

Kohtuasi C-111/05

Aktiebolaget NN

versus

Skatteverket

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Regeringsrätten)

Kuues käibemaksudirektiiv – Kaubatarne – Artikli 8 lõike 1 punkt a – Kahte liikmesriiki ühendav ja osaliselt väljaspool ühenduse territooriumi asuv valguskaabel – Iga liikmesriigi maksupädevus, mis on piiratud tema territooriumile paigaldatud kaabli pikkusega – Majandusvööndis, mandrilaval ja avamerel asuva osa maksustamata jätmine

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kaubatarned*

(Nõukogu direktiiv 77/388 artikli 5 lõige 1)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kaubatarned*

(Nõukogu direktiiv 77/388 artikli 8 lõike 1 punkt a)

3. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuues direktiiv – Territoriaalne kohaldamisala*

(Nõukogu direktiiv 77/388 artikli 2 punkt 1, artikkel 3 ja artikli 8 lõike 1 punkt a)

1. Tehingut, mis puudutab kahte liikmesriiki ühendava ja osaliselt väljaspool ühenduse territooriumi asuva valguskaabli tarnimist ja paigaldamist, tuleb pidada kaubatarneks kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, muudetud direktiiviga 2002/93, artikli 5 lõike 1 mõttes, kui pärast tarnija poolt läbiviidud kaabli toimimise katsetusi läheb kaabel üle kliendile, kes võib seda kaablit omanikuna käsutada, kaabli enda hind moodustab selgelt ülekaaluka osa nimetatud tehingu kogukulust ning tarnija teenused piirduvad kaabli paigaldamisega ilma selle olemust muutmata ja seda kliendi erivajadustele kohandamata.

Asjaolu, et nimetatud kaabli tarnimisega kaasneb viimase paigaldamine, ei takista üldjuhul seda, et see tehing kuuluks kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaldamisalasse. Esiteks tuleneb selle artikli 8 lõike 1 punktist a, et materiaalse vara võib paigaldada või kokku panna, millega kaasneb või ei kaasne katsetamine tarnija poolt või tema arvel, ilma et tehing kaotaks tingimata oma määratluse „kaubatarnena”. Teiseks ei erista see säte paigaldamise viise, nii et vallasvara paigaldamine maapinda ei pea tingimata kuuluma mõiste „ehitustööd” alla nimetatud direktiivi artikli 5 lõike 5 mõttes.

(vt punktid 34 ja 35, 40, resolutsiooni punkt 1)

2. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 8 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et pädevus maksustada kahte liikmesriiki ühendava ja osaliselt väljaspool ühenduse territooriumi asuva valguskaabli tarnimist ja paigaldamist kuulub nii kaabli enda kui ka ülejäänud materjali hinna ning kaabli paigaldamisega seotud teenuste maksumuse osas igale liikmesriigile proportsionaalselt tema territooriumil asuva kaabli pikkusega.

Tõsi küll, selleks et kollisiooninorm oleks kasutatav, peab see võimaldama tehingu käibemaksuga maksustamise pädevuse omistamist ainult ühele asjaomasele liikmesriigile. Kui kaup paigaldatakse, toimub tarnimine üldjuhul ainult ühe liikmesriigi territooriumil, ja kui kaup paigutatakse maapinda, siis selle kauba maapinda paigutamise koht määrab tarne maksustamiseks pädeva riigi. Samas ei tähenda see, et kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a teist lauset ei saa kohaldada juhul, kui kauba paigaldamine algab ühe liikmesriigi territooriumil ja jätkub teise liikmesriigi territooriumil. Kui see kaup paigaldatakse ühe ja seejärel teise liikmesriigi territooriumile, on kaubatarne koht iga liikmesriigi territoorium. Sellest tuleneb, et sellisel juhul peab tunnustama iga liikmesriigi pädevust tehing maksustada, arvestades tema territooriumile paigaldatud kaabli osa.

(vt punktid 45–47, 50, resolutsiooni punkt 2)

3. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 8 lõike 1 punkti a koosmõjus sama direktiivi artikli 2 punktiga 1 ja artikliga 3 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu ei pea maksma kahte riiki ühendava valguskaabli tarne ja paigaldamise tehingu selle osa eest, mis toimub majandusvööndis, mandrilaval ja avamerel.

Kuuenda direktiiviga kehtestatud korda kohaldatakse siduvalt ja kohustuslikult tervikuna kõigi liikmesriikide territooriumile EÜ artikli 299 mõttes ning see hõlmab Montego Bay's 10. detsembril 1982 alla kirjutatud Ühinenud Rahvaste Organisatsiooni mereõiguse konventsiooni artikli 2 kohaselt territoriaalmerd, selle mere põhja ja selle all asuvat maapõue.

