под формата на предприятие и трудът имат превес над елемента „доставка на материали“ (вж. точки 55—57), строителните и сградостроителните работи, предвидени в член 5, параграф 5 от Шеста директива и в член 2, параграф 1 от Решение 2004/290, следва да се определят като доставки на услуги.

85. Германското правителство, подкрепено от Комисията, поддържа, че в действителност визираните в Решение 2004/290 доставки на строителни работи могат да бъдат както доставки на стоки, така и доставки на услуги, и че ако бъдат квалифицирани само като доставки на услуги, Решение 2004/290 би било лишено от всякакво полезно действие, тъй като много от въпросните работи нямаше да бъдат включени в допустимото изключение, тъй като става дума за доставки на стоки. Следователно по този начин би се стигнало до застрашаване на целта на разглежданото решение, т.е. предотвратяването на данъчните измами (например предприемачи може с измамна цел да не прилагат „reverse charge“, представяйки сделката като доставка на стоки) [46].

86. По този въпрос ми се струва уместно да изложа съображения във връзка с германската правна уредба, уреждаща тази материя, и свързаната с нея съдебна практика.

87. Съгласно член 3, параграф 4 от UStG разглежданите сделки трябва да бъдат квалифицирани като доставки на стоки, ако се извършват от предприемача, използващ материали, които си е набавил сам, освен ако не става въпрос за съставни части или принадлежности към главната вещ.

88. На практика разграничението между доставки на стоки и доставки на услуги зависи от обстоятелството дали доставката на материали от страна на строителя има основен, а не допълнителен характер, и германската съдебна практика тълкува тази правна уредба в смисъл, че когато предприемачът използва материал, който си е набавил сам, за да построи сграда в недвижим имот на друго лице, е налице доставка на стоки.

44 — Например в България, Финландия, Франция, Италия, Полша, Обединеното кралство, Румъния и Швеция. Нидерландия и Унгария са се ползвали обаче от изрично предвидената в Шеста директива (член 5, параграф 5, буква б) и потвърдена с Директива 2006/112 (член 14, параграф 3) възможност да разглеждат тези работи като доставки на стоки; Испания е квалифицирала строителните работи като доставки на услуги, с изключение на случаите, в които стойността на използваните материали превишава прага от 33 % от законоустановената данъчна основа, упражнявайки и тя по този начин правомощието, изведено от член 14, параграф 3 от Директива 2006/112. Изборът на Нидерландия, Унгария и Испания да се ползват от правомощието по член 5, параграф 5, буква б) от Шеста директива и по член 14, параграф 3 от Директива 2006/112, за да класифицират строителните работи като доставки на стоки, е доказателство, че без дерогацията дори в тези държави разглежданите сделки биха били доставки на услуги.

45 — Ирландия, Гърция, Португалия и Словакия очевидно обаче следват различен път. Ирландия прилага така нареченото правило за 2/3, според което, в случай че стойността на стоките, доставени въз основа на споразумение за доставка на услуги, е повече от 2/3 от общата стойност на договора, за целите на ДДС това споразумение се счита за доставка на стоки. Гърция квалифицира работите по имота по силата на договор за изработка като доставка на стоки. Португалия обаче класифицира разглежданата сделка като доставка на стоки, в случай че строителният предприемач доставя всички материали или ако материалите, доставени от възложителя, са пренебрежимо малко. Словакия, накрая, разглежда доставката на строителни работи като доставка на услуги, но разграничава от тях доставката на строеж или на част от него по силата на договор за строителство или подобен такъв, т.е. положението, при което предприемачът доставя цялостен строеж, а не конкретни услуги. Сред тези решения словашкото остава последователно с възможността да се ползва от възможността за дерогиране, предвидена в член 5, параграф 5 от Шеста директива и в член 14, параграф 3 от Директива 2006/112, в система, при която посочените работи са доставки на услуги; решението на Ирландия и Португалия въвежда критерий за разграничаване между доставка на стоки и доставки на услуги, основаващ се на автоматичното значение, придадено само на един критерий (стойността на стоките), на който ще се върна впоследствие в точки 92—94, докато единствено гръцкото решение следва посока, различна от тази, която може да се изведе от директивите в тази материя.

