GENERALINIO ADVOKATO
PAOLO MENGOZZI IŠVADA,
pateikta 2012 m. rugsėjo 11 d.[1]

Byla C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
prieš
Finanzamt Lüdenscheid

(Bundesfinanzhof (Vokietijos Federacinė Respublika) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis — Valstybės narės, kuriai leidžiama taikyti nukrypstančią priemonę, teisė tik iš dalies pasinaudoti šiuo leidimu — Statybos paslaugų sąvoka“

I – Įvadas

1. Šioje byloje Vokietijos Federacinės Respublikos Federalinis finansų teismas (*Bundesfinanzhof der Bundesrepublik Deutschland*) pateikė Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl 2004 m. kovo 30 d. Tarybos sprendimo 2004/290/EB dėl leidimo Vokietijai taikyti nuo Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo 21 straipsnio nukrypstančią priemonę[2].

II – Teisinis pagrindas

A – *Sąjungos teisė*

2. Sprendimo 2004/290 1 straipsnyje nustatyta:

„Nukrypstant nuo Direktyvos 77/388/EEB 21 straipsnio 1 dalies a punkto, skaitomo su šios direktyvos 28 straipsnio g punktu, Vokietijos Federacinei Respublikai nuo 2004 m. balandžio 1 d. leidžiama šio sprendimo 2 straipsnyje nurodytų prekių tiekimo ir paslaugų teikimo gavėją laikyti pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju.“

3. Sprendimo 2004/290 2 straipsnyje nustatyta:

„Prekių arba paslaugų gavėjas gali būti laikomas pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju tokiais atvejais:

1) teikiant pastatų valymo paslaugas apmokestinamajam asmeniui, kai paslaugos gavėjas nuomoja tik ne daugiau kaip du butus, arba teikiant statybos paslaugas apmokestinamajam asmeniui;

1 — Originalo kalba: italų.
2 — OL L 94, p. 59.

2) tiekiant žemės sklypus apmokestinamajam asmeniui pagal 13 straipsnio B dalies g ir h punktus, jeigu tiekėjas pasirinko apmokestinti sandorį.“

4. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB [3] dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 2 straipsnyje nustatyta, kiek tai svarbu šioje byloje:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

1. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje prekes už atlygį tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

2. prekių importas.“

5. Direktyvos 77/388 5 straipsnio 1 ir 5 dalyse nustatyta, kiek tai svarbu šiam sprendimui:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

<…>.

5. Valstybės narės gali laikyti, kad tiekimas pagal 1 dalies apbrėžimą yra:

<…>

b) tam tikrų statybos darbų atlikimas.“

6. Direktyvos 77/388 6 straipsnyje nustatyta:

„Paslaugų teikimas

1. „Paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.

<…>.“

7. 2006 m. liepos 7 d. Tarybos direktyvos 2006/69/EB, iš dalies keičiančios Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarką ir padėti užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui, bei panaikinanti tam tikrus sprendimus dėl leidžiančių nukrypti nuostatų [4] 1 straipsnio 7 dalyje nustatyta:

„7) 28g straipsnyje išdėstytas 21 straipsnio 2 dalies tekstas papildomas šiuo punktu:

„c) Valstybės narės gali numatyti, kad mokestį mokėti privalo pirkėjas, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, kuriam tiekiamos tokios prekės ar teikiamos tokios paslaugos:

i) su nekilnojamuoju turtu susijusių statybos paslaugų, įskaitant remonto, valymo, priežiūros, keitimo ir griovimo paslaugas, teikimas, taip pat statybos darbų perdavimas, kuris pagal 5 straipsnio 5 dalį laikomas prekių tiekimu;

<…>.“

3 — OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.
4 — OL L 221, p. 9.

8. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB[5] dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 199 straipsniu nustatyta:

„1. Valstybės narės gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirti šie tiekimo ar teikimo sandoriai:

a) su nekilnojamuoju turtu susijusių statybos paslaugų, įskaitant remonto, valymo, priežiūros, keitimo ir griovimo paslaugas, teikimas, taip pat statybos darbų perdavimas, kuris pagal 14 straipsnio 3 dalį laikomas prekių tiekimu;

<…>.“

B – *Nacionalinė teisė*

9. 2005 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – *UStG*) 3 straipsnio 1, 4 ir 9 dalyse nustatyta:

„1. Verslininko atliekamas tiekimas – paslauga, kuria jis arba jo pavedimu trečiasis asmuo suteikia teisę klientui arba šio pavedimu trečiajam asmeniui savo vardu disponuoti materialiuoju turtu (teisės disponuoti suteikimas). <...>

4. Jeigu verslininkas įsipareigojo apdirbti ar perdirbti turtą ir tam naudoja savo įsigytas medžiagas, teikimas laikomas prekių tiekimu (darbų tiekimas), jeigu medžiagos yra ne tik priedai arba kiti papildomi objektai. Tai galioja ir tuomet, kai materialusis turtas įtvirtintas prie žemės. <...>

9. Kiti teikimai nelaikomi prekių tiekimu. <...>.“

10. Nuo 2004 m. balandžio 1 d. galiojančios redakcijos *UStG*, pagrįsto Sprendimu 2004/290/EB, 13a straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta, kad 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytais atvejais mokestį turi mokėti verslininkas.

11. Nuo 2004 m. balandžio 1 d. galiojančios redakcijos *UStG* 13b straipsnio 1 dalies 4 punkte ir 2 dalies antrame sakinyje nustatyta:

„1. Pareiga mokėti mokestį už šiuos apmokestinamuosius sandorius atsiranda išrašant sąskaitą faktūrą, bet vėliausiai pasibaigus kalendoriniam mėnesiui po teikimo: <…>

4) darbų tiekimą ir kitas paslaugas, susijusias su statinių pastatymu, remontu, priežiūra, keitimu ar nugriovimu, išskyrus planavimo ir apsaugos paslaugas. <...>

2. <...> 1 dalies pirmojo sakinio 4 punkto pirmajame sakinyje išvardytais atvejais paslaugos gavėjui tenka pareiga sumokėti mokestį, jeigu jis yra verslininkas, teikiantis paslaugas pagal *UStG* 1 dalies pirmojo sakinio 4 punkto pirmąjį sakinį. <...>.“

12. Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*) 48 straipsnio 1 dalies trečiame sakinyje statybos paslaugos apibrėžiamos taip:

„<...> visos paslaugos, susijusios su statinių pastatymu, remontu, priežiūra, keitimu ar nugriovimu.“

5 — OL L 347, p. 1.

III – Faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

13. *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH* (toliau – BLV), kuri iškėlė bylą nacionaliniuose teismuose ir kurios veikla – žemės sklypų įsigijimas, įsisavinimas ir užstatymas, yra verslininkė pagal 2005 m. Vokietijos apyvartos mokesčio įstatymą ir apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal ginčo metais galiojusią Direktyvą 77/388.

14. 2004 m. rugsėjį pareiškėja pavedė įmonei *Rolf & Co. OHG* (toliau – *Rolf & Co.*), kaip generalinei rangovei, BLV priklausančiame žemės sklype pastatyti šešių butų gyvenamąjį namą už fiksuotą kainą.

15. 2005 m. lapkričio 17 d. *Rolf & Co.* pateikė galutinę sąskaitą faktūrą be nurodyto apyvartos mokesčio, pažymėjusi, kad pareiga sumokėti mokestį tenka BLV, kaip asmeniui, kuriam skirti tiekimo ar teikimo sandoriai.

16. Kadangi šioje byloje pagal *UStG* 13b straipsnio 2 dalies antrą sakinį mokestį moka paslaugos gavėjas[6], BLV pirmiausia sumokėjo mokestį už 2005 m. mokestiniais metais atliktą sandorį.

17. Vėliau BLV prašė kompetentingos institucijos (Liudenšeido mokesčių inspekcijos) sugrąžinti sumokėtą mokestį ir tvirtino, kad minėtos nuostatos šiuo konkrečiu atveju nebuvo galima taikyti, todėl vienintelė mokesčio mokėtoja yra *Rolf & Co*.

18. Mokesčių inspekcijai atmetus BLV prašymą, buvo iškelta ši byla, kurioje Federalinis finansų teismas nusprendė, kad kilo problema aiškinant Sprendimą 2004/290, todėl jis pateikė Europos Sąjungos Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar statybos paslaugų sąvoka pagal Sprendimo 2004/290/EB <...> 2 straipsnio 1 punktą, be paslaugų teikimo, apima ir tiekimą ?

