

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PHILIPPE LÉGER

14 päivänä syyskuuta 2006 1(1)

Asia C-111/05

Aktiebolaget NN

vastaan

Skatteverket

(Regeringsrättenin (Ruotsi) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

ALV – Merenalaisen valokaapelin toimittaminen ja asentaminen kahden sellaisen jäsenvaltion välille, joita erottaa toisistaan kansainvälinen vesialue – Verollisen liiketoimen luokittelu – Paikka, jossa kyseinen liiketoimi suoritetaan

1. Vireillä olevan ennakkoratkaisumenettelyn kohteena on sen täsmentäminen, miten on laskettava sellaisen arvonlisäveron määrä, joka kannetaan kustannuksista, jotka aiheutuvat merenalaisen valokaapelin toimittamisesta ja asentamisesta kahden sellaisen jäsenvaltion välille, joita erottaa toisistaan kansainvälinen vesialue.
2. Esitetyt kysymykset koskevat mainitunlaisen liiketoimen luokittelua ja maantieteellistä paikantamista jäsenvaltioiden verotusvallan määrittämistä varten. Ensiksi on selvitettävä, onko mainittua liiketointa pidettävä tavaran luovutuksena vai palvelujen suorituksena. Tämän jälkeen on ratkaistava, onko mainittu liiketoimi jaettava osiin kaapelin sijainnin perusteella ja onko arvonlisäveroa maksettava kaapelin siltä osalta, joka sijaitsee yhteisön alueen ulkopuolella.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Yhteisön lainsäädäntö

3. Neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY(2) mukaan arvonlisäveron soveltamisala on varsin laaja, ja mainitun direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.
4. Kuudennen direktiivin 3 artiklan 2 kohdassa käytetty käsite ”maan alue” vastaa Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksen soveltamisalaa sellaisena kuin se määritellään jokaisen jäsenvaltion osalta EY 299 artiklassa.

5. Käsite "tavaroiden luovutus" määritellään kuudennen direktiivin 5 artiklassa ja käsite "palvelujen suoritus" saman direktiivin 6 artiklassa.

6. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "tavaroiden luovutuksella" tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

7. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaan "palvelujen suorituksella" tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole saman direktiivin 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

8. Kuudennen direktiivin 8 ja 9 artiklassa säädetään lopuksi paikasta, jossa kyseistä liiketointa verotetaan sen mukaan, onko kyseessä tavaroiden luovutus vai palvelujen suoritus. Mainittujen artikloiden tarkoituksena on, kuten kyseisen direktiivin seitsemännestä perustelukappaleesta ilmenee, välttää jäsenvaltioiden väliset toimivaltakiistat, jotka koskevat erityisesti tavaroiden luovutusta asennuksineen sekä palvelujen suoritusta.

9. Kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

"Tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä:

a) – – Jos tavara asennetaan tai kootaan luovuttajan toimesta tai hänen lukuunsa, riippumatta siitä, koekäytetäänkö sitä vai ei, pidetään luovutuspaikkana sitä paikkaa, jossa asennus tai kokoonpano tapahtuu. Jos asennus tai kokoonpano tapahtuu eri maassa kuin luovuttajan maassa, tuontijäsenvaltion on toteutettava tarvittavat toimenpiteet kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tässä valtiossa;

– – "

10. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa puolestaan säädetään, että palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.

11. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään kuitenkin, että kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen osalta palvelujen suorituspaikka on omaisuuden sijaintipaikka.

B Kansallinen lainsäädäntö

12. Ruotsin arvonlisäverolain (Mervärdesskattelagen)(3) 1 luvun 1 §:stä ilmenee, että arvonlisäverovelvollisuuden edellytyksenä on, että liiketoimi katsotaan suoritetuksi maan alueella.

13. ML:n 1 luvun 6 §:n mukaan käsitteellä "tavara" tarkoitetaan aineellisia esineitä, kiinteistöt mukaan luettuna. Lain 5 luvun 2 §:n 1 momentin mukaan tavara, joka myyjän ja ostajan välisen sopimuksen mukaan kuljetetaan ostajalle, on myyty maan alueella, jos tavara on maassa silloin, kun myyjä, ostaja tai joku muu aloittaa kuljetuksen ostajalle (1 momentti), tai jos tavara ei ole maassa kuljetusta aloitettaessa mutta myyjä tai joku muu hänen lukuunsa kokoaa tai asentaa tavaran maassa (2 momentti).

14. ML:n 1 luvun 6 §:n mukaan "palvelulla" tarkoitetaan kaikkea, mitä ei voida katsoa tavaraksi ja mitä voidaan suorittaa ammattimaisen toiminnan muodossa.

15. ML:n 5 luvun 4 §:n 1 momentin mukaan kiinteistöön kohdistuvat palvelut on myyty maan alueella, jos kiinteistö sijaitsee siellä. Saman luvun 6 §:n 4 momentissa todetaan neljänneksi, että

palvelut on myyty maan alueella, jos ne suoritetaan Ruotsissa ja niissä on kyse irtaimeen omaisuuteen kuuluvien tavaroihin kohdistuvista työsuorituksista, mukaan lukien tällaisten tavaroiden tarkastaminen tai arviointi.

16. ML:n 5 luvun 8 §:n 1 momentissa säädetään, että muiden palvelujen osalta liiketoimi katsotaan suoritetuksi maan alueella, jos palvelujen suorittajalla on Ruotsissa liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta käsin palveluja suoritetaan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien toteaa kuitenkin, että mainittua säännöstä ei sovelleta televiestintäpalveluihin. Samassa momentissa täsmennetään myös, että palvelut, joita ei suoriteta tällaisesta kotipaikasta tai Ruotsissa tai ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, katsotaan myydyksi maan alueella, jos palvelujen suorittajalla on kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka Ruotsissa.

II Tosiseikat

17. Käsiteltävänä olevan asian taustalla on riita-asia, jonka osapuolia ovat yhtiö Aktiebolaget NN,(4) jonka kotipaikka on Ruotsissa, ja Skatteverket (Ruotsin veroviranomainen) ja jonka kohteena on kysymys arvonlisäveron soveltamisesta sellaisiin kustannuksiin, jotka aiheutuvat merenalaisen valokaapelin toimittamisesta ja asentamisesta Ruotsin kuningaskunnan ja sellaisen toisen jäsenvaltion välille, jonka erottaa siitä kansainvälinen vesialue.

18. NN:n suunnitteleman liiketoimen ehtojen mukaan yhtiö omistaa kaapelin itse asennustöiden alkaessa. Kaapelin omistusoikeus siirtyy rakennuttajalle vasta asentamisen ja ensimmäisten toimintakokeiden toteuttamisen jälkeen.

19. Kaapeli kiinnitetään ja kaivetaan maahan Ruotsin manneralueella ja lasketaan tämän jälkeen metri metriltä veteen. Kaapeli asennetaan siis ensin Ruotsin sisävesille ja aluevesille ja tämän jälkeen kansainväliselle vesialueelle. Tämän jälkeen kaapeli asennetaan toisen jäsenvaltion aluevesille ja sisävesille ja kaivetaan lopuksi maahan viimeksi mainitun valtion manneralueella.

20. Merenpohjan olosuhteiden salliessa kaapeli kaivetaan myös merenpohjaan. Kiinnityspaikkojen etäisyyden mukaan voi joissain tapauksissa olla tarpeen myös pidentää kaapelia, mikä on melko monimutkainen tekninen toimenpide.

21. Rasitteisiin mahdollisesti liittyvien ongelmien ratkaiseminen ja tarvittavien lupien hankkiminen on rakennuttajan eikä NN:n tehtävänä.

22. Tavanomaisissa olosuhteissa kaapelista aiheutuvat kustannukset muodostavat 80–85 prosenttia liiketoimen kokonaiskustannuksista. Tämä osuus saattaa kuitenkin pienentyä, jos olosuhteet ovat epäsuotuisat, kuten myrskyn sattuessa.