46 — Впрочем следва да се отбележи, че нито германското правителство, нито Комисията са посочили конкретно кои доставки на строителни работи би трябвало поради самото си естество да се разглеждат като доставки на стоки (освен разглежданото в настоящото дело положение).

89. Това обяснява защо германското правителство е склонно да приеме, че тълкуване, което ограничава обхвата на Решение 2004/290 само до доставките на услуги, би имало за последица да изключи от приложното му поле множество строителни операции.

90. Всъщност следва да се потвърди вече казаното в точка 48 и сл., т.е. че строителните работи са доставки на услуги, тъй като това са сделки, извършвани чрез използване на организация под формата на предприятие и при всички положения с превес на труда, които имат за цел не доставката на материали, а провеждането на строителната дейност (в разглеждания случай).

91. Този извод предполага, че елементите, характеризиращи доставката на услуги, действително имат превес пред типичните за доставката на стоки елементи, като в противен случай са налице не строителни работи, а доставка на стоки.

92. Повдигнатият от запитващата юрисдикция проблем зависи от обстоятелството, че в германското право — както е видно от посоченото законодателство и съдебна практика, — за да се прецени дали сделката представлява строителна дейност и следователно доставка на услуги, или доставка на стоки, не се използват всички съществуващи във всеки отделен случай елементи. Точно обратното, в закона се придава изключителна важност на доставените от строителя материали и на тяхното значение, а съдебната практика изобщо не взема предвид други критерии, а автоматично квалифицира като доставки на стоки сделките като разглежданата, само защото изпълнителят е използвал собствени материали.

93. Впрочем тази правна уредба и тази съдебна практика противоречат на практиката на Съда, посочена в точка 31 и в бележки под линия 11 и 12, тъй като не правят разграничение между доставките на услуги и доставките на стоки, определяйки конкретно сред множеството елементи по случая кои са доминиращите и кои — съпътстващите, а като единствена отправна точка вземат наличието или липсата на материали, собственост на строителя.

94. По-специално, макар че националният законодател може да посочи на съдебния орган критериите, които следва да се използват за разграничаване на доставките на стоки и доставките на услуги, той не може да наложи само един такъв, нито това разграничение може автоматично да произтича от наличието или липсата на един-единствен специален елемент, без да се анализира никой от другите аспекти на случая.

95. Следователно в настоящия случай да се твърди, че доставките на строителни работи са доставки на услуги, не означава да се осуети полезното действие на Решение 2004/290, тъй като тези работи обхващат всички строителни дейности, приключващи с предаването на сградата и притежаващи изложените по-горе характеристики, и поради това всяка комплексна сделка, като сделката, предмет на спора [47], по отношение на която може да се постави проблем във връзка с данъчна измама [48].

96. Напротив, проблем във връзка с данъчна измама би възникнал, ако се следва тезата на германското правителство и на Комисията, която би намалила приложното поле на дерогацията.

47 — Която, както показва прегледът само на елементите, изведени от акта за преюдициално запитване, изглежда спада към доставките на услуги, тъй като на пръв поглед става въпрос за обществена поръчка за строителство на сграда.

48 — Не споделям твърдението на Комисията, че към доставката на строителни работи спадат доставки, които в съответствие с определенията, съдържащи се в Шеста директива, следва да се класифицират като доставки на стоки, тъй като се основава на схващането, което следва да бъде отхвърлено, че сделки като разглежданата винаги са доставки на стоки.

97. Всъщност член 199 от Директива 2006/112, който регулира занапред механизма на „reverse charge“, предвижда изрично, че въпросната система се прилага към сделките в строителния сектор, свързани с недвижимо имущество, които са равностойни на предаването на строителни работи, приравнено на доставка на стоки по смисъла на член 14, параграф 3 (предишен член 5, параграф 5 от Шеста директива).

98. От гореизложеното следва, че тъй като това е като ясен знак, че посочените сделки, както вече бе отбелязано в точка 72, са доставки на услуги, ако строителството на сгради и другите сходни сделки се класифицират в Германия като доставки на стоки, понастоящем те вече не биха могли да бъдат обхванати от механизма на „reverse charge“ и би се стигнало до застрашаване на целта на борбата срещу избягване на данъчното облагане [49].