Rannikuriigi suveräänsus majandusvööndis ja mandrilaval on vastupidi funktsionaalne ja on piiratud mereõiguse konventsiooni artiklites 56 ja 77 ettenähtud uurimise ja kasutamise õigusega. Kuivõrd veealuse kaabli tarnimine ja paigaldamine ei sisaldu nimetatud artiklites loetletud tegevuste hulgas, ei laiene rannikuriigi suveräänsus tehingu osale, mida teostatakse nendes kahes piirkonnas. Seda tõdemust kinnitavad sama konventsiooni artikli 58 lõige 1 ja artikli 79 lõige 1, mis teatud tingimustel annavad kõikidele teistele riikidele õiguse paigaldada merealuseid kaableid nendes piirkondades. Sellest tuleneb, et seda osa tehingust ei saa kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 mõttes lugeda riigi territooriumil toimunuks. Sama kehtib eriti tehingu osa kohta, mis toimub avamerel, mis ei kuulu nimetatud konventsiooni artikli 89 kohaselt ühegi riigi suveräänsuse alla.

(vt punktid 55–57, 59–61, resolutsiooni punkt 3)

29. märts 2007 (*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Kaubatarne – Artikli 8 lõike 1 punkt a – Kahte liikmesriiki ühendav ja osaliselt väljaspool ühenduse territooriumi asuv valguskaabel – Iga liikmesriigi maksupädevus, mis on piiratud tema territooriumile paigaldatud kaabli pikkusega – Majandusvööndis, mandrilaval ja avamerel asuva osa maksustamata jätmine

Kohtuasjas C-111/05,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Regeringsrätteni (Rootsi) 24. veebruari 2005. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. märtsil 2005, menetluses

Aktiebolaget NN

versus

Skatteverket,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (ettekandja) ja A. Ó Caoimh,

kohtujurist: P. Léger,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Aktiebolaget NN, esindaja: *processansvarig* U. Grefberg Nyberg,
- Skatteverket, esindaja: B. Persson,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: L. Ström van Lier ja D. Triantafyllou,

olles 14. septembri 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), muudetud nõukogu 3. detsembri 2002. aasta direktiiviga 2002/93/EÜ (EÜT L 331, lk 27; ELT eriväljaanne 09/01, lk 363; edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 2 punkti 1, artikli 3 lõike 1, artikli 5, artikli 6, artikli 8 lõike 1 punkti a ja artikli 9 lõike 2 punkti a tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused tekkisid kaebuse menetlemisel, mille esitas Rootsis asutatud Aktiebolaget NN (edaspidi „äriühing NN“) Skatterättsnämnden (maksuõiguse komisjon) esialgse arvamuse peale, mis käsitles käibemaksualaste sätete kohaldamist tehingule, mis seisneb valguskaabli paigaldamises Rootsi ja ühe teise liikmesriigi vahel, kusjuures osa sellest

kaablist tuleb paigaldada rahvusvahelistes vetes asuvasse merepõhja.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikkel 2 näeb ette:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...],

4 Selle direktiivi artikkel 3 sätestab:

„1. Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

– liikmesriigi territoorium – riigi territoorium, nagu see on iga liikmesriigi puhul kindlaks määratud lõigetes 2 ja 3,

– ühendus ja ühenduse territoorium – liikmesriikide territoorium, nagu see on iga liikmesriigi puhul kindlaks määratud lõigetes 2 ja 3,

– [...]

2. Käesoleva direktiivi kohaldamisel tähendab „riigi territoorium” Euroopa Majandusühenduse asutamislepingu kohaldamise ala, nagu see on iga liikmesriigi puhul kindlaks määratud [EÜ] artiklis [299].

[...]”

5 Nimetatud direktiivi artikli 5 kohaselt:

„1. „Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

[...]”

6 Kuuenda direktiivi artikkel 6 näeb ette:

„1. „Teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.

[...]”

7 Selle direktiivi artikkel 8 täpsustab:

„1. Kaubatarne koht on:

a) kauba puhul, mille on lähetanud või vedanud tarnija või tarnesaaja või kolmas isik: koht, kus kaup asub ajal, mil algab selle lähetamine või vedu tarnesaajale; tarnija poolt või nimel kauba paigaldamise või kokkupaneku korral, millega kaasneb või ei kaasne katsetamine, loetakse tarnekohaks koht, kus kaup paigaldatakse või kokku pannakse; kui paigaldamist või kokkupanekut teostatakse riigis, mis ei ole tarnija asukohariik, võtab liikmesriik, kuhu kaup imporditakse, kõik vajalikud meetmed topeltmaksustamise vältimiseks nimetatud riigis;

[...]"

