

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PHILIPPE LÉGER

esitatud 14. septembril 2006¹(1)

Kohtuasi C-111/05

Aktiebolaget NN

versus

Skatteverket

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Regeringsrätten (Rootsi))

Käibemaks – Merealuse valguskaabli tarnimine ja paigaldamine kahe rahvusvaheliste vetega eraldatud liikmesriigi vahele – Maksustatava tehinguna kvalifitseerimine – Tehingu asukoha määramine

1. Käesoleva eelotsusetaotluse eesmärk on täpsustada, kuidas tuleb arvutada käibemaksu, mis kuulub tasumisele kahe rahvusvaheliste vetega eraldatud liikmesriigi vahele merealuse valguskaabli tarnimise ja paigaldamise kulude pealt.
 2. Esitatud küsimused puudutavad sisuliselt sellise tehingu kvalifitseerimist ja selle geograafilise asukoha määramist selleks, et kindlaks määrata, milline on liikmesriikide maksustamispädevus. Kõigepealt on vaja teada, kas see tehing tuleb kvalifitseerida kaubatarneks või teenuse osutamiseks. Seejärel tuleb kindlaks määrata, kas nimetatud tehing tuleb jagada osadeks vastavalt kaabli geograafilisele paiknemisele ja kas väljaspool ühenduse territooriumi asuvat kaabli osa tuleb käibemaksuga maksustada või mitte.
- I. Õiguslik raamistik
- A. Ühenduse õigus
3. Nõukogu kuues direktiiv 77/388/EMÜ(2) määrab käibemaksule väga laia kohaldamisala, sätestades artikli 2 punktis 1, et käibemaksuga maksustatakse „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.
 4. Mõiste „riigi territoorium” tähendab kuuenda direktiivi artikli 3 lõike 2 kohaselt Euroopa Ühenduse asutamislepingu kohaldamise ala, nagu see on iga liikmesriigi puhul kindlaks määratud EÜ artiklis 299.
 5. Mõisted „kaubatarne” ja „teenuse osutamine” on määratletud vastavalt kuuenda direktiivi artiklites 5 ja 6.

6. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 alusel on „kaubatarne” materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

7. Kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 1 sedastab, et „teenuse osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne sama direktiivi artikli 5 tähenduses.

8. Lõpuks määratakse kuuenda direktiivi artiklites 8 ja 9 kindlaks asjaomase tehingu maksustamise koht, olenevalt sellest, kas tegemist on kaubatarne või teenuse osutamisega. Nagu nähtub nimetatud direktiivi põhjendusest 7, on nende artiklite eesmärk vältida liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte, eelkõige kauba tarnimise puhul koos kokkupanekuga ning teenuste osutamise puhul.

9. Kuuenda direktiivi artikli 8 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kaubatarne koht on:

a) [...] 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;

[...]”

10. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1 näeb omakorda ette, et 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.

11. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt a sedastab siiski, et kinnisvaraga seotud teenuste osutamise koht on kinnisvara asukoht.

B. Siseriiklik õigus

12. Rootsi käibemaksuseaduse (mervärdesskattelagen(3)) 1. peatüki §-st 1 nähtub, et maks kuulub tasumisele, kui tehingut peetakse teostatuks riigi territooriumil.

13. Käibemaksuseaduse 1. peatüki § 6 on „kauba” mõiste määratletud nii, et see tähistab materiaalsel vara, mille hulka kuuluvad kinnisasjad. 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).

14. Käibemaksuseaduse 1. peatüki § 6 näeb samuti ette, et mõiste „teenused” hõlmab kõike seda, mida ei peeta kaubaks ning mida võib kutsetegevuse raames osutada.

15. Käibemaksuseaduse 5. peatüki § 4 esimese lõigu kohaselt on kinnisasjaga seotud teenused osutatud riigi territooriumil, kui kinnisasi asub seal. Sama peatüki § 6 punkti 4 kohaselt osutatakse teenuseid riigi territooriumil, kui need on osutatud Rootsis ja puudutavad vallasasjadega seotud töid, sh selliste asjadega seotud järelevalve- ja hindamisteenuseid.

16. Käibemaksuseaduse 5. peatüki § 8 esimene lõik näeb nimelt ette, et muude teenuste puhul loetakse tehing toimunuks riigi territooriumil, kui teenuse osutajal on Rootsis asukoht või püsiv

tegevuskoht, kus ta tegeleb teenuste osutamisega. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et see säte ei peaks olema kohaldatav telekommunikatsiooniteenuste suhtes. Ta täpsustab lõpuks esimeses lõigus, et teenused, mida ei osutata teenuse osutaja asukoha või püsiva tegevuskoha kaudu Rootsis ega teises riigis, loetakse riigi territooriumil osutatuteks, kui teenuse osutaja alaline elu- või asukoht või tema peamine elukoht on Rootsis.

II. Faktiline raamistik

17. Käesoleva menetluse aluseks on Rootsis asutatud äriühingu Aktiebolaget NN(4) ja Skatteverket (Rootsi maksuamet) vaheline vaidlus seoses käibemaksu kohaldamisega Rootsi ja temast rahvusvaheliste vetega eraldatud teise liikmesriigi vahele merealuse valguskaabli tarnimise ja paigaldamise kulude suhtes.

18. NN-i kavandatud tehingu tingimustel on see äriühing paigaldamistööde käivitamisel kaabli omanik. Selle kaabli omand antakse tellijale üle alles pärast paigaldamist ja kaabli toimimise esimeste katsetuste teostamist.

19. Kaabel kinnitatakse ja kaevatakse maasse Rootsi mandriosas ning pärast seda paigaldatakse meetri kaupa mere põhja. Nii paigaldatakse see kõigepealt Rootsi veealale, see tähendab selle liikmesriigi sisevetesse ja territoriaalvetesse, seejärel rahvusvahelistesse vetesse. Seejärel paigaldatakse kaabel teise liikmesriigi territoriaalvetesse ja sisevetesse ning lõpuks kaevatakse maasse viimase mandriosas.

20. Kui merepõhja seisukord võimaldab, siis kaabel ka maetakse merepõhja. Samuti võib kinnituspunktide vahemaad arvestades teatud juhtudel osutuda vajalikuks kaabli pikendamine, mis on tehniliselt üsna keerukas operatsioon.

21. Võimalikud servituudiprobleemid tuleb lahendada ja vajalikud load hankida tellijal, mitte NN-il.

22. Tavatingimustes moodustab kaabli maksumus 80–85% tehingu kogukulust. See osakaal võib siiski väheneda, kui tingimused on ebasoodsad, näiteks tormi korral.