23. Mainitunlaisesta liiketoimesta aiheutuviin kustannuksiin kohdistuvien arvonlisäveroseuraamusten selvittämiseksi NN esitti Skatterättsnämndenille (keskusverolautakunta) seuraavat kaksi kysymystä. Yhtiö kysyi ensinnäkin, muodostaako merenalaisen kaapelin asentaminen usean eri maan välille ML:n 5 luvun 4 §:n mukaisen kiinteistöön kohdistuvan palvelun vai saman lain 5 luvun 6 §:ssä tarkoitetun irtaimeen omaisuuteen kohdistuvan työsuorituksen vai muodostaako se jonkin muun palvelun ja siinä tapauksessa minkä.

24. Yhtiö kysyi lisäksi, onko Ruotsi merikaapelin asennuksen myyntipaikka, jos kaapeli asennetaan Ruotsin maa-alueella sijaitsevan paikan ja muun maan maa-alueella sijaitsevan paikan välille siten, että se kulkee viimeksi mainitun maan vesialueen ja kansainvälisen vesialueen läpi.

25. Skatterättsnämnden päätti 13.6.2003 antamassaan ennakkotiedossa, että suunniteltua

toimenpidettä on pidettävä ML:n 5 luvun 8 §:n 1 momentissa tarkoitettuna Ruotsissa suoritettuna palveluna.

26. Skatterättsnämnden esitti päätökselleen seuraavat perustelut. Ensinnäkin se totesi liiketoimen luokittelun osalta, että vaikka NN:n kaapelin asentamisesta saama korvaus muodostuu pääosin itse kaapelin kustannuksista, suoritusta on kokonaisuutena tarkasteltuna pidettävä palveluna, kun huomioon otetaan monimutkaiset tarvikkeet ja kaapelin kokoamisessa ja asentamisessa tarvittava osaaminen.

27. Mainitun palvelun suorituspaikan määräytymisen osalta Skatterättsnämnden perusti päätöksensä asiassa Berkholz(5) annettuun tuomioon, jossa oli kyse peliautomaattien käytön verottamisesta Saksan ja Tanskan välillä kulkevilla laivoilla. Skatterättsnämnden huomautti yhteisöjen tuomioistuimen katsoneen mainitussa tuomiossa, että kuudennen direktiivin 9 artiklassa ei rajoiteta jäsenvaltioiden oikeutta verottaa sellaisia palveluja, jotka on suoritettu niiden alueherruuteen kuuluvan vyöhykkeen ulkopuolella olevilla merialuksilla, jotka kuuluvat niiden lainkäyttövaltaan.

28. Skatterättsnämndenin mukaan yhteisöjen tuomioistuin totesi mainitussa tuomiossa lisäksi, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan paikkaa, jossa palvelun suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, on pidettävä tässä suhteessa ensisijaisena liittymänä. Tästä valintaperusteesta voitaisiin poiketa ainoastaan, jos sen soveltaminen liittymänä ei johda verotuksellisesti järkevään lopputulokseen tai jos se johtaa ristiriitaan toisen jäsenvaltion kanssa.

29. Skatterättsnämnden katsoi, että käsiteltävänä olevassa asiassa NN:n tarjoama palvelu ei ole sellainen, että siihen voitaisiin soveltaa muita liittymäsäännöksiä kuin säännöstä, jonka mukaan liittymänä on pidettävä paikkaa, jossa mainitulla yhtiöllä on liiketoimintansa kotipaikka.

30. NN on valittanut Skatterättsnämndenin antamasta ennakkotiedosta. Yhtiö on vaatinut, että Regeringsrätten (korkein hallinto-oikeus) muuttaa ennakkotietoa ja toteaa, että suunniteltu liiketoimi muodostaa kiinteistöön kohdistuvan palvelujen suorituksen ja että arvonalisäveroa voidaan kantaa Ruotsissa tämän vuoksi vain sen kaapelinosan osalta, joka on asennettu mainitun valtion maa- ja vesialueelle.

III Ennakkoratkaisukysymykset

31. Regeringsrättenille on esitetty seuraavat kaksi väitettä. NN väittää omalta osaltaan, että merenalainen kaapeli muodostaa kiinteistön riippumatta siitä, onko se meressä vai merenpohjassa. Tästä seuraa, että mainitunlaiseen kiinteistöön kohdistuvia palveluja voidaan verottaa Ruotsissa vain sen kaapelinosan osalta, joka on asennettu mainittuun valtioon.

32. Skatteverket väittää omalta osaltaan, että NN:n väite johtaa siihen, että liiketoimi pitäisi jakaa verotuksellisesti kolmeen osaan. Palvelua olisi näin ollen verotettava Ruotsissa siltä osin, kuin se kohdistuu Ruotsissa sijaitsevaan kaapelinosaan, toisessa jäsenvaltiossa siltä osin, kuin se kohdistuu tässä valtiossa sijaitsevaan kaapelinosaan, ja ei lainkaan siltä osin, kuin se kohdistuu kansainvälisille vesialueille upotettuun kaapelinosaan. Skatteverketin mukaan mainitunlainen ratkaisu, joka johtaa siihen, että osa liiketoimesta jää verottamatta, olisi vastoin kuudennen direktiivin 9 artiklan tarkoitusta, joka on toimivaltakiistojen välttämisen lisäksi myös verottamatta jättämisen välttäminen.

33. Edellä esitetyillä perusteilla Regeringsrätten on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kahden jäsenvaltion alueelle ja yhteisön alueen ulkopuolelle asennettavan kaapelin,

jonka hinta muodostaa selvästi pääosan kokonaiskustannuksista, toimitusta ja asennusta koskevaa verollista liiketoimintaa pidettävä tavaran luovutuksena sovellettaessa verollisten liiketoimien suorittamispaikkaa koskevia kuudennen direktiivin säännöksiä?

2) Jos tällaista liiketoimintaa on sen sijaan pidettävä palvelun suorituksena, onko tämän palvelun katsottava liittyvän kiinteään omaisuuteen siten, että palvelun suorituspaikka on määritettävä [kuudennen] direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa soveltamalla?

3) Jos vastaus joko ensimmäiseen tai toiseen kysymykseen on myöntävä, onko [kuudennen] direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tai 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että liiketoimi on jaettava osiin kaapelin maantieteellisen sijainnin perusteella?

4) Jos vastaus kolmanteen kysymykseen on myöntävä, onko [kuudennen] direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tai 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa sekä 2 artiklan 1 kohtaa ja 3 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että arvonlisäveroa ei ole maksettava tavaran luovutuksen tai palvelujen suorituksen siltä osalta, joka kohdistuu yhteisön ulkopuolella sijaitsevaan alueeseen?”

IV Tarkastelu

34. Aluksi saattaisi olla paikallaan todeta lyhyesti, ettei Regeringsrättenin esittämien ennakkoratkaisukysymysten osalta näytä olevan mitään syytä kiistää tutkittavaksi ottamisen edellytysten täyttymistä, eivätkä asianosaisetkaan sitä kiistä, vaikka pääasian taustalla on ainoastaan sellaisen liiketoimen verotusta koskeva ennakkotietopyyntö, joka on mainitun pyynnön esittämisen ajankohtana vielä toteuttamatta.