8 Nimetatud direktiivi artikkel 9 sätestab:

„1. Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

2. Sellest olenemata:

a) on kinnisvaraga seotud teenuste, sealhulgas kinnisvaramaaklerite ja ?ekspertide teenuste, ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste, näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuste osutamise kohaks kinnisvara asukoht;

b) [...]"

Siseriiklikud õigusnormid

9 Käibemaksuseaduse (mervärdesskattelagen, SFS 1994, nr 200; edaspidi „käibemaksuseadus“) 1. peatüki §?st 1 nähtub, et seda maksu peab maksma eelkõige siis, kui tehingut peetakse riigi territooriumil teostatuks.

10 „Kaubaks“ käibemaksuseaduse 1. peatüki § 6 mõttes peetakse „materiaalset vara“, mille hulka kuuluvad kinnisasjad, samuti gaas ning küte, jahutus ja elektrienergia. Sama seaduse 5. peatüki § 2 kohaselt müüakse kaup, mis peab müüja ja ostja vahelise lepingu alusel jõudma viimasele, riigi territooriumil, kui kaup asub riigis müüja, ostja või kolmanda isiku poolt selle ostjale toimetamise alustamisel (punkt 1) või kui kaup ei asu transportimise alustamisel riigis, kuid see pannakse kokku või paigaldatakse müüja poolt või tema nimel (punkt 2).

11 „Teenuseks“ käibemaksuseaduse 1. peatüki § 6 mõttes peetakse kõike seda, mida ei peeta kaubaks ning mida võib kutsetegevuse raames osutada. Selle seaduse 5. peatüki § 4 esimese lõigu kohaselt on kinnisasjaga seotud teenused osutatud riigi territooriumil, kui kinnisasi asub seal. Nimetatud seaduse 5. peatüki § 6 esimese lõigu punkti 4 kohaselt osutatakse teenuseid riigi territooriumil, kui need on osutatud Rootsis ja puudutavad vallasasjadega seotud töid, sh selliste asjadega seotud järelevalve- ja hindamisteenuseid. Käibemaksuseaduse 5. peatüki § 8 esimene lõik näeb ette, et muude teenuste kui §?des 4–6a või § 7a (mida ei kohaldata telekommunikatsiooniteenustele) osutatud teenuste puhul loetakse tehing toimunuks riigi territooriumil, kui teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht on Rootsis. Lisaks nähakse samas lõigus ette, et teenused, mida ei osutata teenuse osutaja asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu Rootsis ega muus riigis, loetakse riigi territooriumil osutatuteks, kui teenuse osutaja alaline elu- või asukoht või tema peamine elukoht on Rootsis.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Äriühing NN tegutseb telekommunikatsioonisektoris ning paigaldab, hooldab ja parandab valguskaableid. Äriühingul on kavas sõlmida lepingud, mis puudutavad sellise veealuse

valguskaabli tarnimist ja paigaldamist Rootsi ja ühe teise liikmesriigi vahel; seda kaablit kasutatakse tarnesaaja poolt andmeedastusteenuste pakkumiseks erinevatele operaatoritele telekommunikatsioonisektoris. Äriühing NN ostab kaabli ja ülejäänud vajaliku materjali erinevatelt ettevõtjatelt, prahib meeskonnaga laeva ning võtab tööle kaablite paigaldamisele spetsialiseerunud töötajad.

13 Kaabel kinnitatakse ja kaevatakse maasse Rootsi mandriosas ning pärast seda paigaldatakse ja vajadusel maetakse merepõhja kõigepealt Rootsi sisevetes ning territoriaalmeres, hiljem Rootsi ja teise liikmesriigi kui rannikuriikide mandrilaval ning siis teise liikmesriigi territoriaalmeres ja sisevetes selleks, et see lõpuks kinnitada ja kaevata maasse viimase mandriosas. Arvestades kinnituspunktide vahemaad, võib teatud juhtudel osutuda vajalikuks kaabli pikendamine, mis on tehniliselt üsna keerukas operatsioon. Tavatingimustes võivad materjalikulud ulatuda kuni 80–85% kogukulust. Kui näiteks tormi tõttu on tingimused ebasoodsad, väheneb materjalide osakaal kogukulus.

14 Pärast paigaldamist ja esialgseid katsetusi läheb omandiõigus kaablile üle tarnesaajale. Seejärel teostatakse umbes kolmekümne päeva jooksul täiendavaid katsetusi ning äriühing NN kõrvaldab siis võimalikud puudused.

