

ENERGIALADVOKATA PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGOLZI] SECINJUMI,

sniegti 2012. gada 12. septembrī (1)

Lieta C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

pret

Finanzamt Lüdenscheid

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

Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Dalībvalsts, kurai ir atļauts piemērot atkāpes pasākumu, tiesības to piemērot daļēji – “Bēvdarbu” jēdziens

I – Ievads

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

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesiskais regulējums

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

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

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

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

1) ja tirdzniecības pakalpojumu sniegšana nodokļu maksātājam, izņemot gadījumu, kad pakalpojuma saņēmējs izrēķina ne vairāk kā divus mēnešus, vai bēvdarbu veikšana nodokļu maksātājam;

2) nekustamo ?pašumu pieg?de nodok?u maks?t?jam saska?? ar 13. panta B da?as g) un h) punktu un gad?jum?, ja pieg?d?t?js ir izmantojis ties?bas aplikt pieg?di ar nodokli.”

4. Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (3) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 2. pant?, da??, kas attiecas uz šo lietu, ir paredz?ts, ka:

“Pievienot?s v?rt?bas nodoklis j?maks?:

1. Par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas;

2. Par pre?u ievēšanu.”

5. Direkt?vas 77/388 5. panta 1. un 5. punkt?, da??, kas attiecas uz šo l?mumu, ir paredz?ts, ka:

“1. “Pre?u pieg?de” noz?m? ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam.

[..]

5. Dal?bvalstis var par pieg?d?m 1. punkta izpratn? uzskat?t dažu b?vdarbu veikšanu.”

6. Direkt?vas 77/388 6. pant?, da??, kas attiecas uz šo lietu, ir paredz?ts:

“Pakalpojumu sniegšana

“Pakalpojumu sniegšana” noz?m? jebkuru dar?jumu, kas nav pre?u pieg?de 5. panta izpratn?.

[..]”

7. Padomes 2006. gada 24. j?lija Direkt?vas 2006/69/EK (4), ar ko Direkt?vu 77/388/EEK groza attiec?b? uz dažiem pas?kumiem, lai vienk?ršotu pievienot?s v?rt?bas nodok?a iekas?šanas proced?ru un pal?dz?tu nov?rst nodok?u nemaks?šanu un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, un ar ko atce? dažus l?mumus par atk?p?m, 1. panta 7. punkt? ir paredz?ts:

“7) direkt?vas 21. panta 2. punktam versij?, kas izkl?st?ta 28.g pant?, pievieno š?du apakšpunktu:

“c) ja veic turpm?k nor?d?t?s pieg?des, dal?bvalstis var noteikt, ka persona, kam j?maks? nodoklis, ir nodok?u maks?t?js, kuram veiktas š?das pieg?des:

i) celtniec?bas darbi, tostarp remonta, t?r?šanas, uztur?šanas, p?rveides un nojaukšanas pakalpojumi saist?b? ar nekustamu ?pašumu, k? ar? konkr?tu b?vdarbu nodošana, ko saska?? ar 5. panta 5. punktu uzskata par pre?u pieg?di;”

[..].”

8. Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK (5) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?mu 199. pant? ir paredz?ts, ka:

“1. Dal?bvalstis var noteikt, ka turpm?k nor?d?tajos dar?jumos persona, kas atbild?ga par PVN nomaksu, ir pre?u vai pakalpojumu sa??m?js, kas ir nodok?a maks?t?js:

a) b?vdarbi, tostarp nekustam? ?pašuma remonts, t?r?šana, apkope, p?rb?ve un nojaukšana, k? ar? t?du nekustam? ?pašuma darbu veikšana, kurus saska?? ar 14. panta 3. punktu uzskata par pre?u pieg?di;

[..].”

B – *Valsts tiesiskais regulējums*

9. 2005. gada *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekst? – “*UStG*”) 3. panta 1., 4. un 9. punkts ir noteikts:

“1. Piegādes ir uz??m?ja darījumi, ar kuriem tas vai t? pilnvarot? treš? persona pirc?jam vai t? pilnvarotai trešai personai dod ties?bas r?koties ar lietu k? ar savu (ties?bu r?koties nodošana). [..]

4. Ja uz??m?js ir uz??mies apstr?d?t vai p?rstr?d?t lietu un šim nol?kam izmanto paša iegād?tus materi?lus, darījumu uzskata par piegādi (darbu piegāde), ja materi?li ir ne tikai piederumi vai citas papildu lietas. Tas attiecas ar? uz liet?m, kas cieši savienotas ar zemi. [..]

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

10. *UStG* 13.a panta 1. punkta 1. apakšpunkts redakcij?, kas ir spēkā no 2004. gada 1. apr??a, pamatojas uz L?mumu 2004/290/EK un taj? ir noteikts, ka 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkts paredz?taj? gadījum? nodoklis ir j?maks? uz??m?jam.

11. *UStG* 13.b panta 1. punkta 4. apakšpunkts un 2. punkta otraj? teikums, redakcij?, kas ir spēkā no 2004. gada 1. apr??a, ir noteikts:

“1) Turpmāk norād?tajiem darījumiem, kas ir apliekami ar nodokli, pien?kums maks?t nodokli rodas r??ina izrakst?šanas brīd?, tom?r ne v?l?k k? t? kalend?r? m?neša pēdēj? dien?, kas seko m?nesim, kur? veikta piegāde: [..]

4. pakalpojumi, kuri ir veikti saska?? ar darbuz??muma vai cita veida l?gumiem, kas paredz?ti b?vju celtniec?bai, remontam un atjaunošanai, p?rb?vei vai nojaukšanai, iz?emot projekt?šanas un uzraudz?bas pakalpojumus. [..]

2) [..] 1. punkta pirm? teikuma 4. apakšpunkta pirmaj? teikums min?tajos gadījumos nodoklis ir j?maks? pakalpojuma sa??m?jam, ja *UStG* 1. punkta pirm? teikuma 4. apakšpunkta pirmaj? teikums min?t?s darb?bas veic uz??m?js. [..]”

12. *Einkommensteuergesetz* (Likums par ien?kuma nodokli) 48. panta 1. punkta trešaj? teikums b?vdarbi ir definēti k?:

“[..] visi pakalpojumi, kas paredz?ti b?vju celtniec?bai, remontam un atjaunošanai, p?rb?vei vai nojaukšanai”.