23. Selleks et teada saada, kuidas tuleb sellise tehingu maksumuse pealt käibemaks kindlaks määrata, esitas NN Skatterättsnämndenile (maksuõiguse komisjon) kaks järgmist küsimust. Ta küsis esiteks, kas merealuse kaabli paigaldamine mitme riigi vahele on käibemaksuseaduse 5. peatüki § 4 tähenduses kinnisasjaga seotud teenus või vallasasjadega seotud töö sama seaduse 5. peatüki § 6 tähenduses või hoopis teist tüüpi teenus ja sel juhul, mis tüüpi.

24. NN küsis teiseks, kas Rootsi on merealuse kaabli paigaldamise korral teenuse teostamise riik, kui paigaldamine toimub Rootsis asuva maismaapunkti ja teises riigis asuva maismaapunkti vahel, kui nende kahe punkti vahele jäävad selle teise riigi veeala ja rahvusvahelised veed.

25. Skatterättsnämnden otsustas oma esialgses 13. juuni 2003. aasta arvamuses, et kavandatavat tehingut tuleb vastavalt käibemaksuseaduse 5. peatüki § 8 esimesele lõigule pidada Rootsis osutatavaks teenuseks.

26. Ta põhjendas seda otsust järgmiste kaalutlustega. Ta märkis kõigepealt tehingu kvalifitseerimise kohta, et isegi kui käibe, mis NN-ile kaabli paigaldamisest tuleneb, moodustab enamjaolt kaabli enda maksumus, tuleb tehingut tervikuna pidada – eriti arvestades selleks vajalikku keerukat seadmestikku ja oskusteavet – teenuse osutamiseks.

27. Selle teenuse osutamise koha kindlaksmääramisel tugines ta kohtuotsusele Berkholz,(5) mis puudutab Saksamaa ja Taani vahelise laevaühenduse parvlaevadel mänguautomaatide

kasutamise maksustamist. Ta märkis, et selles kohtuotsuses otsustas Euroopa Kohus, et kuuenda direktiivi artikkel 9 ei piira liikmesriikide vabadust otsustada selliste teenuste maksustamise üle, mis on osutatud väljaspool nende territooriaalset suveräänsust nende jurisdiktsiooni alla kuuluvate laevade pardal.

28. Skatterättsnämndeni sõnul märkis Euroopa Kohus selles kohtuotsuses ühtlasi, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 1 ette nähtud kriteerium, et maksustamise kohaks loetakse teenuseosutaja asukohta, on esmatähtis. Seda kriteeriumit saab kõrvale jätta vaid juhul, kui see ei anna maksustamise seisukohast mõistlikku lahendust või tekitab konflikti mõne teise liikmesriigiga.

29. Skatterättsnämnden leidis, et käesoleval juhul ei ole NN-i osutatud teenus olemuselt selline, mis võimaldaks kohaldada teisi maksustamise koha kriteeriumeid peale äriühingu asukoha kriteeriumi.

30. NN kaebas Skatterättsnämndeni esialgse arvamuse edasi. Ta palus Regeringsrättenil (kõrgeim halduskohus) see arvamus ära muuta ja otsustada, et kavandatav tehing on kinnisasjaga seotud teenus, nii et käibemaksu peab maksma Rootsis ainult kaabli selle osa eest, mis asub selle riigi mandri- ja mereosas.

III. Eelotsuse küsimused

31. Regeringsrättenile on esitatud kaks järgmist teesi. Esiteks väidab NN, et merealune kaabel, merepõhja maetud või mitte, on kinnisasi. Sellest tuleneb, et sellise kinnisasjaga seotud teenuseid saab Rootsis maksustada vaid kaabli selle osa eest, mis asub Rootsis.

32. Teiseks väidab Skatteverket, et NN-i teesist lähtuvalt tuleks tehing maksustamise seisukohast jagada kolme ossa. Nendeks osadeks oleks Rootsis asuva kaabliosaga seotud teenused, mida maksustatakse selles liikmesriigis; teises liikmesriigis asuva kaabliosaga seotud teenused, mida maksustatakse viimati nimetatud liikmesriigis, ja lõpuks rahvusvahelistes vetes asuva kaabliosaga seotud teenused, mis ei kuulu maksustamisele. Skatteverket on seisukohal, et selline lahendus, mille tulemusel osa tehingust ei maksustata, oleks vastuolus kuuenda direktiivi artikli 9 eesmärgiga, milleks on vältida mitte ainult pädevuskonflikte, vaid ka maksustamata jätmist.

33. Nendel kaalutlustel otsustaski 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 kas [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 selle osa eest, mis puudutab ala, mis ei kuulu ühenduse territooriumi alla?”

IV. Õiguslik analüüs

34. Sissejuhatuseks on vahest asjakohane lühidalt märkida, et Regeringsrätteni eelotsuse küsimuste vastuvõetavus, mida pooled ei ole vaidlustanud, ei näi olevat vaidlustatav, kuigi põhikohtuasi algatati lihtsalt arvamuse küsimises sellise tehingu maksustamise kohta, mida ei ole selle taotluse esitamise ajal veel teostatud.

35. Sellistel asjaoludel esitatud eelotsuse küsimuste vastuvõetavust käsitleti 12. novembri 1998. aasta otsuses kohtuasjas C-134/97: Victoria Film.⁽⁶⁾ Selles kohtuotsuses tunnistas Euroopa Kohus vastuvõetamatuks arvamuse taotluse raames Skatterättsnämndeni esitatud eelotsuse küsimused põhjusel, et nimetatud kohus tegutseb haldusülesannetes ja tal ei ole palutud lahendada kohtuvaidlust.⁽⁷⁾

36. Samas kohtuotsuses märkis ta sellegipoolest ka seda, et juhul kui maksumaksja või maksuahaldur esitab Skatterättsnämndeni esialgse arvamuse peale hagi, võib seda arutavat kohust käsitada EÜ artikli 234 tähenduses olemuselt kohtu ülesande täitjana ning selle ülesande eesmärk on kontrollida maksumaksja maksustamist reguleeriva akti õiguspärasust.⁽⁸⁾

37. Vastavalt eeltoodule on Euroopa Kohus juba korduvalt uurinud Regeringsrätteni eelotsuse küsimusi seoses Skatterättsnämndeni esialgse arvamuse peale esitatud hagidega.⁽⁹⁾

A. *Esimene eelotsuse küsimus*

38. Esimese eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kuidas tuleb kõnealust tehingut kuuenda direktiivi seisukohast kvalifitseerida. Seega ta küsib, kas maksustatavat tehingut, mis puudutab kahe liikmesriigi territooriumile ja ka väljaspool ühenduse territooriumi paigaldatud kaabli tarnimist ja paigaldamist – mille puhul kaabli enda hind moodustab selgelt ülekaaluka osa selle tehingu kogukuludest – tuleb pidada kuuenda direktiivi tähenduses kaubatarneks või teenuse osutamiseks.