35. Kysymys mainitunlaisessa yhteydessä esitettyjen ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottamisesta on ratkaistu asiassa Victoria Film 12.11.1998 annetulla tuomiolla.(6) Mainitulla tuomiolla yhteisöjen tuomioistuin jätti Skatterättsnämndenin ennakkotietoa koskevan asian yhteydessä esittämät ennakkoratkaisukysymykset tutkimatta sillä perusteella, että Skatterättsnämnden toimii hallintoviranomaisen ominaisuudessa eikä ratkaise ennakkotiedolla riita-asiaa.(7)

36. Yhteisöjen tuomioistuin totesi mainitussa tuomiossa kuitenkin myös, että siinä tapauksessa, että verovelvollinen tai veroviranomainen hakisi muutosta Skatterättsnämndenin antamaan ennakkotietoon, voitaisiin katsoa, että tuomioistuin, jonka käsiteltäväksi muutoksenhakuasia on saatettu, käyttää EY 234 artiklassa tarkoitettua tuomiovaltaa, jonka avulla valvotaan verovelvollista koskevan verotustoimen lainmukaisuutta.(8)

37. Edellä esitetyn mukaisesti yhteisöjen tuomioistuin on jo useaan otteeseen tutkinut ennakkoratkaisukysymyksiä, joita Regeringsrätten on esittänyt Skatterättsnämndenin antamaa ennakkotietoa koskevan muutoksenhakuasian yhteydessä.(9)

A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

38. Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään ennako-ratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, miten kyseessä oleva liiketoimi on kuudennen direktiivin valossa luokiteltava. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy siis, onko kahden jäsenvaltion alueelle ja yhteisön alueen ulkopuolelle asennettavan kaapelin, jonka hinta muodostaa selvästi pääosan kokonaiskustannuksista, toimitusta ja asennusta koskevaa verollista liiketoimintaa pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna tavaran luovutuksena vai palvelujen suorituksena.

39. Tähän kysymykseen vastaaminen vaatii ensin sen selvittämistä, onko kaapelin toimittamista ja asentamista ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaamissa

olosuhteissa pidettävä kuudetta direktiiviä sovellettaessa yhtenä ainoana liiketoimena eikä itsenäisinä liiketoimina, joita olisi verotettava erikseen.

40. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja väliintulijoiden tavoin katson, että kyseessä on yksi ainoa liiketoimi.

41. Oikeuskäytännön mukaan liiketointa, joka koostuu useasta osatekijästä, eli joko useista palvelujen suorituksista tai sekä tavaroiden luovutuksista että palvelujen suorituksista, voidaan tietyissä tilanteissa pitää arvonlisäverotuksen kannalta yhtenä ainoana liiketoimena.

42. Näin on asianlaita esimerkiksi silloin, kun mainituista osatekijöistä yksi muodostaa pääasiallisen suorituksen ja toinen tai toiset osatekijät ovat suhteessa viimeksi mainittuun ainoastaan lisäsuorituksia. Mainittuja suorituksia pidetään lisäsuorituksina, koska niillä ei ole omaa itsenäistä tarkoitusta, vaan ne ovat ainoastaan keino, jonka avulla pääasiallisesta suorituksesta saadaan mahdollisimman suuri hyöty.(10) Ne eivät näin ollen ole välttämättömiä.

43. Useista osatekijöistä koostuvaa liiketointa voidaan tarkastella yhtenä ainoana liiketoimena myös silloin, kun kaikki siihen sisältyvät osatekijät ovat tarpeellisia. Yhteisöjen tuomioistuin on myöntänyt, että mainitunlainen liiketoimi on katsottava yhdeksi ainoaksi liiketoimeksi silloin, kun ne osatekijät tai toiminnot, joista se koostuu, liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista.(11) NN:n suunnittelema liiketoimi vaikuttaa mielestäni tällaiselta.

44. Tarkastellessani mainittua liiketointa sellaisena, kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin sen kuvaa, voin todeta, että se koostuu sellaisen merenalaisen valokaapelin toimittamisesta ja asentamisesta, johon kohdistuva määräämisvalta siirtyy rakennuttajalle vasta asentamisen ja toimintakokeiden suorittamisen jälkeen. NN:n ja rakennuttajan suunnitteleman sopimuksen tarkoituksena on näin ollen paikalleen asennetun ja toiminnassa olevan kaapelin luovutus.

45. Mielestäni olisi keinotekoista erottaa toisistaan samojen kahden taloudellisen toimijan välillä tehtävän sopimuksen piirissä itse kaapelin toimittaminen ja sen asentamiseen liittyvien palvelujen suorittaminen. Yhdistettyä liiketointa ei voida tarkastella siitä arvonlisäveron alalla vakiintuneesta periaatteesta poikkeavasti, jonka mukaan ratkaisu on tehtävä taloudellinen todellisuus huomioon ottaen. Kun otetaan huomioon se, että kaapeliin kohdistuvan määräämisvallan siirto tapahtuu vasta asentamisen ja toimintakokeiden jälkeen, ei olisi mainitun liiketoimen taloudellisen todellisuuden mukaista katsoa, että rakennuttaja saisi ensin merenalaisen valokaapelin ja sen jälkeen sen asentamiseen liittyvien palvelujen suoritukset. Mainittua liiketointa on näin ollen tarkasteltava kuudennen direktiivin soveltamisen kannalta yhtenä ainoana liiketoimena.

46. Tämän jälkeen on tarkasteltava sitä, miten kyseinen liiketoimi on luokiteltava. Vireillä olevassa menettelyssä tästä on esitetty kolme mielipidettä.

47. Skatteverket katsoo, että mainittua liiketointa on tarkasteltava palvelujen suorituksena. Skatteverket väittää, että liiketoimi koostuu sarjasta palveluja, joita ei voida pitää lisäsuorituksina. Mainitut palvelut koostuvat Skatteverketin mukaan edeltävistä selvityksistä, asennustöistä mantereella ja merellä, kaapelin pidentämisestä tietyissä kohteissa, mikä on monimutkainen tekninen toimenpide, ja lopuksi tarkistusmittauksista. Skatteverket korostaa, että mainitut suoritukset vaativat erityislaitteiston ja että tällä tavoin suoritettavat palvelut ovat tavoiteltavan päämäärän kannalta ehdottoman välttämättömiä.

48. NN esittää, että riidanalaista liiketointa on pidettävä kiinteään esineeseen kohdistuvana palvelun suorituksena. Mainitun yhtiön mukaan tällä tavoin asennettu kaapeli muodostaa

oikeuskäytännössä tarkoitetun kiinteistön, koska se on upotettu maahan. Sen asentaminen kuuluu näin ollen kuudennen direktiivin 5 artiklan 5 kohdan soveltamisalaan, ja mainitun kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat pitää tiettyjen rakennuskohteiden luovutusta kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaran luovutuksena. Koska Ruotsin kuningaskunta ei kuitenkaan ole käyttänyt mainittua mahdollisuutta, kyseessä oleva liiketoimi kuuluu kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

49. Euroopan yhteisöjen komissio puolestaan katsoo, että mainittua liiketointa on tarkasteltava kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaran luovutuksena. Olen samalla kannalla seuraavilla perusteilla.

50. Aluksi on tärkeää todeta, että riidanalainen liiketoimi kuuluu kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan. Mainitussa säännöksessä käsite "tavaran luovutus" määritellään aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirroksi. Oikeuskäytännön mukaan mainittu käsite on ymmärrettävä laajasti siten, että se kattaa kaikki liiketoimet, joilla siirretään aineellista omaisuutta siten, että toinen osapuoli luovuttaa toiselle oikeuden määrätä mainitusta omaisuudesta tosiasiallisesti omistajan tavoin.⁽¹²⁾ Vaikuttaa kiistattomalta, että merenalainen valokaapeli on aineellista omaisuutta, ja että se siirretään heti NN:n suorittaman asennuksen ja toimintakokeiden jälkeen rakennuttajalle, minkä jälkeen rakennuttaja voi määrätä mainitusta omaisuudesta omistajan tavoin.

51. Kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdasta seuraa lisäksi, että aineellista omaisuutta asennettaessa voidaan tehdä toimintakokeet tai jättää ne tekemättä, ilman että liiketoimi tämän vuoksi välttämättä lakkaa olemasta "tavaran luovutus". Mielestäni vaikuttaa siltä, että tästä samasta säännöksestä on mahdollista johtaa myös kanta, jonka mukaan aineellinen omaisuus voidaan asentaa maaperään upottamalla se siihen, ilman että sitä on kuitenkaan tarpeen luokitella kuudennen direktiivin 5 artiklan 5 kohdassa tarkoitetuksi "rakennuskohteeksi". Mainitun direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ei tehdä eroa eri asennustapojen välille.

