

Byla C-111/05

Aktiebolaget NN

prieš

Skatteverket

(Regeringsrätten prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Prekių tiekimas – 8 straipsnio 1 dalies a punktas – Dvi valstybės narės jungiančio optinio pluošto kabelis, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos ribų – Kiekvienos valstybės narės mokestinė jurisdikcija, apribota jos teritorijoje nutiesto kabelio ilgio – Dalies, esančios išimtinėje ekonominėje zonoje, ant kontinentinio šelfo ir atviroje jūroje, neapmokestinimas“

Sprendimo santrauka

1. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Prekių tiekimas

(Tarybos direktyvos 77/388 5 straipsnio 1 dalis)

2. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Prekių tiekimas

(Tarybos direktyvos 77/388 8 straipsnio 1 dalies a punktas)

3. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštoji direktyva – Teritorinė taikymo sritis

(Tarybos direktyvos 77/388 2 straipsnio 1, 3 punktai ir 8 straipsnio 1 dalies a punktas)

1. Sandoris, susijęs su dvi valstybės narės jungiančio optinio pluošto kabelio, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos ribų, tiekimu ir tiesimu, turi būti laikomas prekių tiekimu Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 2002/93, 5 straipsnio 1 dalies prasme, jei, rangovui atlikus veikimo bandymus, kabelis bus perleistas klientui, kuris galės juo naudotis kaip savo, jei kabelio kaina aiškiai sudaro didžiąją dalį bendrųjų minėto sandorio išlaidų ir jei rangovo paslaugos apsiriboja kabelio tiesimu, nepakeičiant jo pobūdžio ir nepritaikant jo specialioms kliento interesams.

Aplinkybų, kad minėto kabelio tiekimas yra susietas su jo įrengimu, iš esmės nedraudžia šiam sandoriui taikyti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį. Iš tikrųjų pirmiausia iš šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto matyti, kad materialus daiktas gali būti instaliuojamas arba surenkamas bei išbandomas jo veikimas paties tiekėjo arba jo sąskaita, ir dėl to sandoris nebūtinai prarastų „prekių tiekimo“ kvalifikaciją. Antra, šioje nuostatoje neišskiriamas instaliavimo būdas, todėl kilnojamojo turto susiejimas su žeme nebūtina reiškia „statybos darbus“ minėtos direktyvos 5 straipsnio 5 dalies prasme.

(žr. 34–35, 40 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 8 straipsnio 1 dalies a punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad mokestin? jurisdikcija dvi valstybes nares jungian?io optinio pluošto kabelio, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos rib?, tiekimui ir tiesimui, tiek kabelio ir kitos ?rangos kainos atžvilgiu, tiek paslaug?, susijusi? su šio kabelio tiesimu, išlaid? atžvilgiu priklauso kiekvienai valstybei narei, atsižvelgiant ? j? teritorijoje esan?io kabelio ilg?.

Reikia pažym?ti, jog tam, kad kolizin? norma b?t? veiksminga, ji turi leisti pripažinti fiskalin? jurisdikcij? sandorio apmokestinimo apyvartos mokes?iu atžvilgiu tik vienai atitinkamai valstybei narei. Tod?l jei prek? turi b?ti instaliuojama, jos tiekimo vieta turi b?ti pripažinta tik vienos valstyb?s nar?s teritorijoje, o jei prek?s instaliavimas yra susij?s su jos susiejimu su žeme, šio susiejimo vieta lemia valstyb?, kompetenting? apmokestinti tiekim?. Vis d?lto tai nereiškia, kad Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antras sakiny s negali b?ti taikomas tuo atveju, kai prek? instaliuojama dviej? valstybi? nari? teritorijoje. Iš tikr?j? kai prek? yra instaliuojama pirmoje valstyb?je nar?je, o po to – antroje, tiekimo vieta yra atitinkamai kiekvienos ši? valstybi? teritorijoje. Iš to matyti, kad tokiu atveju kompetencija apmokestinti sandor? turi b?ti pripažinta kiekvienai valstybei narei, apribojant ši? kompetencij? tiek, kiek yra nutiesta j? teritorijoje kabelio.

(žr. 45–47, 50 punktus, rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

3. Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 8 straipsnio 1 dalies a punktas, skaitomas kartu su 2 straipsnio 1 punktu ir 3 straipsniu, turi b?ti aiškinamas taip, kad sandorio d?l dvi valstybes jungian?io optinio pluošto kabelio tiekimo ir tiesimo dalis, susijusi su išimtin? ekonomine zona, kontinentiniu šelfu ir atvira j?ra, n?ra apmokestinama prid?tin?s vert?s mokes?iu.

Šeštojoje direktyvoje nustatyta sistema privalomai taikoma visoje valstybi? nari? nacionalin?je teritorijoje EB 299 straipsnio prasme, kuri, pagal 1982 m. gruodžio 10 d. Montego B?juje pasirašytos Jungtini? Taut? j?r? teis?s konvencijos 2 straipsn?, apima teritorin? j?r?, taip pat jos dugn? ir gelmes.