39. Sellele küsimusele vastamine eeldab, et kõigepealt selgitatakse välja, kas kaabli tarnimist ja paigaldamist eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud asjaoludel tuleb pidada kuuenda direktiivi seisukohast üheks tehinguks ja mitte eraldiseisvateks tehinguteks, mida tuleb maksustada eraldi.

40. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus ja menetlusse astujad, arvan ma, et tegemist on tõepoolest ühe tehinguga.

41. Kohtupraktika kohaselt võib mitmest osast, see tähendab kas teenuste kogumist või kaubatarne ja teenuste osutamisest koosnevat tehingut käsitada käibemaksu seisukohast ühe tehinguna mitmel juhul.

42. Nii on see näiteks juhul, kui üks nendest osadest on põhisooritus ja teine või teised osad on viimase suhtes vaid kõrvalsooritused. Neid sooritusi peetakse kõrvalsooritusteks, sest neil ei ole omaette eesmärki, vaid nende abil saab põhiteenust lihtsalt kasutada parimatel tingimustel.⁽¹⁰⁾ Seega ei ole need tingimata vajalikud.

43. Keerukat tehingut võib samuti käsitada ühe tehinguna, kui kõik sellega hõlmatud aspektid

on vajalikud. Nii tunnistas Euroopa Kohus, et sellist tehingut tuleb käsitada ühe tehinguna, kui tehinguga hõlmatud erinevad aspektid on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik.(11) Minu arvates on NN?i kavandatud tehingu puhul tegemist sellise juhuga.

44. Nimelt, kui uurida seda tehingut, nagu seda kirjeldab eelotsusetaotluse esitanud kohus, võib täheldada, et see seisneb merealuse valguskaabli tarnimises ja paigaldamises, mille käsutamise õigus antakse tellijale üle alles pärast kaabli paigaldamist ja katsetuste läbiviimist. NN?i ja tellija kavandatava lepingu eesmärk on seega paigaldatud ja töötava kaabli võõrandamine.

45. Seega oleks minu arvates kunstlik eraldada selles lepingus, mille need kaks ettevõtjat peaksid sõlmima, kaabli enda tarnimist ja kaabli paigaldamisega seonduvaid teenuseid. Tehingu käsutamisega segatehinguna ei tohi teha erandit käibemaksu valdkonnas kehtivast väljakujunenud põhimõttest, et lähtuda tuleb majanduslikust tegelikkusest. Arvestades, et kaabli käsutamise õiguse üleminek toimub alles pärast paigaldamist ja toimimise katsetusi, ei oleks selle tehingu majandusliku tegelikkusega kooskõlas arvestada, et tellija ostis ühelt poolt merealuse valguskaabli ning seejärel teiselt poolt selle paigaldamisega seonduvad teenused. Seda tehingut tuleb järelikult kuuenda direktiivi kohaldamiseks käsitada ühe tehinguna.

46. Seejärel tuleks uurida, kuidas kõnealust tehingut kvalifitseerida. Käesolevas menetluses esitati kolm arvamust.

47. Skatteverket väidab, et seda tehingut tuleb käsitada teenuse osutamisenä. Ta rõhutab, et nimetatud tehingule on iseloomulik hulk teenuseid, mida ei saa pidada kõrvalteenusteks. Need teenused on tema sõnul nimelt eelnevad uuringud, maismaale ja merre paigaldamise tööd, kaabli pikendamine teatud kohtades, mis on tema sõnul keerukas tehniline toiming, ja lõpuks kontrollimeetmed. Skatteverket rõhutab, et need toimingud nõuavad eriseadmestikku ja et nii osutatud teenused on taotletava eesmärgi jaoks absoluutselt vajalikud.

48. NN märgib, et vaidlusalust tehingut tuleb pidada kinnisasjaga seotud teenuse osutamiseks. Selle äriühingu arvates on selliselt paigaldatud kaabel kohtupraktika kohaselt kinnisasi, sest see on maa sees. Selle paigaldamine kuulub tema sõnul seega kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 5 kohaldamisalasse; selle sätte kohaselt võivad liikmesriigid selle direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses tarnena käsitada teatavate ehitustööde üleandmist. Kuna aga Rootsi Kuningriik seda võimalust ei valinud, kuulub kõnealune tehing kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 kohaldamisalasse.

49. Euroopa Ühenduste Komisjon omakorda on arvamusel, et nimetatud tehingut tuleb käsitada kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses kaubatarnena. Ma jagan seda arvamust järgmistel põhjustel.

50. Kõigepealt on oluline märkida, et vaidlusalune tehing kuulub tõepoolest kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaldamisalasse. Nimelt määratleb see sätte mõiste „kaubatarne” kui materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse ülemineku. Vastavalt kohtupraktikale tuleb seda määratlust mõista laialt, nii et see hõlmab materiaalse vara ülemineku mis tahes tehingut, millega üks pool loovutab teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada.(12) Näib vaidlustamatu, et merealune valguskaabel on materiaalne vara ja et pärast NN?i poolt kaabli paigaldamist ja toimimise katsetusi, antakse see tellijale üle, mis võimaldab tal seda omanikuna käsutada.

51. Kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punktist a tuleneb muu hulgas, et materiaalsel vara võib paigaldada kas koos või ilma selle toimimise katsetamiseta, ilma et tehing kaotaks tingimata oma määratluse „kaubatarnena”. Minu meelest on samast sättest võimalik järeldada ka, et materiaalsel vara võib paigaldada maapinda nii, et see on maasse paigaldatud, ilma et seda tuleks seetõttu tingimata kvalifitseerida „ehitusobjektiks” kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 5 tähenduses. Nimelt ei

eristata selle direktiivi artikli 8 lõike 1 punktis a paigaldamise viise.

52. Samuti ei korrata kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 5, mis annab liikmesriikidele võimaluse käsitada „tarnena” teatavate ehitustööde üleandmist, nõukogu teise direktiivi 67/228/EMÜ(13) artikli 5 lõike 2 punktis e esitatud märged, et vallasasja inkorporeerimine kinnisasjasse samastatakse ehitustööga.(14)

53. Seejärel nähtub kuuenda direktiivi sisu uurimisest, et see ei anna palju teavet nende segatehingute eristamiseks, mida tuleb kvalifitseerida „kaubatarneks” ja mis kuuluvad mõiste „teenuse osutamine” alla. Ühe viite selle kohta siiski leiab selles, et viimane mõiste on „kaubatarne” mõiste suhtes teisejärguline.

54. Nimelt, nagu nägime, hõlmab mõiste „teenuse osutamine” mis tahes tehingut, mis ei ole kaubatarne kuuenda direktiivi artikli 5 tähenduses. Sellest võib seega järeldada, et kui segatehingut saab kvalifitseerida üheks või teiseks, sest selles on elemente nii ühest kui teisest, siis tuleb tehing kvalifitseerida „kaubatarneks”.