2. Jeigu leidimas nustatyti asmenį, kuriam yra skirti šie tiekimo ar teikimo sandoriai, kaip mokesčio mokėtoją taikomas ir tiekimui:

   ar sprendimo adresatė valstybė narė turi teisę tik iš dalies taikyti leidimą tam tikroms kategorijoms, kaip antai atskiroms statybos darbų rūšims, ir tam tikriems gavėjams skirtiems tiekimo ar teikimo sandoriams?

3. Jeigu valstybė narė turi teisę nustatyti kategorijas: ar valstybei narei nustatant kategorijas taikomi apribojimai?

4. Jeigu valstybė narė apskritai (antrasis klausimas) arba dėl apribojimų nesilaikymo (trečiasis klausimas) neturi teisės nustatyti kategorijų:

   a) kokios teisinės pasekmės kyla neteisėtai nustačius kategorijas?

   b) ar neteisėtai nustačius kategorijas nacionalinės teisės norma turi būti apskritai netaikoma, ar taikoma tik atskiriems apmokestinamiesiems asmenims?“

6 — Pridėtinės vertės mokesčio sistemoje paprastai paslaugų teikėjas sąskaitoje faktūroje turi nurodyti mokestį ir jį sumokėti. Kai kuriuose sektoriuose (pirmiausia statybų sektoriuje, ypač bendradarbiaujant rangovui ir subrangovui, nes subrangovai sąskaitoje faktūroje dažnai nurodo pridėtinės vertės mokestį, bet jo nemoka) vis dažniau taikomas vadinamasis atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, pagal kurį PVM turi sumokėti paslaugos gavėjas (šiame pavyzdyje – rangovas). Pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnį Taryba gali leisti bet kuriai valstybei narei imtis priemonių, nukrypstant nuo direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias mokesčio vengimo atvejams. Sprendimu 2004/290 Vokietijai leidžiama taikyti minėtą mechanizmą nukrypstant nuo Šeštosios direktyvos nuostatų, pagal kurias mokestį moka paslaugų teikėjas.

IV – Procesas Teisingumo Teisme

19. Komisija ir Vokietijos bei Suomijos vyriausybės pateikė pastabas raštu.

V – Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

20. Pateikdamas pirmąjį prejudicinį klausimą Federalinis finansų teismas nori sužinoti, ar statybos paslaugų sąvoka pagal Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punktą, be paslaugų teikimo, apima ir tiekimą.

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo duomenimis, šio klausimo svarbą lemia aplinkybė, kad pagal Vokietijos teisės aktus ir teismų praktiką aptariamas sandoris (pastato statyba, kai jį pastato verslininkas jam nepriklausančiame žemės sklype, naudodamas savo medžiagas) laikomas prekių tiekimu. Pagal Vokietijos teisės aktus šioje byloje taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, pagal kurį mokestį moka paslaugos gavėjas (šioje byloje – BLV), o ne paslaugos teikėjas (*Rolf & Co*.).

22. Šis mechanizmas nukrypsta nuo Šeštosios direktyvos (pagal kurią mokestį moka paslaugų teikėjas), todėl jį taikyti galima tik tuomet, kai taikomas Sprendimas 2004/290, kuriuo Vokietijai pagal Šeštosios direktyvos 27 straipsnį aiškiai leidžiama statybos paslaugų, suteiktų apmokestinamajam asmeniui (kaip šioje byloje pagal Vokietijos teisę), atveju taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Todėl jei Sprendimu 2004/290 suteikiamas leidimas būtų skirtas tik paslaugų teikimui, o ne dar ir prekių tiekimui, šioje byloje nebūtų galima taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo, nes jei verslininkas Vokietijoje pastato pastatą jam nepriklausančiame žemės sklype ir naudoja savo medžiagas, tuomet laikoma, kad jis tiekia prekes. Todėl BLV nebeturėtų mokėti mokesčio, nes vietoje Vokietijos teisės būtų taikoma Sąjungos teisė, pagal kurią pridėtinės vertės mokestį iš principo turi mokėti paslaugų teikėjas, o ne paslaugų gavėjas.

23. Atsakant į šį klausimą pirmiausia reikia apibrėžti Sąjungos teisės sąvokas „prekių tiekimas“ ir „paslaugų teikimas“, kad būtų galima jas vieną nuo kitos atskirti; vėliau reikės panagrinėti sąvoką „statybos paslaugos“ ir susieti ją su abiem pirmosiomis sąvokomis.

24. Dėl pirmojo klausimo norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad pagal Direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 dalį pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks[7].

25. Pagal Direktyvos 77/388 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ - tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

26. Pagal šios direktyvos 6 straipsnį paslaugų teikimas yra bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.

27. Kaip Teisingumo Teismas išaiškino Sprendime *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, prekių tiekimo sąvoka susijusi „ne su nuosavybės teisės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais <...>, o <...> su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė“[8], net jei teisiškai nuosavybė neperduodama.

7 — Taip pat prekių importas, tačiau jis šioje byloje nėra reikšmingas.

8 — 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping & Forwarding Enterprise (Safe)* (C-320/88, Rink. p. I-285) 7 punktas; ta pati formuluotė aptinkama ir 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *British American Tobacco and Newman Shipping* (C-435/03, Rink. p. I-7077) 35 punkte ir 2003 m. vasario 6 d. Sprendimo *Auto Lease Holland* (C-185/01, Rink. p. I-1317) 32 punkte.

28. Ši tiekimo sąvokos analizė paaiškinama direktyvos tikslu „tarp jų ir sukurti bendrą PVM sistemą, pagrįstą vienodu apmokestinamųjų sandorių apibrėžimu. Tačiau šį tikslą gali būti sunku pasiekti, jei prekių tiekimo (o prekių tiekimas sudaro vieną iš trijų apmokestinamų sandorių) nustatymo sąlygos įvairiose valstybėse narėse skirtųsi, kaip yra nuosavybės teisės perdavimo pagal civilinę teisę atveju“ [9].

29. Tačiau paslaugų teikimas apibrėžiamas siauriau ir nurodomas kaip bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.

30. Atsižvelgęs į tai, kad daugelį sandorių sunku priskirti prie prekių tiekimo arba paslaugų teikimo, Teisingumo Teismas dažnai bandydavo nustatyti tokio atskyrimo kriterijų.

31. Tačiau Teisingumo Teismui nepavyko nustatyti aiškaus atskyrimo kriterijaus, nes pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamų sandorių yra per daug ir jie pernelyg įvairūs [10]. Todėl jis nusprendė, kad sprendžiant klausimą, ar „tam tikri sandoriai laikomi prekių tiekimu, ar paslaugų teikimu, reikia atsižvelgti į visas jų sudarymo aplinkybes ir išskirti būdingas savybes“ [11]. Aptariamas sandoris turi būti išsamiai išnagrinėtas siekiant identifikuoti jo dominuojančius elementus, atskiriant juos nuo nereikšmingų ar pagalbinių elementų [12].

32. Be to, reikia atkreipti dėmesį į tai, kad šalys dažnai sudaro labai sudėtingus sandorius, turinčius požymių, kuriuos galima priskirti tiek prekių tiekimui, tiek paslaugų teikimui.

33. Jei vieną apmokestinamą sandorį tuo pačiu metu sudaro įvairaus pobūdžio elementai, tai gali reikšti, kad arba buvo sudaryti keli atskiri (net jeigu jie galbūt yra susiję tarpusavyje) sandoriai, arba iš tikrųjų sudarytas vienas sandoris, kuris (kadangi sudarytas iš skirtingo pobūdžio elementų) yra mišrus, ir, siekiant apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu, jį reikia kvalifikuoti kaip prekių tiekimą arba paslaugų teikimą.

34. Teisingumo Teismas jau svarstė klausimą, kaip nustatyti, ar kalbama apie vieną paslaugą, turinčią tipinių prekių tiekimo ir paslaugų teikimo elementų, ar apie atskiras paslaugas, ir nustatė, kad „kai sandorį sudaro jo sudėtinių dalių ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, viena vertus, ar tai yra dvi, ar daugiau atskirų paslaugų, ar viena paslauga“ [13].

35. Tokiu atveju reikia atkreipti dėmesį į tai, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį „kiekvienas sandoris iš esmės laikytinas atskiru bei savarankišku; be to, <...> sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro viena paslauga, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos funkcionalumas“ [14] ir kad išsiaiškinus būdingus nagrinėjamo sandorio elementus nustatoma, „ar apmokestinamasis asmuo vartotojui, laikomam vidutiniu vartotoju, suteikia kelias savarankiškas pagrindines paslaugas, ar vieną paslaugą“ [15].

