

GENERALINIO ADVOKATO PHILIPPE LÉGER

IŠVADA,

pateikta 2006 m. rugsėjo 14 d.(1)

Byla C-111/05

Aktiebolaget NN

prieš

Skatteverket

(*Regeringsrätten* (Švedija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Dvi valstybės nares, kurias skiria tarptautiniai vandenys, jungiančio povandeninio optinio pluošto kabelio tiekimas ir rengimas – Apmokestinamojo sandorio kvalifikavimas – Šio sandorio vietos nustatymas“

1. Šioje byloje prašymu priimti prejudicinį sprendimą siekiama nustatyti, kaip turi būti skaičiuojamas dvi valstybės nares, kurias skiria tarptautiniai vandenys, jungiančio povandeninio optinio pluošto kabelio tiekimo ir rengimo išlaidų pridėtinės vertės mokestis (PVM).

2. Pateikti klausimai iš esmės yra susiję su tokio sandorio kvalifikavimu ir geografinės vietos nustatymu siekiant išsiaiškinti, kuri valstybės narė turi teisę apmokestinti. Visų pirma reikia išsiaiškinti, ar šis sandoris turi būti kvalifikuojamas kaip prekės tiekimas, ar kaip paslaugos teikimas. Po to reikia apibrėžti, ar minėtas sandoris turi būti dalijamas atsižvelgiant į kabelio geografinę vietą ir ar jis turi būti apmokestinamas PVM už tą kabelio dalį, kuri yra už Bendrijos teritorijos ribų.

I – Teisinis pagrindas

A – Bendrijos teisės aktai

3. Šeštojoje Tarybos direktyvoje 77/388/EEB(2) nustatyta labai plati PVM taikymo sritis, o 2 straipsnio 1 punkte nustatyta, kad šiuo mokesčiu apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4. Remiantis Šeštosios direktyvos 3 straipsnio 2 dalimi, „šalies teritorijos“ sąvoka atitinka Europos bendrijos steigimo sutarties taikymo sritį, kuri kiekvienos valstybės narės atžvilgiu nustatyta EB 299 straipsnyje.

5. „Prekių tiekimo“ ir „paslaugų teikimo“ sąvokos apibrėžtos atitinkamai Šeštosios direktyvos 5 ir 6 straipsniuose.
6. Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.
7. Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.
8. Galiausiai, Šeštosios direktyvos 8 ir 9 straipsniuose nustatyta, kad nagrinėjamo sandorio apmokestinimo vieta nustatoma atsižvelgiant į tai, ar kalbama apie prekių tiekimą, ar apie paslaugų teikimą. Šiais straipsniais, kaip tai matyti iš minėtosios direktyvos septintos konstatuojamosios dalies, siekiama išvengti valstybių narių jurisdikcijos konfliktų, konkrečiai dėl prekių teikimo ir montavimo bei paslaugų teikimo.
9. Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalis yra išdėstyta taip:
- „Prekių tiekimo vieta laikoma:
- a) <...> Kai prekės instaliuojamos arba surenkamos paties tiekėjo arba jo sąskaita (su išbandymu ar be jo), tiekimo vieta laikoma ta vieta, kur prekės yra instaliuojamos ar surenkamos. Tais atvejais, kai instaliavimas ar surinkimas vyksta ne tiekėjo valstybėje narėje, valstybė narė, kurios teritorijoje atliekami instaliavimo arba surinkimo darbai, imasi būtinų priemonių dvigubam apmokestinimui toje valstybėje išvengti;
- <...>“
10. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigėjų savo verslą arba turi nuolatinį įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.
11. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkte vis tik nustatyta, kad paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur yra tas nekilnojamasis turtas.
- B – *Nacionaliniai teisės aktai*
12. Švedijos PVM įstatymo (Mervärdesskattelagen(3)) 1 skyriaus 1 straipsnyje nustatyta, kad mokestis mokamas, kai sandoris laikomas vykdytu šalies teritorijoje.
13. ML 1 skyriaus 6 straipsnyje nustatyta, kad „prekės“ yra materialūs daiktai, kurių sąvoka apima nekilnojamąjį turtą. 5 skyriaus 2 straipsnyje nustatyta, kad prekė, kuri pagal pardavėjo ir pirkėjo sudarytą sutartį turi būti pristatyta pastarajam, laikoma perduota šalies teritorijoje, jei ši prekė yra šios šalies teritorijoje, kai pardavėjas, pirkėjas ar trečiasis asmuo pradeda ją gabenti pirkėjui (1 punktas), arba jei pradėta gabenti prekė nėra šalies teritorijoje, kai ji montuojama ar surenkama paties pardavėjo arba jo sąskaita (2 punktas).
14. ML 1 skyriaus 6 straipsnyje nustatyta, kad „paslaugos“ sąvoka taikoma viskam, kas nelaikoma „preke“ ir kas gali būti teikiama vykdant profesinę veiklą.
15. ML 5 skyriaus 4 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta, kad paslaugos, susijusios su nekilnojamuoju turtu, yra laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jei šis nekilnojamasis turtas yra tos šalies teritorijoje. Pagal to paties skyriaus 6 straipsnio pirmos pastraipos ketvirtąjį pastraipą

paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jei jos buvo suteiktos Švedijoje ir yra susijusios su kilnojamuoju turtu, ?skaitant ir apsaugos ar tokio turto analiz?s paslaugas.

16. ML 5 skyriaus 8 straipsnio pirmoje ?traukoje nustatyta, kad sandoriai d?l kit? paslaug? yra laikomi ?vykdytais šalies teritorijoje, jei paslaug? teik?jas Švedijoje turi savo buvein? ar nuolatin? ?mon?, iš kurios teikia paslaugas. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas vis tik nurodo, kad ši nuostata netur?t? b?ti taikoma telekomunikacij? paslaugoms. Galiausiai, toje pa?ioje ?traukoje jis patikslina, kad paslaugos, kurios teikiamos nei iš Švedijoje ?steigtos buvein?s ar nuolatin?s ?mon?s, nei užsienyje, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jei paslaug? teik?jas yra ?sik?r?s ar jo nuolatin? gyvenamoji vieta yra Švedijoje.