55. Kuna kuuendas direktiivis põhjalikumalt teavet ei ole, leiab kohtupraktikas meetodi, mille järgi saab kindlaks määrata, kuidas segatehingut kvalifitseerida. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb selleks, et kindlaks määrata, kas segatehing on kaubatarne või teenuse osutamine, arvesse võtta kõiki selle tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, et teha selgeks seda iseloomustavad tunnused.(15)

56. Euroopa Kohus esitas selle analüüsimeetodi eespool viidatud kohtuotsuses Faaborg-Gelting Linien tehingu kohta, mis seisnes restoranis kohapeal tarbimiseks mõeldud roogade serveerimises. Euroopa Kohus otsustas, et seda tehingut tuleb pidada teenuse osutamiseks, sest toiduga varustamine on vaid üks selle koostisosa ning valdava osa moodustavad teenused.(16) Ta tuletas sellise kvalifitseerimise kõnealuse tehingu kirjeldusest. Kohus märkis, et seda tehingut iseloomustab toiduvalmistamine, selle serveerimine valmisportsjonitena, kliendile vajaliku infrastruktuuri pakkumine, mis hõlmab söögisaali ühes kõrvalruumidega ning mööblit ja nõusid, seejärel lõpuks lauateenindus, mille tagab personal, kes võib pakutavate roogade ja jookide kohta anda nõuandeid ja selgitusi.(17)

57. Seda analüüsimeetodit kasutati ka eespool viidatud kohtuotsuses Levob Verzekeringen ja OV Bank, mis näib mulle käesolevas kohtuasjas eriti asjakohane, sest ka see puudutab samaaegselt ühe kauba tarnet ja selle tarnega lahutamatu seotud teenuste osutamist hõlmava tehingu kvalifitseerimist. Tegemist on sellise tarkvara tarnega, mis peab olema spetsiaalselt tarbija vajadustele kohandatud. Euroopa Kohus asus seisukohale, et see tehing on teenuse osutamine, mitte lihtsalt kogu tehingu kirjeldusest tulenevalt nagu eespool viidatud kohtuotsuses Faaborg-Gelting Linien, vaid järgmisi kriteeriume arvestades: kui palju on vaja baastarkvara kohandada selleks, et omandajal oleks sellest kasu, ning nende kohanduste ulatus, kestus ja hind.(18)

58. Vastavalt selle kohtuotsuse aluseks olnud faktilistele asjaoludele kestis teenuste osutamine, see tähendab tarkvara kohandamine, selle installeerimine ja töötajate väljaõpe üle aasta, see algas nõutud kohandamise hindamisega ja lõppes toimimise testimisega, ning need teenused moodustasid tehingu kogumaksumusest suurema osa kui standardtarkvara maksumus.(19)

59. Sellest kohtupraktikast võib minu arvates tuletada kaks kaalutlust, mis on käesoleva kohtuasja raames asjakohased. Esimene on, et selleks et tehingut saaks tervikuna kvalifitseerida teenuse osutamiseks, ei piisa sellest, et asjaomase tehingu raames osutatavad teenused oleksid asja omandajale vajalikud või lihtsalt kasulikud. Vaja on, et need teenused oleksid ülekaaluka tähtsusega. Nii tuletas Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuses Levob Verzekeringen ja OV

Bank tarkvara kohandamise tööde ülekaaluka tähtsuse mitte ainult nende tööde osatähtsusest tarkvara omandajale kasulikuks muutmisel, vaid ka tööde ulatusest, kestusest ja maksumusest.

60. Kõnealuse tehingu kvalifitseerimine eeldab seega selles tehingus kauba tarnimise ja teenuste osutamise vastava osatähtsuse võrdlevat hindamist. Nimetatud tehingut saab kvalifitseerida teenuse osutamiseks ainult siis, kui teenused on selles valdavad.(20)

61. Teine kaalutlus on, et selleks hindamiseks arvessevõetavad kriteeriumid peavad olema objektiivsed. See nõue on loogiline, sest kuuenda direktiivi eesmärk on kehtestada ühine käibemaksusüsteem, mis põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel.(21) Nende kriteeriumide objektiivsus on õigustatud ka seetõttu, et segatehingu kvalifitseerimine peab olema ettevõtjatele ettenähtav. Seda ühenduse õiguse ettenähtavuse kriteeriumit kohaldatakse – tuletagem meelde – eriti rangelt siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, selleks et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust.(22)

62. Ent segatehingu kvalifitseerimine kaubatarneks või teenuse osutamiseks võib tuua olulisi tagajärgi, eriti selles osas, mis puudutab maksustamise territoriaalse kohaldamisala eeskirjade kohaldamist. Kui käesolevas kohtuasjas tuleb tehingut käsitada kaubatarne, kuulub see kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a teise lause alla, nii et just kaabli asukoht pärast paigaldamist määrab tingimata liikmesriikide maksustamispädevuse.

63. Kui tehingut tuleb vastupidi käsitada teenuse osutamise, siis näeb kuuenda direktiivi artikkel 9 ette alternatiivi. Maksustatava tehingu toimumise kohaks loetakse vastavalt kuuenda direktiivi artikli 9 lõikele 1 kas kohta, kus on teenuse osutaja asukoht või sama artikli lõike 2 alusel kaabli asukohta. Esimesel juhul oleks Rootsi Kuningriigil õigus maksustada kogu kõnesolevat tehingut, nagu väidab Skatteverket. Teisel juhul saaks see liikmesriik tehingut maksustada ainult kaabli selle osa eest, mis asub tema mandri- ja mereterritooriumil, nagu väidab NN.

64. Käesolevas kohtuasjas palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul täpsustada, kas NN?i poolt osutamisele kuuluvate teenuste puhul tuleb asuda seisukohale, et neil on ülekaalukas tähtsus, kuigi nende maksumus moodustab tehingu koguhinnast vaid 10–15%.

65. Selline hindamine on raske seetõttu, et need teenused on merealuse valguskaabli kasutamiseks tingimata vajalikud tööd, need on tehniliselt keerukad ja need vajavad palju vahendeid, näiteks eriseadmestikuga laeva. Need tööd, nagu ma juba märkisin, ei ole olemuselt kõrvalised eespool viidatud Madgett ja Baldwini kohtupraktika tähenduses, see tähendab, et tegemist ei ole lihtsalt vahendiga kauba tarnimiseks parimatel tingimustel. Küsimus on ainult selles, kas tuleb asuda seisukohale, et neil on ülekaalukas tähtsus, samas kui kaabli enda hind moodustab tehingu tavatingimustes toimumisel tehingu kogumaksumusest 80–85%.