99. В светлината на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на първия преюдициален въпрос, че:

— понятието „доставка на строителни работи“ по смисъла на член 2, параграф 1 от Решение 2004/290/ЕО обхваща единствено доставката на услуги, по-специално поради превеса, който организацията под формата на предприятие и трудът имат над елемента „доставка на материали“,

— за да се прецени дали определена сделка представлява строителна дейност и следователно доставка на услуги или доставка на стоки, юрисдикцията трябва да използва всички елементи на конкретния случай,

— правото на Съюза не допуска национално законодателство и съдебна практика, които отдават изключително значение, за целите на въпросното разграничение, само на един-единствен елемент, по-специално на факта, че строителят е доставил свои собствени материали, и които обвързват автоматично с наличието на посочения елемент разграничението между доставки на услуги и доставки на стоки,

— националният законодател несъмнено може да посочи на юрисдикцията критериите, които следва да се спазват при разграничаване на доставките на стоки от доставките на услуги, но не може да ограничи правомощията ѝ да разграничава доставките на стоки и доставките на услуги, анализирайки конкретно всички аспекти на случая.

100. Отговорът на първия преюдициален въпрос прави излишно разглеждането на втория, третия и четвъртия въпрос, тъй като запитващата юрисдикция е поискала те да бъдат взети предвид само в случай че доставките на стоки бъдат приравнени с доставките на строителни работи.

VI – По ограничаването във времето на правните последици от решението

101. Германското правителство е поискало от Съда, ако същият прецени, че разглежданите национални подзаконови разпоредби противоречат на член 2, параграф 1 от Решение 2004/290, да ограничи във времето последиците от своето решение, тъй като в противен случай биха настъпили тежки икономически последици за бюджета на Германия и при всички случаи както националните органи, така и съответните икономически субекти добросъвестно са вярвали, че германската правна уредба е в съответствие с правото на Съюза.

49 — По този въпрос трябва да повторя, че не може да се приеме твърдението на германското правителство, че все пак съществуват доставки на стоки, различни от посочените в член 14, параграф 3, които обаче спадат към строителните работи. Ако тази теза е основателна, всъщност не би имало смисъл изричното препращане към последния член, съдържащо се в член 199 от Директива 2006/112.

102. По този въпрос ще отбележа, че съгласно постоянната практика на Съда единствено по изключение, въз основа на общия принцип на правна сигурност, присъщ на правния ред на Съюза, може да се ограничи възможността всяко заинтересовано лице да се позовава на разтълкувана от самия Съд разпоредба, за да постави под въпрос добросъвестно установени правоотношения. Това може да стане единствено когато са изпълнени два основни критерия, а именно „добросъвестност на заинтересованите среди и риск от сериозни смущения“ [50].

103. Съдът е прибягвал до това разрешение само „при точно определени обстоятелства, когато, от една страна, съществува риск от тежки икономически последици, дължащи се по-специално на големия брой правоотношения, установени добросъвестно въз основа на считаната за валидно действаща правна уредба, а от друга страна, когато лицата и националните власти са били подтикнати към поведение, което не съответства на общностната правна уредба, поради обективна и значителна несигурност, що се отнася до приложното поле на общностните разпоредби — несигурност, за която евентуално е допринесло самото поведение, възприето от други държави членки, или това на Комисията“ [51].

104. Впрочем според постоянната съдебна практика финансовите последици, които може да произтекат за държава членка от решение, постановено по преюдициално запитване, не оправдават сами по себе си ограничаването на действието на това решение във времето [52].

105. В това отношение считам най-напред, че споменатите в становището на германското правителство икономически последици няма да настъпят, или поне не в посочения размер; действително сделки като разглежданата в настоящото производство по принцип би следвало да попадат, доколкото представляват доставки на услуги, в приложното поле на Решение 2004/290, което води до прилагане на системата за „reverse charge“, тъй като става дума за доставки на строителни работи [53]. При всички положения в редките случаи, когато вече е невъзможно да се прибегне до обратното начисляване, плащането на данъка можело да се изиска от доставчика, както подчертава финландското правителство, което посочва, че би се стигнало до празнота в областта на данъчното облагане, ако данъкът вече не се плаща от получателя на сделката и внасянето вече не се прави от лицето, което я извършва, тъй като тази сделка няма да бъде обложена и съответните участници биха получили необосновано предимство [54].