Vis d?lto pakrant?s valstyb?s suverenitetas išimtin?je ekonomin?je zonoje ir ant kontinentinio šelfo yra tik funkcinis, ir juose galima atlikti tik J?r? teis?s konvencijos 56 ir 77 straipsniuose numatytus veiksmus. Kadangi povandeninio kabelio tiesimas n?ra numatytas tarp min?tuose straipsniuose išvardyt? veiksm?, sandorio dalis, susijusi su šiomis dviem zonomis, nepriklauso pakrant?s valstyb?s suverenitetui. Ši? nuostat? patvirtina ir min?tos konvencijos 58 straipsnio 1 dalis bei 79 straipsnio 1 dalis, kurios su tam tikromis išimtimis leidžia bet kuriai kitai valstybei šiose zonose tiesti povandeninius kabelius. Iš to matyti, kad ši sandorio dalis negali b?ti laikoma ?vykdyta šalies teritorijoje Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme. Tas pats pasakytina *a fortiori* ir apie sandorio dal?, kuri vykdoma atviroje j?roje, t. y. zonoje, kuri pagal min?tos konvencijos 89 straipsn? nepriklauso valstybi? suverenitetui.

(žr. 55–57, 59–61 punktus, rezoliucin?s dalies 3 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. kovo 29 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Prekių tiekimas – 8 straipsnio 1 dalies a punktas – Dvi valstybės narės jungiančio optinio pluošto kabelis, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos ribų – Kiekvienos valstybės narės mokestinė jurisdikcija, apribota jos teritorijoje nutiesto kabelio ilgio – Dalies, esančios išimtinėje ekonominėje zonoje, ant kontinentinio šelfo ir atviroje jūroje, neapmokestinimas“

Byloje C-111/05

dėl *Regeringsrätten* (Švedija) 2005 m. vasario 24 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. kovo 4 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Aktiebolaget NN

prieš

Skatteverket,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lohmus (pranešėjas) ir A. Ó Caoimh,

generalinis advokatas P. Léger,

kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Aktiebolaget NN*, atstovaujamos *processansvarig* U. Grefberg Nyberg,
 - *Skatteverket*, atstovaujamos B. Persson,
 - Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos L. Ström van Lier ir D. Triantafyllou,
- susipažinęs su 2006 m. rugsėjo 14 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 2002 m. gruodžio 3 d. Tarybos direktyva 2002/93/EB, (OL L 331, p. 27, toliau – Šeštoji direktyva), 2 straipsnio 1 punkto, 3 straipsnio 1 dalies, 5 straipsnio, 6 straipsnio, 8 straipsnio 1 dalies a punkto ir 9 straipsnio 2 dalies a punkto išaiškinimu.

2 Prejudiciniai klausimai buvo pateikti nacionaliniam teismui nagrinėjant Švedijoje steigtos *Aktiebolaget NN* (toliau – bendrovė *NN*) pateiktą ieškinį dėl mokesčių komisijos (*Skatterättsnämnden*) preliminarios nuomonės, susijusios su pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) taikymo sandoriui dėl optinio pluošto kabelio, kurio viena dalis turi būti paklota tarptautiniuose vandenyse esančios jūros dugne, nutiesimo tarp Švedijos ir kitos valstybės narės.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnis numato:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

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

<...>“

4 Šios direktyvos 3 straipsnis nustato:

„1. Šioje direktyvoje:

– „valstybės narės teritorija“ yra šalies teritorija, kiekvienai valstybei narei nustatyta 2 ir 3 dalyse,

– „Bendrija“ ir „Bendrijos teritorija“ yra valstybių narių teritorija, kiekvienai valstybei narei nustatyta 2 ir 3 dalyse,

– <...>

2. Šioje direktyvoje „šalies teritorija“ yra Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties taikymo sritis, kiekvienai valstybei narei nustatyta (EB 299) straipsnyje.

3. <...>“

5 Pagal minėtos direktyvos 5 straipsnį:

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

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 6 straipsnis numato:

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

<...>“

7 Šios direktyvos 8 straipsnis nustato:

„1. Prekių tiekimo vieta laikoma:

a) tiekėjo, arba asmens, kuriam tiekama, arba trečiojo asmens išsiųstų ar gabenamų prekių atveju: vieta, kur prekės yra tuo metu, kai prasideda jų siuntimas ar gabenimas asmeniui, kuriam jos tiekiamos. Kai prekės instaliuojamos arba surenkamos paties tiekėjo arba jo sąskaita (su išbandymu ar be jo), tiekimo vieta laikoma ta vieta, kur prekės yra instaliuojamos ar surenkamos. Tais atvejais, kai instaliavimas ar surinkimas vyksta ne tiekėjo šalyje, valstybė narė, į kurią prekės yra importuojamos, imasi būtinių priemonių dvigubam apmokestinimui toje valstybėje išvengti;

<...>“

8 Minutės direktyvos 9 straipsnis nustato:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigėjų savo verslo arba turi nuolatinį įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.