II – Faktin?s aplinkyb?s

17. Šis procesas buvo prad?tas d?l Švedijoje ?sik?rusios bendrov?s *Aktiebolaget NN(4)* ir *Skatteverket* (Švedijos mokes?i? administratorius) gin?o d?l PVM taikymo išlaidoms, susijusioms su povandeninio optinio pluošto kabelio, jungian?io Švedij? ir kit? valstyb? nar?, nuo kurios j? skiria tarptautiniai vandenys, tiekimu ir ?rengimu.

18. Pagal *NN* nustatytas sandorio s?lygas, ?rengimo darb? prad?ioje kabelio savinink? bus *NN*. Šio kabelio nuosavyb? bus perduota užsakovui tik j? ?rengus ir atlikus pirmuosius veikimo bandymus.

19. Kabelis bus ?rengtas ir tiesiamas po žeme Švedijos žemynin?je teritorijoje, o paskui klojamas j?ros dugnu metras po metro. Prad?ioje jis bus ?rengtas Švedijai priklausan?iuose vandenyse, t. y. šios valstyb?s nar?s vidaus vandenyse ir teritoriniuose vandenyse, o po to – tarptautiniuose vandenyse. V?liau jis bus tiesiamas kitos valstyb?s nar?s teritoriniuose ir vidaus vandenyse, o galiausiai pastarosios žemynin?je teritorijoje.

20. Atsižvelgiant ? j?ros dugno strukt?r?, kabelis taip pat bus vedamas po žeme. Be to, atsižvelgiant ? atstum? tarp tvirtinimo tašk?, gali reik?ti kabel? prailginti, o tai yra techniškai s?lygiškai sud?tinga operacija.

21. Užsakovas, o ne *NN* tur?s išspr?sti galimas problemas d?l servitut? ir gauti reikiamus leidimus.

22. Esant ?prastin?ms s?lygoms, kabelio kaina bus 80–85 % visos sandorio kainos. Ta?iau ši dalis gali sumaž?ti, jei s?lygos bus nepalankios, pavyzdžiui, audros atveju.

23. Nor?dama išsiaiškinti, kaip turi b?ti nustatytas PVM už tokio sandorio išlaidas, *NN* pateik? du klausimus *Skatterättsnämnden* (mokes?i? komisija). Pirmiausia ji nori išsiaiškinti, ar kelias valstybes jungian?io povandeninio kabelio ?rengimas yra su nekilnojamuoju turtu susijusi paslauga pagal ML 5 skyriaus 4 straipsn?, ar darbas, susij?s su kilnojamuoju turtu pagal to paties ?statymo 5 skyriaus 6 straipsn?, ar kitokios r?šies paslauga ir, jei taip, kokios r?šies.

24. Antra, ar Švedija yra paslaugos tiekimo šalis tiesiant povandenin? kabel?, jei ?rengimo darbai vyksta nuo Švedijoje esan?io žem?s taško iki kitoje šalyje esan?io žem?s taško, o tarp ši? dviej? tašk? ?siterpia pastarajai priklausančys vandenys ir tarptautiniai vandenys.

25. 2003 m. birželio 13 d. *Skatterättsnämnden* išankstin?je nuomon?je nusprend?, kad planuojamas sudaryti sandoris turi b?ti laikomas Švedijoje suteikta paslauga pagal ML 5 skyriaus 8 straipsnio pirm? ?trauk?.

26. Š? sprendim? ji pagrind? tokiais argumentais. Kalb?dama, vis? pirma, apie sandorio kvalifikavim?, ji nurod?, kad net jei *NN* kabelio tiesimo apyvartos didži?j? dal? sudaro paties

kabelio kaina, visas sandoris, atsižvelgiant į sudėtingą rangą ir reikalingas žinias, turi būti laikomas paslaugos teikimu.

27. Kalbėdama, antra, apie šios paslaugos teikimo vietos nustatymą, ji rėmėsi sprendimu *Berkholz*(5), kuriame kalbama apie lošimų automatų naudojimo keltuose, kursuojančiuose tarp Vokietijos ir Danijos, apmokestinimą. Ji nurodė, kad šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje neribojama valstybių narių laisvė nustatyti, kad suteiktą paslaugą teikimas yra apmokestinamas už į teritorinio suvereniteto ribų laivuose, kurie priklauso į jurisdikcijai.

28. Minėtame sprendime Teisingumo Teismas taip pat nustatė, kad sandorio vietos, kurioje paslaugos teikėjas turi steigėjų savo verslą, kriterijus, nurodytas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje, yra svarbiausias. Šiuo kriterijumi galima nesivadovauti tik tuo atveju, jei į taikant neįmanoma priimti mokestiniu atžvilgiu racionalaus sprendimo arba jei dėl jo kyla konfliktas su kita valstybe nare.

29. *Skatterättsnämnden* nusprendė, kad šiuo atveju *NN* suteikta paslauga nebuvo tokio pobūdžio, kad būtų galima taikyti ne vietos, kurioje ši įmonė yra steigusi savo verslą, o kitokius sandorio vietos nustatymo kriterijus.

30. *NN* apskundė *Skatterättsnämnden* priimtą išankstinę nuomonę. Ji paprašė Aukščiausiojo administracinio teismo (*Regeringsrätten*) pakeisti šią nuomonę, nusprendžiant, kad planuojamas sandoris yra su nekilnojamuoju turtu susijęs paslaugų teikimas ir kad PVM Švedijoje turėtų būti mokamas tik už tą kabelio dalį, kuri yra šios valstybės žemyninėje ir jūrinėje dalyse.

III – Prejudiciniai klausimai

31. *Regeringsrätten* susiduria su dviem teiginiais. Pirma, *NN* teigia, kad povandeninis kabelis, nepaisant to, ar jis tiesiamas dugno paviršiumi, ar kasamas į jį, yra nekilnojamas turtas. Todėl su tokiu nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos Švedijoje galėtų būti apmokestinamos tik už tą kabelio dalį, kuri yra šioje valstybėje.