15 Äriühing NN küsis Skatterättsnämndenilt esialgset arvamust, et esiteks teada saada, kas kavandatav tehing on käibemaksuseaduse 5. peatüki § 4 mõttes kinnisasjaga seotud teenus või sama seaduse 5. peatüki § 6 mõttes vallasasjadega seotud töö või mingi teist tüüpi teenus, ning teiseks, et teada saada, kas teenus osutatakse Rootsis.

16 Skatterättsnämnden andis oma arvamuse 13. juunil 2003. Ta leidis, et kavandatud tehingut tuleb käibemaksuseaduse 5. peatüki § 8 esimest lõiku kohaldades pidada Rootsis osutatud teenuseks, kuna sellel ei ole tunnuseid, mis lubaksid kohaldada käibemaksuseaduse 5. peatüki §-des 4–6a ja §-s 7a ettenähtud erisätteid maksustamise koha osas.

17 Äriühing NN kaebas nimetatud esialgse arvamuse edasi Regeringsrättenisse. Ta väidab, et põhikohtuasjas vaatluse all olev kaabli paigaldamine on käibemaksuseaduse 5. peatüki § 4 mõttes kinnisasjaga seotud teenus ja seetõttu peab käibemaksu maksma ainult Rootsi mandriosas, sisevetes ja territoriaalmeres osutatud teenuste eest.

18 Leides, et põhikohtuasja lahendamiseks on vajalik ühenduse õiguse tõlgendamine, otsustas Regeringsrätten menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas maksustatavat tehingut, mis puudutab kahe liikmesriigi territooriumil ja samuti väljaspool ühenduse territooriumi paigaldatud kaabli tarnimist ja paigaldamist, mille puhul kaabel ise kujutab endast selgelt ülekaalukat osa kogukuludest, tuleb pidada kaubarneks kohaldamiseks [...] kuuenda direktiivi [...] norme, mis käsitlevad maksustatavate tehingute kohta?

2. Kui sellist tehingut tuleb vastupidi pidada teenuste osutamiseks, siis kas tuleb järeldada, et sel teenusel on selline seos kinnisasjaga, et teenuse osutamise koha peab kindlaks määrama kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a alusel?

3. Kui vastus kas esimesele või teisele küsimusele on jaatav, siis kas [kuuenda] direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a või teise võimalusena selle artikli 9 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et tehing tuleb jagada osadeks vastavalt kaabli geograafilisele paiknemisele?

4. Kui vastus kolmandale küsimusele on jaatav, siis ka [kuuenda] direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a või teise võimalusena selle artikli 9 lõike 2 punkti a koosmõjus artikli 2 punktiga 1 ja artikli 3 lõikega 1 tuleb mõista nii, et käibemaksu ei pea maksma tarne või teenuste osutamise osa eest,

mis puudutab ala, mis ei kuulu ühenduse territooriumi alla?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

19 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksu sissenõudmise eesmärgil tuleb tehingut, mis puudutab kahte liikmesriiki ühendava ja osaliselt väljaspool ühenduse territooriumi paikneva valguskaabli tarnimist ja paigaldamist – mille puhul kaabli enda hind moodustab selgelt ülekaaluka osa kogukuludest –, pidada kaubatarneks kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 mõttes.

20 Esmalt tuleb kindlaks teha, kas kaabli tarnimist ja paigaldamist eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud asjaoludel tuleb käsitleda käibemaksu seisukohalt kahe eraldiseisva maksustatava tehinguna või ühe mitmest osast koosneva tehinguna.

21 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjassepuutuva tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, selleks et kindlaks teha ühelt poolt, kas tegemist on kahe või enama eraldiseisva soorituse või ühe sooritusega, ning teiselt poolt, kui tegemist on ühe sooritusega, kas seda tuleb kvalifitseerida kaubatarne või teenuste osutamisenä (vt selle kohta 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien, EKL 1996, lk I-2395, punktid 12–14; 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP, EKL 1999, lk I-973, punkt 28, ja 27. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-41/04: Levob Verzekeringen ja OV Bank, EKL 2005, lk I-9433, punkt 19).

22 Arvestades neid kahte asjaolu, et ühelt poolt tuleneb kuuenda direktiivi artikli 2 punktist 1, et tavaliselt tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks, ning teiselt poolt – vältimaks käibemaksusüsteemi toimimise moonutamist – ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks lahutada, on esiteks tähtis selgeks teha asjassepuutuvat tehingut iseloomustavad tunnused, et teha kindlaks, kas maksukohustuslane osutab oma kliendile mitu eraldiseisvat põhisooritust või ühe soorituse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused CPP, punkt 29, ja Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 20).