III – *Lietas fakti un prejudici?lie jautājumi*

13. *Blv Wohn-und Gewerbebau GmbH* (turpmāk tekst? – “*Blv*”), kas ir uzs?cis tiesved?bu valsts ties?, ir uz??mums, kura uz??m?jdarb?bas joma ir zemesgabalu iegāde, att?st?šana un apb?ve, un tas ir uzskatāms par uz??m?ju V?cijas 2005. gada likuma par apgrozījuma nodokli izpratn? un par nodok?u maks?tāju atbilstoši attiecīgaj? gad? piem?rojamai Direkt?vai 77/388.

14. 2004. gada septembr? *Blv* uzdeva sabiedr?bai *Rolf & Co. oHG* (turpmāk tekst? – “*Rolf & Co.*”) k? ?ener?luz??m?jam uzcelt uz *Blv* ?pašum? esoš? zemesgabala dz?vjamo ?ku ar sešiem

dzīvokļiem par noteiktu cenu.

15. 2005. gada 17. novembrī *Rolf & Co.* izrakstīja galīgā rīkojumu, neiekaujot tajā PVN un norādot, ka *B/v* k pakalpojuma saņēmējam ir pienākums samaksāt nodokli.

16. *B/v* vispirms samaksāja PVN par 2005. finanšu gadā saņemto pakalpojumu, jo saskaņā ar *USTG* 13.b panta 2. punkta otro teikumu šajā gadījumā pienākums maksāt minēto nodokli bija pakalpojuma saņēmējam (6).

17. Vai *B/v* ir līdzīgs kompetentajam iestādei (*Finanzamt Lüdenscheid* [Lūdēšēides Finanšu pārvalde]) atgriezt samaksāto summu, apgalvojot, ka aplūkojamajā gadījumā šā minētā tiesību norma neesot piemērojama un ka tā tad vienīgā persona, kurai esot jāmaksā nodoklis, esot *Rolf & Co.*

18. Minētā iestāde ir noraidījusi *B/v* lūgumu, tādēļ tā uzsūta šā tiesvedība, kurā *Bundesfinanzhof*, uzskatot, ka pastāv Lēmuma 2004/290/EK interpretācijas problēma, uzdeva Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

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

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

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

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

a) kādas juridiskās sekas rodas, nelikumīgi veidojot apakškategorijas?

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

IV – Tiesvedība Tiesā

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

V – Par pirmo prejudiciālo jautājumu

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

21. Iesniedzītāja uzskata, ka šā jautājuma nozīmīgumu pamatojot tas, ka saskaņā ar Vācijas tiesisko regulējumu un judikatūru aplūkojamais darījums (kā bēvniecība uz citai personai piederošā zemesgabala, ko uzņēmums veic, izmantojot savus materiālus) esot preču piegāde. Atbilstoši Vācijas tiesību aktiem aplūkojamajā gadījumā esot jāpiemēro apgrieztās iekasēšanas mehānisms, saskaņā ar kuru persona, kurai ir jāmaksā nodoklis, ir pakalpojuma saņēmēja (šajā lietā *B/v*), nevis pakalpojuma sniedzēja (*Rolf & Co.*).

22. Iesniedzītāja arī uzskata, ka šis mehānisms atkāpjas no Sestās direktīvas noteikumiem

(kuros k? persona, kurai ir j?maks? nodoklis, ir min?ts pakalpojuma sniedz?js) un t?gad tas esot pie?aujams tikai tikt?l, cikt?l esot piem?rojams L?mums 2004/290, ar kuru V?cijai saska?? ar ??s Direkt?vas 27. pantu ir tieši at?auts piem?rot apgriezto iekas?šanu gad?jum?, ja b?vdarbi ir veikti nodok?a maks?t?jam (k? saska?? ar V?cijas ties?b?m tas ir apl?kojamaj? gad?jum?). T?gad, ja L?mums 2004/290 ietvert? at?auja attiektos tikai uz pakalpojumu sniegšanu, nevis ar? uz pre?u pieg?d?m, apl?kojamaj? gad?jum? vairs neb?tu pie?aujams izmantot apgriezto iekas?šanu, jo V?cij? ?kas b?vniec?ba uz citai personai piederoš?s zemes, kuru uz??m?js veic, izmantojot savus materi?lus, ir pre?u pieg?de. L?dz ar to B/v vairs neb?tu persona, kurai ir j?maks? nodoklis, jo b?tu j?piem?ro nevis V?cijas, bet Savien?bas ties?bu akti, kuros k? visp?r?gs noteikums ir noteikts, ka persona, kurai j?maks? PVN, ir pakalpojuma sniedz?js, nevis t? sa??m?js.

23. Lai atbild?tu uz jaut?jumu, vispirms ir j?defin? t?di Savien?bas ties?bu j?dzieni k? pre?u pieg?de un pakalpojumu sniegšana, lai var?tu tos prec?zi noš?irt, p?c tam ir j?analiz? b?vdarbu j?dziens un visbeidzot šis p?d?jais j?dziens ir j?saista ar pirmajiem diviem.

24. Saist?b? ar pirmo punktu j?nor?da, ka saska?? ar Direkt?vas 77/388 2. pantu pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir j?maks? par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas (7).

25. Direkt?vas 77/388 5. pant? pre?u pieg?de ir defin?ta k? ties?bu nodošana r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam.

26. N?kamaj? 6. pant? pakalpojumu sniegšana ir defin?ta k? jebkurš dar?jums, kas nav pieg?de.

27. Pre?u pieg?des j?dziens saska?? ar ??s Tiesas judikat?ru spriedum? liet? *Shipping & Forwarding Enterprise Safe BV* "attiecas ne tikai uz ?pašuma nodošanu t?d? form?, kas ir paredz?ta attiec?gaj?s valsts ties?b?s, bet tas ietver visus vienas personas nodošanas dar?jumus ar materi?lu ?pašumu, ar ko š? persona pieš?ir ties?bas citai personai r?koties ar šo ?pašumu t?, it k? t? b?tu ?pašniece" (8), ar? tad, ja ?pašumties?bas netiek nodotas.

28. Š?ds pieg?des j?dziena skaidrojums ir izskaidrojams ar Direkt?vas m?r?i, "kas tostarp seko izveidot kop?jo PVN sist?mu, kura ir balst?ta uz vienotu ar nodokli apliekamo dar?jumu defin?ciju. Tom?r šis m?r?is b?tu apdraud?ts, ja pre?u pieg?des, kas ir viens no trijiem dar?jumiem, kuriem piem?ro nodokli, konstat?cija b?tu atkar?ga no nosac?jumu izpildes, kuri atš?iras katr? dal?bvalst? l?dz?gi civilties?bu nosac?jumiem par ?pašumties?bu p?reju" (9).