36. Todėl jei iš principo kiekviena formaliai skirtinga paslauga, kuri gali būti teikiama atskirai, turi būti atskirai apmokestinta, tam tikromis aplinkybėmis kelios atskiros paslaugos turi būti laikomos vienu sandoriu, kai jos nėra nepriklausomos [16].

9 — 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping & Forwarding Enterprise (Safe)* (minėto 8 išnašoje) 8 punktas.

10 — 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP* (C-349/96, Rink. p. I-973) 27 punktas.

11 — 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, Rink. p. I-2395) 12 punktas. Tuo pačiu klausimu žr. 2010 m. vasario 11 d. Sprendimo *Graphic Procédé* (C-88/09, Rink. p. I-1049) 18 punktą; 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekeringen BV* (C-41/04, Rink. p. I-9433) 19 ir 27 punktus; 2001 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Finanzamt Burgdorf* (C-322/99 ir C-323/99, Rink. p. I-4049) 62 punktą.

12 — Sprendimo *Levob Verzekeringen BV* (minėto 11 išnašoje) 27 ir 29 punktai.

13 — Sprendimo *Levob Verzekeringen BV* (minėto 11 išnašoje) 19 punktas. Dar žr. 2007 m. kovo 27 d. Sprendimo *Aktiebolaget NN* (C-111/05, Rink. p. I-2697) 23 punktą.

14 — Sprendimo *Levob Verzekeringen BV* (minėto 11 išnašoje) 20 punktas.

15 — Sprendimo *Levob Verzekeringen BV* (minėto 11 išnašoje) 20 punktas.

16 — 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Ministero dell'Economia e delle Finanze* (C-425/06, Rink. p. I-897) 51 punktas.

37. Teisingumo Teismas išaiškino, kad atskira paslauga teikiama pirmiausia tuomet, kai vienas ar keli elementai sudaro pagrindinę paslaugą, o kiti elementai yra tik papildomos paslaugos, kurioms taikomas tas pats apmokestinimas kaip pagrindinei paslaugai; paslauga turi būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, jei klientams ji pati yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikėjo teikiama pagrindine paslauga [17].

38. Viena paslauga teikiama ir tuomet, jei „du ar daugiau elementų ar veiksmų, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikia vidutiniu vartotoju laikomam vartotojui, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio [18].

39. Išsiaiškinus prekių tiekimo ir paslaugų teikimo (vieno sandorio ir atskirų sandorių) skirtumą, reikia apibrėžti statybos paslaugų sąvoką, kad būtų galima nustatyti, ar jos, remiantis minėtais Teisingumo Teismo praktikoje nustatytais principais ir atitinkamomis Sąjungos teisės nuostatomis, priskirtinos prie prekių tiekimo, ar paslaugų teikimo.

40. Todėl pirmiausia reikėtų atsižvelgti į tai, kad jau 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB [19] dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas A priedo 5 punkte nurodomos kai kurios „statybos darbais“ laikomos veiklos rūšys (tačiau ši sąvoka bendrai neapibrėžiama), būtent pastatų, tiltų, kelių, uostų ir pan. statyba pagal sutartį dėl statybos, žemės darbai, sodų įveisimas, įrengimo paslaugos (pvz., centrinio šildymo įrengimas) ir pastatų bei konstrukcijų remontas, išskyrus nuolatinę priežiūrą.

41. Be to, pagal vėlesnio dėl Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo pasiūlymo 6 straipsnį (kuris nebuvo įtrauktas į galutinį direktyvos tekstą) „statybos darbais“ buvo laikomi visi su pastatais, tiltais, keliais, uostais ir kitomis įtvirtintomis ant žemės konstrukcijomis susiję darbai, kaip antai griovimo darbai, pastatų statyba, įskaitant pamatus, karkasą ir užbaigimo darbus, kilnojamojo turto montavimas pastate ir ypač visi įrengimo darbai, plėtros, rekonstrukcijos ir atnaujinimo darbai, remonto ir priežiūros darbai, išskyrus nuolatinę techninę priežiūrą ir visus žemėtvarkos darbus, kaip antai žemės sklypo parengimą pramoninei zonai ar gyvenamiesiems rajonams, žemės sklypų padalijimą, sklypo paviršiaus išlyginimą, vandens ir nuotekų vamzdynų klojimą, elektros instaliaciją, atraminių sienų statymą, sodų įveisimą [20].

42. Galiausiai Vokietijos Federacinė Respublika 2003 m. rugpjūčio mėn. pateiktame prašyme [21] leisti taikyti išimtį dėl „statybos paslaugų“ aiškiai nurodė minėtą *Einkommensteuergesetz* 48 straipsnį, kuriame, apibrėžiant statybos paslaugų sąvoką, paaiškinama, kad tai visos paslaugos, susijusios su statinių pastatymu, remontu, priežiūra, keitimu ar nugriovimu.

17 — 2010 m. gruodžio 2 d. Sprendimo *Everything Everywhere Ltd* (C-276/09, Rink. p. I-12359) 25 punktas; Sprendimo *Aktiebolaget NN* (minėto 13 išnašoje) 28 punktas ir Sprendimo *CPP* (minėto 10 išnašoje) 30 punktas.

18 — Sprendimo *Levob Verzekeringen BV* (minėto 11 išnašoje) 22 punktas; dar žr. 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (C-94/09, Rink. p. I-4261) 15 punktą; Sprendimo *Graphic Procédé* (minėto 11 išnašoje) 19 punktą; 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *RLRE Tellmer Property sro* (C-572/07, Rink. p. I-4983) 17–19 punktus.

19 — OL L 71, p. 1303.

20 — Šis sąrašas nelabai skiriasi nuo sąrašų, kuriuos valstybės narės naudoja šioje srityje. Pavyzdžiui, Prancūzijoje *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) (CE, *sect.*, 1976 m. gruodžio 17 d., Nr. 94852) statybos darbais laiko sandorius, tiesiogiai susijusius su pastato statyba, o mokesčių administratorius (2010 m. sausio 4 d. administracijos instrukcija BOI 3 A-1-10, paskelbta 2010 m. sausio 11 d., 57 ir paskesni punktai) išaiškino, kad šie darbai yra pastatų statybos paslaugos, griovimas, remontas, renovacija, pagerinimas, rekonstrukcija ir užstatytų arba neužstatytų žemės sklypų užstatymas (į sąrašą įtraukti dar sodų įveisimas ir žemės kasimas).

21 — Pateiktas Vokietijos vyriausybės pastabų 1 priede.

43. Aš manau, kad „lavori immobiliari“ (statybos darbai) sąrašu Antrosios direktyvos redakcijoje italų kalba ir Šeštosios direktyvos pasiūlyme, net jeigu jis nėra privalomas, turėtų būti remiamasi aiškinant Sprendimo 2004/290 redakcijoje italų kalba vartojamą sąvoką „lavori di costruzione“ (statybos paslaugos), nes „lavori di costruzione“ yra ne kas kita, kaip „lavori immobiliari“, kurie būtent atliekami statybų sektoriuje (kaip išplaukia iš antrosios Sprendimo 2004/290 konstatuojamosios dalies [22]), t. y. tokius „lavori immobiliari“ atlieka statybos įmonė ir jie susiję su pastatų statyba [23].

44. Todėl galima konstatuoti, kad atsižvelgiant į Antrosios direktyvos, Šeštosios direktyvos pasiūlymo ir atitinkamos valstybės pateikto prašymo, dėl kurio buvo priimtas Sprendimas 2004/290, turinį „statybos paslaugos“ yra darbai, atliekami statant pastatus, remontuojant, prižiūrint, keičiant arba griaunant statinius ir panašias struktūras (šioje byloje kalbama apie pastato statybą).

45. Todėl reikia išsiaiškinti, ar 43 ir 44 punktuose išvardytų darbų visuma priskirtina prie prekių tiekimo, ar prie paslaugų teikimo; tokiu atveju reikia, kaip nurodė Teisingumo Teismas, atsižvelgti į visus būdingus ir dominuojančius elementus [24].

46. Problemų nekyla, jei atliekant šiuos darbus *įvairios įmonės teikia skirtingas paslaugas*, nes tuomet kiekvienas iš šių darbų atskirai vertinamas ir atitinkamai kvalifikuojamas kaip prekių tiekimas arba paslaugų teikimas.