52. Myöskään kuudennen direktiivin 5 artiklan 5 kohdassa, jossa jäsenvaltioille annetaan oikeus katsoa tiettyjen rakennuskohteiden luovutus "tavaran luovutukseksi", ei toisteta neuvoston toisen direktiivin 67/228/ETY⁽¹³⁾ 5 artiklan 2 kohdan e alakohdassa ollutta mainintaa, jonka mukaan irtaimen esineen liittäminen kiinteään esineeseen rinnastetaan rakennuskohteeseen.⁽¹⁴⁾

53. Kuudennen direktiivin sisältöä tarkasteltaessa ilmenee, ettei siitä ole saatavissa juurikaan apua "tavaran luovutukseksi" ja "palvelujen suoritukseksi" luokiteltavien yhdistettyjen liiketoimien väliseen rajanvetoon. Jotain viitettä on kuitenkin saatavissa siitä, että viimeksi mainittu käsite on toissijainen suhteessa "tavaran luovutukseen".

54. Kuten edellä todettiin, käsite "palvelujen suoritus" kattaa kaikki liiketoimet, jotka eivät ole kuudennen direktiivin 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta. Tästä voitaisiin siten johtaa päätelmä, jonka mukaan olisi katsottava, että jos yhdistetty liiketoimi on luokiteltava jommaksikummaksi edellä mainituista sen vuoksi, että kummankin ratkaisun puolesta puhuvia seikkoja on yhtä monta, pitäisi se luokitella "tavaran luovutukseksi".

55. Koska kuudennesta direktiivistä ei saada enempää tukea yhdistetyn liiketoimen luokittelua koskevan ratkaisun tekemiseen, täytyy noudatettava menetelmä etsiä oikeuskäytännöstä. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sen ratkaisemiseksi, onko yhdistetty liiketoimi tavaran luovutus vai palvelujen suoritus, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan saada selville tämän toiminnan ominaispiirteet.⁽¹⁵⁾

56. Yhteisöjen tuomioistuin on käyttänyt mainittua päättelytapaa edellä mainitussa asiassa Faaborg-Gelting Linien antamassaan tuomiossa, jossa oli kyse liiketoimesta, joka koostui

sellaisten ruokalajien tarjoilusta, jotka oli tarkoitettu nautittaviksi paikan päällä ravintolassa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että mainittua liiketoimintaa oli pidettävä palvelujen suorituksena, koska ruuan toimittaminen oli vain yksi tekijä ja suurin merkitys oli palveluilla.(16) Yhteisöjen tuomioistuin johti mainitun luokittelun kyseessä olleen liiketoimen kuvauksesta. Yhteisöjen tuomioistuin totesi näin ollen, että mainittu liiketoimi muodostuu ruokalajien valmistamisesta, niiden tarjoilusta asiakkaalle valmiina annoksina, ravintolatilat ja niihin liittyvät tilat sekä huonekalut ja astiat sisältävän infrastruktuurin saattamisesta asiakkaan käyttöön sekä lopuksi pöytiin tarjoilusta, jonka suorittava henkilökunta voi antaa neuvoja ja esitellä tarjottavia ruokalajeja ja juomia.(17)

57. Mainittua päättelytapaa on käytetty myös edellä mainitussa asiassa Levob Verzekeringen ja OV Bank annetussa tuomiossa, joka vaikuttaa mielestäni erityisen merkitykselliseltä käsiteltävänä olevan asian kannalta, koska siinäkin oli kyse yhden ainoan tavaran luovutuksen ja kyseisestä luovutuksesta erottamattomia palvelujen suorituksia käsittäneen liiketoimen luokittelusta. Kyse oli sellaisen ohjelmiston toimittamisesta, joka piti erityisellä tavalla mukauttaa kuluttajan tarpeisiin. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että mainittu liiketoimi muodostaa palvelujen suorituksen, mutta ei ottanut lähtökohdaksi liiketoimen kokonaistarkastelua kuten edellä mainitussa asiassa Faaborg-Gelting Linien antamassaan tuomiossa vaan käytti päätöksensä pohjana seuraavia arviointiperusteita: perusohjelmistoon tehtävien mukauttamisten tärkeä merkitys ostajan ohjelmistosta saaman hyödyn kannalta, näiden mukautusten laajuus, niiden kesto ja niistä aiheutuvat kustannukset.(18)

58. Mainitun tuomion taustalla olleen asian tosiseikaston mukaan palvelujen suoritukset, eli ohjelmiston mukauttaminen, asentaminen ja henkilökunnan kouluttaminen, oli porrastettu yli vuoden pituiselle ajanjaksolle, ja ne alkoivat vaadittua mukauttamista koskevalla arvioinnilla ja päättyivät toimintakokeeseen, ja lisäksi niiden osuus liiketoimen kokonaiskustannuksista oli vakio-ohjelmiston osuutta suurempi.(19)

59. Mainitusta oikeuskäytännöstä näyttäisi mielestäni olevan johdettavissa kaksi käsiteltävänä olevan asian kannalta merkityksellistä seikkaa. Ensinnäkään ei riitä, että kyseessä olevan liiketoimen yhteydessä suoritettavat palvelut ovat tarpeellisia tai vain hyödyllisiä tavaran ostajalle, jotta liiketoimi katsottaisiin kokonaisuudessaan palvelujen suoritukseksi. Mainituilla palveluilla on oltava suurin merkitys suorituksessa. Edellä mainitussa asiassa Levob Verzekeringen ja OV Bank annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on näin ollen katsonut, että ohjelmiston mukauttamiseen liittyvillä työsuorituksilla on suurin merkitys suorituksessa, paitsi sen perusteella, että niillä on tärkeä merkitys ostajan ohjelmistosta saaman hyödyn kannalta, myös näiden mukautusten laajuuden, niiden keston ja niistä aiheutuvien kustannusten perusteella.

60. Kyseessä olevan liiketoimen luokittelu edellyttää siis vertailevaa arviointia tavaran luovutuksen ja palvelujen suoritusten merkityksen välillä. Mainittu liiketoimi voidaan katsoa palvelujen suoritukseksi vain, jos palveluilla on suurin merkitys.(20)

61. Toiseksi mainittua arviointia suoritettaessa huomioon otettavien arviointiperusteiden on oltava objektiivisia. Tämä vaatimus on johdonmukainen seuraus siitä, että kuudennen direktiivin tarkoituksena on, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu verollisten liiketoimien yhtenäiseen määritelmään.(21) Mainitunlaisten arviointiperusteiden objektiivisuus on perusteltu vaatimus myös sen vuoksi, että yhdistetyn liiketoimen luokittelun on oltava taloudellisten toimijoiden ennakoitavissa. Huomautettakoon, että mainittua yhteisön oikeuden ennakoitavuusedellytystä on noudatettava aivan erityisesti silloin, kun kyseessä olevalla sääntelyllä saatetaan aiheuttaa taloudellisia rasitteita, jotta asianomaisilla on mahdollisuus saada täsmällisesti tietoonsa heille tällä tavoin asetettavien velvoitteiden laajuus.(22)

62. Yhdistetyn liiketoimen luokittelulla tavaroiden luovutukseksi tai palvelujen suoritukseksi saattaa olla merkittäviä vaikutuksia erityisesti alueellista verotusta koskevien säännösten

soveltamisen osalta. Näin ollen jos käsiteltävänä olevassa asiassa käsillä olevaa liiketoimintaa on pidettävä tavaran luovutuksena, se kuuluu kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen virkkeen soveltamisalaan, jolloin on täysin selvää, että jäsenvaltioiden verotusvalta määräytyy kaapelin asennuksen jälkeisen sijainnin perusteella.

63. Jos taas liiketoimi on sitä vastoin luokiteltava palvelujen suoritukseksi, kuudennen direktiivin 9 artiklassa annetaan toinenkin vaihtoehto. Tässä tapauksessa verotettavan liiketoimen verotuspaikkana on joko kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti paikka, jossa verovelvollinen harjoittaa liiketoimintaansa, tai saman artiklan 2 kohdan nojalla kaapelin sijaintipaikka. Ensin mainitussa tapauksessa Ruotsin kuningaskunnalla olisi oikeus verottaa kyseessä olevaa liiketoimintaa kokonaisuudessaan, kuten Skatteverket väittää. Jälkimmäisessä tapauksessa mainittu jäsenvaltio voisi verottaa liiketoimintaa ainoastaan sen kaapelinosan osalta, joka sijaitsee sen maa- ja vesialueella, kuten NN väittää.