29. Turpret? pakalpojumu sniegšana tiek defin?ta atlikuma k?rt?b? k? dar?jums, kas nav pre?u pieg?de.

30. T? k? vair?ku dar?jumu klasifik?cija par pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu rada gr?t?bas, š? Tiesa bieži ir m??in?jusi defin?t krit?riju, p?c kura ir j?veic š? kvalifik?cija.

31. Tom?r Tiesai nav izdevies nor?d?t nep?rprotamu noš?iršanas krit?riju, jo ar nodokli apliekamo dar?jumu skaits un tipolo?ija ir p?r?k liela un daudzveid?ga (10), un t? ir noteikusi, ka, lai "p?rbaud?tu, vai dar?jums ir pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana, ir j??em v?r? visi apst?k?i, kuros tas tiek veikts, lai noskaidrotu rakstur?gos elementus" (11), un j?analiz? konkr?ts dar?jums, lai identific?tu t? domin?jošus elementus, noš?irot tos no maznoz?m?giem un pak?rtotiem (12).

32. Turkl?t j??em v?r?, ka puses bieži veic ?oti sarež??tus dar?jumus, kuriem piem?t gan pre?u p?rdošanai, gan pakalpojumu sniegšanai rakstur?gie elementi.

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

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

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

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

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

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

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

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

41. Turklāt vēlāk Pielikuma Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 6. pantā (kas vēlāk netika iekļauts direktīvas galīgajā redakcijā) par "celtniecības darbiem" tika uzskatīti visi darbi, kas ir saistīti ar ņkām, tiltiem, ceļiem, ostām un citām celtnēm, kuras ir nostiprinātas zemē, kā nojaukšana, būvniecība, ieskaitot pamatu būvniecību, ņkas struktūras nodošana, apdares darbi, kustamas lietas piestiprināšana pie nekustamās lietas un it īpaši montāžas darbi, paplašināšana, pārveide,

atjaunošana, remonts un apkopes darbi, izņemot parasto apkopšanu, kā arī darbi, kas ir saistīti ar augsnes sakārtošanu, kā, piemēram, rīpniecisko vai dzīvojamu zonu infrastruktūras darbi, zemesgabalu sadale, izlīdzināšana, ūdens vai notekdeņu kanalizācijas, elektrosistēmas likšana, atbalstsienu celtniecība, dīrzu stādīšana (20).

42. Visbeidzot, Vācijas Federatīvās Republikas Ikgadējā piešķirtā aplūkojamā atkāpi "būvdarbu" gadījums, kas ir iesniegts 2003. gada augustā (21), ir tieša atsauce uz iepriekš minēto *Einkommensteuergesetz* 48. pantu, kurā "būvdarbu" jēdziena definīcija ir precīzāka, ka tie ir visi, kurus būvniecības, remonta, apkopes, pārbūves vai nojaukšanas darbi.

43. Uzskatu, ka, kaut arī "celtniecības darbu" sarakstiem, kas ir iekļauti Otrajā direktīvā un Priekšlikuma Sestajai direktīvai, nav saistošs spēkā, tomēr tie ir lietderīgi, interpretējot "būvdarbu" jēdzienu, kas ir izmantots Lēmuma 2004/290, jo "būvdarbi" nav nekas cits kā "celtniecības darbu" precīzējums, jo attiecas tieši uz būvuzņēmumu jomu (kā tas izriet no aplūkojamā Izmuma preambulas 2. apsvēruma (22)) un tāpēc "būvdarbi" ir "celtniecības darbi", kurus veic būvuzņēmumi un kuri ir saistīti ar to būvniecību (23).

44. Tāpēc, ņemot vērā Otrās direktīvas, Priekšlikuma Sestajai direktīvai un ieinteresēto valsts iesniegtā Izmuma, pēc kura tika apstiprināts Lēmums 2004/290, saturu, var apgalvot, ka "būvdarbi" ir tie celtniecības darbi, kas ir un citu līdzīgo struktūru būvniecība, apkope, remonts, pārbūve un nojaukšana (šajā lietā ir svarīga tākas būvniecība).

45. Līdz ar to ir jāvērtē, vai darbu kopums, kas ir minēts šo secinājumu 43. un 44. punktā, ir jāuzskata par preču piegādi vai par pakalpojumu sniegšanu, pamatojoties uz, kā to ir norādījis šis Tiesa, visiem attiecīgo darījumu faktiskajiem apstākļiem; šajā vērtējumā ir jāņem vērā to raksturīgā un dominājošā elementa (24).

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

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

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

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

50. Turklāt, aplūkojot konkrēto interese, kuras tiek lūgtas īstenot ar minētiem darījumiem, un to, kā šos darījumus parasti vērtē darbu pasūtītāji, kāst skaidrs, ka noslēgto vienošanos priekšmets galvenokārt ir darbuzņēmēju darbība (tāpēc pakalpojumu sniegšana), savukārt citi aspekti (kas ir saistīti ar preču piegādi), kā, piemēram, saražotās preces nodošana, paliek aizmugurējā plānā un tie ir pilnīgās vienošanās izpildes nobeiguma moments, un nevis būvība.

51. Analizējot situāciju, kas ir lietas pamatā, proti, tākas būvniecību uz pasūtītāja pašumā

esoš? zemesgabala, kuru darbuz??m?js veic ar saviem materi?liem, šie apsv?rumi apstiprin?s.

52. Divi elementi, kuri ir j?v?rt? šaj? liet?, lai noteiktu, k?ds ir vienot?s b?vniec?bas darb?bas galvenais elements un k?ds ir papildelements, ir uz??m?ja darb?ba, kurš p?c tipisk?s uz??muma l?guma sh?mas (25) izmanto savu un sava un savu darbinieku darba organiz?ciju (pakalpojumu sniegšana), un darbuz??m?ja materi?lu izmantošana, kuri p?c darbu pabeigšanas b?s pas?t?t?ja ?pašum? (pre?u pieg?de).

53. Ir skaidrs, ka parasti materi?li ir papildelements vai k?ds cits elements, jo l?guma m?r?is ir nevis nodot tos pas?t?t?jam, bet piln?gi tos p?rveidot, lai saražotu piln?gi jaunu preci. T?d?? b?tu pretrun?gi uzsv?rt materi?lus, jo tie ir tikai l?dzeklis, kas ?auj veikt b?vdarbus, un p?c to pabeigšanas vairs ar? nepast?v?s atseviši.