2. Tačiau:

a) paslaugų, susijusių su nekilnojamojo turto, įskaitant nekilnojamojo turto agentų ir ekspertų paslaugas, ir statybos parengimo ir koordinavimo paslaugų, tokių kaip architektų ar firmų, vykdančių priešingą statybos vietoje, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur yra tas nekilnojamasis turtas;

b) <...>“

Nacionalinės teisės aktai

9 Iš Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (mervärdesskattelagen (1994:200), SFS 1994, Nr. 200, toliau – ML) 1 skyriaus 1 straipsnio matyti, kad PVM yra apmokestinami sandoriai, vykdyti šalies teritorijoje.

10 „Prekės“ ML 1 skyriaus 6 straipsnio prasme yra „materialūs daiktai“, kurių sąvoka apima nekilnojamąjį turtą, o taip pat dujas, šilumą, šaltį ir elektros energiją. Pagal to paties įstatymo 5 skirsnio 2 straipsnį prekė, kuri pagal pardavėjo ir pirkėjo sutartį turi būti pristatyta pastarajam, laikoma perduota šalies teritorijoje, jei ši prekė yra šios šalies teritorijoje, kai pardavėjas, pirkėjas ar trečiasis asmuo pradėjo ją gabenti pirkėjui (1 punktas), arba jei pradėta gabenti prekė nėra šalies teritorijoje, kai ji montuojama ar surenkama paties pardavėjo arba jo sąskaita (2 punktas).

11 „Paslauga“ ML 1 skirsnio 6 straipsnio prasme yra visa tai, ko neapima „prekės“ sąvoka ir kas gali būti teikiama vykdančiomis komercinėmis veiklomis. Pagal šio įstatymo 5 skirsnio 4 straipsnio pirmąją pastraipą paslaugos, susijusios su nekilnojamojo turto, yra laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jei šis nekilnojamasis turtas yra šios šalies teritorijoje. Pagal minėto įstatymo 5 skirsnio 6 straipsnio pirmosios pastraipos ketvirtąją pastraipą paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jei jos buvo suteiktos Švedijoje ir yra susijusios su kilnojamuoju turto, įskaitant ir apsaugos ar tokio turto analizės paslaugas. ML 5 skirsnio 8 straipsnio pirma pastraipa numato, kad sandoriai dėl 4 straipsnyje, 5 straipsnyje ir 6 straipsnio a punkte ar 7 straipsnio a punkte nenumatytų paslaugų – tai netaikoma telekomunikacijų paslaugoms – yra laikomi vykdytais šalies teritorijoje, jei paslaugų teikėjas Švedijoje turi savo buveinę ar nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas. Be to, toje

pačioje traukoje yra numatyta, kad paslaugos, kurios teikiamos nei iš Švedijoje steigtos buveinės ar nuolatinės zonos, nei užsienyje, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jei paslaugų tiekėjas yra šalis ar jo nuolatinė gyvenamoji vieta yra Švedijoje.

Ginčas pagrindinėje byloje ir prejudiciniai klausimai

12 Bendrovė NN veikia telekomunikacijų sektoriuje ir jos veikla iš esmės yra susijusi su optinio pluošto kabelių tiesimu, priežiūra ir taisymu. Ji rengiasi sudaryti sutartis dėl optinio pluošto kabelio, kurį užsakovas naudotų viarių telekomunikacijų operatorių paslaugoms perduoti, tiekimo ir tiesimo įros dugne tarp Švedijos ir kitos valstybės narės. NN bendrovė nupirks kabelį ir kitą būtiną įrangą iš viarių tiekėjų, frachtuos laivą su gula ir darbins kabelių tiesimo specialistus.

13 Kabelis pirmiausia bus nutiestas po žeme Švedijos kontinentinėje teritorijoje, vėliau nutiestas įros dugne, o prireikus į jį įkastas, pirmiausia Švedijos vidaus vandenyse ir teritorinėje jroje, vėliau ant Švedijos ir kitos valstybės narės (t. y. pakrantės valstybių) kontinentinio šelfo, galiausiai tos kitos valstybės vidaus vandenyse ir teritorinėje jroje ir baigtas tiesti po žeme pastarosios valstybės kontinentinėje teritorijoje. Atsižvelgiant į atstumą tarp galutinių taškų, kadangi šis sandoris apima sąlygiškai sudėtingą techninį procedūrą, tam tikrais atvejais gali prireikti prailginti kabelį. Esant įprastinėms sąlygoms išlaidos įrangai gali sudaryti 80–85 % bendrųjų išlaidų. Esant nepalankioms sąlygoms, pavyzdžiui, kilus audrai, įrangos dalis bendrose išlaidose sumažėja.