47. Tačiau šis klausimas susijęs su situacija, kuomet darbus atliko *vienas apmokestinamas asmuo*, kuris teikia *vieną mišrią paslaugą*, sudarytą iš elementų, priskirtinų prie prekių tiekimo ir paslaugų teikimo: nagrinėjant tokio pobūdžio sandorius reikia nustatyti, kuris elementas dominuoja – prekių tiekimo ar paslaugų teikimo.

48. Pirmiausia reikia atsižvelgti į tai, kad anksčiau nurodyti statybos darbai ir statybos paslaugos iš esmės apima kompleksinę veiklą, kuri paprastai vykdoma naudojantis įmonės struktūra ir pirmiausia ją atliekančių asmenų darbu.

49. Šios išvados 40–44 punktuose vartotos formuluotės (pastatų statyba, remontas, priežiūra, keitimas, griovimas, užbaigimo darbai) aiškiai rodo, kad šie sandoriai pagrįsti verslininko veikla, kuria jis siekia įgyvendinti prisiimtus įsipareigojimus ir kurią sudaro paslaugų teikimas, paprastai naudojantis įmonės struktūra ir bet kuriuo atveju darbo jėga, o prekių tiekimo elementas, jeigu jis yra (griovimo darbai paprastai šio elemento neturi), atlieka antraeilį vaidmenį.

50. Be to, jei atkreiptume dėmesį į konkrečius interesus, kurių siekiama šiais sandoriais, ir į tai, kaip paprastai šiuos sandorius įvertina darbų užsakovas, aiškiai pamatytume, kad sudarytų sutarčių dalykas iš esmės yra darbus atliekančių asmenų veikla (t. y. paslaugų teikimas), o kiti (kvalifikuotini kaip prekių tiekimas) aspektai, kaip antai pastatyto statinio perdavimas, lieka antrame plane ir yra laikytini galutiniu kompleksinės sutarties įvykdymo momentu, o ne jo esme.

51. Šie argumentai pasitvirtina nagrinėjant faktines aplinkybes, sudarančias bylos dalyką, t. y. tai, kad rangovas pastatė pastatą naudodamas savo medžiagas užsakovui priklausančiame žemės sklype.

22 — Ji skamba taip: „statybos ir pastatų valymo versle nustatoma daug PVM nesumokėjimo atvejų, kurie atsiranda dėl to, kad sąskaitoje faktūroje PVM aiškiai nurodomas, bet nesumokamas į biudžetą, kai paslaugos teikėjas pasinaudoja teise į mokesčio atskaitą. <…>“.

23 — Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad Šeštosios direktyvos ir Sprendimo 2004/290 tekste vokiečių kalba abi sąvokos „lavori immobiliari“ ir „lavori di costruzione“ išverstos kaip „Bauleistungen“. Tačiau ši sąvoka abiem atvejais pasižymi skirtingais niuansais, nes atsižvelgiant į Sprendimo 2004/290 antrąją konstatuojamąją dalį „lavori immobiliari“ yra atliekami statybų sektoriuje.

24 — Sprendimo *Aktiebolaget NN* (minėto 13 išnašoje) 21 ir 27 punktai.

52. Šioje byloje turi būti išnagrinėti abu elementai siekiant nustatyti, kuris statybos paslaugų elementas yra pagrindinis ir kuris pagalbinis: t. y. verslininko, kuris pagal standartinę rangos sutartį [25] naudojasi savo įmonės struktūra ir darbuotojų darbu, veikla (paslaugos teikimas) ir rangovo medžiagų, kurios baigus darbus pereis užsakovo nuosavybėn, panaudojimas (prekių tiekimas).

53. Akivaizdu, kad medžiagos apskritai laikytinos pagalbiniu elementu vien todėl, kad sutartimi siekiama ne perduoti jas užsakovui, bet jas transformuoti ir sukurti visiškai naują objektą. Todėl būtų nelogiška medžiagoms skirti didžiausią dėmesį, nes jos tėra priemonės statybos paslaugoms suteikti ir darbuojas teikiant netenka savarankiškumo.

54. Ta pati išvada darytina ir nagrinėjant žemės sklype pastatyto pastato perdavimą. Kaip išaiškinta šios išvados 50 punkte, šis perdavimas yra baigiamasis ir pagalbinis sudėtingesnio proceso elementas, o atitinkamą nuosavybę užsakovas paprastai įsigyja tuomet, kai pastatas pastatomas jam priklausančiame žemės sklype, tačiau ne remiantis rangovo pateiktu perdavimo aktu, bet pagerinus turtą nauju priklausiniu.

55. Šie argumentai, žinoma, pagrįsti prielaida, kad šios išvados 48, 49 ir 52 punktuose nurodyti įmonės struktūros ir darbo elementai, kurie reikšmingi teikiant paslaugas, yra dominuojantys konkrečioje byloje, palyginti su prekių tiekimu, šioje byloje konstatuotinu dėl rangovo pateiktų medžiagų.

56. Jei įmonės struktūra ir darbas dominuoja (tokiu atveju paprastai remiamasi standartine rangos sutartimi), tuomet teikiamomis paslaugomis siekiama, kaip jau minėta, vykdyti ekonominę veiklą, kuria sukuriamas iki tol neegzistavęs objektas; šia veikla bus pirmiausia siekiama atlikti darbą, todėl tik tokiu atveju neabejotinai bus galima kalbėti apie sandorį, apimantį „statybos darbus“, todėl ir „statybos paslaugas“.

57. Tačiau jei sutartyje pabrėžiamas prekių perdavimas arba reikšmė teikiama ne statybai, o nuosavybės įsigijimui, tuomet tokios sutarties dalykas yra tiekimas, o ne darbas, todėl tokios sutarties atveju iš esmės bus kalbama apie perdavimo aktą, paprastai pardavimą, kurį galima įtraukti ne į „statybos darbų“ ar „statybos paslaugų“, bet į „prekių tiekimo“ kategoriją.

58. Teismas, remdamasis daugeliu kriterijų, turi faktiškai nustatyti, ar teikiama paslauga, ar tiekiamos prekės, tačiau jis turi atsižvelgti į tai, kad nėra dominuojančio kriterijaus, kuris būtų reikšmingesnis už kitus, nes konkrečiu atveju gali būti svarbios įvairios aplinkybės, į kurias būtina atsižvelgti vertinant aplinkybių visumą.

59. Pavyzdžiui, teismas gali pabrėžti: a) darbo dominavimą arba nedominavimą medžiagos atžvilgiu, paprastai atsižvelgdamas į naudojamų medžiagų vertę [26]; ir b) šalių ketinimus, kurie reikšmingi sprendžiant, ar medžiagos tiekimas yra tik darbo priemonė objektui sukurti ir ar darbas yra sutarties tikslas (kaip rangos sutartyje), arba ar darbas yra priemonė medžiagai transformuoti, tačiau galutinis sutarties tikslas yra nuosavybės įsigijimas (o tai būdinga pardavimui) [27]; apskritai teismas gali atsižvelgti į šalių prisiimtus įsipareigojimus ir darbo atlikimo sąlygas, kaip antai sugaištą laiką, veiksmų laisvę atliekant darbą ir suteiktų garantijų pobūdį.

60. Pirmiausia galima atsižvelgti į tai, ar baigtas ir perduotas objektas yra produktas su originaliomis savybėmis, t. y. naujas objektas (tuo pasižymi statybos darbai ir paslaugos) arba, priešingai – serijinis produktas, pvz., surenkamasis namas.

25 — Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktame aprašyme nurodyta, kad bylos šalys sudarė rangos sutartį. Todėl nagrinėdamas šią bylą sutelksiu dėmesį į šį sutarties tipą, o ne į kitus galimus tipus.

26 — Jei panaudotų medžiagų vertė labai viršytų darbo vertę ir sudarytų reikšmingą kompleksinės paslaugos dalį, būtų galima kalbėti ne apie statybos darbus, bet apie tų medžiagų pardavimą.

27 — Teismas išnagrinės, ar šalys susitarė dėl paties statinio, ar dėl veiklos rezultato; pirmuoju atveju būtų kalbama apie perdavimą, o antruoju – apie darbą.

61. Ta pati išvada, pateikta šios išvados 49 ir paskesniuose punktuose, darytina ir nagrinėjant Šeštosios direktyvos tekstą.