66. Arvestades kauba hinna seda ülekaalu tehingu kogukulus, ei usu ma, et saaks asuda seisukohale, et teenused on ülekaaluka tähtsusega.

67. Nagu ma märkisin, on segatehingu kvalifitseerimisel vaja võrdlevalt hinnata kauba tarnimise ja teenuste osutamise vastavat osatähtsust, ja seda tuleb võrrelda objektiivsete kriteeriumide alusel selleks, et saada ettevõtjatele ettenähtavat tulemust. Kauba hinna selge ülekaal tehingu kogukulus on minu arvates kriteerium, mis vastab täielikult nendele nõuetele.

68. Nimelt võimaldavad kauba hinna osa ja teenuste hinna osa tehingu kogukulus võrrelda selle kauba tarnimise ja nende teenuste vastavat osatähtsust ühe ja sama objektiivse kriteeriumi alusel. Peale selle on hind kõige asjakohasem kriteerium kauba ja teenuste vastava majandusliku väärtuse hindamiseks segatehingus. Kui – nagu käesoleval juhul – kauba hind ületab teenuste osutamise hinda märkimisväärselt, siis olen ma arvamusel, et tehingu kvalifitseerimisel peab

olema määrav just see, et kauba hind moodustab ülekaaluka osa tehingu kogukulust.

69. Tehingut, mille eesmärk on paigaldatud ja töötava kaabli võõrandamine, milles juba ainult kaabli hind moodustab 80–85% tehingu kogukulust, tuleks seega pidada kaubatarneks.

70. Sellepärast teengi ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et maksustatavat tehingut, mis puudutab kahe liikmesriigi territooriumil ja samuti väljaspool ühenduse territooriumi paigaldatud kaabli tarnimist ja paigaldamist, milles kaabli enda hind moodustab selle tehingu kogukulust selgelt ülekaaluka osa, tuleb käsitada kaubatarnena kuuenda direktiivi tähenduses.

B. *Teine eelotsuse küsimus*

71. Teine eelotsuse küsimus on, kas kõnealust tehingut saab pidada kinnisasjaga seotud teenuse osutamiseks kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses või kas teenuse osutamise kohaks tuleb pidada teenuse osutaja asukohta.

72. Kuivõrd see küsimus eeldab, et nimetatud tehing on teenuse osutamine ja kuna mina tegin ettepaneku käsitada seda kaubatarnena, siis ma seda küsimust ei uuri.

C. *Kolmas eelotsuse küsimus*

73. Kolmanda eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et liikmesriikide maksustamispädevuse kindlaksmääramiseks tuleb tehing jagada osadeks vastavalt kaabli geograafilisele paiknemisele.

74. Selle küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus seega teada, kas Rootsi Kuningriigi ja teise liikmesriigi maksustamispädevus peab piirduma kaabli selle osaga, mis asub nende kummagi vastaval territooriumil. Vastupidisel juhul tähendaks see, et kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a tuleks tõlgendada nii, et see annab nendele kahele liikmesriigile konkureeriva pädevuse sellel põhjusel, et kaabel asub samaaegselt nende kummagi territooriumil.

75. Ma ei usu, et seda teist tõlgendust tuleb õigeks pidada. Nagu NN, Skatteverket ja komisjon, arvan ma, et tehingu tuleb asjaomaste liikmesriikide maksustamispädevuse kindlaksmääramiseks jagada osadeks vastavalt kaabli geograafilisele paiknemisele.

76. Ma tuginen selles seisukohas vastavalt ühenduse õiguse sätte tõlgendamisel tavaliselt järgitavale analüüsimeetodile⁽²³⁾ kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a sisule, süsteemile, mille osaks see säte on, ja selle õigusaktiga taotletavale eesmärgile.

77. Kuuenda direktiivi artikkel 8 sätestab kollisiooninormi, mis määrab kindlaks kaupade tarnimise maksustamise koha ja järelikult piiritleb sama tehingu osalisteks olevate liikmesriikide maksustamispädevuse.

78. See artikkel näeb ette mitu kaubatarne juhtu. See sätestab maksustamise koha eeskirjad lõike 1 punktis a nimetatud tarnete puhul, milles toimub lähetamine või vedu, lõike 1 punktis b nimetatud kaubatarnete puhul, mida ei lähetata ega veeta, ja selle lõike 1 punktis c osutatud tarnete puhul, mis toimuvad laeva või lennuki pardal või rongis.

79. Kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a teine lause näeb samuti ette eripädevuse kauba paigaldamise või kokkupaneku korral, millega kaasneb või ei kaasne katsetamine.

80. Siinkohal tuleks lühidalt meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 8 kohaldamisala piirati märkimisväärselt nõukogu direktiiviga 91/680/EMÜ.⁽²⁴⁾ Liikmesriikidevaheliste maksupiiride

kaotamise ja sellega seoses impordimaksu ning ekspordimaksu tasumise kohustuse kaotamise tõttu liikmesriikidevahelises kaubanduses alates 1. jaanuarist 1993 oli vaja vastu võtta üleminekueeskirjad maksustatavate tehingute asukoha määramiseks ühendusesisese kauba soetamise korral. Need üleminekueeskirjad on kuuenda direktiivi artiklis 28b.

81. Sellegipoolest ei usu ma, et nimetatud eeskirjad on käesoleval juhul kohaldatavad. See üleminekukord kehtib nimelt tehingutele, milles kaup viiakse ühest liikmesriigist teise. Kuuenda direktiivi artikli 28b B osa lõike 1 esimese lause esimese lõigu teine taane märgib sõnaselgelt, et neid erandisätteid kohaldatakse ainult siis, kui tegemist on muu kaubaga kui pärast kokkupanekut või paigaldamist tarnitud kaubad, millega kaasneb või ei kaasne katsetamine tarnija poolt või tema nimel. Seega tuleb käesoleval juhul kahtlemata kohaldada kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a teist lauset.

82. See säte – nagu nägime – näeb ette paigaldatud või kokkupandud kauba maksustamise kohas, kus see kokkupanek või paigaldamine toimus. Kauba puhul, mille paigaldamine seisneb selle maapinda kaevamises, määrab seda tarnet maksustama pädeva riigi seega koht, kus sel viisil maasse kaevatud kaup asub.

83. Nimetatud sättes on teatav analoogia kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktiga a, mille kohaselt on kinnisvaraga seotud teenuste osutamise kohaks kinnisvara asukoht. Mõlemal juhul määrab maksustamispädevuse just vara füüsiline asukoht, see tähendab selle geograafiline asukoht.