14 Patiesus kabelį ir atlikus keletą pirminių bandymų, nuosavybės teisė į kabelį bus perleista užsakovui. Darbai bus vykdomi toliau dar trisdešimt dienų atliekant papildomus bandymus, o bendrovė NN taisys galimus trūkumus.

15 Bendrovė NN kreipėsi į *Skatterättsnämnden* prašydama pateikti preliminarų nuomonę pirmiausia dėl to, ar planuojamas sudaryti sandoris yra paslauga, susijusi su nekilnojamuoju turtu ML 5 skirsnio 4 straipsnio prasme, ar tai yra darbai, susiję su kilnojamuoju daiktu to paties įstatymo 5 skirsnio 6 straipsnio prasme, o galbūt kita paslaugos rūšis, ir, antra, ar paslaugų teikimo valstybė yra Švedija.

16 2003 m. birželio 13 d. *Skatterättsnämnden* pateikė savo nuomonę. Ji nurodė, kad planuojamas sudaryti sandoris turėtų būti laikomas Švedijoje suteikta paslauga ML 5 skirsnio 8 straipsnio pirmos įtraukos prasme, nes jis neturi požymių, kurie leistų taikyti specialias ML V skirsnio 4 straipsnyje, 5 straipsnyje, 6 straipsnio a punkte ir 7 straipsnio a punkte numatytas nuostatas.

17 Bendrovė NN šią preliminarų nuomonę apskundė *Regeringsrätten*. Ji tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas kabelio tiesimas yra paslauga, susijusi su nekilnojamuoju turtu ML 5 skirsnio 4 straipsnio prasme, ir todėl PVM turi būti mokamas nuo paslaugų, suteiktų Švedijos kontinentinėje teritorijoje, vidaus vandenyse ir teritorinėje jroje.

18 Manydamas, kad norint išspręsti šį ginčą reikia išaiškinti Bendrijos teisės aktus, *Regeringsrätten* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) ar kabelio, kuris nutiestas per dviejų valstybių narių teritorijas ir už Bendrijos ribų ir kurio kaina sudaro didžiąją dalį bendrųjų išlaidų, tiekimo ir tiesimo apmokestinamieji sandoriai apima prekių tiekimą Šeštosios PVM direktyvos <...> nuostatų dėl apmokestinamųjų sandorių vietos taikymo tikslais?

2) Jei tokie sandoriai apima paslaugų teikimą, ar tos paslaugos turėtų būti laikomos susijusios

su nekilnojamuoju turtu taip, kad paslaugų teikimo vieta turėtų būti nustatoma pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktą?

3) Jei atsakymas į pirmąjį arba į antrąjį klausimą būtų teigiamas, ar (Šeštosios) direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas arba 9 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinami taip, kad sandoris turėtų būti padalytas atsižvelgiant į kabelio geografinį išsidėstymą?

4) Jei atsakymas į trečiąjį klausimą būtų teigiamas, ar (Šeštosios) direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas arba 9 straipsnio 2 dalies a punktas ir 2 straipsnio 1 punktas bei 3 straipsnio 1 dalis turėtų būti aiškinami taip, kad PVM nemokamas už toje teritorijoje, kuri yra už Bendrijos ribų, tiekiamą prekių ir teikiamą paslaugą dalį?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

19 Pirmuoju klausimu prašoma priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismas iš esmės klausia, ar sandoris, susijęs su dvi valstybės nares jungiančio optinio pluošto kabelio, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos ribų, tiekimu ir tiesimu, kurio aiškiai didžioji dalis bendrą išlaidų sudaro kabelio kaina, PVM mokėjimo tikslais turi būti vertinamas kaip prekių tiekimas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme.

20 Pirmiausia reikia nustatyti, ar PVM atžvilgiu kabelio tiekimas ir tiesimas prašoma priimti prejudicinį sprendimą pateikusios teismo aprašytomis aplinkybomis turi būti vertinami kaip du apmokestinamieji sandoriai ar kaip sudėtiniai sandoriai, kuriuos sudaro keletas sudėtinų dalių.

21 Kaip išplaukia iš Teisingumo Teismo praktikos, kai sandorį sudaro jo sudėtinė dalis ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, viena vertus, ar jis apima dvi ar daugiau atskirų paslaugų, ar vieną paslaugą, ir, kita vertus, ar pastaruoju atveju ši viena paslauga turi būti laikoma kaip apimanti prekių tiekimą, ar paslaugų teikimą (šiuo klausimu žr. 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Faaborg/Gelting Linien*, C-231/94, Rink. p. I-2395, 12–14 punktus; 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 28 punktą ir 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C-41/04, Rink. p. I-9433, 19 punktą).