32. Antra, *Skatteverket* laikosi nuomonės, kad, remiantis *NN* teiginiu, sandoris mokestiniu atžvilgiu turėtų būti išskaidytas į tris dalis. Taigi, būtų paslaugos, susijusios su Švedijoje esančia kabelio dalimi, kurios būtų apmokestinamos šioje valstybėje narėje, paslaugos, susijusios su kitoje valstybėje narėje esančia kabelio dalimi, kurios būtų apmokestinamos ir, galiausiai, paslaugos, susijusios su tarptautiniuose vandenyse esančia kabelio dalimi, kurios nebūtų apmokestinamos. *Skatteverket* nuomone, toks sprendimas, kai dalis sandorio yra neapmokestinama, prieštarautų Šeštosios direktyvos 9 straipsnio nuostatai, kuria siekiama vengti ne tik jurisdikcijos konflikto, bet ir neapmokestinimo atvejų.

33. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus, *Regeringsrätten* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti tokius prejudicinius klausimus:

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

2) Jei tokie sandoriai apima paslaugų teikimą, ar tos paslaugos turėtų būti laikomos susijusiomis su nekilnojamuoju turtu taip, kad paslaugų teikimo vieta turėtų būti nustatoma pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktą?

3) Jei atsakymas ? pirm?j? arba ? antr?j? klausim? b?t? teigiamas, ar (Šeštosios) direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas arba 9 straipsnio 2 dalies a punktas turi b?ti aiškinami taip, kad sandoris tur?t? b?ti padalytas atsižvelgiant ? kabelio geografin? išsid?stym??

4) Jei atsakymas ? tre?i?j? klausim? b?t? teigiamas, ar (Šeštosios) direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas arba 9 straipsnio 2 dalies a punktas ir 2 straipsnio 1 punktas bei 3 straipsnio 1 dalis tur?t? b?ti aiškinami taip, kad PVM nemokamas už toje teritorijoje, kuri yra už Bendrijos rib?, tiekiam? prek? ir teikiam? paslaug? dal??“

IV – Analiz?

34. Vis? pirma b?t? tikslinga trumpai nurodyti, kad *Regeringsrätten* pateikt? prejudicini? klausim? priimtinumas, kurio šalys negin?ija, neatrodo gin?ytinas, nors pagrindin?je byloje buvo pateiktas paprastas prašymas pateikti nuomon? apie sandorio, kuris šio prašymo pateikimo momentu dar nebuvo ?vykdytas, apmokestinim?.

35. Tokiomis aplinkyb?mis pateikt? prejudicini? klausim? priimtinumas buvo išspr?stas 1998 m. lapkri?io 15 d. *Victoria Film* sprendime(6). Šiame sprendime Teisingumo Teismas pripažino, kad *Skatterättsnämnden* prašant nuomon?s pateikti prejudiciniai klausimai yra nepriimtini, nes ji vykdo administracines funkcijas ir gin?o išspr?sti jos nebuvo neprašoma(7).

36. Ta?iau tame pa?iame sprendime jis taip pat nurod?, kad jei mokes?i? mok?tojas arba mokes?i? administratorius apsk?st? *Skatterättsnämnden* pateikt? išankstin? nuomon?, tai skund? gav?s teismas gal?t? b?ti laikomas vykdan?iu teismin? funkcij? pagal EB 234 straipsn?, o šios funkcijos tikslas b?t? patikrinti mokes?i? mok?tojo apmokestinim? reglamentuojan?io teis?s akto teis?tum?(8).

37. Remdamasis šia nuoroda, Teisingumo Teismas jau kelis kartus nagrin?jo *Regeringsrätten* pateiktus prejudicinius klausimus, kai buvo pateiktas skundas d?l *Skatterättsnämnden* išankstin?s nuomon?s(9).

A – D?l pirmojo prejudicinio klausimo

38. Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, kaip reikia kvalifikuoti aptariam? sandor? Šeštosios direktyvos atžvilgiu. Taigi jis klausia, ar apmokestinamasis sandoris, susij?s su dviejose valstyb?se nar?se ?rengto kabelio, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos rib?, tiekimu ir tiesimu, ir kurio didži?j? dal? bendr?j? išlaid? aiškiai sudaro kabelio kaina, pagal Šešt?j? direktyv? turi b?ti analizuojamas kaip prek?s tiekimas ar kaip paslaugos teikimas.

39. Atsakant ? š? klausim? vis? pirma reikia išsiaiškinti, ar kabelio tiekimas ir tiesimas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo aprašytomis aplinkyb?mis turi b?ti laikomi vienu sandoriu pagal Šešt?j? direktyv?, ar skirtingais sandoriais, kurie tur?t? b?ti apmokestinami atskirai.

40. Pritariu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui bei ? byl? ?stojusioms šalims ir manau, kad tai yra vienas sandoris.

41. Remiantis Teisingumo Teismo praktika, iš keli? dali?, t. y. iš keli? suteikt? paslaug? arba prek? tiekimo ir paslaug? teikimo, sudarytas sandoris tam tikrais atvejais gali b?ti analizuojamas kaip vienas sandoris PVM atžvilgiu.

42. Taip yra kai, pavyzdžiui, viena iš ši? dali? yra pagrindin? paslauga, o kita dalis ar dalys pastarosios atžvilgiu yra tik papildomos. Šios paslaugos laikomos papildomomis, nes jos n?ra

tikslas, o paprasčiausiai priemonę pačiomis geriausiomis sąlygomis pasinaudoti pagrindine paslauga(10). Taigi, jos nėra būtinos.

43. Sudėtinis sandoris taip pat gali būti analizuojamas kaip vienas sandoris, kai visos jo sudedamosios dalys yra reikalingos. Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks sandoris turi būti laikomas vienu sandoriu, kai atskiros jo sudedamosios dalys yra taip glaudžiai susijusios, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio(11). Mano nuomone, NN planuojamas sandoris atitinka šį atvejį.

44. Iš tikrųjų nagrinėjant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo aprašytą sandorį, tampa aišku, kad pagal jį bus tiekiamas ir tiesiamas povandeninis optinio pluošto kabelis, kuriuo naudotis užsakovui bus suteikta galimybė tik pabaigus rengimo darbus ir atlikus jo veikimo bandymus. NN ir užsakovo planuojamos sutarties dalykas yra perduoti nutiestą ir veikiantį kabelį.