64. Käsiteltävänä olevassa asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta ratkaisemaan, onko NN:n suoritettaviksi tulevilla palveluilla katsottava olevan suurin merkitys, kun niiden kustannukset ovat ainoastaan 10–15 prosenttia liiketoimen kokonaishinnasta.

65. Mainitun asian arvioiminen on vaikeaa, koska kyseiset palvelut käsittävät työsuorituksia, jotka ovat välttämättömiä, jotta merenalaista valokaapelia voidaan käyttää, ja lisäksi teknisesti vaativia sekä edellyttävät tärkeiden välineiden käyttöä, kuten erityisvarustetun aluksen käyttöä. Nämä työsuoritukset, kuten edellä jo todettiin, eivät tämän vuoksi ole edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetusta tuomiosta ilmenevässä oikeuskäytännössä tarkoitettuja lisäsuorituksia, eli ne eivät ole ainoastaan keino, jonka avulla tavaran luovutuksesta saadaan mahdollisimman suuri hyöty. Kyse on siis ainoastaan siitä, onko palveluilla katsottava olevan suurin merkitys, kun itse kaapelin hinta, silloin kun liiketoimi suoritetaan tavanomaisissa olosuhteissa, on 80–85 prosenttia sen kokonaiskustannuksista.

66. Kun otetaan huomioon se, että pääosa liiketoimen kokonaiskustannuksista muodostuu tavaran hinnasta, en usko, että palveluilla voidaan katsoa olevan suurin merkitys.

67. Kuten edellä todettiin, yhdistetyn liiketoimen luokittelussa on lähdettävä tavaran luovutuksen ja palvelujen suoritusten merkityksen välisestä vertailusta, joka on tehtävä objektiivisten arviointiperusteiden pohjalta, jotta päädytään sellaiseen ratkaisuun, joka on taloudellisten toimijoiden ennakoitavissa. Se, että pääosa liiketoimen kokonaiskustannuksista muodostuu selvästi tavaran hinnasta, on mielestäni arviointiperuste, joka täyttää mainitut vaatimukset täysin.

68. Tavaran hinnan ja palvelujen hinnan osuus liiketoimen kokonaiskustannuksista mahdollistavat mainitun tavaran luovutuksen ja mainittujen palvelujen suoritusten merkityksen välisen vertailun saman objektiivisen arviointiperusteen pohjalta. Lisäksi hinta on merkittävin arviointiperuste arvioitaessa tavaran ja palvelujen keskinäistä taloudellista arvoa, kun kyseessä on yhdistetty liiketoimi. Jos tavaran hinta ylittää merkittävässä määrin palvelujen suoritusten hinnan, kuten käsiteltävänä olevassa asiassa, liiketoimen luokittelun kannalta ratkaiseva merkitys on mielestäni annettava juuri sille, että tavaran hinta muodostaa pääosan liiketoimen kokonaiskustannuksista.

69. Liiketoimintaa, jonka kohteena on asennetun ja toiminnassa olevan kaapelin luovutus siten, että kaapelin hinta muodostaa yksinään 80–85 prosenttia liiketoimen kokonaiskustannuksista, olisi siten pidettävä tavaran luovutuksena.

70. Tämän vuoksi ehdotan, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että kahden jäsenvaltion alueelle ja yhteisön alueen ulkopuolelle asennettavan kaapelin, jonka hinta

muodostaa selvästi pääosan kokonaiskustannuksista, toimitusta ja asennusta koskevaa verollista liiketointa on pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna tavarantoimintana.

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

71. Toinen ennakkoratkaisukysymys koskee sen selvittämistä, onko kyseessä olevaa liiketointa pidettävä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna kiinteään omaisuuteen liittyvänä palvelujen suorituksena vai onko palvelujen suorituspaikaksi määritettävä paikka, jossa palvelujen suorittaja harjoittaa taloudellista toimintaansa.

72. Koska tätä kysymystä esitettäessä oletetaan, että mainittu liiketoimi muodostaa palvelujen suorituksen, ja koska olen ehdottanut, että sitä tarkastellaan tavarantoimintana, jätän tämän kysymyksen tarkastelematta.

C *Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

73. Kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että liiketoimi on jäsenvaltioiden verotusvallan määrittämiseksi jaettava osiin kaapelin maantieteellisen sijainnin perusteella.

74. Tällä kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii siis selvittämään, onko Ruotsin kuningaskunnan ja toisen jäsenvaltion verotusvalta rajoitettava kummankin valtion osalta siihen kaapelin osaan, joka sijaitsee asianomaisten valtioiden omalla alueella. Päinvastaisessa tapauksessa tämä merkitsisi sitä, että kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa olisi tulkittava siten, että siinä annetaan mainituille kahdelle jäsenvaltiolle kilpaileva toimivalta sillä perusteella, että kaapeli sijaitsee samanaikaisesti kummankin valtion alueella.

75. En usko, että jälkimmäistä tulkintaa voidaan hyväksyä. Katson NN:n, Skatteverketin ja komission tavoin, että liiketoimi on asianomaisten jäsenvaltioiden verotusvallan määrittämiseksi jaettava osiin kaapelin maantieteellisen sijainnin perusteella.

76. Perustan tämän kantani yhteisön oikeuden säännöksen tulkinnassa tavantomaisesti noudatettavan tarkastelutavan mukaisesti(23) kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan sisältöön, järjestelmään, jonka osa mainittu säännös on, sekä tämän säännöksen päämäärään.

77. Kuudennen direktiivin 8 artiklassa on lainvalintasäännös, jonka avulla ratkaistaan tavaroiden luovutuksen verotuspaikka ja näin ollen rajoitetaan sellaisten jäsenvaltioiden verotusvaltaa, joita koskee sama liiketoimi.

78. Mainittu artikla koskee useita erilaisia tavaroiden luovutuksia. Siinä säädetään liityntäsäännöksiä sellaisten luovutusten osalta, joissa tavara lähetetään tai kuljetetaan ja jotka mainitaan artiklan 1 kohdan a alakohdassa, sellaisten luovutusten osalta, joissa tavaraa ei lähetetä eikä kuljeteta ja jotka mainitaan artiklan 1 kohdan b alakohdassa, sekä sellaisten luovutusten osalta, joissa tavara kuljetetaan laivalla, lentokoneella tai junalla ja jotka mainitaan artiklan 1 kohdan c alakohdassa.

79. Kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä on myös erityinen toimivaltasäännös sellaisen tilanteen varalta, jossa tavara asennetaan tai kootaan riippumatta siitä, koekäytetäänkö sitä vai ei.

80. Tässä kohdassa on syytä lyhyesti huomauttaa, että kuudennen direktiivin 8 artiklan soveltamisalaa on merkittävästi kavennettu neuvoston direktiivillä 91/680/ETY.(24) Jäsenvaltioiden

välisten verotuksellisten rajojen poistaminen sekä maahantuonnin verollisuuden ja vastaavasti viennin verottomuuden lakkauttaminen 1.1.1993 lukien saattoivat tarpeelliseksi verollisten liiketoimien paikan määräytymistä koskevien siirtymäsäännösten hyväksymisen yhteisöhankintojen osalta. Mainitut siirtymäsäännökset ovat kuudennen direktiivin 28 b artiklassa.

81. En kuitenkaan usko, että mainitut säännökset soveltuvat käsiteltävänä olevaan asiaan. Kyseessä olevat siirtymäsäännökset koskevat liiketoimia, joissa tavara on siirretty jäsenvaltiosta toiseen. Kuudennen direktiivin 28 b artiklan B kohdan 1 kohdan ensimmäisen virkkeen ensimmäisen alakohdan toisessa luetelmakohdassa todetaan nimenomaisesti, että siinä olevia poikkeussäännöksiä sovelletaan ainoastaan silloin, kun tavarat ovat muita kuin tavaroita, jotka luovuttaja taikka joku muu tämän lukuun luovuttaa suoritettun kokoonpanon tai asennuksen jälkeen riippumatta siitä, koekäytetäänkö niitä vai ei. Käsiteltävänä olevassa asiassa on näin ollen sovellettava kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan toista virkettä.