23 Selle kohta on Euroopa Kohus leidnud, et tegemist on ühe sooritusega, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (eespool viidatud kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 22).

24 Käesoleval juhul on äriühingu NN-i kavandatud lepingu esemeks paigaldatud ja töötava kaabli võõrandamine pärast paigaldamist ja katsetuste läbiviimist.

25 Sellest tõdemusest tuleneb, et ühelt poolt on kõik põhikohtuasjas vaatluse all oleva tehingu osad vajalikud selle tehingu teostamiseks ning teiselt poolt on need tihedalt seotud. Neil tingimustel ei saa järeldada, ilma et selline käsitus muutuks kunstlikuks, et klient omandab kõigepealt valguskaabli ja pärast osutab sama tarnija talle kaabli paigaldamise teenust (vt analoogia põhjal eespool viidatud kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 24).

26 Seetõttu tuleb kaabli tarnimist ja paigaldamist eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud asjaoludel pidada käibemaksu seisukohalt üheks tehinguks.

27 Selleks et teha kindlaks, kas sellist ühte mitmejärgulist tehingut, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, tuleb kvalifitseerida kaubatarne või teenuste osutamisenä, tuleb tuvastada nimetatud tehingu olulisimad tunnused (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Faaborg-Gelting

Linien, punktid 12 ja 14, ning kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 27).

28 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et ühe mitmejärgulise tehingu puhul võib mingit sooritust pidada põhisoorituse suhtes kõrvalsoorituseks, kui sellel ei ole klientide jaoks omaette eesmärki, vaid selle abil saab teenuseosutaja põhiteenust kasutada parimatel tingimustel (vt selle kohta 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin, EKL 1998, lk I-6229, punkt 24, ja eespool viidatud kohtuotsus CPP, punkt 30).

29 Eelotsusetaotlusest tuleneb, et põhikohtuasjas vaatluse all olev kaabli paigaldamine nõuab tehniliselt keerukate toimingute tegemist, eriotstarbelise varustuse kasutamist, eeldab spetsiifilise oskusteabe olemasolu ning et see on sellise ulatusega tehingu puhul mitte ainult lahutamatu kaubatarne, vaid ka hädavajalik nimetatud kauba edaspidiseks kasutamiseks ja eksploatatsiooniks. Sellest tuleneb, et selle kaabli paigaldamine ei kujuta endast lihtsalt tarne kõrvalsooritust.

30 Siiski tuleb põhikohtuasjas vaatluse all olevat tehingut iseloomustavaid tunnuseid arvestades kindlaks teha, kas ülekaalus on kaabli tarnimine või selle paigaldamine, et määratleda tehingut vastavalt kas kaubatarne või teenuse osutamisenä.

31 Selle kohta tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt „[on] „kaubatarne” [...] materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”.

32 Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleneb selle sätte sõnastusest, et kaubatarne mõiste ei viita omandi üleminekule kohaldatava siseriikliku õigusega sätestatud viisil, vaid hõlmab materiaalse vara ülemineku mis tahes tehingut, millega üks pool annab teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada. Kuuenda direktiivi eesmärki kahjustaks see, kui kaubatarne – mis on üks kolmest maksustatavast tehingust – määratlemine sõltuks tingimuste täitmisest, mis erinevad tulenevalt asjaomase liikmesriigi tsiviilõigusest (vt selle kohta 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe, EKL 1990, lk I-285, punktid 7 ja 8; 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrecht, EKL 1995, lk I-2775, punktid 13 ja 14; 6. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-185/01: Auto Lease Holland, EKL 2003, lk I-1317, punktid 32 ja 33, ning 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE, EKL 2005, lk I-3123, punkt 64).

33 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud teabest tuleneb, et kavandatav leping puudutab materiaalset vara, st valguskaablit, mille ostab ja paigaldab tarnija ning mis on mõeldud pärast viimase poolt läbiviidud kaabli toimimise katsetusi üleandmiseks kliendile, kes võib seda kaablit omanikuna käsutada.

34 Asjaolu, et nimetatud kaabli tarnimisega kaasneb viimase paigaldamine, ei takista üldjuhul seda, et see tehing kuuluks kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaldamisalasse.

35 Esiteks tuleneb kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktist a, et materiaalse vara võib paigaldada või kokku panna, millega kaasneb või ei kaasne katsetamine tarnija poolt või tema arvel, ilma et tehing kaotaks tingimata oma määratluse „kaubatarne”. Teiseks, nagu on välja toonud kohtujurist oma ettepaneku punktis 51, ei erista see säte paigaldamise viise, nii et vallasvara paigaldamine maapinda ei pea tingimata kuuluma mõiste „ehitustööd” alla kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 5 mõttes.