45. Todėl, mano nuomone, būtų dirbtina toje pačioje sutartyje, kurią pasirašo tie patys du ekonominių operacijų vykdytojai, atskirti kabelio tiekimo ir su jo tiesimu susijusios paslaugų teikimo. Analizuojant mišrų sandorį negalima nukrypti nuo nusistovėjusio PVM principo, pagal kurį reikia remtis ekonomine realybe. Atsižvelgiant į tai, kad teisė naudotis kabeliu gali būti perduota tik pabaigus rengimo ir bandymo darbus, vertinimas, kad užsakovas įsigijo, pirma, povandeninį optinio pluošto kabelį, o vėliau, antra, su jo tiesimu susijusias paslaugas, prieštarautų šio sandorio ekonominei realybei. Todėl Šeštosios direktyvos taikymo atžvilgiu minėtasis sandoris turi būti laikomas vienu sandoriu.

46. Reikia taip pat išnagrinėti, kaip turi būti kvalifikuojamas aptariamas sandoris. Šiame procese buvo pateiktos trys nuomonės.

47. *Skatteverket* teigia, kad šis sandoris turi būti analizuojamas kaip paslaugų teikimas. Jis pabrėžia, kad minėto sandorio esmė yra kelios paslaugos, kurios negali būti laikomos papildomomis. Šios paslaugos apimtą išankstinius tyrimus, tiesimo darbus ant žemės ir jūroje, kabelio prailginimą tam tikrose vietose, o tai yra sudėtingi techniniai darbai, ir, galiausiai, kontrolės priemonės. *Skatteverket* pabrėžia, kad šioms paslaugoms atlikti reikalinga speciali įranga ir kad teikiamos paslaugos yra neišvengiamai reikalingos tikslui pasiekti.

48. NN teigia, kad ginijamas sandoris turi būti laikomas paslauga, susijusi su nekilnojamojo turto, teikimu. Pasak šios bendrovės, remiantis Teisingumo Teismo praktika, nutiestas kabelis yra nekilnojamasis turtas, nes jis yra užkastas žemė. Todėl jo tiesimas turėtų patekti į Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalies taikymo sritį, pagal kurią valstybės narės tam tikrų statybos darbų atlikimui gali laikyti minėtos direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje apibrėžtu prekių tiekimu. Tačiau kadangi Švedijos Karalystėje šios galimybės nėra, aptariamam sandoriui turi būti taikoma Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis.

49. Europos Bendrijų Komisija savo ruožtu laikosi nuomonės, kad minėtasis sandoris turi būti analizuojamas kaip prekės tiekimas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį. Aš pritariu šiai nuomonei dėl toliau išdėstytų priežasčių.

50. Visų pirma, svarbu pabrėžti, kad ginijamas sandoris priklauso Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies taikymo sričiai. Šioje nuostatoje kaip tik apibrėžiamas „prekių tiekimas“ kaip teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Remiantis Teisingumo Teismo praktika, ši sąvoka turi būti suprantama plačiai, į ją įtraukiant bet kokį materialiojo turto perdavimo sandorį, pagal kurį vieną šalis suteikia kitai šaliai galimybę kaip savininkui faktiškai disponuoti turtu(12). Neginytina, kad povandeninis optinio pluošto kabelis yra materialusis turtas ir kad, NN į rengus ir išbandžius jo veikimą, jis taps perdavimo užsakovui objektu, todėl šis

gal?s juo disponuoti kaip savininkas.

51. Beje, remiantis Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktu, prek? gali b?ti instaliuojama išbandyta ar ne ir d?l to sandoris neb?tina praranda kvalifikavim? kaip „preki? tiekimas“. Man taip pat atrodo ?manoma remiantis šia nuostata daryti išvad?, kad materialusis turtas gali b?ti instaliuojamas žem?je, t. y. b?ti užkastas po žeme, ta?iau d?l to neb?tina tai turi b?ti laikoma „statybos darbas“ pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dal?. Be to, min?tosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkte neišskiriami instaliavimo b?dai.

52. Be to, ? Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dal?, kuria valstyb?ms nar?ms suteikiama galimyb? „preki? tiekimu“ laikyti tam tikr? statybos darb? perdavim?, neperkelta Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB(13) 5 straipsnio 2 dalies e punkte buvusi nuostata, pagal kuri? kilnojamajo turto instaliavimas ? nekilnojam?j? turt? yra prilyginamas statybos darbams(14).

53. Išanalizavus Šeštosios direktyvos turin?, galima daryti išvad?, jog joje nepateikiama daug informacijos, kad b?t? galima nubr?žti rib? tarp mišri? sandori?, kurie turi b?ti laikomi „preki? tiekimu“, ir sandori?, kurie priklauso „paslaug? teikimo“ s?vokai. Ta?iau galime rasti nuorod? pastarosios s?vokos pagalbiniame pob?dyje s?vokos „preki? tiekimas“ atžvilgiu.

54. Taigi kaip mat?me, s?voka „paslaug? teikimas“ taikoma bet kokiam sandoriui, kuris n?ra prieki? tiekimas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsn?. Iš to b?t? galima daryti išvad?, kad jei mišriam sandoriui galima taikyti vien? arba kit? s?vok?, nes yra pakankamai abiem s?vokoms tinkan?i? požymi?, reik?t? taikyti „preki? tiekimo“ s?vok?.

55. Kadangi Šeštojoje direktyvoje išsamesn?s informacijos n?ra, metod?, kuriuo reikia vadovautis kvalifikuojant mišr?j? sandor?, mes aptikome Teisingumo Teismo praktikoje. Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik?, siekiant nustatyti, ar mišrus sandoris yra preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, reikia ?vertinti visas aplinkybes, kuriomis vyksta aptariamas sandoris, ir ieškoti b?ding? požymi?(15).

56. Teisingumo Teismas pateik? š? analiz?s metod? min?tame sprendime *Faaborg?Gelting Linien* d?l sandorio, kurio esm? tiekti patiekalus, skirtus vartoti restorane. Jis nusprend?, kad šis sandoris turi b?ti laikomas paslaug? teikimu, nes maisto tiekimas yra tik viena sudedam?j? dali?, o paslaugos aiškiai vyrauja(16). Toki? išvad? jis padar? remdamasis šio sandorio aprašymu. Taigi, Teismas nurod?, kad šio sandorio požymiai yra maisto gaminimas, materialus j? pateikimas induose, kliento galimyb?s naudotis infrastrukt?ra, t. y. sale su priklausiniais ir baldais bei indais, galiausiai, darbuotoj?, kurie gali duoti patarim? d?l si?lomo maisto ir g?rim?, teikiamo aptarnavimo prie stalo paslaugos(17).