84. Nende kriteeriumide eeliseks on maksustamispädevuse seostamine materiaalse väga lihtsalt ja objektiivselt kindlaksmääratava elemendiga. Need on ka ratsionaalsed käibemaksu aluseks oleva loogika seisukohast, mille kohaselt on tegemist tarbimismaksuga. Koht, kus toimub vara paigaldamine, on ühtlasi koht, kus omandaja seda vara „tarbib”, samamoodi nagu kinnisasja asukohta võib pidada kohaks, kus selle kinnisasjaga seotud teenuseid nende teenuste ostjale osutatakse.

85. Lõpuks on kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a teise lause, nagu ka sama direktiivi artikli 9, eesmärk – nagu nähtub direktiivi põhjendusest 7 – vältida liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte. Nagu Euroopa Kohus otsustas kuuenda direktiivi artikli 9 kohta, tähendab see vältida ühest küljest pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teisest küljest tulude maksustamata jätmist.⁽²⁵⁾ See kuuenda direktiivi artikli 9 eesmärkide analüüs on ülekantav selle direktiivi artiklile 8, nagu Euroopa Kohus seda hiljuti tunnistas 15. septembri 2005. aasta kohtuotsuses Köhler,⁽²⁶⁾ sest viimati nimetatud säte kuulub – nagu nimetatud artikkel 9 – kuuenda direktiivi VI jaotisesse maksustavate tehingute kohta.

86. Tõsi on, et üldjuhul on kuuenda direktiivi artiklites 8 ja 9 sedastatud pädevuseeskirjade kohaldamise eesmärk ja õigusmõju anda maksustamispädevus ainult ühele liikmesriigile. Nii on see kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a teise lause ja sama direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a sätete puhul. Vara paigaldatakse või pannakse kokku ja kinnisasi asub põhimõtteliselt ainult ühe liikmesriigi territooriumil. Pädevusekonflikti oht lahendatakse seega maksustamispädevuse määramisega ainult ühele riigile.

87. Kohaldatav on siiski ka kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a teine lause ja see võimaldab samuti lahendada pädevusekonflikte, kui – nagu käesoleval juhul – asjaomane vara paigaldatakse kahe liikmesriigi territooriumile.

88. Sellisel juhul on selle sätte sisu, konteksti ja eesmärgi poolest õigustatud selle tõlgendamine nii, et igale riigile tuleb anda tema territooriumile paigaldatud vara osa maksustamispädevus.

89. Tegelikult näib, et see lahendus on kooskõlas kõnealuse sätte sõnastusega, mis seostab maksustamispädevuse kohaga, kus toimub paigaldamine või kokkupanek. See näib mõistuspärane ka kuuenda direktiivi aluseks oleva loogika seisukohast, sest käesoleval juhul paigaldatakse kaabel meetri kaupa kummagi asjaomase riigi territooriumile. Kauba tarnimine ja seega selle „tarbimine” omandaja poolt toimub kahtlemata järgemööda nende mõlema riigi territooriumil.

90. Lõpuks lahendatakse asjaomaste liikmesriikide vahelise pädevuskonflikti oht nende riigipiiride piiritlemisega. Sel juhul osutub tehingu asukoha määramine kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a teise lause alusel täiesti sarnaseks kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis b veeteenuste osutamise kohta sätestatuga, ja mille kohaselt „on veeteenuste osutamise kohaks see koht, kus vedu toimub, võttes arvesse läbitud vahemaid”. Topeltmaksustamise oht on välistatud, sest iga riik võib tehingut maksustada ainult oma territooriumil asuva kaabliosa eest ja nende territooriumid ei kattu.(27)

91. Nagu ma märkisin, on kuuenda direktiivi territoriaalne kohaldamisala määratletud selle artiklis 3 viitega EÜ artikli 299 sätetele. Viimane – tuletan meelde – määrab kindlaks EÜ asutamislepingu territoriaalse kohaldamisala, nimetades iga liikmesriigi täisnimetust, viitamata nende geograafilistele koostisosadele.(28) Sellest järeldati, et EÜ artikkel 299 viitab siseriiklikele õigusaktide sätetele, millega iga liikmesriik määrab kindlaks oma territooriumi.(29) Sellest järeldub, et kuues direktiiv viitab nii liikmesriikide seadustele iga liikmesriigi territoriaalse maksupädevuse piiride kindlaksmääramiseks.

92. Kui uurida, kuidas on see kahte liikmesriiki ühendava merealuse kaabli paigaldamise korral, siis on mõlemal riigil seega õigus maksustada tehingut kaabli selle osa eest, mis asub tema mandriterritooriumil ja sisevetes. Ta võib maksustada seda tehingut ka kaabli selle osa eest, mis asub tema territoriaalvetes, sest vastavalt rahvusvahelisele mereõigusele kasutab ta oma suveräänset õigust merepõhjale.(30)

93. Mõeldav oleks ka, et liikmesriik otsustab asjaomast tehingut maksustada kaabli selle osa eest, mis asub tema majandusvööndis või mandrilaval, sest ta võib ka seal kasutada suveräänseid õiguseid, ehkki need on piiratud, eelkõige merepõhja ja selle aluse maapõue kasutamise alal.(31) Selle kohta on Euroopa Kohus juba otsustanud, et ühenduse õigus, käesoleval juhul nõukogu direktiiv 92/43/EMÜ,(32) on kohaldatav liikmesriigi ainuõigusega majandusvööndis ja mandrilaval, kui liikmesriik kasutab seal oma suveräänseid õigusi.(33) Euroopa Kohus järeldas sellest, et riik oli rikkunud oma kohustusi, kui ta ei olnud võtnud nimetatud direktiivi nõuete rakendamiseks vajalikke meetmeid.

94. Igal juhul on minu arvates analüüsi selles järgus tähtis, et liikmesriikide vahel vastavalt nende vastavatel mandri- ja mereterritooriumitel asuva kaabli osa alusel maksustamisõiguse jagunemise tagajärjel ei tekiks territoriaalse pädevuse konflikte ja sellest johtuvalt maksustamisalase suveräänsuse kattuvust.