22 Atsižvelgiant į dvigubą galimybę, kad, viena vertus, iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto išplaukia, jog kiekvienas sandoris iš esmės laikytinas atskiru bei savarankišku ir, kita vertus, sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro viena paslauga, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos funkcionalumas, pirmiausia svarbu išsiaiškinti būdingas nagrinėjamo sandorio dalis siekiant nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo vartotojui, laikomam vidutiniu vartotoju, suteikia kelias savarankiškas pagrindines paslaugas, ar vieną paslaugą (žr. minėto sprendimo *CPP* 29 punktą ir minėto sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 20 punktą).

23 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad kai dvi ar daugiau dalių ar veiksmų, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikia klientui, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kuri išskaidyti būtų nenatūralu, laikoma, kad teikiama viena paslauga (minėto sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 22 punktą).

24 Bendrovės NN numatytos pagrindinėje byloje nagrinėjamos sutarties objektas yra nutiesto ir veikiančio kabelio perdavimas į įrengius ir atlikus veikimo bandymus.

25 Iš to, kas pasakyta, matyti, kad visos pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris sudarantis dalys yra būtinos norint įvykdyti šį sandorį ir yra glaudžiai tarpusavyje susijusios. Tokiomis aplinkybėmis svarstymas, kad klientas pirmiausia įsigis optinio pluošto kabelį, o po to iš to paties tiekėjo įsigis paslaugas, susijusias su jo tiesimu, būtų dirbtinis (pagal analogiją žr. minėto sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 24 punktą).

26 Todėl kabelio tiekimas ir tiesimas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo aprašytomis aplinkybėmis turi būti laikomi dalimis, sudarantys vieną sandorį PVM tikslais.

27 Norint nustatyti, ar vienas sudėtinis sandoris, pavyzdžiui, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, turi būti laikomas prekių tiekimu, ar vis dėlto paslaugų teikimu, reikia identifikuoti dominuojančius elementus (žr. minėto sprendimo *Faaborg-Gelting Linien* 12 ir 14 punktus bei minėto sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 27 punktą).

28 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad vieno sudėtinio sandorio atveju paslauga turi būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, jei klientams ji pati yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis tiekėjo teikiama pagrindine paslauga (šiuo klausimu žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Madgett ir Baldwin*, C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229, 24 punktą ir minėto sprendimo *CPP* 30 punktą).

29 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas kabelio tiesimas reikalauja sudėtingų techninių procedūrų įgyvendinimo, specialistų, tam tikros praktinės patirties (*know-how*) ir tokios apimtys sandorėje yra ne tik neatsiejamas nuo prekių tiekimo, bet ir būtinas vėliau naudojant minėtą prekę. Iš to galima daryti išvadą, kad šio kabelio tiesimas nėra paprasta prekių tiekimo papildanti dalis.

30 Vis dėlto norint nustatyti, ar sandoris yra prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas, reikia, atsižvelgiant į dalis, sudarantias pagrindinę byloje nagrinėjamas sandorį, įvertinti, ar svarbesnis yra kabelio tiekimas, ar tiesimas.

31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „Prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

32 Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką iš minėtos nuostatos matyti, jog „tiekimo“ sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu pagal taikomą nacionalinę teisę, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė. Šios direktyvos tikslas galėtų būti pažeistas, jei prekių tiekimo, t. y. vieno iš trijų apmokestinamųjų sandorių, buvimo nustatymas priklausytų nuo skirtingų kiekvienos suinteresuotosios valstybės narės civilinėje teisėje nustatytų sąlygų (šiuo klausimu žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 ir 8 punktus; 1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Armbrecht*, C-291/92, Rink. p. I-2775, 13 ir 14 punktus; 2003 m. vasario 6 d. Sprendimo *Auto Lease Holland*, C-185/01, Rink. p. I-1317, 32 ir 33 punktus ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C-25/03, Rink. p. I-3123, 64 punktą).

33 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo pateiktą duomenį matyti, kad numatoma sutartis yra susijusi su materialiu daiktu, t. y. rangovo nupirktu ir nutiestu optinio pluošto kabeliu, kuris po pastarojo atliktų veikimo bandymų perleidžiamas klientui, galintis jį disponuoti šiuo kabeliu kaip savo.

34 Aplinkybės, kad minėto kabelio tiekimas yra susietas su jo rengimu, iš esmės nedraudžia šiam sandoriui taikyti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį.

35 Iš tikrųjų pirmiausia iš Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto matyti, kad materialus daiktas gali būti instaliuojamas arba surenkamas bei išbandomas jo veikimas paties tiekėjo arba jo sąskaita, ir dėl to sandoris nebūtinai praras „prekių teikimo“ kvalifikaciją. Antra, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 51 punkte, šioje nuostatoje neišskiriamas instaliavimo būdas, todėl kilnojamojo turto susiejimas su žeme nebūtinai reiškia „statybos darbus“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalies prasme.