57. Šis analiz?s metodas taip pat buvo taikytas min?tame sprendime *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, kuris man atrodo labai panašus ? ši? byl?, nes jame taip pat aiškinamasi, kaip kvalifikuoti sandor? d?l vienos prek?s tiekimo ir nuo jos neatskiriam? paslaug? teikimo. Kalbama apie programin? ?rang?, kuri turi b?ti specialiai pritaikyta vartotojo poreikiams. Teisingumo Teismas nusprend?, kad šis sandoris yra paslaugos teikimas, ne pagal paprast? viso sandorio aprašym?, kaip min?tame sprendime *Faaborg?Gelting Linien*, bet atsižvelgdamas ? šiuos kriterijus: ? bazin?s programin?s ?rangos pritaikymo svarb?, kad jos pirk?jas tur?t? naudos, ? ši? pritaikym? apimt?, j? trukm? ir kain?(18).

58. Remiantis bylos, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, faktinių aplinkybių santrauka, paslaugų teikimas, t. y. programinių rangos pritaikymas, diegimas ir darbuotojų mokymas, truko daugiau nei metus, pradedant reikiamo pritaikymo vertinimu ir baigiant veikimo bandymu, o paslaugų teikimo kaina bendroje sandorio sumoje buvo didesnė už standartinių programinių rangos kainą(19).

59. Manau, kad iš šios Teisingumo Teismo praktikos galima išskirti du šiai bylai svarbius argumentus. Pirmasis – kad visas sandoris būtų laikomas paslaugų teikimu, nepakanka, kad pagal nagrinjamą sandorį teikiamos paslaugos būtų reikalingos ar paprasčiausiai naudingos prekų pirkėjui. Reikia, kad šios paslaugos sudarytų didžiąją sandorio vertės dalį. Taigi, minėtame sprendime *Levob Verzekeringen* ir *OV Bank* išvadą, jog programinių rangos pritaikymo darbai sudaro didžiąją sandorio vertės dalį, Teisingumo Teismas padarė remdamasis ne tik jų svarba suteikiant pirkėjui galimybę ją naudotis, bet ir jų apimtimi, trukme bei kaina.

60. Kvalifikuojant nagrinjamą sandorį, reikia atlikti lyginamąjį prekių tiekimo ir paslaugų teikimo abipusės svarbos šiame sandoryje vertinimą. Šis sandoris gali būti laikomas prekių tiekimu tik tuo atveju, jei dominuoja paslaugos(20).

61. Antrasis – kriterijai, kuriuos atsižvelgta atliekant šį vertinimą, turi būti objektyvūs. Šis reikalavimas yra logiškas, nes Šeštosios direktyvos tikslas yra bendrąjį PVM sistemą pagrįsti vieninga apmokestinamųjų sandorių apibrėžtimi(21). Šių kriterijų objektyvūs požymiai taip pat yra pagrįstas, nes ekonominių operacijų vykdytojai turi galėti nuspręsti, kaip kvalifikuojami mišrieji sandoriai. Primenu, kad ši Bendrijos teisės nustatyta nuspėjamumo sąlyga taikoma su ypatingu reikalavimu, kai atitinkamame teisės akte gali būti numatytos finansinės išlaidos, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti pagal jį nustatytą pareigą apmokyti(22).

62. Taigi, mišraus prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandorio kvalifikavimas gali sukelti rimtą pasekmę, visų pirma dėl apmokestinimo teritorijos taisyklių taikymo. Todėl šioje byloje, nors sandoris turi būti analizuojamas kaip prekių tiekimas, jam taikomas Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antrasis sakinyss, taigi valstybės narės mokesčių jurisdikcija būtų nustatoma pagal nutiesto kabelio vietą.

63. Jei, priešingai, sandoris turi būti kvalifikuojamas kaip paslaugų teikimas, Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje yra numatyta alternatyva. Apmokestinamojo sandorio vieta pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį bus toje vietoje, kur paslaugos teikėjas yra steigėjas savo verslą, arba, pagal to paties straipsnio 2 dalį, toje vietoje, kur yra kabelis. Pirmuoju atveju Švedijos Karalystė turėtų teisę apmokestinti visą aptariamą sandorį, kaip to pageidauja *Skatteverket*. Antruoju atveju ši valstybė narė galėtų apmokestinti sandorį tik už tą kabelio dalį, kuri yra jos žemyninėje ir jūrinėje teritorijoje, kaip teigia *NN*.

64. Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo išaiškinti, ar paslaugos, kurias turi suteikti *NN*, turi būti pripažintos dominuojančiomis, nors jų kaina sudaro tik 10–15 % visos sandorio kainos.

65. Tok? vertinim? atlikti yra sud?tinga d?l to, kad šios paslaugos yra neišvengiamai b?tini darbai, kad b?t? ?manoma naudotis povandeniniu optinio pluošto kabeliu, jiems atlikti reikalingas aukštas technologinis pasirengimas, o tam reikia speciali? priemoni?, kaip antai specialiai ?rengto laivo. Šie darbai, kaip jau min?jau, n?ra papildomojo pob?džio, kaip buvo byloje, kurioje buvo priimtas min?tas sprendimas *Madgett et Baldwin*, t. y. jie n?ra papras?iausiai priemon? pasinaudoti geriausiomis prek?s tiekimo s?lygomis. Svarbiausia yra išsiaiškinti, ar jie turi b?ti pripažinti esantys dominuojamojo pob?džio, nors paties kabelio kaina, jei sandoris vyksta esant ?prastoms s?lygoms, sudaro nuo 80 % iki 85 % visos sandorio kainos.

66. Atsižvelgdamas ? tai, kad prek?s kaina sudaro didži?j? viso sandorio vert?s dal?, aš nematau, kad paslaugos gali b?ti pripažintos esan?ios dominuojamojo pob?džio.

67. Kaip min?jau, mišrus sandoris turi b?ti kvalifikuojamas lyginant abipus? prek?s tiekimo ir paslaug? teikimo svarb?, o palyginimas turi b?ti atliekamas remiantis objektyviais kriterijais, kad b?t? pasiektas rezultatas, kur? gali nusp?ti ekonomini? operacij? vykdytojai. Mano nuomone, prek?s kainos dominuojamasis pob?dis viso sandorio vert?s atžvilgiu yra puikiai šiuos reikalavimus atitinkantis kriterijus.