82. Kuten edellä on todettu, mainitulla säännöksellä säädetään asennetun tai kootun tavaran liittynästä paikkaan, jossa mainittu asennus tai kokoaminen on suoritettu. Jos kyseessä on tavara, jonka asennus muodostuu sen liittämisestä maaperään, kyseisen liiketoimen verottamisen osalta toimivaltainen valtio määräytyy sen paikan perusteella, johon kyseinen tavara on mainitulla tavalla liitetty.

83. Mainittu säännös on selvästikin analogisesti verrattavissa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaan, jonka mukaan kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen osalta palvelujen suorituspaikka on omaisuuden sijaintipaikka. Mainituissa kahdessa tilanteessa verotusvalta määräytyy tavaran aineellisen eli maantieteellisen sijaintipaikan perusteella.

84. Mainituissa arviointiperusteissa on se etu, että verotusvalta liitetään aineelliseen seikkaan, joka on varsin helposti ja objektiivisesti yksilöitävissä. Arviointiperusteet vaikuttavat lisäksi johdonmukaisilta, kun otetaan huomioon arvonlisäveron tausta-ajatus, jonka mukaan kyseessä on kulutusvero. Paikka, jossa tavaran asennus suoritetaan, on tosiasiallisesti paikka, jossa omistaja ”kuluttaa” kyseistä tavaraa, samoin kuin kiinteistön sijaintipaikkaa voidaan pitää paikkana, jossa tähän kiinteistöön liittyvät palvelujen suoritukset toimitetaan niiden ostajalle.

85. Kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen virkkeen tarkoituksena on, kuten mainitun direktiivin 9 artiklankin tarkoituksena ja kuten direktiivin seitsemännestä perustelukappaleesta ilmenee, jäsenvaltioiden välisten toimivaltakiistojen välttäminen. Kuten yhteisöjen tuomioistuimien on kuudennen direktiivin 9 artiklan osalta katsonut, tarkoituksena on välttää toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen.⁽²⁵⁾ Äskenen kuudennen direktiivin 9 artiklan tavoitteiden tarkastelu voidaan siirtää koskemaan mainitun direktiivin 8 artiklaa kuten yhteisöjen tuomioistuimien on asiassa Köhler 15.9.2005 antamassaan tuomiossa⁽²⁶⁾ äskettäin todennut, koska viimeksi mainittu säännös kuuluu kyseisen 9 artiklan tavoin kuudennen direktiivin VI osastoon, joka koskee verollisten liiketoimien suorituspaikkaa.

86. On totta, että yleisellä tasolla kuudennen direktiivin 8 ja 9 artiklan toimivaltasäännösten tavoitteena ja seurauksena on verotusvallan myöntäminen ainoastaan yhdelle jäsenvaltiolle. Näin on asianlaita kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen virkkeen ja saman direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan säännösten nojalla. Lähtökohtaisestihan tavara asennetaan tai kootaan samoin kuin kiinteistö sijaitsee yhden ainoan valtion alueella. Toimivaltakiistan vaara vältetään siten myöntämällä verotusvalta ainoastaan yhdelle valtiolle.

87. Kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan toista virkettä sovelletaan ja sen perusteella voidaan myös ratkaista toimivaltakiistat kuitenkin myös silloin, kun kyseessä oleva tavara asennetaan kahden jäsenvaltion alueelle, kuten käsiteltävänä olevassa asiassa.
88. Mainitunlaisessa tilanteessa tätä säännöstä on sen sisällön, asiayhteyden ja päämäärän valossa perusteltua tulkita siten, että verotusvalta on myönnettävä kummallekin valtiolle siltä osin, kuin tavara on asennettu kyseisen valtion alueelle.
89. Mainittu ratkaisu näyttää olevan sopusoinnussa kyseessä olevan säännöksen sanamuodon kanssa, jolla verotusvalta liitetään paikkaan, jossa asennus tai kokoonpano suoritetaan. Ratkaisu vaikuttaa lisäksi johdonmukaiselta, kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin tausta-ajatus, koska käsiteltävänä olevassa asiassa kaapeli asennetaan metri metriltä kummankin kyseessä olevan valtion alueelle. Tavarán luovutus ja näin ollen ostajan suorittama tavarán ”kuluttaminen” tapahtuvat siten mainituista valtioista ensin toisen ja sen jälkeen toisen alueella.
90. Kyseisten kahden jäsenvaltion välisen toimivaltakiistan vaara vältetään rajaamalla toimivalta valtioiden rajojen mukaan. Tällaisessa tapauksessa osoittautuu, että liiketoimen suorituspaikan määrittäminen kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen virkkeen nojalla on täysin verrattavissa suorituspaikan määrittämiseen kuljetuspalveluita koskevan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan nojalla, jonka mukaan ”kuljetuspalvelun suorituspaikka on paikka, jossa kuljetus, huomioon ottaen kuljetettu matka, tapahtuu”. Kaksinkertaisen verotuksen vaara vältetään, koska kumpikin jäsenvaltio voi verottaa liiketointa ainoastaan sen kaapelinosan osalta, joka sijaitsee asianomaisen valtion alueella, eivätkä valtioiden alueet asetu toistensa kanssa päällekkäin.(27)
91. Kuten edellä todettiin, kuudennen direktiivin alueellinen soveltamisala määritellään direktiivin 3 artiklassa, jossa viitataan EY 299 artiklan säännöksiin. Todettakoon, että viimeksi mainitussa artiklassa määritellään EY:n perustamissopimuksen alueellinen soveltamisala luettelemalla kaikkien jäsenvaltioiden täydelliset nimet niiden maantieteellisiin alueisiin viittaamatta.(28) Tästä on johdettu kanta, jonka mukaan mainitussa EY 299 artiklassa viitataan kansallisiin säännöksiin, joilla kukin jäsenvaltio määrittää alueensa.(29) Tästä seuraa, että kuudennessa direktiivissä viitataan siten kunkin jäsenvaltion alueellisen verotusvallan rajojen määrittelemisen osalta kansallisiin lakeihin.
92. Jos tarkastellaan tilannetta, jossa kahden jäsenvaltion välille asennetaan niitä yhdistävä merenalainen kaapeli, kummallakin valtiolla on siten oikeus verottaa liiketointa sen kaapelinosan osalta, joka sijaitsee asianomaisen valtion maa-alueella ja sisäisillä aluevesillä. Valtio voi myös verottaa mainittua liiketointa siltä osin, kuin mainittu kaapeli sijaitsee kyseisen valtion aluevesillä, koska kansainvälisen merioikeuden mukaan valtion täysivaltaisuus ulottuu aluemeren pohjaan sisustoineen.(30)
93. Voitaisiin myös katsoa, että jäsenvaltio päättäisi verottaa kyseessä olevaa liiketointa sen kaapelinosan osalta, joka sijaitsee valtion yksinomaisella talousvyöhykkeellä tai mannerjalustalla, koska valtio voi harjoittaa täysivaltaisia oikeuksiaan myös näillä alueilla, vaikka oikeudet ovatkin rajallisempia merenpohjan ja sen sisustan luonnonvarojen hyödyntämisen osalta.(31) Tältä osin yhteisöjen tuomioistuim on jo katsonut, että yhteisön oikeutta ja tässä tapauksessa neuvoston direktiiviä 92/43/ETY(32) sovelletaan jäsenvaltion yksinomaisella talousvyöhykkeellä ja mannerjalustalla, silloin kun valtio harjoittaa täysivaltaisia oikeuksiaan näillä alueilla.(33) Yhteisöjen tuomioistuin päätteli tämän perusteella, että mainittu valtio laiminlöi velvollisuuksiensa noudattamisen, koska se ei ryhtynyt mainitussa direktiivissä asetettujen vaatimusten täytäntöönpanemiseksi tarpeellisiin toimenpiteisiin.