36 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad jei pagrindinėje byloje nagrinjamas kabelio tiesimas vyktų prastomis sąlygomis, rangovo apyvartos, susijusios su šiuo sandoriu, didžiulį dalį sudarys išlaidos už kabelį ir kitą rangą (80–85 % bendrų išlaidų), o jei sąlygos būtų nepalankios, pavyzdžiui, dėl nepalankių žemės savybių, įžros dugno būklės, būtų prailginti kabelio ar dėl audros, išlaidų už rangą dalis bendrose išlaidose mažėtų.

37 Šiuo klausimu reikia pastebėti, kad nors turto kainos ir paslaugų kainos santykis yra objektyvus kriterijus, kurį galima atsižvelgti vertinant pagrindinį sandorį, vis dėlto, kaip teisingai savo pastabose nurodė Europos Bendrijų Komisija, vien tik rangos išlaidos negali turėti lemiamos reikšmės.

38 Taigi norint kvalifikuoti numatomą sandorį reikia taip pat išnagrinėti teikiamą paslaugų svarbą kabelio tiekimui.

39 Šiuo klausimu pažymėtina, kad net jei yra būtina, norint naudoti kabelį, jog jis būtų rengtas, ir net jei dėl nuotolio ir dėl nepalankių žemės savybių kabelio kasimas ar pritvirtinimas prie žemės yra, kaip matyti iš šio sprendimo 29 punkto, labai sudėtingas ir reikalauja didelių sąnaudų, vis dėlto negalima daryti išvados, kad paslaugų teikimas yra svarbesnis nei prekų tiekimas. Iš tikrųjų iš prašyme priimti prejudicinį sprendimą aprašytų sutarties sąlygų matyti, kad darbai, kuriuos turės atlikti rangovas, apsiriboja pagrindinėje byloje nagrinjamu kabelio tiesimu ir jais nebus siekiama pakeisti optinio pluošto kabelio pobūdžio ar pritaikyti minėtų kabelių specialioms kliento poreikiams (pagal analogiją žr. minėto sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 28 ir 29 punktus).

40 Atsižvelgiant į visus šiuos veiksnius, pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad sandoris, susijęs su dvi valstybės nares jungiančio optinio pluošto kabelio, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos ribų, tiekimu ir tiesimu, turi būti laikomas prekių tiekimu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme, jei, rangovui atlikus veikimo bandymus, kabelis bus perleistas klientui, kuris galės juo naudotis kaip savo, jei kabelio kaina aiškiai sudaro didžiulį dalį bendrųjų išlaidų ir jei rangovo paslaugos apsiriboja kabelio tiesimu, nepakeičiant jo pobūdžio ir nepritaikant jo specialioms kliento interesams.

Dėl antrojo klausimo

41 Antrasis klausimas buvo pateiktas tik tuo atveju, jei apmokestinamasis sandoris būtų pripažintas paslaugų teikimu. Atsižvelgiant į atsakymų pirmąjį klausimą, antrojo klausimo nagrinėti nereikia.

Dėl trečiojo klausimo

42 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas norėdamas nustatyti PVM apmokestinamo sandorio, susijusio su dvi valstybės nares jungiančio optinio pluošto kabelio, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos ribų, tiekimu ir tiesimu, vietą, iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad kiekvienos valstybės narės mokestinė jurisdikcija yra ribojama jos teritorijoje nutiesto kabelio ilgiu.

43 Pirmiausia reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos VI antraštinės dalies nuostatos yra skirtos apmokestinamųjų sandorių vietai nustatyti, o būtent 8 straipsnis skirtas prekių tiekimui, o 9 straipsnis – paslaugų teikimo vietai nustatyti. Šiomis nuostatomis bendroje direktyvos sistemoje, kaip matyti iš jos septintos konstatuojamosios dalies, siekiama racionaliai atskirti taikytiną nacionalinę teisę PVM srityje, vienodai nustatant prekių tiekimui ir paslaugų teikimo apmokestinimo vietą. Šiomis nuostatomis siekiama išvengti, pirma, mokestinės jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali kilti dvigubas apmokestinimas, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (pagal analogiją žr. 1985 m. liepos 14 d. Sprendimo *Berkholz*, 168/84, Rink. p. 2251, 14 punktą; 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimo *RAL (Channel Islands) ir kt.*, C-452/03, Rink. p. I-3947, 23 punktą ir 2005 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Köhler*, C-58/04, Rink. p. I-8219, 22 punktą).