68. Iš ties? prek?s kainos dalis ir paslaug? kainos dalis visoje sandorio vert?je suteikia galimyb? palyginti tos prek?s tiekimo ir paslaug? teikimo abipus? svarb? remiantis tuo pa?iu objektyviu kriterijumi. Be to, kaina yra pats tinkamiausias kriterijus abipusei prek?s ir paslaug? ekonominei vertei vertinti, kai kalbama apie mišr?j? sandor?. Kai, kaip ir šiuo atveju, prek?s kaina labai viršija paslaug? teikimo kain?, manau, kad b?tent visos sandorio vert?s atžvilgiu dominuojanti prek?s kainos dalis turi tur?ti esmin? pob?d? kvalifikuojant š? sandor?.

69. Sandoris, pagal kur? perduodamas nutiestas bei veikiantis kabelis ir kurio 80–85 % vert?s sudaro vien kabelio kaina, tur?t? b?ti laikomas prek?s tiekimu.

70. Tod?l ? pirm?j? prejudicin? klausim? si?lome atsakyti, kad apmokestinamasis sandoris, susij?s su dviej? valstybi? nari? teritorijoje ir už Bendrijos teritorijos rib? ?rengto kabelio tiekimu bei tiesimu ir kurio didžiausi? bendros vert?s dal? aiškiai sudaro paties kabelio kaina, remiantis Šešt?ja direktyva, turi b?ti vertinamas kaip prek?s tiekimas.

B – D?l antrojo prejudicinio klausimo

71. Antrasis prejudicinis klausimas yra susij?s su tuo, ar nagrin?jamas sandoris gali b?ti laikomas su nekilnojamuoju turtu susijusi? paslaug? teikimu pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkt? ir ar jo vieta turi b?ti ten, kur tiek?jas yra ?steig?s savo versl?.

72. Šio klausimo nenagrin?siu, nes jame daroma prielaida, kad min?tasis sandoris yra paslaug? teikimas, o aš si?lau j? analizuoti kaip preki? tiekim?.

C – D?l tre?iojo prejudicinio klausimo

73. Tre?iuoju prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad, nustatant valstybi? nari? teis? apmokestinti, sandorio vieta turi b?ti padalyta atsižvelgiant ? geografin? kabelio viet?.

74. Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar Švedijos Karalyst?s ir kitos valstyb?s nar?s teis? apmokestinti turi b?ti susieta su ta kabelio dalimi, kuri yra j? teritorijoje. Priešingu atveju reikšt?, kad Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas tur?t? b?ti aiškinamas taip, kad valstyb?ms nar?ms pagal j? suteikiama konkuruojanti

jurisdikcija, nes kabelis vienu metu yra kiekvienos j? teritorijoje.

75. Nemanau, kad galima sutikti su antruoju aiškinimu. Kaip *NN*, *Skatteverket* ir Komisija, aš laikausi nuomon?s, jog sandorio vieta turi b?ti padalyta atsižvelgiant ? kabelio geografin? viet?, kad b?t? galima apibr?žti suinteresuot? valstybi? nari? teis? apmokestinti.

76. Ši? pozicij? grindžiu, remdamasis aiškinant Bendrijos teis?s akto nuostat? ?prastai taikomu analiz?s metodu, Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto turiniu, sistema, kurioje ši nuostata yra, ir jos siekiamu tikslu(23).

77. Šeštosios direktyvos 8 straipsnyje pateikiama kolizin? norma, pagal kuri? apibr?žiamas prek?s tiekimo apmokestinimo vieta, taigi atskiriama ir su tuo pa?iu sandoriu susijusi? valstybi? nari? jurisdikcija apmokestinti.

78. Šiame straipsnyje numatyti ?vair?s preki? tiekimo atvejai. Jame nustatytos taikytinos teis?s nuostatos, susijusios su tiekimu, d?l kurio vyksta siuntimas arba transportavimas, nurodyti šio straipsnio 1 dalies a punkte, su tiekimu, d?l kurio nereikia prek?s si?sti ar transportuoti, kaip nurodyta šio straipsnio 1 dalies b punkte, ir su tiekimu, kuris vykdomas laivuose, l?ktuvuose ar traukiniuose, kaip nurodyta 1 dalies c punkte.

79. Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antrajame sakinyje taip pat nustatyta ypatingosios jurisdikcijos taisykl?, kai prek?s instaliuojamos arba surenkamos išbandžius veikim? arba ne.

80. Reikia trumpai priminti, kad Šeštosios direktyvos 8 straipsnio taikymo sritis buvo labai apribota Tarybos direktyvos 91/680/EEB(24). Nuo 1993 m. sausio 1 d. panaikinus valstybi? nari? mokesines sienas ir atitinkamai panaikinus importo mokes?ius bei suteikus atleidim? nuo eksporto mokes?i?, reik?jo priimti pereinamojo laikotarpio apmokestinam?j? sandori? vietos nustatymo taisyklės, susijusias su preki? ?sigijimu Bendrijoje. Šios pereinamojo laikotarpio taisykl?s yra išd?stytos Šeštosios direktyvos 28 b straipsnyje.

81. Ta?iau aš nemanau, kad min?tosios taisykl?s taikytinos šiuo atveju. Iš ties? pereinamojo laikotarpio režimas taikomas sandoriams, pagal kuriuos prek? buvo pervežama iš vienos valstyb?s nar?s ? kit?. Šeštosios direktyvos 28 b straipsnio B skirsnio 1 dalies pirmosios pastraipos pirmojo sakinio antroje ?traukoje aiškiai nurodyta, kad nukrypti leidžian?ios nuostatos taikomos tik tuo atveju, kai prek? yra kitos nei po surinkimo arba instaliavimo, išbandytos arba ne, tiek?jo ar jo s?skaita pristatomos prek?s.

82. Kaip mat?me, šioje nuostatoje nustatyta, kad surinkta arba instaliuota prek? priskiriama vietai, kur tas surinkimas arba instaliavimas buvo atliktas. Tuo atveju, kai prek? instaliuojama j? užkasant ? žem?, b?tent pagal tos prek?s užkasimo viet? yra nustatoma valstyb? nar?, turinti jurisdikcij? apmokestinti aptariam? tiekim?.