54. To pašu var secin?t, apl?kojot uz zemes uzb?v?t?s ?kas nodošanu. K? ir paskaidrots šo secin?jumu 50. punkt?, nodošana ir sarežž?t?ks dar?juma nobeigums un papildelements, un gad?jum?, ja ?ka ir uzcelta uz pas?t?t?ja ?pašum? esoš?s zemes, parasti tas ieg?st attiec?go ?pašumu bez darbuz??m?ja [darbu] nodošanas akta, bet saska?? ar pievienošan?s principu.

55. Šie apsv?rumi ac?mredzami noz?m?, ka faktiski uz??muma un darba organiz?cijas elementi, kuri ir nor?d?ti šo secin?jumu 48., 49. un 52. punkt? un kuri izpaužas k? pakalpojumu sniegšana, domin? p?r pre?u pieg?des elementu, kuru apl?kojamaj? gad?jum? veido darbuz??m?ja pieg?d?tie materi?li.

56. Gad?jum?, ja domin? uz??muma organiz?cija un darbs, kad parasti tiks izmantota tipiska uz??muma l?guma sh?ma, veikto pakalpojumu galarezult?ts, k? jau min?ts, ir ražošanas faktiska r?c?ba, kuras rezult?t? tiek izveidots priekšmets, kas iepriekš nav past?v?jis; r?c?bas objekts galvenok?rt b?s akt?va darb?ba un tikai t?d? gad?jum? past?v?s patiens dar?jums, kas ir saist?ts ar "celtniec?bas darbiem" un t?tad ar "b?vdarbiem".

57. Turpret?, ja l?guma b?t?ba ir pieg?d?t?s preces vai katr? zi?? nevis b?vniec?ba, bet ?pašuma ieg?šana, tad l?guma objekts b?s došana, nevis akt?va darb?ba, un p?c b?t?bas notiks nodošanas akts, parasti p?rdošana, kas ietilpst nevis "celtniec?bas darbu" un t?tad "b?vdarbu" kategorij?, bet pre?u pieg?d?.

58. Praks? valsts tiesai ir j?p?rbauda, vai past?v pakalpojumu sniegšana vai pre?u pieg?de; š? tiesa var izmantot vair?kus krit?rijus, tom?r ir j??em v?r?, ka nav krit?rija, kas ir galvenais un ir svar?g?ks par citiem, jo atseviš?ajos gad?jumos var b?t b?tiski daž?di apst?k?i, kuri ir j?v?rt? kopum?.

59. Piem?ram, valsts tiesa var piev?rst ?pašu uzman?bu (a) tam, vai materi?lu apstr?de ir domin?joša, vai n?, parasti ?emot v?r? izmantoto materi?lu v?rt?bu (26), k? ar? (b) pušu gribai, šaj? saist?b? ir b?tiski, vai materi?lu apstr?de ir tikai l?dzeklis priekšmeta ražošanai un l?guma m?r?is ir darbs (k? tas ir uz??muma l?guma gad?jum?), vai ka darbs ir instruments, ar kuru tiek p?rveidots materi?ls, bet gal?gais vienošan?s m?r?is ir lietas [res] ieg?šana (kas ir tipisks p?rdošan?) (27); visp?r?g?k, valsts tiesai ir j?piev?rš uzman?ba pušu uz?emtaj?m saist?b?m un t?diem dar?juma norises apst?k?iem k? izpildes ilgums, patst?v?ba darbu veikšan?, paredz?to garantiju veidi.

60. It ?paši valsts tiesai ir j??em v?r? apst?klis, ka saražotais un nodotais priekšmets ir produkts ar ori?in?l?m ?pašb?m, proti, *quid novi* [jauns jaut?jums] (kas raksturo celtniec?bas darbus un b?vdarbus), vai ka, tieši pret?ji, tas ir s?rijveida produkts k?, piem?ram, saliekam? m?ja.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[..]."

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

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

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

[..].”

72. Tā kā šīs divas direktīvas ir jaunākas nekā Sestā direktīva un nereglamentā aplūkojamo gadījumu, uzskatu, ka to apstiprina arī iesniegtā jtiesa (35), ka izvēlē līdzes šo secinājumu 70. un 71. punktā minētajos pantos paši uzskaitītājam darbībām iekāut tiešu atsauci uz būvdarbu nodošanu, kas dalībvalstīs ir uzskatāma par preču piegādi saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 5. punktu un Direktīvas 2006/112 14. panta 3. punktu (36), liecina, ka Savienībā celtniecības darbi un būvdarbi ir klasificēti kā pakalpojumu sniegšana.

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

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

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

76. Šā dokumenta 4.1. punktā Komisija paskaidro, ka attiecīgā darbi (*Arbeiten*) būvniecībā ir pakalpojumu sniegšana (40) un ka dalībvalstīm, kuras ir piemērojušas Sestās direktīvas 5. panta 5. punktu, būtu jāiekāauj šājas kategorijas arī pakalpojumu sniegšanas, kuras šājas dalībvalstīs ir uzskatītas par preču piegādi (41).

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

78. T? ir svar?ga t?p?c, ka L?muma 2004/290 preambulas 2. apsv?rum? k? atsauce ir cit?ta tieši š? atk?pe, kura attiecas ar? uz b?vdarbiem (*Bauarbeiten*) un ievieto to starp? dažus dar?jumus, kuri ir min?ti iepriekš min?taj? darba dokument?, kuros saist?b? ar izmantoto uz??muma organiz?ciju skaidri domin? pakalpojumu sniegšanas elements – k? gad?jum?, kad apakšuz??m?js veic darbus b?vniec?bas un met?la konstrukciju vai ku?u b?vniec?bas nozar?, un nodrošina darbiniekus galvenajam pas?t?t?jam, citam apakšuz??m?jam vai, visp?r?g?k, uz??m?jam, kurš pats veic savus b?vdarbus.

79. V?l viens arguments, kurš apstiprina t?zi, ka celtniec?bas darbi un b?vdarbi ir pakalpojumu sniegšana, ir atrodams Otraj? direkt?v? un Priekšlikum? Sestajai direkt?vai, kas ir min?ti šo secin?jumu 40. un 41. punkt?.

80. Faktiski sagatavošanas darbu gait? 5. panta e) apakšpunkt? celtniec?bas darbi tika kvalific?ti k? pre?u pieg?des, sekojot risin?jumam, kas jau tika pie?emts Otraj? direkt?v? (5. panta 2. punkta e) apakšpunkts), tom?r Sest?s direkt?vas apstiprin?šanas br?d? šis risin?jums netika atbalst?ts.