36 Samuti nähtub eelotsusetaotlusest, et kui põhikohtuasjas vaatluse all oleva kaabli paigaldamine toimub tavatingimustes, siis koosneb tarnijale tehingust tulenev käive peamiselt kaabli enda ja muude materjalide maksumusest, mis moodustab 80–85% nimetatud tehingu kogusummast, samas väheneb materjali osakaal kogukulus, kui tingimused on ebasoodsad, nt

pinnasest tulenevate raskuste, merepõhja seisukorra, kaabli pikendamise vajaduse või tormide tõttu.

37 Kuigi kauba hinna ja teenuste hinna vaheline suhe on objektiivne teave, mida võib arvesse võtta põhikohtuasja tehingu määratlemisel, on samuti tõsi, nagu väidab ka Euroopa Ühenduste Komisjon oma märkustes, et materjali ja tööde maksumusele kui sellisele ei tohi omistada otsustavat tähtsust.

38 Kavandatava tehingu kvalifitseerimiseks tuleb seega analüüsida ka teenuste tähtsust võrreldes kaabli tarnimisega.

39 Ehkki kaabel peab kasutamiseks ilmtingimata olema paigaldatud ja ehkki eelkõige vahemaa ja pinnasega seotud raskuste tõttu on kaabli maapinda paigaldamine väga keeruline ja nõuab arvestatavaid vahendeid, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 29, ei tulene sellest siiski, et teenuste osutamisel on kaubatarne võrreldes ülekaalukas tähtsus. Eelotsusetaotluses toodud lepingutingimuste kirjeldusest tuleneb, et tarnija poolt tehtavad tööd piirduvad põhikohtuasjas vaatluse all oleva valguskaabli paigaldamisega ning et nende eesmärk ega tulemus ei ole selle kaabli olemuse muutmine ega selle kohandamine kliendi erivajadustele (vt analoogia põhjal eespool viidatud kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, punktid 28 ja 29).

40 Kõiki neid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et tehingut, mis puudutab kahte liikmesriiki ühendava ja osaliselt väljaspool ühenduse territooriumi asuva valguskaabli tarnimist ja paigaldamist, tuleb pidada kaubatarneks kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 mõttes, kui pärast tarnija poolt läbiviidud kaabli toimimise katsetusi läheb kaabel üle kliendile, kes võib seda kaablit omanikuna käsutada, kaabli enda hind moodustab selgelt ülekaaluka osa nimetatud tehingu kogukulust ning tarnija teenused piirduvad kaabli paigaldamisega ilma selle olemust muutmata ja seda kliendi erivajadustele kohandamata.

Teine küsimus

41 Teine küsimus esitati ainult puhuks, kui maksustatav tehing osutub teenuste osutamiseks. Esimesele küsimusele antud vastust arvestades ei pea seda analüüsima.

Kolmas küsimus

42 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, selleks et määrata kindlaks käibemaksuga maksustatava ning kahte liikmesriiki ühendava ja osaliselt väljaspool ühenduse territooriumi asuva valguskaabli tarnimist ja paigaldamist puudutava tehingu koht, kas kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et iga liikmesriigi maksupädevus piirdub kaabli osaga, mis asub tema territooriumil.

43 Kõigepealt tuleb rõhutada, et kuuenda direktiivi VI jaotis sisaldab sätteid maksustatavate tehingute – kaubarne artiklis 8 ja teenuste osutamine artiklis 9 – koha kindlaksmääramiseks. Nende sätete eesmärk direktiivi üldise süsteemi raames, mida võib tuletada selle põhjendusest 7, on siseriiklike käibemaksualaste õigusaktide kohaldamisala ratsionaalne piiritlemine, määraes ühtselt kindlaks kaubarne ja teenuste osutamise koha. Nende sätete eesmärk on samuti vältida pädevuskonflikte, mis võivad viia ühest küljest topelkmaksustamiseni ja teisest küljest tulude maksustamata jätmiseni (vt analoogia alusel 4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 168/84: Berkholz, EKL 1985, lk 2251, punkt 14; 12. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C?452/03: RAL (Channel Islands) jt, EKL 2005, lk I?3947, punkt 23, ja 15. septembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C?58/04: Köhler, EKL 2005, lk I?8219, punkt 22).