83. Min?toji nuostata yra analogiška Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktui, pagal kur? su nekilnojamuoju turtu susijusi? paslaug? tiekimo vieta yra ten, kur yra tas nekilnojamasis turtas. Abiem atvejais apmokestinimo teis? nustatoma pagal turto materialij? pad?t?, t. y. pagal geografin? viet?.

84. Pagal šiuos kriterijus yra patogu susieti apmokestinimo teisę su materialiu daiktu, kurį galima lengvai ir objektyviai identifikuoti. Jie taip pat atrodo racionalūs atsižvelgiant į PVM logiką, pagal kurią tai yra vartojimo mokestis. Vieta, kurioje instaliuojama prekė faktiškai atitinka vietą, kurioje pirkėjas tų prekių „vartoja“, taip pat kaip ir nekilnojamojo turto buvimas vieta, gali būti laikoma vieta, kurioje pirkėjui teikiamos su tuo nekilnojamojo turto susijusios paslaugos.

85. Galiausiai Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antruoju sakiniu, kaip ir tos pačios direktyvos 9 straipsniu, siekiama, kaip matyti iš jos septintos konstatuojamosios dalies, išvengti valstybių narių jurisdikcijos konflikto. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio, juo siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos konflikto, dėl kurio gali kilti dvigubas apmokestinimas, ir, antra, pajamų neapmokestinimo(25). Ši Šeštosios direktyvos 9 straipsnio tikslų analizė gali būti taikoma minėtos direktyvos 8 straipsniui, kaip tai pripažino Teisingumo Teismas 2005 m. rugsėjo 15 d. sprendimu *Köhler* (26), nes pastaroji nuostata, kaip ir 9 straipsnis, yra Šeštosios direktyvos VI antraštinėje dalyje, kurioje kalbama apie apmokestinamųjų sandorių vietą.

86. Tiesą sakant, apskritai jurisdikcijos taisyklė, išdėstyta Šeštosios direktyvos 8 ir 9 straipsniuose, taikymo tikslas ir poveikis yra suteikti apmokestinimo teisę vienai valstybei narei. Apie tai galima spręsti remiantis Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antrajame sakinyje ir tos pačios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkte išdėstytais nuostatomis. Iš esmės prekė yra instaliuota arba sumontuota, o pastatas yra vienos valstybės teritorijoje. Taigi, jurisdikcijos konflikto pavojus sprendžiamas mokestiną jurisdikciją suteikiant vienai valstybei.

87. Tačiau Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antrasis sakinyss yra taikomas ir sudaro galimybę išspręsti jurisdikcijos konfliktą, kai, kaip ir šiuo atveju, nagrinėjama prekė yra dviejų valstybių narių teritorijoje.

88. Tokiu atveju šios nuostatos turinys, aplinkybės ir ja siekiamas tikslas sudaro galimybę ją aiškinti taip, kad apmokestinimo teisę turi būti suteikta kiekvienai valstybei narei už tų prekių dalį, kurioje yra kiekvienos jų teritorijoje.

89. Iš tiesų toks sprendimas, atrodo, atitinka aptariamąs nuostatas formuluotą, pagal kurią apmokestinimo teisę priskiriama tai valstybei, kurioje atliekamas instaliavimas ar montavimas. Taip pat jis atrodo pagrįstas atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos logiką, nes kabelis (šiuo atveju) instaliuojamas metras po metro kiekvienos susijusios valstybės narės teritorijoje. Prekė pirkėjui tiekama, taigi ir „vartojama“, kiekvienos šių valstybių narių teritorijoje.

90. Galiausiai, dviejų susijusių valstybių narių jurisdikcijos konflikto pavojus pašalinamas nustačius jų sienas. Šiuo atveju sandorio vieta pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antrąjį sakinį nustatoma labai panašiai, kaip ir pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies b punktą, kuriame kalbama apie transporto paslaugas ir pagal kurį „transporto paslaugų suteikimo vieta laikoma vieta, kur vyksta transportavimas, atsižvelgiant į nuvažiuotus atstumus“. Dvigubo apmokestinimo pavojaus bus išvengta, nes kiekviena valstybė galės apmokestinti sandorį tik už tų kabelio dalį, kuri yra jos teritorijoje, o šios teritorijos nesikerta(27).

91. Kaip jau minėjau, Šeštosios direktyvos taikymo sritis teritorijos atžvilgiu yra nustatyta jos 3 straipsnyje remiantis EB 299 straipsnio nuostatomis. Primenu, kad pastarajame apibrėžta EB sutarties taikymo sritis teritorijos atžvilgiu pateikiant visų kiekvienos valstybės narės pavadinimą nenurodant joms priklausančių geografinių teritorijų(28). Buvo padaryta išvada, kad EB 229 straipsnyje daroma nuoroda į nacionalines nuostatas, kuriomis kiekviena valstybė narė nustato savo teritoriją(29). Galima daryti išvadą, kad Šeštojoje direktyvoje taip pat daroma nuoroda į nacionalinius įstatymus, kuriais nustatomos kiekvienos valstybės narės teritorinės mokestinės

jurisdikcijos ribos.

92. Jei nagrinėtume dvi valstybes nares jungiančio povandeninio kabelio tiesimą, tai kiekviena ši valstybė turi teisę apmokestinėti sandorą už to kabelio dalį, kuri yra kiekvienos jos žemyninėje teritorijoje ir vidaus vandenyse. Jos taip pat galės šį sandorą apmokestinėti už to minėto kabelio dalį, kuri yra kiekvienos jos teritoriniuose vandenyse, nes, pagal tarptautinę jos teisę, jos gyvendina suverenitetą jos dugną(30).

93. Taip galima daryti prielaidą, kad valstybės narės nuspręsus apmokestinėti nagrinjamą sandorą už to kabelio dalį, kuri yra jos išimtinėje ekonominėje zonoje arba kontinentiniame šelfe, nes šioje zonoje jos taip pat gali gyvendinti, nors ir siauresnes, suverenias teises, susijusias su naudojimusi jos dugnu ir jo gelmėmis(31). Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas jau priėmė sprendimą, kad Bendrijos teisė, šiuo atveju – Tarybos direktyva 92/43/EEB(32), yra taikytina valstybės narės išimtinėje ekonominėje zonoje ir kontinentiniame šelfe, kai ji toje zonoje gyvendina suverenias teises(33). Jis padarė išvadą, kad ši valstybė nesilaikėsipareigojimų, nes nesiėmė reikalingų priemonių minėtosios direktyvos reikalavimams gyvendinti.