81. Tas paskaidro to, ka t? laika likumdev?jam bija labi zin?ma š? problem?tika un ka tas ir piln?gi apzin?ti nol?mis main?t savu iepriekš?jo nost?ju, kas bija paredz?ta Otraj? direkt?v?, kur? “celtniec?bas darbi” ir klasific?ti k? pre?u pieg?des.

82. T?ze, ka celtniec?bas darbi un b?vdarbi ir uzskat?mi par pakalpojumu sniegšanu, ir atbalst?ta ar? secin?jumos, kurus ?ener?ladvok?ts Džeikobss [Jacobs] 1995. gada 6. apr?l? ir sniedzis liet? C-291/92 (43). Viš? ir uzskat?jis, ka “dal?bvalstu kompetence uzskat?t par pre?u pieg?d?m (nevis par pakalpojumu sniegšanu) celtniec?bas darbus, kurus uz??m?js veic uz zemes, kas neatrodas t? ?pašum?, izriet no ?pašas ties?bu normas, kas ir ietverta 5. panta 5. punkta b) apakšpunkt?”, t?tad min?t?s normas un t?s piem?rošanas neesam?bas gad?jum? celtniec?bas darbi vienm?r b?tu pakalpojumu sniegšana.

83. Visbeidzot, lai apzin?tos, ka šim argumentam nav noteicoša sp?ka, lai atbild?tu uz prejudici?lo jaut?jumu, ir j?nor?da, ka daudz?s (44) dal?bvalst?s (45) b?vdarbi princip? ir pakalpojumu sniegšana.

84. J?secina, ka, ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, it ?paši uz??muma un darba organiz?cijas domin?šanu p?r materi?lu pieg?des elementu (skat. šo secin?jumu 55.–57. punktu), celtniec?bas darbi un b?vdarbi, kuri ir paredz?ti Sest?s direkt?vas 5. panta 5. punkta b) apakšpunkt? un L?muma 2004/290 2. panta 1. punkt?, ir j?kvalific? k? pakalpojumu sniegšana.

85. V?cijas vald?ba, kuru atbalsta Komisija, uzskata, ka faktiski b?vdarbi L?mum? 2004/290 varot b?t gan pre?u pieg?des, gan pakalpojumu sniegšana un ka, ja tie tiktu kvalific?ti tikai k? pakalpojumu sniegšana, L?mums 2004/290 zaud?tu t? lietder?go iedarb?bu, jo daudzi no apl?kojamiem darbiem netiktu iek?auti pieš?irtaj? atk?p? un tie tiktu uzskat?ti par pre?u pieg?d?m. T?tad t?d? veid? netiktu iev?rots apl?kojam? l?muma m?r?is, proti, nodok?u nemaks?šanas nov?ršana (piem?ram, daži ?aunpr?t?gie uz??m?ji var?tu nepiem?rot apgriezto iekas?šanu, uzr?dot dar?jumu k? pre?u p?rdošanu) (46).

86. Šaj? punkt? ir lietder?gi izdar?t dažus apsv?rumus par V?cijas tiesisko regul?jumu, kur? reglament?ta š? joma, k? ar? par attiec?go judikat?ru.

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

88. Faktiski nošķiršana starp preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu ir atkarīga no tā, vai būvnieka veiktajai materiālu piegādei ir noteicošs, nevis papildinošs raksturs, un Vācijas judikatūrā šis tiesiskais regulējums tiek interpretēts tādi, ka gadījumā, kad kāds celtniecības uz svešas zemes uzņēmums izmanto paša iegādātos materiālus, ir preču piegāde.

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

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

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

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

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

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

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

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

97. Faktiski Direktīvas 2006/112 199. pantā, kurā šobrīd ir regulēts apgrieztās iekasēšanas mehānisms, ir skaidri paredzēts, ka minēto sistēmu piemēro tiem darījumiem nekustamo

pašumu b?vniec?bas jom?, kuri ir piel?dzin?mi nekustam? pašuma darbu nodošanai, ko saska?? ar 14. panta 3. punktu (bijušais Sest?s direkt?vas 5. panta 5. punkts) uzskata par pre?u pieg?di.

98. T? k? taj? skaidri nor?d?ts, ka min?tie dar?jumi, k? jau ir min?ts šo secin?jumu 72. punkt?, ir pakalpojumu sniegšana, ir j?secina, ka, ja ?ku b?vniec?ba un citi l?dz?gie dar?jumi V?cij? tiktu klasific?ti k? pre?u pieg?des, šobr?d tiem vairs nevar?tu piem?rot apgriezt?s iekas?šanas meh?nismu un tiktu apdraud?ts m?r?is apkarot izvair?šanas no nodok?u maks?šanas (49).

99. ?emot v?r? min?tos apsv?rumus, pied?v?ju Tiesai uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu atbild?t š?di:

- b?vdarbu j?dziens L?muma 2004/290/EK 2. panta 1. punkt? ietver tikai pakalpojumu sniegšanu, it ?paši, ja uz??muma un darba organiz?cija domin? p?r materi?lu pieg?des elementu;

- v?rt?jot, vai dar?jums ir b?vdarbs – un t?gad pakalpojumu sniegšana – vai pre?u pieg?de, tiesai ir j??em v?r? visi konkr?t? gad?juma elementi;

- Savien?bas ties?bas nepie?auj t?dus valsts ties?bu aktus un judikat?ru, saska?? ar kuriem attiec?g?s noš?iršanas nol?k? ir svar?gs tikai viens elements, konkr?t?k, apst?klis, ka b?vnieks ir pieg?d?jis t? pašum? esošos materi?lus, un saska?? ar kuriem min?t? elementa esam?bas gad?jum? ir autom?tiski j?secina par noš?iršanu starp pakalpojumu sniegšanu un pre?u pieg?di;

- valsts likumdev?js nenoliedzami var nor?d?t tiesai krit?rijus, kuri ir j??em v?r?, noš?irot pre?u pieg?des no pakalpojumu sniegšanas, tom?r nevar ierobežot tiesas kompetenci noš?irt pre?u pieg?des no pakalpojumu sniegšanas, analiz?jot visus konkr?t? gad?juma aspektus.

100. ?emot v?r? atbildi uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu, nav j?izskata otrs, trešais un ceturtais jaut?jums, jo iesniedz?jtiesa ir l?gusi tos izskat?t tikai gad?jum?, ja pre?u pieg?des tiktu iek?autas b?vdarbos.

VI – Par sprieduma iedarb?bas ierobežošanu laik?