44 Mis puudutab kaubarne koha kindlaksmääramist, siis kuuenda direktiivi artikkel 8 annab

siin mitmed pidepunktid vastavalt sellele, kas tegemist on tarnega, mis hõlmab või ei hõlma transporti, tarnega, mis toimub laeva või õhusõiduki pardal või rongis, gaasi- või elektritarnega jaotusvõrkude kaudu või kaubatarnega, mis eeldab kauba paigaldamist või kokkupanekut, millega kaasneb või ei kaasne selle toimimise katsetamine tarnija poolt või tema arvel. Viimasel juhul loetakse selle artikli lõike 1 punkti a teise lause kohaselt tarnekohaks koht, kus kaup paigaldatakse või kokku pannakse.

45 Tõsi küll, selleks et kollisiooninorm oleks kasutatav, peab see võimaldama tehingu käibemaksuga maksustamise pädevuse omistamist ainult ühele asjaomasele liikmesriigile. Kui kaup paigaldatakse, toimub tarnimine üldjuhul ainult ühe liikmesriigi territooriumil, ja kui kaup paigutatakse maapinda, siis selle kauba maapinda paigutamise koht määrab tarne maksustamiseks pädeva riigi.

46 Samas ei tähenda see, et kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a teist lauset ei saa kohaldada juhul, kui kauba paigaldamine algab ühe liikmesriigi territooriumil ja jätkub teise liikmesriigi territooriumil. Kui see kaup, st põhikohtuasjas valguskaabel, paigaldatakse ühe ja seejärel teise liikmesriigi territooriumile, on kaubatarne koht iga liikmesriigi territooriumil.

47 Sellest tuleneb, nagu tõi välja kohtujurist oma ettepaneku punktis 88, et sellisel juhul peab tunnustama iga liikmesriigi pädevust tehing maksustada, arvestades tema territooriumile paigaldatud kaabli osa.

48 See igale liikmesriigile kuuluv ja kogu tehingut puudutav maksupädevus ei hõlma mitte ainult õigust maksustada kaabli hind, vaid sisaldab ka pädevust maksustada paigaldamisega seotud teenuseid.

49 Põhikohtuasjas ei sisalda valguskaabli paigaldamisega seotud teenused mitte ainult paigaldamist ennast ja kaabli võimalikku pikendamist, vaid ka paigaldamise käigus läbiviidud tavapäraseid katsetusi, esialgset katsetamist pärast paigaldamist ning täiendavat katsetamist pärast nimetatud kaabli kasutuselevõttu umbes kolmekümne päeva jooksul, mille käigus tarnija kõrvaldab võimalikud puudused. Kõik need teenused, millest osad ei ole seotud konkreetse geograafilise kohaga, teenivad kaablit tervikuna ning peavad – nagu kaabli enda ja ülejäänud materjali hind – olema maksustatud iga liikmesriigi poolt proportsionaalselt tema territooriumil asuva kaabli pikkusega.

50 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et pädevus maksustada kahte liikmesriiki ühendava ja osaliselt väljaspool ühenduse territooriumi asuva valguskaabli tarnimist ja paigaldamist kuulub nii kaabli enda kui ka ülejäänud materjali hinna ning kaabli paigaldamisega seotud teenuste maksumuse osas igale liikmesriigile proportsionaalselt tema territooriumil asuva kaabli pikkusega.

Neljas küsimus

51 Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a koosmõjus sama direktiivi artikli 2 punktiga 1 ja artikliga 3 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu ei pea maksma kahte riiki ühendava valguskaabli tarne ja paigaldamise osa eest, mis puudutab ala, mis ei kuulu ühenduse territooriumi alla.

52 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkt 1 kohustab liikmesriike käibemaksuga maksustama kauba tarnimise või teenuste osutamise tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

53 Kuuenda direktiivi territoriaalse kohaldamisala määrab selle artikkel 3, mille kohaselt on

„liikmesriigi territoorium” riigi territoorium, nagu see on iga liikmesriigi puhul kindlaksmääratud selle artikli lõigetes 2 ja 3, ning „ühenduse territoorium” liikmesriikide territoorium, nagu see on iga liikmesriigi puhul kindlaksmääratud nimetatud lõigetes. Välja arvatud teatud selle artikli 3 lõikega 3 otseselt väljajäetud siseriiklikud territooriumid, vastab sama artikli lõike 2 alusel „riigi territoorium” EÜ asutamislepingu kohaldamise alale, nagu see on iga liikmesriigi puhul kindlaksmääratud EÜ artiklis 299.

54 Kuna asutamislepingus puudub iga liikmesriigi suveräänsuse alla kuuluva territooriumi täpsem definitsioon, siis peab iga liikmesriik selle territooriumi ulatuse ja piirid kindlaks määrama kooskõlas rahvusvahelise avaliku õigusega.