62. Pirmiausia direktyvos 5 straipsnio 5 dalies b punkte, kuriame valstybės narės „tam tikrų statybos darbų atlikimą“ gali laikyti prekių tiekimu, kaip nurodė Suomijos vyriausybė, aiškiai formaliai patvirtinamas argumentas, kuriuo statybos paslaugos priskiriamos prie paslaugų teikimo kategorijos.

63. Tai reiškia, kad jei teisės aktų leidėjas statybos darbus būtų laikęs prekių tiekimu, o ne paslaugų teikimu, jis nebūtų turėjęs pagrindo suteikti valstybėms narėms galimybės „tam tikrų statybos darbų atlikimą“ priskirti prie tiekimo.

64. Tačiau jei teisės aktų leidėjas būtų manęs, kad tokie sandoriai gali būti laikomi ir prekių tiekimu, ir paslaugų teikimu [28], jis būtų, logiškai galvojant, kitaip nei dabartinėje direktyvoje, privalėjęs suteikti valstybėms narėms galimybę šiuos darbus bendrai priskirti arba prie prekių tiekimo, arba prie paslaugų teikimo.

65. Todėl negalima sutikti su Vokietijos vyriausybės nuomone, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalyje nurodant „tam tikrų statybos darbų atlikimą“ turimi omenyje tik tokie statybos darbai, kurie pagal Šeštąją direktyvą nėra priskirti prie prekių tiekimo.

66. Šis argumentas pagrįstas prielaida, kad statybos darbai savo pobūdžiu pagal bendrąsias 5 straipsnio 1 dalies nuostatas paprastai priskirtini prie prekių tiekimo, tačiau tokiu atveju neatsižvelgiama, nesigilinant į minėtas pastabas, į tai, kad, kaip pažymėta šios išvados 62–64 punktuose, 5 straipsnio 5 dalies b punkto nuostata priimta dėl vienintelės priežasties – būtent siekiant Šeštosios direktyvos sistemoje priskirti statybos darbus [29] prie paslaugų teikimo [30].

67. Beje, jei Sąjungos teisės aktų leidėjas Šeštosios direktyvos taikymo srityje būtų norėjęs naujų pastatų (kaip nagrinėjamųjų šioje byloje) perdavimui suteikti savarankišką reikšmę, jis būtų aiškiai perdavimą kvalifikavęs kaip „tiekimą“, kaip yra, pavyzdžiui, 4 straipsnio 3 dalies a punkte, pagal kurį valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir bet kurį asmenį, tik retkarčiais vykdantį: „a) pastatų ar pastatų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą prieš jų pirmą panaudojimą“ [31].

68. Tačiau jei perdavimas įvyksta, kaip šioje byloje, pasibaigus sutartiniam sandoriui, jis laikomas ne savarankišku elementu, o pagalbiniu bendresnio ir sudėtingesnio sandorio elementu, kuris atitinka paslaugų teikimui keliamus reikalavimus, todėl ir Šeštojoje direktyvoje vartojama sąvoka „atlikimas“, o ne „tiekimas“ (pvz., 5 straipsnio 5 dalies b punkte) [32].

69. Be to, atidžiau paanalizavus Tarybos direktyvų 2006/69 ir 2006/112, kurios abi taikomos pridėtinės vertės mokesčio srityje, tekstą taip pat galima daryti išvadą, kad statybos darbai ir paslaugos laikytini paslaugų teikimu.

28 — Tai, žinoma, turėtų būti nustatyta nagrinėjant konkretų atvejį.

29 — Ši išnaša susijusi tik su išvados redakcija italų kalba.

30 — 5 straipsnio 5 dalies b punkto nuostata buvo įtraukta į direktyvą todėl, kad statybos darbai dažnai atliekami naudojantis įmonės struktūra, skirta teikti paslaugas, kurios, pirmiausia statybų sektoriuje, yra susijusios su medžiagų tiekimu ir pastato (su atitinkamu žemės sklypu arba be jo) perdavimu. Todėl logiška, kad valstybėms narėms buvo suteikta galimybė šiuos sudėtingus sandorius, kurie, vertinami kaip visuma, turėtų būti laikomi paslaugų teikimu, priskirti prie prekių tiekimo.

31 — Šiame straipsnyje formuluotė „prieš jų pirmą panaudojimą“ siejama su naujų pastatų statyba, žr. 1986 m. liepos 8 d. Sprendimo *Kerrutt* (C-73/85, Rink. p. 2219) 16 punktą.

32 — Šis sąvokų skirtumas aptinkamas įvairiose Šeštosios direktyvos kalbinėse versijose, pvz., versijoje prancūzų kalba, kurioje kalbama apie „livraison d'un bâtiment“ (4 straipsnio 3 dalies a punktas) ir „délivrance de certains travaux immobiliers“ (5 straipsnio 5 dalies b dalis), versijoje anglų kalba, kurioje daromas skirtumas tarp „supply before first occupation of buildings“ (4 straipsnio 3 dalies a dalis) ir „the handing over of certain works of construction“ (5 straipsnio 5 dalies b dalis), versijoje vokiečių kalba, kurioje vartojamos sąvokos „die Lieferung von Gebäuden“ (4 straipsnio 3 dalies a dalis) ir „die Ablieferung bestimmter Bauleistungen“ (5 straipsnio 5 dalies b dalis), versijoje olandų kalba, kurioje minimas „de levering van een gebouw“ (4 straipsnio 3 dalies a dalis) ir „de oplevering van een werk in onroerende staat“, ir versijoje italų kalba, kurioje „la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato“ (4 straipsnio 3 dalies a dalis) priešpriešinamas „la consegna di taluni lavori immobiliari“ (5 straipsnio 5 dalies b dalis).

70. Direktyvos 2006/69 1 straipsnio 7 dalyje nustatyta, kad 28g straipsnyje išdėstytas 21 straipsnio 2 dalies tekstas papildomas šiuo punktu: „c) valstybės narės gali numatyti, kad mokestį mokėti privalo pirkėjas, jeigu jis yra apmokestinamasis asmuo, kuriam tiekiamos tokios prekės ar teikiamos tokios paslaugos: i) su nekilnojamuoju turtu susijusių statybos paslaugų [33], įskaitant remonto, valymo, priežiūros, keitimo ir griovimo paslaugas, teikimas, taip pat statybos darbų perdavimas, kuris pagal 5 straipsnio 5 dalį laikomas prekių tiekimu“.

71. Direktyvos 2006/112 199 straipsnyje nustatyta: „valstybės narės gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirti šie tiekimo ar teikimo sandoriai: a) su nekilnojamuoju turtu susijusių statybos paslaugų [34], įskaitant remonto, valymo, priežiūros, keitimo ir griovimo paslaugas, teikimas, taip pat statybos darbų perdavimas, kuris pagal 14 straipsnio 3 dalį laikomas prekių tiekimu“.

72. Net jei abi šios direktyvos laiko atžvilgiu priimtos vėliau už Šeštąją direktyvą ir netaikomos aptariamai bylai, vis dėlto manau, kad, kaip pastebėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas [35], sprendimas įtraukti kartu su šios išvados 70 ir 71 punktuose nurodytuose straipsniuose konkrečiai išvardytais sandoriais aiškią nuorodą į atliktus statybos darbus, kuriuos valstybės narės, remdamosi Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalimi ir Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 3 dalimi, laiko prekių tiekimu [36], rodo, kad Sąjungos teisėje statybos darbai ir paslaugos kvalifikuojami kaip paslaugų teikimas.

73. Iš Sprendimo 2004/290 2 straipsnio išplaukia, kas statybos paslaugos priskiriamos prie paslaugų teikimo, nes jame nurodyta, kad prekių arba paslaugų gavėjas gali būti nustatytas kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas 1 ir 2 punktuose nurodytais atvejais, tačiau statybos paslaugos kartu su pastatų valymo paslaugomis įtraukiamos į 1 punktą, o ne į 2 punktą, kuriame kalbama apie žemės sklypų tiekimą apmokestinamajam asmeniui pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies g ir h punktus.

74. Tai reiškia, kad statybos paslaugos buvo įtrauktos į Sprendimo 2004/290 2 straipsnio pirmą dalį, kuri (kaip aiškėja iš nuorodos į valymo paslaugas) yra susijusi su paslaugų teikimu, nes šios paslaugos laikomos paslaugomis, o tiekimas, dėl kurio buvo suteiktas leidimas taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą, buvo įtrauktas į to paties straipsnio antrą dalį [37].