101. Gad?jum?, ja Tiesa atz?s, ka apl?kojamais valsts tiesiskais regul?jums neatbilst L?muma 2004/290 2. panta 1. punktam, V?cijas vald?ba l?dz ierobežot Tiesas sprieduma iedarb?bu laik?, jo pret?j? gad?jum? tai b?tu b?tiska ekonomiska iedarb?ba uz V?cijas budžetu un katr? zi?? gan valsts iest?des, gan ieinteres?tie saimniecisk?s darb?bas subjekti ir lab? tic?b? uzskat?juši, ka V?cijas tiesiskais regul?jums iev?ro Savien?bas ties?bas.

102. Šeit ir j?nor?da, ka saska?? ar past?v?go Tiesas judikat?ru tikai iz??muma k?rt?, piem?rojot Savien?bas ties?bu sist?mai rakstur?go visp?r?jo tiesisk?s droš?bas principu, ir pie?aujams ierobežot iesp?ju vis?m ieinteres?taj?m person?m atsaukties uz normu, kuru š? Tiesa ir interpret?jusi, lai apstr?d?tu lab? tic?b? nodibin?t?s tiesisk?s attiec?bas. Tas var notikt vien?gi tad, ja tiek iev?roti divi pamatnosac?jumi, proti, “ieinteres?to personu labas tic?bas esam?ba un b?tisku trauc?jumu rašanās risks” (50).

103. Tiesa ir izmantojusi šādu risinājumu tikai “oti konkrētos apstākļos, kad, no vienas puses, pastāv ja risks, ka varētu iestāties smagas ekonomiskas sekas, it paši saistībā ar tūdu tiesisko attiecību lielo skaitu, kas nodibinātas labā ticībā, pamatojoties uz regulējumu, kurš tika uzskatīts par spēcīgu esošu, un, no otras puses, izrādījās, ka privātpersonas un valsts iestādes bija iesaistītas rīcībā, kas neatbilda Kopienų tiesiskajam regulējumam sakarā ar objektīvu un būtisku nenoteiktību attiecībā uz Kopienų tiesību normu piemērojamību; šo nenoteiktību varēja veicināt tāda pati rīcība no citu dalībvalstu vai Eiropas Kopienų Komisijas puses” (51).

104. Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru finansiālas sekas, kas dalībvalstij var rasties saistībā ar prejudiciālu nolikumu, nav pietiekams pamats ierobežot minētā sprieduma iedarbību laikā (52).

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

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

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

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

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

VII – Secinājumi

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

- 1) bēvdarbu jēdziens Lēmuma 2004/290/EK 2. panta 1. punktā ietver tikai pakalpojumu sniegšanu, it paši, ja uzņēmuma un darba organizācija dominē pār materiālu piegādes elementu;
- 2) izvērtējot, vai darījums ir bēvniecības darbība – un tādā pakalpojumu sniegšana – vai preču piegāde, tiesai ir jāņem vērā visi konkrētie gadījuma elementi;
- 3) Savienības tiesības nepieļauj tādus valsts tiesību aktus un judikatūru, saskaņā ar kuriem attiecīgās nošķiršanas nolūkā ir svarīgs tikai viens elements, konkrēti, apstāklis, ka bēvnieks ir

pieg?d?jis t? ?pašum? esošos materi?lus, un saska?? ar kuriem min?t? elementa esam?bas gad?jum? ir autom?tiski j?secina par noš?iršanu starp pakalpojumu sniegšanu un pre?u pieg?di;

4) valsts likumdev?js nenoliedzami var nor?d?t tiesai krit?rijus, kuri ir j??em v?r?, noš?irot pre?u pieg?des no pakalpojumu sniegšanas, tom?r nevar ierobežot tiesas kompetenci noš?irt pre?u pieg?des no pakalpojumu sniegšanas, analiz?jot visus konkr?t? gad?juma aspektus.

1 – Ori?in?lvaloda – it??u.

2 – OV L 94, 59. lpp.

3 – OV L 145, 1. lpp.

4 – OV L 221, 9. lpp.

5 – OV L 347, 1. lpp.

6 – PVN sist?m? nodoklis parasti ir j?iek?auj r??in? un j?maks? pakalpojuma sniedz?jam. Tom?r daž?s nozar?s (galvenok?rt b?vniec?b?, it ?paši attiec?b?s starp l?gumsl?dz?jiem un apakšuz??m?jiem, jo apakšuz??m?ji bieži iek?auj PVN r??in?, bet to nemaks?) arvien biež?k tiek izmantota t? saucam? apgriezt? iekas?šana jeb *reverse charge*, kad min?t? pakalpojuma sa??m?js ir persona, kurai j?maks? PVN (min?taj? piem?r? tas ir l?gumsl?dz?js). Sest?s direkt?vas 27. pants ?auj Padomei at?aut dal?bvalst?m atk?pties no š?s direkt?vas, lai vienk?ršotu nodok?a iekas?šanu vai nepie?autu kr?pšanu. L?mum? 2004/290 V?cijai ir tieši at?auts izmantot tikko aprakst?to meh?nismu, atk?pjoties no Sest?s direkt?vas noteikumiem, saska?? ar kuriem persona, kurai j?maks? nodoklis, ir pakalpojuma sniedz?js.

7 – K? ar? par pre?u ieviešanu, kas apl?kojamaj? gad?jum? nav b?tiska.

8 – 1990. gada 8. febru?ra spriedums liet? C-320/88 *Shipping & Forwarding Enterprise Safe BV* (*Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts); šaj? zi?? skat. ar? 2005. gada 14. j?lija spriedumu liet? C-435/03 *British American Tobacco* un *Newman Shipping* (Kr?jums, I-7077. lpp., 35. punkts) un 2003. gada 6. febru?ra spriedumu liet? C-185/01 *Auto Lease Holland* (*Recueil*, I-1317. lpp., 32. punkts).

9 – Spriedums liet? *Shipping & Forwarding Enterprise Safe BV* (min?ts 8. zemsp?tras piez?m?, 8. punkts).

10 – 1999. gada 25. febru?ra spriedums liet? C-349/96 *CPP* (*Recueil*, I-973. lpp., 27. punkts).

11 – 1996. gada 2. maija spriedums liet? C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien A/S* (*Recueil*, I-2395. lpp., 12. punkts). Šaj? zi?? skat. 2010. gada 11. febru?ra spriedumu liet? C-88/09 *Graphic Procédé* (Kr?jums, I-1049. lpp., 18. punkts), 2005. gada 27. oktobra spriedumu liet? C-41/04 *Levob Verzekeringen BV* (Kr?jums, I-9433. lpp., 19. un 27. punkts) un 2001. gada 17. maija spriedumu apvienotaj?s liet?s C-322/99 un C-323/99 *Finanzamt Burgdorf* (*Recueil*, I-4049. lpp., 62. punkts).