55 Mis puudutab kuuenda direktiivi kohaldamisala, siis on Euroopa Kohus sedastanud, et selle direktiiviga kehtestatud korda kohaldatakse siduvalt ja kohustuslikult kõigi liikmesriikide territooriumile tervikuna (vt selle kohta 23. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 283/84: Trans Tirreno Express, EKL 1986, lk 231, punkt 20).

56 Montego Bay's 10. detsembril 1982 alla kirjutatud, 16. novembril 1994 jõustunud ning nõukogu 23. märtsi 1998. aasta otsusega 98/392/EÜ heakskiidetud Ühinenud Rahvaste Organisatsiooni mereõiguse konventsiooni (EÜT L 179, lk 1; edaspidi „mereõiguse konventsioon”) artikli 2 kohaselt laieneb rannikuriigi suveräänsus territoriaalmerele, selle mere põhjale ja selle all asuvale maapõuele.

57 Liikmesriikide territoorium EÜ artikli 299 mõttes koosneb samuti territoriaalmerest, selle mere põhjast ja selle all asuvast maapõuest, mis tähendab, et igal liikmesriigil on kooskõlas mereõiguse konventsiooni artikliga 3 õigus kehtestada oma territoriaalmere laiuseks kuni 12 meremiili.

58 Seega peab liikmesriik käibemaksuga maksustama kaubatarne, mis toimus tema territoriaalmeres, selle mere põhjas ja selle all asuvas maapõues (vt samuti transporditeenuste osutamist käsitlev 23. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-331/94: komisjon vs. Kreeka, EKL 1996, lk I-2675, punkt 10).

59 Rannikuriigi suveräänsus majandusvööndis ja mandrilaval on vastupidi funktsionaalne ja on piiratud mereõiguse konventsiooni artiklites 56 ja 77 ettenähtud uurimise ja kasutamise õigusega. Kuivõrd veealuse kaabli tarnimine ja paigaldamine ei sisaldu nimetatud artiklites loetletud tegevuste hulgas, ei laiene rannikuriigi suveräänsus tehingu osale, mida teostatakse nendes kahes piirkonnas. Seda tõdemust kinnitavad sama konventsiooni artikli 58 lõige 1 ja artikli 79 lõige 1, mis teatud tingimustel annavad kõikidele teistele riikidele õiguse paigaldada merealuseid kaableid nendes piirkondades.

60 Sellest tuleneb, et seda osa tehingust ei saa kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 mõttes lugeda riigi territooriumil toimunuks. Sama kehtib eriti tehingu osa kohta, mis toimub avamerel, mis ei kuulu mereõiguse konventsiooni artikli 89 kohaselt ühegi riigi suveräänsuse alla (vt samuti transporditeenuste valdkonda käsitlev 13. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-30/89: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 1990, lk I-691, punkt 17).

61 Seega tuleb neljandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a koosmõjus sama direktiivi artikli 2 punktiga 1 ja artikliga 3 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu ei pea maksma kahte riiki ühendava valguskaabli tarne ja paigaldamise tehingu selle osa eest, mis toimub majandusvööndis, mandrilaval ja avamerel.

Kohtukulud

62 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kohtukulud, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Tehingut, mis puudutab kahte liikmesriiki ühendava ja osaliselt väljaspool ühenduse territooriumi asuva valguskaabli tarnimist ja paigaldamist, tuleb pidada kaubatarneks nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 3. detsembri 2002. aasta direktiiviga 2002/93/EÜ) artikli 5 lõike 1 mõttes, kui pärast tarnija poolt läbiviidud kaabli toimimise katsetusi läheb kaabel üle kliendile, kes võib seda kaablit omanikuna käsutada, kaabli enda hind moodustab selgelt ülekaaluka osa nimetatud tehingu kogukulust ning tarnija teenused piirduvad kaabli paigaldamisega ilma selle olemust muutmata ja seda kliendi erivajadustele kohandamata.**
2. **Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 8 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et pädevus maksustada kahte liikmesriiki ühendava ja osaliselt väljaspool ühenduse territooriumi asuva valguskaabli tarnimist ja paigaldamist kuulub nii kaabli enda kui ka ülejäänud materjali hinna ning kaabli paigaldamisega seotud teenuste maksumuse osas igale liikmesriigile proportsionaalselt tema territooriumil asuva kaabli pikkusega.**
3. **Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 8 lõike 1 punkti a koosmõjus sama direktiivi artikli 2 punktiga 1 ja artikliga 3 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu ei pea maksma kahte riiki ühendava valguskaabli tarne ja paigaldamise tehingu selle osa eest, mis toimub majandusvööndis, mandrilaval ja avamerel.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rootsi.