106. Освен това в светлината на изложените вече съображения, към които препращам изцяло, не смятам, че става въпрос за хипотеза на добросъвестност на органите и на съответните икономически субекти, тъй като още Решение 2002/880 на Съвета относно Австрия (споменато изрично в Решение 2004/290) [55] позволява да се направи изводът кои са съответните сделки, а описанието им — да се разбере, че става въпрос за доставки на услуги.

50 — Решение от 3 юни 2010 г. по дело Регионална митническа дирекция — Пловдив (C-2/09, Сборник, стр. I-4939, точка 50), Решение от 10 януари 2006 г. по дело Skov и Bilka (C-402/03, Recueil, стр. I-199, точка 51), Решение от 28 септември 1994 г. по дело Vroege, C-57/93 (Recueil, стр. I-4541, точка 21).

51 — Решение от 27 април 2006 г. по дело Richards (C-423/04, Recueil, стр. I-3585, точка 42).

52 — Решение по дело Регионална митническа дирекция — Пловдив, посочено в бележка под линия 50, точка 52, Решение от 15 март 2005 г. по дело Bidar (C-209/03, Recueil, стр. I-2119, точка 68).

53 — Остава несъмнено възможността след разглеждане на всички обстоятелства по случая съдебният орган да счете, че не са налице строителни работи, но смятам, че в почти всички случаи вече подлежащите на „reverse charge“ сделки ще продължат да бъдат такива, без никакви искания за изменения на данъчни задължения.

54 — Не считам, че изпълнителите на доставките ще претърпят прогнозираните от германското правителство вреди. Освен факта, че хипотезата е до голяма степен теоретична, ще отбележа, че все пак би бил приложим общият режим на начисляване на ДДС, който обикновено се прилага за предприятията. Евентуалните спорове биха могли да се решат лесно от страните в хода на съдебното производство, без последици за държавния бюджет.

55 — Вж. точки 77 и 78.

107. Следва да се вземе предвид и последващият работен документ на Комисията от 10 юни 2004 г. (точка 75 от настоящото заключение) — поне считано от тази дата[56], — в който Комисията пояснява, че въпросните работи са главно доставки на услуги.

108. Освен това текстът на член 5, параграф 5 от Шеста директива явно не позволява квалификация на строителните работи като доставки на стоки, особено ако се има предвид, че в Шеста директива не е възпроизведена разпоредбата на Втора директива и на предложението за Шеста директива, посочени по-горе, която разглежда тези работи като доставки на стоки.

109. При това положение смятам, че няма сериозни основания Съдът да ограничи във времето последиците от своето решение.

VII – Заключение

110. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалното запитване на Bundesfinanzhof, както следва:

„1) Понятието „доставка на строителни работи“ по смисъла на член 2, параграф 1 от Решение 2004/290/ЕО обхваща единствено доставката на услуги, по-специално поради превеса, който организацията под формата на предприятие и трудът имат над елемента „доставка на материали“.

2) За да се прецени дали определена сделка представлява строителна дейност и следователно доставка на услуги или доставка на стоки, юрисдикцията трябва да използва всички елементи на конкретния случай.

3) Правото на Съюза не допуска национално законодателство и съдебна практика, които отдават изключително значение, за целите на въпросното разграничение, само на един-единствен елемент, по-специално на факта, че строителят е доставил свои собствени материали, и които обвързват автоматично с наличието на посочения елемент разграничението между доставки на услуги и доставки на стоки.

4) Националният законодател несъмнено може да посочи на юрисдикцията критериите, които следва да се спазват при разграничаване на доставките на стоки от доставките на услуги, но не може да ограничи правомощията ѝ да разграничава доставките на стоки и доставките на услуги, анализирайки конкретно всички аспекти на случая“.

56 — Решение 2004/290 е от 30 март 2004 г.