94. Oli miten oli, tarkastelun tässä vaiheessa vaikuttaa mielestäni merkittävältä se, että verotusvallan jako jäsenvaltioiden kesken kummankin jäsenvaltion maa- ja vesialueella sijaitsevan kaapelinosan perusteella ei johda alueellista toimivaltaa koskeviin kiistoihin eikä verotuksellisten suvereniteettien päällekkäisyyksiin.

95. Kuten Skatteverket aivan oikeutetusti toteaa, mainitunlaista liiketointa koskevan verotusvallan jako saattaa tosin kuitenkin aiheuttaa ongelmia jäsenvaltioiden kesken. Näiden ongelmien ei kuitenkaan pitäisi liittyä itse kaapelin hinnan verottamiseen. Vaikuttaa siltä, että johdonmukaisesti ajateltuna kummankin valtion verotusoikeuden pitäisi tämän hinnan osalta määräytyä sillä perusteella, kuinka pitkä osa kaapelia suhteessa kaapelin kokonaispituuteen sijaitsee asianomaisen valtion maa- ja vesialueella.

96. Verotusvallan jako saattaa sitä vastoin nostaa esiin sitäkin enemmän kysymyksiä palvelujen hinnan osalta. Ongelmaksi saattaa muodostua se, voidaanko palvelujen hinnat laskea yhteen ja jakaa niihin kohdistuva verotusvalta itse kaapelin hinnan tavoin, eli kummankin valtion alueella sijaitsevan kaapelinosan suhteellisen pituuden perusteella, vai onko tehtävä ero tietyssä paikassa suoritettavien palvelujen, kuten kahden kiinnityskohdan välillä suoritettavan kaapelin pidentämisen, ja muiden palvelujen välillä.

97. Mielestäni olisi perusteltua, että jäsenvaltiot valitsisivat tässä tapauksessa helpoimman ratkaisun. Saattaa vaikuttaa vaikealta ja jokseenkin mielivaltaiselta antaa varmaa ratkaisua siihen, mitkä palvelut liittyvät tiettyyn paikkaan ja mitkä koskevat kaapelia kokonaisuudessaan, kuten toimintakokeet ja -testit.

98. Mainitut ongelmat ovat verrattavissa esimerkiksi ongelmiin, joita aiheutuu kahta jäsenvaltiota yhdistävän sillan rakentamiseen liittyviin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin kohdistuvan verotuksen paikan määrittämisestä. Mainittujen ongelmien merkittävyys on johtanut siihen, että Euroopan unionin neuvosto on veronkannon yksinkertaistamiseksi, mihin sillä on kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan nojalla oikeus, oikeuttanut ne jäsenvaltiot, joita asia koskee, katsomaan, että itse rakennelma sijaitsee ainoastaan yhden valtion alueella.⁽³⁴⁾ Mainitunlaiseen ratkaisuun päätyminen vaikuttaa kuitenkin vaikealta silloin, kun kyseiset kaksi jäsenvaltiota erottaa toisistaan sellainen alue, joka ei kuulu yhteisön alueeseen, kuten käsiteltävänä olevassa asiassa.

99. Olen siten sen ratkaisun kannalla, että kaikki asentamiseen ja toimintakokeisiin liittyvät palvelut koskevat kaapelia kokonaisuudessaan ja että niiden suorituspaikka on määritettävä kummassakin jäsenvaltiossa sillä perusteella, kuinka pitkä osa kaapelia suhteessa kaapelin kokonaispituuteen sijaitsee asianomaisen valtion alueella. Tämä ratkaisu olisi yhteensopiva myös sen oletaman kanssa, jonka mukaan käsiteltävänä olevassa asiassa NN:n suorittamaa kaapelin toimittamista ja asentamista on pidettävä arvonlisäveroa sovellettaessa yhtenä ainoana liiketoimena.

100. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että liiketoimi on jäsenvaltioiden verotusvallan määrittämiseksi jaettava osiin kaapelin maantieteellisen sijainnin perusteella.

D Neljäs ennakkoratkaisukysymys

101. Neljännellä ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa yhdessä mainitun direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 3 artiklan 1 kohdan kanssa tulkittava siten, että arvonlisäveroa ei ole maksettava

tavarantoiminnan luovutuksen siltä osalta, joka kohdistuu yhteisön ulkopuolella sijaitsevaan alueeseen.

102. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii myös selvittämään, onko yhteisön oikeutta tulkittava siten, että liiketoiminta ei veroteta siltä osin kuin kaapeli sijaitsee kansainvälisellä vesialueella.

103. NN:n, Skatteverketin ja komission tavoin katson, että arvonlisäveroa ei kanneta siltä osin kuin kaapeli sijaitsee yhteisön alueen ulkopuolella.

104. Kuten edellä on todettu, kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa kannetaan maan alueella suoritettavista verollisista liiketoimista ja että käsite ”maan alue” vastaa saman direktiivin 3 artiklan 2 kohdan mukaan EY:n perustamissopimuksen soveltamisalaa sellaisena kuin se määritellään kunkin jäsenvaltion osalta EY 299 artiklassa.

105. Näillä säännöksillä kuudennen direktiivin soveltamisala rajoitetaan alueisiin, jotka jokin 25 jäsenvaltiosta on määritellyt maahansa kuuluvaksi alueeksi ja joilla valtio käyttää verotuksellista suvereniteettiaan. Kansainvälisen merioikeuden mukaan valtioilla ei lähtökohtaisesti ole oikeutta harjoittaa täysivaltaisuuttaan aavalla merellä lukuun ottamatta täysivaltaisuutta, joka kohdistuu niiden lippua käyttäviin aluksiin.(35)

106. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on katsonut edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska antamassaan tuomiossa,(36) kuudennessa direktiivissä ei ole säännöstä, jonka nojalla jäsenvaltioiden olisi kannettava arvonlisäveroa kuljetuspalveluista siltä osin kuin ne suoritetaan mainittujen valtioiden alueellisten rajojen ulkopuolella kansainvälisellä alueella.

107. Yhteisöjen tuomioistuin on tosin katsonut merialuksella suoritettavien palvelujen verotuksen osalta, että kuudes direktiivi ei ole ristiriidassa sen kanssa, että jäsenvaltiot laajentavat verolainsäädäntönsä soveltamisalaa alueellisten rajojensa ulkopuolelle, kunhan ne eivät loukkaa muiden valtioiden toimivalttaa.(37) Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi myöntänyt edellä mainitussa asiassa Köhler antamassaan tuomiossa, että tällainen päätelmä pätee myös tavaroiden luovutusta koskevaan verotukseen.(38)

108. Soveltamisalan laajentaminen mainitulla tavalla koskee mielestäni kuitenkin vain sellaisia palvelujen suorituksia tai sellaista tavarantoiminnan luovutusta, joka suoritetaan jossain liikennevälineessä, joka siten muodostaa liittymän jonkin jäsenvaltion verotusvallan kanssa. Edellä mainitussa asiassa Köhler oli kyse kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan c alakohdan tulkinnasta, jonka nojalla tavaroiden luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavarat ovat kuljetuksen alkaessa, jos tavara luovutetaan vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa sellaisen kuljetuksen aikana, joka suoritetaan yhteisön alueella. Tätä kantaa tukee myös edellä mainitussa asiassa Berkholz annettu tuomio, jossa yhteisöjen tuomioistuin nimenomaisesti liitti mainitun toimivallan laajennuksen asianomaisen jäsenvaltion tuomiovallan käyttöön merialuksella, jolla palvelut suoritetaan.(39)

109. Laajennettaessa kuudennen direktiivin soveltamisalaa mainitulla tavalla, jonka yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt äsken mainitussa varsin täsmällisesti määritellyssä tilanteessa, ei näin ollen mielestäni riitauteta periaatetta, jonka mukaan mainittu soveltamisala rajoittuu jäsenvaltioiden alueeseen, sellaisena kuin se määritellään niiden omassa lainsäädännössä.