95. Nagu väga õigesti märgib Skatteverket, võib sellise tehingu maksustamise õiguse jagunemine kahtlemata siiski tekitada liikmesriikide vahel raskusi. Need raskused ei tohiks puudutada kaabli enda hinna maksustamist. Nimelt näib loogiline, et kummagi riigi õigus maksustada seda hinda tuleb kindlaks määrata tema mandri- ja mereterritooriumil asuva kaabli pikkuse järgi selle kaabli kogupikkusest.
96. Seevastu võib maksustamispädevuse jagunemine tekitada veel küsimusi teenuste hinna suhtes. Võib nimelt tekkida küsimus, kas teenuste hind tuleb kokku liita ja jagada selle maksustamise pädevus nii nagu kaabli enda hinna puhul, see tähendab proportsionaalselt iga riigi territooriumil asuva kaabli pikkusega, või tuleb eristada teenuseid nende osutamise konkreetse koha järgi, nagu kaabli pikendamine kahe kinnituspunkti vahel ja teised teenused.
97. Mina arvan sellise alternatiivi kohta, et liikmesriigid võiksid põhjendatult kasutada kõige lihtsamat lahendust. Võib näida tõepoolest raske ja suhteliselt meelevaldne täpselt kindlaks määrata teenused, mis seostuvad konkreetse kohaga, ja teenused, mis puudutavad tervet kaablit, nagu testid ja toimimise katsetused.
98. Need raskused on võrreldavad näiteks raskustega kahte liikmesriiki ühendava silla ehitamisel tarnitava kauba ja osutatavate teenuste maksustamise koha kindlaksmääramisel. Nende raskuste olulisuse tõttu on Euroopa Liidu Nõukogu lubanud asjaomastel liikmesriikidel maksu sissenõudmise korra lihtsustamiseks, nagu neil on kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 alusel lubatud, arvestada, et ehitis ise asub ainult ühe riigi territooriumil.⁽³⁴⁾ Selline lahendus on aga raskesti kohaldatav, kui – nagu käesoleval juhul – kahte liikmesriiki eraldab ala, mis ei kuulu ühenduse territooriumi alla.
99. Seega pooldan ma lahendust tunnistada, et paigaldamist ja toimimise katsetusi käsitlevad teenused puudutavad tervet kaablit ja nende koht on igas liikmesriigis proportsionaalselt nende territooriumil asuva kaabli pikkusega selle kaabli kogupikkusest. See lahendus oleks kooskõlas ka eeldusega, mille kohaselt tuleb käesoleval juhul NN-i poolt kaabli tarnimist ja paigaldamist pidada käibemaksu kohaldamiseks üheks tehinguks.
100. Nendest kaalutlustest lähtudes teen ettepaneku vastata kolmandale eelotsuse küsimusele, et kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et tehing tuleb liikmesriikide maksustamispädevuse kindlaksmääramiseks jagada osadeks vastavalt kaabli geograafilisele paiknemisele.
- D. *Neljas eelotsuse küsimus*
101. Neljanda eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a koosmõjus direktiivi artikli 2 punktiga 1 ja artikli 3 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu ei pea maksma kauba tarnimise selle osa eest, mis puudutab ala väljaspool ühenduse territooriumi.
102. Ta tahab seega teada, kas ühenduse õigust tuleb mõista nii, et tehing ei ole maksustatav kaabli selle osa eest, mis asub rahvusvahelistes vetes.
103. Nagu NN, Skatteverket ja komisjon, olen ma arvamusel, et väljaspool ühenduse territooriumit asuva kaabliosa eest käibemaks tasumisele ei kuulu.
104. Nagu nägime, näeb kuuenda direktiivi artikli 2 punkt 1 ette, et käibemaksuga maksustatakse selle riigi territooriumil toimuv maksustatav tegevus, ja see mõiste vastab sama direktiivi artikli 3 lõike 2 kohaselt asutamislepingu kohaldamisalale, nagu on määratletud iga liikmesriigi kohta EÜ

105. Nendes sätetes näeb kuues direktiiv seega ette, et direktiivi kohaldamisala piirdub territooriumiga, mille on 25 liikmesriiki määratlenud oma riigi territooriumina ja millel neil on maksualane suveräänsus. Vastavalt rahvusvahelisele mereõigusele ei ole riikidel avamereel põhimõtteliselt suveräänseid õigusi peale õiguste, mis neil on oma lipu all sõitvatel laevadel.(35)

106. Nagu Euroopa Kohus otsustas eespool viidatud kohtuotsuses komisjon vs. Prantsusmaa,(36) ei sisalda kuues direktiiv ühtegi eeskirja, mille alusel liikmesriigid maksustavad käibemaksuga veeteenuse teekonna osad, mis asuvad väljaspool nende riikide territoriaalseid piire rahvusvahelises ruumis.

107. Tõsi küll, Euroopa Kohus on otsustanud laeva pardal osutatud teenuste maksustamise kohta, et kuuenda direktiiviga ei ole vastuolus see, et liikmesriigid laiendavad oma maksuseaduste kohaldamisala väljaspool nende piire senikaua, kuni nad ei tungi teiste riikide pädevusalasse.(37) Ta on tunnistanud ka eespool viidatud kohtuotsuses Köhler, et sellised kaalutlused kehtivad ka kaubatarne maksustamise kontekstis.(38)

108. See kohaldamisala laiendamine kehtib aga minu arvates vaid siis, kui teenuse osutamine või kaubatarne toimub transpordivahendi pardal, mille puhul on sel juhul tegemist seosega liikmesriigi maksualase pädevusega. Nii tõlgendati eespool viidatud kohtuotsuses Köhler kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti c nii, et kaubatarne koht on laevadel, õhusõidukites või rongides sellise reisijateveo osa ajal tarnitava kauba puhul, mille lähte- ja sihtkoht asuvad ühenduse territooriumil: reisijateveo lähtepunktis. See analüüs leiab kinnitust ka eespool viidatud kohtuotsuses Berkholz, milles Euroopa Kohus sõnaselgelt seostas seda pädevuse laiendamist asjaomase liikmesriigi pädevuse rakendamisega laeva pardal, kus teenuseid osutatakse.(39)

109. See kuuenda direktiivi kohaldamisala laiendamine, mida Euroopa Kohus on lubanud selles väga konkreetses kontekstis, ei sea seega minu arvates kahtluse alla põhimõtet, et see kohaldamisala piirdub liikmesriikide territooriumiga, nagu see on määratletud nende endi õigusaktides.

110. Teen seega ettepaneku vastata neljandale eelotsuse küsimusele, et kuuenda direktiivi artikli 8 lõike 1 punkti a koosmõjus selle direktiivi artiklitega 2 ja 3 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu ei pea maksma kauba tarnimise selle osa eest, mis puudutab ala väljaspool ühenduse territooriumi.

V. Ettepanek

111. Esitatud põhjendustest lähtudes teen ettepaneku vastata Regeringsrätteni eelotsuse küsimustele järgmiselt:

„1. Maksustatavat tehingut, mis puudutab kahe liikmesriigi territooriumile ja ka väljaspool ühenduse territooriumi paigaldatava kaabli tarnimist ja paigaldamist, milles kaabli enda hind moodustab selgelt ülekaaluka osa selle tehingu kogumaksumusest, 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 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, millega kehtestatakse uued lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes — teatavate erandite ulatus ja nende rakendamise kord.

2. Direktiiviga 95/7 muudetud kuuenda direktiivi 77/388 artikli 8 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et liikmesriikide maksustamispädevuse kindlaksmääramiseks tuleb tehing jagada osadeks vastavalt kaabli geograafilisele paiknemisele.