44 Dėl prekių tiekimui vietos nustatymo Šeštosios direktyvos 8 straipsnis pateikia keletą specialių jo kriterijų, kai tai susiję su prekių tiekimu jas transportuojant arba jų netransportuojant, prekių tiekimu laivuose, orlaiviuose arba traukiniuose, dujų ar elektros tiekimu paskirstymo sistemomis arba prekių tiekimu, kai jos turi būti instaliuojamos arba surenkamos ir išbandomos jų veikimas paties tiekėjo arba jo sąskaita. Pastaruoju atveju Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antras sakinyss nustato, kad tiekimui vieta laikoma ta, kur prekės instaliuojamos ar surenkamos.

45 Reikia pažymėti, jog tam, kad kolizinė norma būtų veiksminga, ji turi leisti sandorio apmokestinimo PVM atžvilgiu pripažinti fiskalinę jurisdikciją tik vienai atitinkamai valstybei narei. Todėl jei prekė turi būti instaliuojama, jos tiekimui vieta turi būti pripažinta tik vienos valstybės narės teritorijoje, o jei prekės instaliavimas yra susijęs su jos susiejimu su žeme, šio susiejimo vieta lemia valstybę, kompetentingą apmokestinti tiekimą.

46 Vis dėlto tai nereiškia, kad Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antras sakinyss negali būti taikomas tuo atveju, kai prekė instaliuojama dviejų valstybių narių teritorijoje. Iš tikrųjų kai prekė, pavyzdžiui, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, t. y. optinio pluošto kabelis, yra instaliuojama pirmoje valstybėje narėje, o po to antroje, tiekimui vieta yra atitinkamai kiekvienos šių valstybių teritorijoje.

47 Iš to matyti, kad tokiu atveju, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 88 punkte, kompetencija apmokestinti sandorį turi būti pripažinta kiekvienai valstybei, apribojant šią kompetenciją tiek, kiek yra nutiesta jų teritorijoje kabelio.

48 Ši kiekvienos valstybės narės mokestinė jurisdikcija atitinkamai visam sandoriui apima teisę apmokestinti ne tik kabelio kainą, bet ir su jo tiesimu susijusias paslaugas.

49 Iš tikrųjų pagrindinėje byloje su optinio pluošto kabelio tiesimu susijusios paslaugos apima ne tik patį tiesimą ir galimą kabelio prailginimą, bet ir reguliarius patikrinimus, atliekamus tiesiant kabelį, ir išankstinius veikimo bandymus, kurie bus atliekami, kai kabelio tiesimas bus užbaigtas, o taip pat dar trisdešimt dienų atliksimus papildomus bandymus, per kuriuos rangovas ištaisys galimus trūkumus. Šios visos paslaugos, kurių teikimas nebūtinai turi tiksliai geografinę vietą, yra skirtos visam kabeliui, ir todėl, kaip ir kabelio bei kitos rangos kaina, turi būti apmokestinamos kiekvienos valstybės narės, atsižvelgiant į jų teritorijoje esančio kabelio dalį.

50 Todėl ? treči?j? klausim? reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas turi b?ti aiškinamas taip, jog mokestin? jurisdikcija dvi valstybes nares jungian?io optinio pluošto kabelio, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos rib?, tiekimui ir tiesimui, tiek kabelio ir kitos ?rangos kainos atžvilgiu, tiek paslaug?, susijusi? su šio kabelio tiesimu, išlaid? atžvilgiu, priklauso kiekvienai valstybei narei, atsižvelgiant ? j? teritorijoje esan?io kabelio ilg?.

D?l ketvirtjo klausimo

51 Ketvirtuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas, skaitomas kartu su tos pa?ios direktyvos 2 straipsnio 1 punktu ir 3 straipsniu, turi b?ti aiškinamas taip, kad už dvi valstybes nares jungian?io optinio pluošto kabelio tiekim? ir tiesim? PVM nemokamas už t? sandorio dal?, kuri n?ra susijusi su Bendrijos teritorija.

52 Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktas ?pareigoja apmokestinti PVM prekį tiekim?, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia apmokestinamasis asmuo.

53 Šeštosios direktyvos teritorin? taikymo sritis yra nustatyta jos 3 straipsnyje, pagal kur? „valstyb?s nar?s teritorija“ yra šalies teritorija, kiekvienai valstybei narei nustatyta 2 ir 3 dalyse, o „Bendrijos teritorija“ yra valstybi? nari? teritorija, kiekvienai valstybei narei nustatyta min?tose dalyse. Išskyrus tam tikras nacionalines teritorijas, aiškiai išvardytas 3 straipsnio 3 dalyje, pagal min?to straipsnio 2 dalį „šalies teritorija“ yra Europos ekonomin?s bendrijos steigimo sutarties taikymo sritis, kiekvienai valstybei narei nustatyta EB 299 straipsnyje.

54 Nesant Sutartyje tikslesnio teritorijos, kuri? apima kiekvienos valstyb?s nar?s suverenitetas, apibr?žimo, kiekviena valstyb? nar? remdamasi tarptautine vieš?ja teise turi nustatyti šios teritorijos ribas.