12 – Spriedums liet? *Levob Verzekeringen BV* (min?ts 11. zemsp?tras piez?m?, 27. un 29. punkts).

13 – Spriedums liet? *Levob Verzekeringen BV* (min?ts 11. zemsp?tras piez?m?, 19. punkts). T?pat skat. 2007. gada 29. marta spriedumu liet? C-111/05 *Aktiebolaget NN* (Kr?jums, I-2697. lpp., 23. punkts).

- 14 – Spriedums liet? *Levob Verzekeringen BV* (min?ts 11. zemsv?tras piez?m?, 20. punkts).
- 15 – Turpat.
- 16 – 2008. gada 21. febru?ra spriedums liet? C-425/06 *Ministero dell'Economia e delle Finanze* (Kr?jums, I-897. lpp., 51. punkts).
- 17 – 2010. gada 2. decembra spriedums liet? C-276/09 *Everything Everywhere Ltd* (Kr?jums, I-12359. lpp., 25. punkts), spriedums liet? *Aktiebolaget NN* (min?ts 13. zemsv?tras piez?m?, 28. punkts) un spriedums liet? *CPP* (min?ts 10. zemsv?tras piez?m?, 30. punkts).
- 18 – Spriedums liet? *Levob Verzekeringen BV* (min?ts 11. zemsv?tras piez?m?, 22. punkts); t?pat skat. ar? 2010. gada 6. maija spriedumu liet? C-94/09 Komisija/Francija (Kr?jums, I-4261. lpp., 15. punkts), spriedumu liet? *Graphic Procéd * (min?ts 11. zemsv?tras piez?m?, 19. punkts) un 2009. gada 11. j?nija spriedumu liet? C-572/07 *Rlre Tellmer Property sro* (Kr?jums, I-4983. lpp., 17.–19. punkts).
- 19 – OV 71, 1303. lpp.
- 20 – Šis saraksts daudz neatš?iras no tiem, kuri šaj? jom? tiek izmantoti dal?bvalst?s. Piem?ram, Francij?, nepast?vot likum? noteiktai defin?cijai, *Conseil d'Etat* [Valsts Padome] (CE pal?ta, 1976. gada 17. decembris, Nr. 94852) par celtniec?bas darbiem ir uzskait?jusi darb?bas, kas tieši veicina ?kas celtniec?bu, un Nodok?u p?rvalde (2010. gada 4. janv?ra instrukcija: *BOI 3 A-1-10*, 2010. gada 11. janv?ris, 57. un n?kamie punkti) ir paskaidrojusi, ka min?tie darbi ir b?vniec?bas, nojaukšanas, remonta, atjaunošanas, labiek?rtošanas, p?rb?vves un uzkopšanas darbi, kas ir saist?ti ar uzb?v?tu un neuzb?v?tu nekustamu ?pašumu (ir uzskait?ta d?rzu uzkopšana un zemes rakšana).
- 21 – Pievienots V?cijas vald?bas apsv?rumu I pielikum?.
- 22 – Kur? ir noteikts, ka: “b?vuz??mumu un ?ku t?r?šanas uz??mumu jom? ir konstat?tas b?tiskas neiekas?ta PVN summas, kas raduš?s t?d?j?di, ka r??in? PVN tika atkl?ti nor?d?ts, tom?r valsts kas? netika samaks?ts, lai gan taj? paš? laik? pakalpojuma sa??m?js izmantoja savas ties?bas atskait?t priekšnodokli [..]”.
- 23 – J?uzsver, ka Sest?s direkt?vas un L?muma 2004/290 v?cu valodas versij? termini “celtniec?bas darbi” un “b?vdarbi” vienm?r tiek tulkoti k? *Bauleistungen*. Turkl?t abos gad?jumos šim terminam ir atš?ir?gas nokr?sas, jo atbilstoši L?muma 2004/290 preambulas 2. apsv?rumam attiec?gie *Bauleistungen* ir saist?ti ar ?ku b?vniec?bas jomu.
- 24 – Spriedums liet? *Aktiebolaget NN* (min?ts 13. zemsv?tras piez?m?, 21. un 27. punkts).
- 25 – Iesniedz?jtiesas r?kojum? par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu esošaj? aprakst? ir nor?d?ts, ka lietas dal?bnieki ir nosl?guši uz??muma l?gumu. Š? iemesla d?? es piev?rs?šos šim, nevis citiem potenci?li b?tiskiem l?gumu veidiem.
- 26 – Ja izmantoto materi?lu v?rt?ba iev?rojami p?rsniedz darba v?rt?bu un veidos b?tisku kop?j? pakalpojuma elementu, tie var?tu b?t nevis celtniec?bas darbi, bet t?du materi?lu p?rdošana.
- 27 – Valsts tiesai ir j?izv?rt?, vai puses ir dom?jušas ?ku pašu par sevi vai k? darb?bas produktu; pirmaj? gad?jum? t? b?s došana, bet otraj? – akt?va darb?ba.

28 – Kas, protams, ir j?p?rbauda, izv?rt?jot katru konkr?to gad?jumu atseviš?i.

29 – Un t?tad ar? “b?vdarbi”, kuri, k? nor?d?ts šo secin?jumu 43. punkt?, ietilpst “celtniec?bas darbos”.

30 – Iemesls, k?d?? tika iek?auts t?ds noteikums k? 5. panta 5. punkta b) apakšpunkts, ir t?ds, ka “b?vdarbus” bieži raksturo uz??muma organiz?cijas esam?ba, kuras m?r?is ir sniegt pakalpojumu, kurus papildina, it ?paši b?vniec?bas nozar?, materi?lu pieg?de un ?kas, kas var b?t gan nostiprin?ta zem t?s esošaj? zem?, gan n?, nodošana. T?tad ir lo?iski, ka dal?bvalst?m tika dota iesp?ja klasific?t par pre?u pieg?di šos sarežž?tos dar?jumus, kuri, v?rt?jot tos kopum?, ir pakalpojumu sniegšana.

31 – Izmantojot fr?zi “pirms šo ?ku pirmreiz?jas izmantošanas”, šis pants faktiski atsaucas uz jaunb?v?m: skat. 1986. gada 8. j?lija spriedumu liet? 73/85 *Kerrutt* (*Recueil*, 2219. lpp., 16. punkts).