3. Direktiiviga 95/7 muudetud kuuenda direktiivi 77/388 artikli 8 lõike 1 punkti a koosmõjus sama direktiivi artiklitega 2 ja 3 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu ei pea maksma kauba tarnimise selle osa eest, mis puudutab ala väljaspool ühenduse territooriumi.”

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – 17. mai 1977. aasta direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, millega kehtestatakse uued lihtsustamise meetmed käibemaksu suhtes — teatavate erandite ulatus ja nende rakendamise kord (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv”).

3 – SFS 1994, nr 200, edaspidi „käibemaksuseadus”.

4 – Edaspidi „NN”.

5 – 4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 168/84 (EKL 1985, lk 2251).

6 – C-134/97, EKL 1998, lk I-7023.

7 – Punkt 18.

8 – *Idem*.

9 – 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-240/99: Skandia (EKL 2001, lk I-1951); 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-320/02: Stenholmen (EKL 2004, lk I-3509) ja 20. jaanuari 2005. aasta otsus kohtuasjas C-412/03: Hotel Scandic Gåsabäck (EKL 2005, lk I-743).

10 – Vt eelkõige 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I-6229, punkt 24) hotellipidaja poolt oma klientidele ekskursiooniteenuse ja hotellini transpordi teenuse pakkumise kohta; 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP (EKL 1999, lk I-973, punkt 30) krediitkaardiomanikele kindlustusteenuste ja teiste teenuste pakkumise kohta, ja 15. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-34/99: Primback (EKL 2001, lk I-3833, punkt 45) krediitteenuse kohta, mida mööbliturustaja pakkus klientidele oma poest tehtud ostude rahastamiseks.

11 – 27. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-41/04: Levob Verzekeringen ja OV Bank (EKL 2005, lk I-9433, punkt 22).

12 – Vt eelkõige 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe (EKL 1990, lk I-285, punkt 7) ja 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE (EKL 2005, lk I-3123, punkt 64).

13 – 11. aprilli 1967. aasta direktiiv kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta — ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad (EÜT 71, lk 1303, edaspidi „teine direktiiv”).

14 – Teise direktiivi artikli 5 lõike 2 punkt e sätestab:

„Samuti [loetakse] tarneks [...] lõike 1 tähenduses vallasasja tarnimist, sealhulgas sellist, mis hõlmab vallasvara inkorporeerimist kinnisvarasse.” [mitteametlik tõlge]

15 – 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien (EKL 1996, lk I-2395, punkt 12) ja eespool viidatud kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank (punkt 27).

16 – Eespool viidatud kohtuotsus Faaborg-Gelting Linien, punkt 14.

17 – *Ibidem*, punktid 13 ja 14.

18 – Punkt 28.

19 – Asjaolude esitusest nähtub, et tarkvara hind oli 713 000 USA dollarit, samas kui kohandamise hind oli vahemikus 793 000–970 000 USA dollarit, lisaks 15 000 USA dollarit tarkvara omandaja arvutisüsteemi installeerimise ja tema töötajate väljaõpetamise kulud.

20 – Eespool viidatud kohtuotsus Faaborg-Gelting Linien, punkt 14.

21 – Eespool viidatud kohtuotsus Shipping and Forwarding Enterprise Safe, punktid 7 ja 8. Vt ka 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-305/01: MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (EKL 2003, lk I-6729, punkt 38) ja 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-223/03: University of Huddersfield (EKL 2006, lk I-1751, punktid 40 ja 48).

22 – 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609, punkt 72 ja seal viidatud kohtupraktika), ja eespool viidatud kohtuotsus University of Huddersfield, punkt 49.

23 – Vt kuuenda direktiivi artikli 9 hiljutise kohaldamise kohta käibemaksu valdkonnas 9. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-114/05: Gillan Beach (EKL 2006, lk I-2427, punkt 21).

24 – Nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiv, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160).

25 – 12. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-452/03: RAL (Channel Islands) jt (EKL 2005, lk I-3947, punkt 23).

26 – C-58/04, EKL 2005, lk I-8219, punkt 22.

27 – 13. märtsi 1990. aasta otsuses kohtuasjas C-30/89: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 1990, lk I-691, punkt 16) otsustas Euroopa Kohus, et veeteenuste puhul on maksustamise koha sellise erireegli eesmärk, millega tehakse erand kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 1 ette nähtud üldisest teenuste osutamise koha kindlaksmääramise korrast, sel viisil tagada, et iga liikmesriik maksustab veeteenused oma territooriumil toimunud sõiduteekonna eest.

28 – EÜ artikli 299 lõige 1 sätestab:

„Käesolevat lepingut kohaldatakse Belgia Kuningriigi, Taani Kuningriigi, Saksamaa Liitvabariigi, Kreeka Vabariigi, Hispaania Kuningriigi, Prantsuse Vabariigi, Iirimaa, Itaalia Vabariigi, Luksemburgi Suurhertsogiriigi, Madalmaade Kuningriigi, Austria Vabariigi, Portugali Vabariigi, Soome Vabariigi, Rootsi Kuningriigi ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi suhtes.”

29 – 10. oktoobri 1978. aasta otsus kohtuasjas 148/77: Hansen (EKL 1978, lk 1787, punkt 9).

30 – Vt selle kohta ÜRO mereõiguse konventsiooni (edaspidi „Montego Bay konventsioon”) artikkel 2; Montego Bay konventsioon allkirjastati Montego Bays 10. detsembril 1982, kiideti Euroopa Ühenduse nimel heaks nõukogu 23. märtsi 1998. aasta otsusega nr 98/392/EÜ (EÜT L 179, lk 1; ELT eriväljaanne 04/03, lk 260) ja selle on ratifitseerinud kõik Euroopa Liidu liikmesriigid.

31 – Vt Montego Bay konventsiooni artiklid 56 ja 77 vastavalt majandusvööndi ja mandrilava kohta.

32 – 21. mai 1992. aasta direktiiv looduslike elupaikade ning loodusliku loomastiku ja taimestiku kaitse kohta (EÜT L 206, lk 7; ELT eriväljaanne 15/02, lk 102).

33 – 20. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-6/04: komisjon vs. Ühendkuningriik (EKL 2005, lk I-9017, punkt 117).

34 – Vt eelkõige nõukogu 11. oktoobri 2005. aasta otsus 2005/713/EÜ, millega lubatakse Saksamaa Liitvabariigil ja Madalmaade Kuningriigil kohaldada meetet, mis kaldub kõrvale kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamist käsitleva kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artiklist 3 (ELT L 80, lk 46).

35 – Vt Montego Bay konventsiooni artiklid 89 ja 92.

36 – Punkt 17.

37 – 23. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 283/84: Trans Tirreno Express (EKL 1986, lk 231, punkt 20).

38 – Punkt 25.

39 – Punkt 16.