75. Tą pačią išvadą galima daryti remiantis 2004 m. birželio 10 d. Komisijos darbo grupės dokumentu [38], kuriuo, kaip nurodė Komisija [39], buvo pagrįstos derybos, po kurių iš dalies pakeista Šeštoji direktyva, siekiant supaprastinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarką ir padėti užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui bei panaikinti aptariamą sprendimą.

33 — Pažymiu, kad versijose anglų ir prancūzų kalbomis vartojamos sąvokos „work“ ir „travaux“, o italų kalba – „prestazioni di servizi“.

34 — Ir šiuo atveju versijose anglų ir prancūzų kalbomis vartojamos sąvokos „work“ ir „travaux“, o italų kalba – sąvoka „prestazioni di servizi“.

35 — Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų dėl pirmojo prejudicinio klausimo b punkto cc papunktis.

36 — Be šios aiškios nuorodos statybos darbai būtų priskirti prie paslaugų teikimo.

37 — Vokietijos vyriausybė mano, kad Sprendimo 2004/290 2 straipsnis iš tikrųjų negali būti taip aiškinamas, nes 1 straipsnis apskritai be apribojimų turėtų būti taikomas sprendimo 2 straipsnyje nurodytam prekių tiekimui ir paslaugų teikimui. Norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad 2 straipsnis sukonkretina 1 straipsnį ir apsiriboja konkrečių prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atvejų, kurie nurodomi aptariamame sprendime, išvardijimu atitinkamai atskiriant juos vieną nuo kito 1 ir 2 dalyje. Todėl 2 straipsnyje laikomasi 1 straipsnio nuostatos, kuria abstrakčiai apibrėžiamos abi šioje byloje aptariamos bendros kategorijos. Taip pat nepritariu tam, kaip Vokietijos vyriausybė vertina aplinkybę, kad rengdama Sprendimą 2004/290 atitinkama Tarybos darbo grupė į 1 straipsnį įtraukė ne tik paslaugų, bet ir prekių sąvokas. Taip atsitiko todėl, kad 2 straipsnio 2 dalyje išvardijami sandoriai, klasifikuotini kaip prekių tiekimas.

38 — Komisijos pastabų 1 priedas.

39 — Komisijos pastabos, p. 4.

76. Komisija šio dokumento 4.1 punkte nustato, kad „darbo“ sąvoka iš principo sietina tik su paslaugų teikimu [40] ir kad valstybės narės, kurios įgyvendino Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalį, į šią apibrėžtį privalo įtraukti ir tas paslaugas, kurias laiko prekių tiekimu [41].

77. Taip pat šio dokumento 4.1 punkte išvardijami praeityje kai kurių valstybių narių prašyti ir Tarybos suteikti leidimai taikyti išimtis nuo Šeštojoje direktyvoje numatytos mokesčio mokėtojų nustatymo sistemos (kaip aptariamąją nuostatą), suteikiantys teisę perkelti pridėtinės vertės mokestį paslaugų gavėjui; ypač pabrėžiamas Sprendimu 2002/880/EB [42] Austrijai suteiktas leidimas.

78. Taip padaryta todėl, kad Sprendimo 2004/290 antroje konstatuojamojoje dalyje nurodoma ši minėta išimtis, kuri apima ir statybos paslaugas, prie kurių priskiriami kai kurie minėtame darbo dokumente išvardyti sandoriai, nes juose dėl naudojamos įmonės struktūros aiškiai dominuoja paslaugų teikimo elementas, pavyzdžiui, kalbant apie subrangovą, kuris atliko darbus statybos, metalo konstrukcijų ir laivų statybos sektoriuose, ir teikė darbo jėgą generaliniam rangovui, kitam subrangovui arba įmonei, kuri pati atlieka savo statybos darbus.

79. Dar vieną argumentą, pagrindžiantį požiūrį, kad statybos darbai ir paslaugos priskirtini prie paslaugų teikimo, galima rasti Antrosios direktyvos pasiūlyme ir Šeštosios direktyvos pasiūlyme, minėtuose šios išvados 40 ir 41 punktuose.

80. Rengiant direktyvą statybos darbai 5 straipsnio e punkte buvo iš tiesų priskirti prie prekių tiekimo, atsižvelgiant į dar Antrojoje direktyvoje (5 straipsnio 2 dalies e punktas) pasiektą kompromisą, tačiau priimant Šeštąją direktyvą šiuo kompromisu nepasinaudota.

81. Tai rodo, kad tuometinis teisės aktų leidėjas aiškiai matė aptariamas problemas ir sąmoningai nusprendė pakeisti savo ankstesnį ketinimą, išreikštą Antrojoje direktyvoje, priskirti „statybos darbus“ prie prekių tiekimo.

82. 1995 m. balandžio 6 d. generalinio advokato F. G. Jacobs išvada byloje C-291/92 [43] taip pat patvirtina argumentą, kad statybos darbai ir paslaugos priskirtini prie paslaugų teikimo, nes „valstybių narių teisė laikyti statybos darbus, kuriuos statybos įmonė atliko jai nepriklausančiame žemės sklype, prekių tiekimu (o ne paslaugų teikimu) pagrįsta specialia 5 straipsnio 5 dalies b punkto nuostata“, t. y. jei nebūtų šios teisės normos ir ji nebūtų taikoma, tuomet statybos darbai visada būtų laikomi paslaugų teikimu.

40 — Ši išnaša susijusi tik su išvados redakcija italų kalba.

41 — Ši išnaša susijusi tik su išvados redakcija italų kalba.

42 — OL L 306, p. 24. Kalbama apie 2002 m. lapkričio 5 d. Tarybos sprendimą dėl leidimo Austrijai taikyti nuo Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 21 straipsnio nukrypstančią priemonę.

43 — Čia kalbama apie antrosios išvados byloje *Armbrecht* (C-291/92, 1995 m. spalio 4 d. sprendimas, Rink. p. I-2775) 15 punktą.

83. Norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad statybos paslaugos daugelyje valstybių narių [44] iš principo laikomos paslaugų teikimu [45], nors, žinoma, šis argumentas nėra svarbus atsakant prejudicinį klausimą.

84. Todėl, atsižvelgiant į pateiktus argumentus, ypač dėl įmonės struktūros ir darbo elemento dominavimo, palyginti su medžiagų tiekimo elementu (žr. šios išvados 55–57 punktus), galima daryti išvadą, kad statybos darbai ir paslaugos pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalį ir Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punktą priskirtini prie paslaugų teikimo.

85. Vokietijos vyriausybė, kuriai pritarė Komisija, mano, kad statybos paslaugos, kaip tai suprantama pagal Sprendimą 2004/290, gali būti laikomos tiek prekių tiekimu, tiek paslaugų teikimu; jeigu jos būtų priskirtos tik prie paslaugų teikimo, Sprendimas 2004/290 prarastų praktinę reikšmę, nes daugeliui aptariamų darbų (susijusių su prekių tiekimu) nebūtų taikoma išimtis. Šitaip būtų trukdoma siekti atitinkamo sprendimo tikslo užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje (pvz., sukčiaujančios įmonės galėtų netaikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo ir nurodyti sandorį kaip prekių tiekimą) [46].

86. Todėl manau, kad būtų prasminga pateikti kelias pastabas dėl atitinkamo Vokietijos teisės akto ir su juo susijusios teismų praktikos.

87. Pagal *UStG* 3 straipsnio 4 dalį aptariami sandoriai laikomi prekių tiekimu, jeigu verslininkas naudoja savo įsigytas medžiagas ir jeigu medžiagos yra ne tik priedai arba kiti papildomi objektai.

88. Prekių tiekimą praktiškai atskirti nuo paslaugų teikimo padeda informacija, ar medžiagų tiekimas, kurį atlieka statybos įmonė, yra dominuojantis, ar pagalbinis elementas. Vokietijos teismų praktikoje ši nuostata buvo išaiškinta taip: jei verslininkas naudoja savo įsigytas medžiagas pastatui jam nepriklausančiame sklype statyti, tuomet kalbama apie prekių tiekimą.

89. Taip paaiškėja, kodėl Vokietijos vyriausybė linkusi tvirtinti, kad aiškinimas, dėl kurio Sprendimo 2004/290 taikymo sritis apribojama tik paslaugų teikimu, neleistų į tą taikymo sritį įtraukti daug statybos paslaugų sandorių.

90. Faktiškai reikėtų patvirtinti tai, kas jau pasakyta šios išvados 48 ir paskesniuose punktuose, t. y. statybos darbai ir paslaugos laikytini paslaugų teikimu, nes kalbama apie darbus, kurie buvo atlikti naudojantis įmonės struktūra ir bet kuriuo atveju dominuojant darbo elementui, kai (šioje byloje) siekiama atlikti statybų darbus, o ne tiekti medžiagas.