55 D?l Šeštosios direktyvos taikymo srities Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad šioje direktyvoje nustatyt? sistem? privaloma taikyti visoje valstybi? nari? nacionalin?je teritorijoje šiuo klausimu (žr. 1986 m. sausio 23 d. Sprendimo *Trans Tirreno Express*, 283/84, Rink. p. 231, 20 punkt?).

56 Pagal 1982 m. gruodžio 10 d. Montego B?juje pasirašytos Jungtini? Taut? j?r? teis?s konvencijos, ?sigaliojusios 1994 m. lapkri?io 16 d. ir patvirtintos 1998 m. kovo 23 d. Tarybos sprendimu 98/292/EB (OL L 179, p. 1, toliau – J?r? teis?s konvencija) 2 straipsn?, pakrant?s valstyb?s suverenitetas apima teritorin? j?r?, taip pat jos dugn? ir gelmes.

57 Valstybi? nari? nacionalin? teritorij? EB 299 straipsnio prasme taip pat sudaro teritorin? j?ra, jos dugnas ir gelm?s, o remiantis J?r? teis?s konvencijos 3 straipsniu kiekviena valstyb? nar? turi teis? nustatyti šios j?ros dalies plot?, neviršijant? 12 j?rmyli?.

58 Todėl valstyb? nar? privalo apmokestinti PVM prekį tiekim? savo teritorin?je j?roje, jos dugne ir gelm?se (taip pat d?l transporto paslaug? teikimo žr. 1996 m. geguž?s 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikij?*, C?331/94, Rink. p. I?2675, 10 punktas).

59 Vis d?lto pakrant?s valstyb?s suverenitetas išimtin?je ekonomin?je zonoje ir ant kontinentinio šelfo yra tik funkcinis ir juose galima atlikti tik J?r? teis?s konvencijos 56 ir 77 straipsniuose numatytus veiksmus. Kadangi povandeninio kabelio tiesimas n?ra numatytas tarp min?tuose straipsniuose išvardyt? veiksm?, sandorio dalis, susijusi su šiomis dviem zonomis, nepriklauso pakrant?s valstyb?s suverenitetui. Ši? nuostat? patvirtina ir min?tos konvencijos 58 straipsnio 1 dalis bei 79 straipsnio 1 dalis, kurios su tam tikromis išimtimis leidžia bet kuriai

valstybei šiose zonose tiesti povandeninius kabelius.

60 Iš to matyti, kad ši sandorio dalis negali būti laikoma įvykdyta šalies teritorijoje Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme. Tas pats pasakytina *a fortiori* ir apie sandorio dalį, kuri vykdoma atviroje jūroje, t. y. zonoje, kuri, pagal Jūrų teisės konvencijos 89 straipsnį, nepriklauso valstybių suverenitetui (taip pat žr. transporto paslaugų teikimo srityje 1990 m. kovo 13 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-30/89, Rink. p. I-691, 17 punktą).

61 Taigi ketvirtą klausimą reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas, skaitomas kartu su 2 straipsnio 1 punktu ir 3 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, jog dvi valstybės jungiančio optinio pluošto kabelio tiekimo ir tiesimo dalis, susijusi su išimtinė ekonomine zona, kontinentiniu šelfu ir atvira jūra, nėra apmokestinama PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

62 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. Sandoris, susijęs su dvi valstybės nares jungiančio optinio pluošto kabelio, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos ribų, tiekimu ir tiesimu, turi būti laikomas prekės tiekimu 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2002 m. gruodžio 3 d. Tarybos direktyva 2002/93/EB, 5 straipsnio 1 dalies prasme, jei, rangovui atlikus veikimo bandymus, kabelis bus perleistas klientui, kuris galės juo naudotis kaip savo, jei kabelio kaina aiškiai sudaro didžiąją dalį bendrųjų išlaidų ir jei rangovo paslaugos apsiriboja kabelio tiesimu, nepakeičiant jo pobūdžio ir nepritaikant jo specialioms kliento interesams.

2. Šeštosios direktyvos 77/388 8 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad mokestinė jurisdikcija dvi valstybės nares jungiančio optinio pluošto kabelio, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos ribų, tiekimui ir tiesimui, tiek kabelio ir kitos rangos kainos atžvilgiu, tiek paslaugų, susijusių su šio kabelio tiesimu, išlaidų atžvilgiu priklauso kiekvienai valstybei narei, atsižvelgiant į ją teritorijoje esančio kabelio ilgį.

3. Šeštosios direktyvos 77/388 8 straipsnio 1 dalies a punktas, skaitomas kartu su 2 straipsnio 1 punktu ir 3 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, kad dvi valstybės jungiančio optinio pluošto kabelio tiekimo ir tiesimo dalis, susijusi su išimtinė ekonomine zona, kontinentiniu šelfu ir atvira jūra, nėra apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu.

Parašai.

* Proceso kalba: švedų.