110. Ehdotan näin ollen, että neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdassa yhdessä mainitun direktiivin 2 ja 3 artiklan kanssa on tulkittava siten, että arvonlisäveroa ei ole maksettava tavarantoiminnan luovutuksen siltä osalta, joka kohdistuu yhteisön ulkopuolella sijaitsevaan alueeseen.

V Ratkaisuehdotus

111. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Regeringsrättenin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Kahden jäsenvaltion alueelle ja yhteisön alueen ulkopuolelle asennettavan kaapelin, jonka hinta muodostaa selvästi pääosan kokonaiskustannuksista, toimitusta ja asennusta koskevaa verollista liiketoimintaa on pidettävä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetussa kuudennessa neuvoston direktiivissä 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi – tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, tarkoitettuna tavarantoiminnan luovutuksena.

2) Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 95/7, 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että liiketoimi on jäsenvaltioiden verotusvallan määrittämiseksi jaettava osiin kaapelin maantieteellisen sijainnin perusteella.

3) Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 95/7, 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa yhdessä saman direktiivin 2 ja 3 artiklan kanssa on tulkittava siten, että arvonlisäveroa ei ole maksettava tavarantoiminnan luovutuksen siltä osalta, joka kohdistuu yhteisön ulkopuolella sijaitsevaan alueeseen.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi – tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi).

3 – SFS 1994, nro 200; jäljempänä ML.

4 – Jäljempänä NN.

5 – Asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985 (Kok. 1985, s. 2251, Kok. Ep. VIII, s. 263).

6 – Asia C-134/97, Victoria Film, tuomio 12.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7023).

7 – Tuomion 18 kohta.

8 – Idem.

9 – Asia C-240/99, Skandia, tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1951); asia C-320/02, Stenholmen, tuomio 1.4.2004 (Kok. 2004, s. I-3509) ja asia C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, tuomio 20.1.2005 (Kok. 2005, s. I-743).

10 – Ks. erityisesti yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998 (Kok. 1998, s. I-6229, 24 kohta), hotellinpitäjän asiakkailleen tarjoamasta palvelusta, joka käsitti kiertoajeluja ja kuljetuksen hotellille; asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973, 30 kohta), vakuutusten ja muiden suoritusten tarjoamisesta luottokorttien haltijoille ja asia C-34/99,

Primback, tuomio 15.5.2001 (Kok. 2001, s. I-3833, 45 kohta), huonekalukauppiaan asiakkailleen tarjoamasta luotosta kauppiaan toimipaikasta suoritettavien hankintojen rahoittamiseksi.

11 – Asia C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomio 27.10.2005 (Kok. 2005, s. I-9433, 22 kohta).

12 – Ks. erityisesti asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990 (Kok. 1990, s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 kohta) ja asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005 (Kok. 2005, s. I-3123, 64 kohta).

13 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja sen soveltamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu direktiivi (EYVL 1967, 71, s. 1303; jäljempänä toinen direktiivi).

14 – Toisen direktiivin 5 artiklan 2 kohdan e alakohdassa säädetään seuraavaa:

” – – 1 kohdassa tarkoitettuna luovutuksena pidetään lisäksi rakennuskohteen luovutusta irtaimen esineen liittäminen kiinteään esineeseen mukaan luettuna.”

15 – Asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2395, 12 kohta) ja em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 27 kohta.

16 – Em. asia Faaborg-Gelting Linien, tuomion 14 kohta.

17 – Ibidem, 13 ja 14 kohta.

18 – Tuomion 28 kohta.

19 – Tosiseikaston esittelystä ilmenee, että ohjelmiston hinta oli 713 000 USD, kun taas ohjelmiston mukauttamisen hinta asettui 793 000 USD:n ja 970 000 USD:n väliseen haarukkaan, johon on lisättävä ostajan tietojärjestelmän asennuksesta ja henkilökunnan koulutuksesta aiheutuneet 15 000 USD:n suuruiset kustannukset.

20 – Em. asia Faaborg-Gelting Linien, tuomion 14 kohta.

21 – Em. asiassa Shipping and Forwarding Enterprise Safe annetun tuomion 7 ja 8 kohta. Ks. myös asia C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, tuomio 26.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6729, 38 kohta) ja asia C-223/03, University of Huddersfield, tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1751, 40 ja 48 kohta).

22 – Asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1609, 72 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja em. asia University of Huddersfield, tuomion 49 kohta.

23 – Ks. viimeaikaisesta soveltamiskäytännöstä arvonlisäveron alalla kuudennen direktiivin 9 artiklan osalta asia C-114/05, Gillan Beach, tuomio 9.3.2006 (Kok. 2006, s. I-2427, 21 kohta).

24 – Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annettu direktiivi (EYVL L 376, s. 1).

25 – Asia C-452/03, RAL (Channel Islands) ym., tuomio 12.5.2005 (Kok. 2005, s. I-3947, 23 kohta).

26 – Asia C-58/04, Köhler, tuomio 15.9.2005 (Kok. 2005, s. I-8219, 22 kohta).

27 – Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut asiassa C-30/89, komissio v. Ranska, 13.3.1990 antamassaan tuomiossa (Kok. 1990, s. I-691, 16 kohta), että kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetystä palvelujen suorituspaikan määräytymistä koskevasta yleissäännöksestä poikkeavalla kuljetuksia koskevalla erityisellä liityntäsäännöllä varmistetaan siten, että jokainen jäsenvaltio verottaa alueellaan suoritettavia kuljetuksia.

28 – EY 299 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä sopimusta sovelletaan Belgian kuningaskuntaan, Tanskan kuningaskuntaan, Saksan liittotasavaltaan, Helleenien tasavaltaan, Espanjan kuningaskuntaan, Ranskan tasavaltaan, Irlantiin, Italian tasavaltaan, Luxemburgin suurherttuakuntaan, Alankomaiden kuningaskuntaan, Itävallan tasavaltaan, Portugalin tasavaltaan, Suomen tasavaltaan, Ruotsin kuningaskuntaan sekä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneeseen kuningaskuntaan.”

29 – Asia 148/77, Hansen, tuomio 10.10.1978 (Kok. 1978, s. 1787, Kok. Ep. IV, s. 159, 9 kohta).

30 – Ks. tältä osin Montego Bayssa 10.12.1982 allekirjoitetun, 23 päivänä maaliskuuta 1998 tehdyn neuvoston päätöksellä 98/392/EY (EYVL L 179, s. 1) Euroopan yhteisön puolesta hyväksytyn ja kaikkien Euroopan unionin jäsenvaltioiden ratifioiman Yhdistyneiden Kansakuntien merioikeusyleissopimuksen (jäljempänä Montego Bayn yleissopimus) 2 artikla.

31 – Ks. yksinomaisen talousvyöhykkeen osalta Montego Bayn yleissopimuksen 56 artikla ja mannerjalustan osalta mainitun yleissopimuksen 77 artikla.

32 – Luontotyyppien sekä luonnonvaraisen eläimistön ja kasviston suojelusta 21 päivänä toukokuuta 1992 annettu direktiivi (EYVL L 206, s. 7).

33 – Asia C-6/04, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 20.10.2005 (Kok. 2005, s. I-9017, 117 kohta).

34 – Ks. erityisesti luvan antamisesta Saksan liittotasavallalle ja Alankomaiden kuningaskunnalle soveltaa kuudennen direktiivin 3 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä 11 päivänä lokakuuta 2005 tehty neuvoston päätös 2005/713/EY (EUVL L 271, s. 39). Ks. myös luvan antamisesta Saksan liittotasavallalle ja Luxemburgin suurherttuakunnalle soveltaa kuudennen direktiivin 3 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä 30 päivänä maaliskuuta 1995 tehty neuvoston päätös 95/114/EY (EYVL L 80, s. 46).

35 – Ks. Montego Bayn yleissopimuksen 89 ja 92 artikla.

36 – Tuomion 17 kohta.

37 – Asia 283/84, Trans Tirreno Express, tuomio 23.1.1986 (Kok. 1986, s. 231, 20 kohta).

38 – Tuomion 25 kohta.

39 – Tuomion 16 kohta.