44 — Pavyzdžiui, Bulgarijoje, Suomijoje, Prancūzijoje, Italijoje, Lenkijoje, Jungtinėje Karalystėje, Rumunijoje ir Švedijoje. Tačiau Nyderlandai ir Vengrija pasinaudojo Šeštojoje direktyvoje (5 straipsnio 5 dalies b punktas) aiškiai nurodyta ir Direktyva 2006/112 (14 straipsnio 3 dalis) patvirtinta teise statybos darbus laikyti prekių tiekimu; Ispanija priskiria statybos darbus prie paslaugų teikimo, išskyrus atvejus, kai panaudotų medžiagų vertė viršija įstatymu nustatytą 33 % apmokestinamųjų pajamų ribą, todėl ir Ispanija naudojasi Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 3 dalyje suteikiama teise. Nyderlandų, Vengrijos ir Ispanijos sprendimas pasinaudoti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalies b punkte ir Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 3 dalyje numatyta teise priskirti statybos darbus prie prekių tiekimo įrodo, kad ir šiose šalyse tokie sandoriai be šios išimties būtų priskirti prie paslaugų teikimo.

45 — Airija, Graikija, Portugalija ir Slovakija akivaizdžiai pasirinko kitokį sprendimą. Airija taiko vadinamąją dviejų trečdalių taisyklę, pagal kurią sutartis laikoma prekių tiekimo sutartimi tuomet, kai pagal paslaugų teikimo sutartį pristatytų prekių vertė viršija du trečdalius visos užsakymo apimties. Pagal tai ir apskaičiuojamas pridėtinės vertės mokestis. Graikija laiko su pastatais susijusius darbus pagal rangos sutartį prekių tiekimu. Tuo tarpu Portugalija priskiria sandorį prie prekių tiekimo, jei statybos įmonė tiekia visas medžiagas ir (arba) užsakovas pateikė nereikšmingą medžiagos kiekį. Galiausiai Slovakija statybos paslaugas priskiria prie paslaugų teikimo, tačiau išskiria pastatų arba pastatų dalių tiekimą pagal statybos darbų sutartį arba panašią sutartį, kitaip tariant, atskiria atvejus, kai verslininkas pristato visą statinį, o ne teikia konkrečias paslaugas. Slovakijos pasirinkta alternatyva suderinama su Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalimi ir Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 3 dalimi suteikta galimybė sistemoje, kurioje šie darbai priskiriami prie paslaugų teikimo, pasinaudoti išimtimi, kai Airija ir Portugalija atskiria prekių tiekimą nuo paslaugų teikimo remdamosi automatiškai taikomu vienu kriterijumi (tiekiamų prekių verte), kuris dar bus nagrinėjamas šios išvados 92–94 punktuose, ir tik Graikija pasirinko sprendimą, pagrįstą argumentais, neišplaukiančiais iš atitinkamų direktyvų aiškinimo.

46 — Be to, reikia pastebėti, kad nei Vokietijos vyriausybė, nei Komisija konkrečiai nenurodė, kokios statybos paslaugos pagal savo pobūdį turėtų būti laikomos prekių tiekimu (neatsižvelgiant į šios bylos faktines aplinkybes).

91. Ši išvada daroma su sąlyga, kad elementai, būdingi paslaugų teikimui, dominuotų tų požymių, kurie būdingi prekių tiekimui, atžvilgiu, nes kitu atveju būtų tiekiamos prekės, o ne atliekami statybos darbai.

92. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo iškelta problema atsirado todėl, kad, kaip matyti iš minėtų teisės aktų ir teismų praktikos, Vokietijos teisėje nustatant, ar sandoris priskirtinas prie statybos paslaugų (ir kartu prie paslaugų teikimo arba prekių tiekimo), atsižvelgiama ne į visus konkrečios bylos elementus. Priešingai – įstatyme pabrėžiamos tik statybos įmonės įsigytos medžiagos ir jų svarba, o teismų praktikoje neatsižvelgiama į jokius kitus kriterijus, tiesiog sandoriai, kaip antai aptariami, automatiškai priskiriami prie prekių tiekimo tik todėl, kad rangovas naudojo savo medžiagas.

93. Be to, šios nuostatos ir ši teismų praktika prieštarauja šios išvados 31 punkte ir 11 bei 12 išnašose nurodytai Teisingumo Teismo praktikai, nes jomis paslaugų teikimas neatskiriamas nuo prekių tiekimo konkrečiai nustatant, kurie iš įvairių bylos elementų yra dominuojantys ir kurie pagalbiniai. Pabrėžiamos tik statybos įmonės nuosavybe esančios ar nesančios medžiagos.

94. Net jei nacionalinės teisės aktų leidėjas turi teisę nurodyti teismams kriterijus, pagal kuriuos prekių tiekimas atskiriamas nuo paslaugų teikimo, jis negali pateikti tik vieną kriterijų; lygiai taip pat šis atskyrimas negali būti automatiškai susiejamas su konkretaus elemento buvimu ar nebuvimu neišnagrinėjus kitų konkrečios bylos aspektų.

95. Todėl šioje byloje priskyrus statybos paslaugas prie paslaugų teikimo nebūtų neigiamai paveiktas Sprendimo 2004/290 veiksmingumas, nes jos apima visą procesą, kurio pabaigoje pastatas perduodamas ir kuris pasižymi minėtais elementais, vadinasi, jie apima bet kurį kompleksinį sandorį, panašų į ginčijamą [47], su kuriuo gali būti susijusi sukčiavimo mokesčių srityje problema [48].

96. Tačiau sukčiavimo mokesčių srityje problema tikrai kiltų, jei būtų laikomasi Vokietijos vyriausybės ir Komisijos požiūrio, kuriuo būtų apribojama išimties taikymo sritis.

97. Direktyvos 2006/112 199 straipsnyje, kuriuo dabar reglamentuojamas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, aiškiai nustatyta, kad šis mechanizmas taikomas sandoriams su nekilnojamuoju turtu susijusių statybos paslaugų srityje, o tos statybos paslaugos prilyginamos tam tikrų statybos darbų atlikimui, kuris pagal 14 straipsnio 3 dalį (buvusią Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalį) laikomas prekių tiekimu.

98. Šitaip aiškiai parodoma, kad, kaip jau nurodyta šios išvados 72 punkte, minėti sandoriai laikomi paslaugų teikimu, o tai reiškia, kad jei pastatų statyba ir panašūs sandoriai Vokietijoje būtų priskiriami prie prekių tiekimo, jiems šiandien nebūtų galima taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo ir būtų trukdoma siekti kovos su sukčiavimu mokesčių srityje tikslo [49].

99. Atsižvelgdamas į pateiktas pastabas, Teisingumo Teismui siūlau į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti taip:

— statybos paslaugų apibrėžtis pagal Sprendimo 2004/290/EB 2 straipsnio 1 punktą apima tik paslaugų teikimą, pirmiausia todėl, kad įmonės struktūra ir darbo elementas dominuoja medžiagų tiekimo elemento atžvilgiu,

47 — Kuris, atsižvelgiant tik į nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą išvardytus elementus, atrodo, priskirtinas prie paslaugų teikimo, nes iš pirmo žvilgsnio yra susijęs su statybų rangos sutartimi.

48 — Nepritariu Komisijos išvadai, kad prie statybos paslaugų priskiriami darbai, kurie pagal Šeštosios direktyvos sąvokas turėtų būti priskiriami prie prekių tiekimo, nes ji paremta nepagrįsta prielaida, kad sandoriai, panašūs į aptariamą, visada priskiriami prie prekių tiekimo.

49 — Šiomis aplinkybėmis turiu dar kartą patvirtinti, jog negaliu pritarti Vokietijos vyriausybės nuomonei, kad yra prekių tiekimo sandorių, kurie nereglamentuojami 14 straipsnio 3 dalyje, tačiau vis tiek patenka į statybos darbų ir paslaugų apibrėžtį. Jei toks požiūris būtų pagrįstas, tuomet netektų prasmės aiški nuoroda į minėtą Direktyvos 2006/112 199 straipsnį.