32 – Š?das terminolo?iskas atš?ir?bas ir atrodamas vair?kos Sest?s direkt?vas tulkojumos, piem?ram, fran?u valod?, kur ir min?ts “*livraison d’un bâtiment*” (4. panta 3. punkta a) apakšpunkts) un “*délivrance de certains travaux immobiliers*” (5. panta 5. punkta b) apakšpunkts), ang?u valod?, kur ir noš?irts starp “supply before first occupation of buildings” (4. panta 3. punkta a) apakšpunkts) un “the handing over of certain works of construction” (5. panta 5. punkta b) apakšpunkts), v?cu valod?, kur ir lietotas fr?zes “die Lieferung von Gebäuden” (4. panta 3. punkta a) apakšpunkts) un “die Ablieferung bestimmter Bauleistungen” (5. panta 5. punkta b) apakšpunkts), holandiešu valod?, kur ir min?ts “de levering van een gebouw” (4. panta 3. punkta a) apakšpunkts) un “de oplevering van een werk in onroerende staat” (5. panta 5. punkta b) apakšpunkts), un it??u valod?, kur “la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato” (4. panta 3. punkta a) apakšpunkts) ir pretstat?ta “la consegna di taluni lavori immobiliari” (5. panta 5. punkta b) apakšpunkts).

33 – J?nor?da, ka ang?u un fran?u valodas versij?s ir lietoti termini “work” un “travaux”, v?cu valodas versij? “Bauleistungen”.

34 – Ar? šaj? gad?jum? ang?u un fran?u valodas versij?s ir lietoti termini “work” un “travaux”, v?cu valodas versij? “Bauleistungen”.

35 – Iesniedz?jtiesas r?kojuma par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu pirm? prejudici?l? jaut?juma pamatojuma B punkta cc) apakšpunkts.

36 – Bez š?s prec?z?s kvalifik?cijas t? b?tu pakalpojumu sniegšana.

37 – V?cijas vald?ba uzskata, ka faktiski L?muma 2004/290 2. pantu nevarot interpret?t t?d? noz?m?, jo iepriekš?jais 1. pants atsaucoties uz š? l?muma 2. pant? min?taj?m pre?u pieg?d?m un pakalpojumu sniegšanu visp?r?gi un bez ierobežojumiem. J?nor?da, ka 2. pants nav nekas cits k? 1. panta preciz?jums un taj? ir tikai detaliz?ti nor?d?tas, attiec?gi sadalot 1. punkt? un 2. punkt?, pakalpojumu sniegšanas un pre?u pieg?des, uz kur?m attiecas apl?kojam? atk?pe. T?d?j?di 2. pant? ir iev?rots 1. panta regul?jums, kur? savuk?rt ir iek?auta abstrakta atsauce uz div?m apl?kojamaj?m visp?r?g?m kategorij?m. T?pat nevar piekrist š?s pašas vald?bas v?rt?jumam par apst?kli, ka L?muma 2004/290 tapšanas procesa gait? kompetent? Padomes darba grupa bija iek??vusi 1. pant? ne tikai terminu “pakalpojumi”, bet ar? terminu “preces”. Faktiski tas ir izskaidrojams ar to, ka 2. panta 2. punkt? ir min?ti dar?jumi, kas ir kvalific?jami k? pre?u pieg?des.

38 – Komisijas pielikums Nr. 1.

39 – Komisijas atbilde 4. lpp.

40 – *Grundsätzlich nur Dienstleistungen gemeint sind.*

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

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

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

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

45 – Turpretī ģīrija, Grieķija, Portugāle un Slovākija ir izvēlējās šā ietami citu ceļu. ģīrijā piemēro to tāt saucamo 2/3 noteikumu, saskaņā ar kuru gadījumā, kad preču, kas ir piegādātas saskaņā ar pakalpojumu sniegšanas līgumu, vērtība pārsniedz 2/3 no kopējās līguma vērtības, PVN vajadzībām šīs līgums tiek uzskatīts par preču piegādi. Grieķijā par preču piegādi kvalificē darbus ar nekustamo īpašumu, kas veikti saskaņā ar darbuzdevuma līgumu. Turpretī Portugālā attiecīgais darījums tiek kvalificēts kā preču piegāde gadījumā, ja būvuzdevums ir piegādājis visus materiālus vai pasūtītāja piegādātā materiāli nav nenozīmīgi. Visbeidzot, Slovākijā būvdarbi tiek uzskatīti par pakalpojumu sniegšanu, bet no tiem nošķirt konstrukcijas vai tās daļas piegādi saskaņā ar būvniecības vai līguma līgumu, proti, gadījumā, kad uzdevums ir piegādāt konstrukciju kopumā, nevis atsevišķus pakalpojumus. Šo risinājumu vidē Slovākijas risinājums atbilst iespējai izmantot atkāpes tiesības, kuras ir paredzētas Sestās direktīvas 5. panta 5. punkta b) apakšpunktā un Direktīvas 2006/112 14. panta 3. punktā, no sistēmas, kurā minētā darbi ir pakalpojumu sniegšana. ģīrijas un Portugāles risinājums ir ieviests kritērijs par nošķiršanu starp preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, saskaņā ar kuru nozīme tiek automātiski piešķirta tikai vienam kritērijam (preču vērtība), pie kā es atgriežšos tātāk 92.–94. punktā, bet tikai ģīrijas risinājuma ievirze atšķiras no tās, kas ir izsecināma no direktīvā šajā jomā.

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

47 – Kas, analizējot tikai elementus, kuri ir izsekojami rēkojumā par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu, šādi, pieder pie pakalpojumu sniegšanas, jo, pēc pirmā acu uzmetiena, attiecas uz uzņēmuma līgumu par tās būvniecību.

48 – Nepiekrītu Komisijas apgalvojumam, ka būvdarbi iekļaujot darbības, kuras saskaņā ar Sestās direktivas definīcijām ir jākvalificē par preču piegādēm, jo Komisija pamatojas uz uzņēmumu, kas jānoraida, ka tādā darbūmā kā šajā lietā vienmēr esot preču piegādes.

49 – Šeit ir jāatšķir, ka nevar piekrist Vācijas valdības apgalvojumam, ka tomēr pastāvot preču piegādes, kuras esot atšķirīgas no 14. panta 3. punktā minētajām piegādēm un kuras tomēr iekļaujoties celtniecības darbos un būvdarbos. Ja šā tēze būtu pamatota, tiešai atsaucei uz šo pārdējo pantu Direktivas 2006/112 199. pantā faktiski nebūtu jāgas.

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

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

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

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

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

55 – Skat. 77 un 78. punktu.

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