— nagrinėdamas klausimą, ar sandoris laikomas statybos paslaugomis, t. y. paslaugų teikimu arba prekių tiekimu, teismas turi atsižvelgti į visus konkrečios bylos elementus,

— Sąjungos teisė prieštarauja nacionalinės teisės nuostatoms ir nacionalinių teismų praktikai, kuriose siekiant atskirti paslaugų teikimą nuo prekių tiekimo atsižvelgiama tik į vieną elementą, pirmiausia į tai, ar statybos įmonė tiekė jos nuosavybe esančias medžiagas, ir skirtumas tarp paslaugų teikimo ir prekių tiekimo automatiškai susiejamas su šio elemento buvimu,

— nacionalinės teisės aktų leidėjas gali nustatyti teismams kriterijus, pagal kuriuos prekių tiekimas atskiriamas nuo paslaugų teikimo, tačiau jis negali apriboti jų įgaliojimų konkrečiai išnagrinėti visų bylos aspektų nustatant šį atskyrimą.

100. Atsakymas į pirmąjį prejudicinį klausimą leidžia nebenagrinėti antrojo, trečiojo ir ketvirtojo prejudicinių klausimų, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašė į juos atsakyti tik tokiu atveju, jei statybos paslaugos apimtų ir prekių tiekimą.

VI – Dėl sprendimo veikimo apribojimo laiko atžvilgiu

101. Vokietijos vyriausybė paprašė Teisingumo Teismą, jeigu jis galiausiai konstatuotų, kad aptariamos nacionalinės teisės nuostatos negalima pagrįsti Sprendimo 2004/290 2 straipsnio 1 punktu, apriboti sprendimo veikimą laiko atžvilgiu, antraip jis turės didelių ekonominių pasekmių Vokietijos biudžetui, be to, tiek nacionalinės valdžios institucijos, tiek apmokestinamieji ūkio subjektai *bona fide* pasitikėjo Vokietijos teisės akto suderinamumu su Europos Sąjungos teisės aktais.

102. Šiuo atveju norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką tik išimtiniais atvejais galima, taikant bendrąjį teisinio saugumo principą, kuris yra Bendrijos teisės sistemos dalis, apriboti visų suinteresuotųjų asmenų galimybę pasinaudoti jo išaiškinta norma ginčijant sąžiningai nustatytus teisinius santykius. Tokį apribojimą galima taikyti tik tada, kai tenkinami du esminiai kriterijai, t. y. „suinteresuotųjų asmenų sąžiningumas ir rizika, kad kils didelių sunkumų“ [50].

103. Teisingumo Teismas tokį sprendimą priimdavo tik „esant išskirtinėms aplinkybėms, jeigu, pirma, buvo rimtų ekonominių pasekmių rizika dėl gera valia ir remiantis teisėtu ir galiojančiu laikomu teisės aktu sudarytų didelio skaičiaus teisinių santykių, ir, antra, paaiškėjus, jog asmenys ir nacionalinės valdžios institucijos buvo skatinamos elgtis su Bendrijos teise nesuderinamu būdu dėl to, kad Bendrijos teisės normos turinio neaiškumas būdavo objektyvus ir rimtas, o neaiškumo atsiradimo priežastis galėjo būti kitų valstybių narių ar <...> Komisijos veiksmai“ [51].

104. Be to, pagal nusistovėjusią teismų praktiką finansinės pasekmės, galinčios kilti valstybei narei dėl sprendimo, priimto byloje dėl prejudicinio sprendimo, pačios savaime nepateisina tokio sprendimo veikimo laiko atžvilgiu apribojimo [52].

50 — 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv* (C-2/09, Rink. p. I-4939) 50 punktas; 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Skov e Bilka* (C-402/03, Rink. p. I-199) 51 punktas; 1994 m. rugsėjo 28 d. Sprendimo *Vroege* (C-57/93, Rink. p. I-4541) 21 punktas.

51 — 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Richards* (C-423/04, Rink. p. I-3585) 42 punktas.

52 — Sprendimo *Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv* (minėto 50 išnašoje) 52 punktas; 2005 m. kovo 15 d. Sprendimo *Bidar* (C-209/03, Rink. p. I-2119) 68 punktas.

105. Todėl pirmiausia manau, kad Vokietijos vyriausybės pastabose minimų ekonominių pasekmių nebus arba jos nepasieks nurodyto masto; kadangi sandoriai, kaip aptariamasis, susiję su statybos paslaugomis, jie turėtų būti priskirti prie paslaugų teikimo ir visada patekti į Sprendimo 2004/290 taikymo sritį, todėl jiems turėtų būti taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas [53]. Tais keliais atvejais, kai nebūtų galima taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo, būtų galima apmokestinti paslaugų teikėją, kaip pabrėžė Suomijos vyriausybė; ji atkreipė dėmesį į tai, kad jei paslaugų gavėjas nebemokėtų mokesčio, tačiau jo nemokėtų ir paslaugų teikėjas, tuomet apmokestinimo srityje susidarytų spraga, nes sandoris liktų apskritai neapmokestintas ir jo šalys nepagrįstai gautų naudos [54].

106. Be to, atsižvelgdamas į visus pateiktus argumentus manau, kad institucijos ir atitinkami ūkio subjektai negalėjo *bona fide* pasitikėti teisės aktų suderinamumu, nes jau Austrijai skirtame Tarybos sprendime 2002/880 (kuris aiškiai nurodytas Sprendime 2004/290) [55] galima matyti, apie kokius sandorius kalbama, ir iš jų aprašymo galima spręsti, kad turimas omenyje paslaugų teikimas.

107. Taip pat būtina atsižvelgti į vėliau parengtą 2004 m. birželio 10 d. Komisijos darbo dokumentą (žr. šios išvados 75 punktą) ir remtis juo bent nuo tos datos [56], nes jame Komisija išaiškina, kad aptariami darbai iš principo laikytini paslaugų teikimu.

108. Be to, Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalies tekste aiškiai atmetama galimybė statybos darbus priskirti prie prekių tiekimo: tai pirmiausia liudija faktas, kad nebuvo priimta minėta Antrosios direktyvos ir Šeštosios direktyvos pasiūlymo nuostata, kuria šie darbai priskirti prie prekių tiekimo.

109. Todėl manau, kad nėra jokių pagrįstų priežasčių apriboti Teisingumo Teismo sprendimo veikimą laiko atžvilgiu.

VII – Išvada

110. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į *Bundesfinanzhof* pateiktus klausimus atsakyti taip:

1. Statybos paslaugų apibrėžtis pagal Sprendimo 2004/290/EB 2 straipsnio 1 punktą apima tik paslaugų teikimą, pirmiausia todėl, kad įmonės struktūra ir darbo elementas dominuoja medžiagų tiekimo elemento atžvilgiu.

2. Nagrinėdamas klausimą, ar sandoris laikomas statybos paslaugomis, t. y. paslaugų teikimu arba prekių tiekimu, teismas turi atsižvelgti į visus konkrečios bylos elementus.

3. Sąjungos teisė prieštarauja nacionalinės teisės nuostatoms ir nacionalinių teismų praktikai, kuriose siekiant atskirti paslaugų teikimą nuo prekių tiekimo atsižvelgiama tik į vieną elementą, pirmiausia į tai, ar statybos įmonė tiekė jos nuosavybe esančias medžiagas, ir skirtumas tarp paslaugų teikimo ir prekių tiekimo automatiškai susiejamas su šio elemento buvimu.

4. Nacionalinės teisės aktų leidėjas gali nustatyti teismams kriterijus, pagal kuriuos prekių tiekimas atskiriamas nuo paslaugų teikimo, tačiau jis negali apriboti jų įgaliojimų konkrečiai išnagrinėti visų bylos aspektų nustatant šį atskyrimą.

53 — Žinoma, lieka galimybė, jog teismas, išnagrinėjęs visas bylos aplinkybės, padarys išvadą, kad kalbama ne apie statybos paslaugas; tačiau manau, kad beveik visais atvejais sandoriams, kuriems iki šiol taikytas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, jis bus taikomas ir toliau, o koreguojamųjų mokestinių priemonių taikyti nereikės.

54 — Nemanau, kad paslaugų teikėjams būtų padaryta Vokietijos vyriausybės nurodyta žala. Nepaisant to, kad tokia žala iš esmės tėra teorinė prielaida, norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad bet kuriuo atveju būtų taikoma bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema, pagal kurią paprastai apmokestinamos įmonės. Galimus ginčus šalys gali be vargo išspręsti teisme, be jokio poveikio mokesčių administratoriui.

55 — Žr. šios išvados 77 ir paskesnį punktus.

56 — Sprendimas 2004/290, priimtas 2004 m. kovo 30 d.