94. Bet kokių atveju šiame nagrinėjimo etape man atrodo svarbu, kad, dalijant valstybėmis narėmis apmokestinimo teisę pagal atitinkamai jos teritorijoje (žemyninėje ir jūrinėje) esančio kabelio dalį, nekiltų teritorinės jurisdikcijos konflikto, taigi ir mokestinio suvereniteto susikirtimo.

95. Žinoma, kaip labai teisingai nurodo *Skatteverket*, tokios sandorio apmokestinimo teisės padalijimas valstybėmis narėmis vis tiek gali sukelti sunkumų. Šie sunkumai neturėtų būti susiję su paties kabelio kainos apmokestinimu. Iš tiesų, atrodytų, logiška, kad kiekvienos valstybės teisę apmokestinėti šią kainą turi būti nustatyta atsižvelgiant į kiekvienos jos žemyninėje ir jūrinėje teritorijoje esančio kabelio ilgį viso minėto kabelio ilgio atžvilgiu.

96. Tačiau teisės apmokestinėti padalijimas gali sukelti daugiau klausimų dėl paslaugų kainos. Gali kilti klausimas, ar jas reikia sudėti, o teisę apmokestinėti padalinti, kaip paties kabelio kainos atveju, t. y. proporcingai kiekvienos valstybės teritorijoje esančio kabelio ilgiui, ar kaip tik atskirti konkrečioje vietoje suteiktas paslaugas, kaip antai kabelio tiesimą tarp dviejų tvirtinimo taškų, nuo kitų paslaugų.

97. Esant tokioms galimybėms, mano nuomone, valstybės narės turėtų būti suinteresuotos priimti patį lengviausį sprendimą. Gali atrodyti sudėtinga ir slygiškai nepagrįsta tiksliai nustatyti su tikslia vieta susijusias paslaugas ir paslaugas, susijusias su visu kabeliu, kaip antai veikimo testai ir bandymai.

98. Šie sunkumai gali prilygti sunkumams, kurių kyla, pavyzdžiui, nustatant apmokestinimo vietą už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą statant dvi valstybes nares jungiantį tiltą. Dėl šių sunkumų reikšmės Europos Sąjungos Taryba, naudodamasi Šeštosios direktyvos 27 straipsnio 1 dalimi jai suteikta teise ir siekdama supaprastinti mokesčio rinkimo procedūrą, leido suinteresuotoms valstybėms narėms vertinti, kad statinys yra vienos valstybės narės teritorijoje(34). Tačiau toks sprendimas atrodo sunkiai gyvendinamas, kai, kaip šiuo atveju, dvi valstybes nares skiria erdvė, nepriklausanti Bendrijos teritorijai.

99. Taigi, palankiau vertintų sprendimą, pagal kurį susitariama, kad visos tiesimo ir veikimo bandymo paslaugos yra susijusios su visu kabeliu ir kad jos turi būti laikomos esančiomis abiejose valstybėse narėse proporcingai kiekvienos jos teritorijoje esančio kabelio ilgiui viso minėto kabelio ilgio atžvilgiu. Šis sprendimas taip pat būtų tinkamas net ir esant prielaidai, pagal kurią šiuo atveju NV tiekiamas ir tiesiamas kabelis turi būti laikomi vienu sandoriu PVM taikymo tikslais.

100. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus, trečiojo prejudicinio klausimo siūlau atsakyti taip, jog

Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad sandorio vieta turi būti padalyta atsižvelgiant į geografinį kabelio buvimo vietą, kad būtų galima nustatyti valstybių narių teisę apmokestinti.

D – Dėl ketvirtąjo prejudicinio klausimo

101. Ketvirtuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas, skaitomas kartu su jos 2 straipsnio 1 punktu ir 3 straipsnio 1 dalimi, turi būti aiškinamas taip, kad PVM nemokamas už toje teritorijoje, kuri yra už Bendrijos ribų, tiekiamą prekę dalį.

102. Taip jis siekia išsiaiškinti, ar Bendrijos teisę turi būti suprantama taip, kad sandoris yra neapmokestinamas už tą kabelio dalį, kuri yra tarptautiniuose vandenyse.

103. Kaip *NN*, *Skatteverket* ir Komisija, aš manau, kad PVM nemokamas už tą kabelio dalį, kuri yra už Bendrijos teritorijos ribų.

104. Kaip pastebėjome, Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte nustatyta, kad PVM mokamas už apmokestinamą veiklą, vykdomą šalies teritorijoje, o ši sąvoka, pagal tos pačios direktyvos 3 straipsnio 2 dalį, atitinka EB sutarties taikymo sritį, kiekvienos valstybės narės atžvilgiu nustatytą EB 299 straipsnyje.

105. Šiomis Šeštosios direktyvos nuostatomis jos taikymo sritis ribojama kiekvienai iš 25 valstybių narių nustatytomis teritorijomis, kurios laikomos jų nacionalinėmis teritorijomis ir kuriose kiekviena jų įgyvendina mokestinį suverenitetą. Pagal tarptautinę įrangos teisę, valstybės iš esmės neturi jokios suvereniteto teisės atviroje jūroje, išskyrus teisę, kurią jos įgyvendina su jų vėliavomis plaukiojančiuose laivuose(35).

106. Kaip Teisingumo Teismas nusprendė minėtame sprendime *Komisija prieš Prancūziją*(36), Šeštojoje direktyvoje nėra jokios nuostatos, pagal kurią valstybės narės turėtų PVM apmokestinti transporto paslaugas tose maršruto dalyse, kurios yra tarptautinėje erdvėje už šių valstybių teritorijos ribų.

107. Iš tikrųjų dėl paslaugų teikimo laive apmokestinimo Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštojoje direktyvoje nedraudžiama valstybėms narėms išplėsti savo mokestinį teisės aktų taikymo srities už savo teritorijos ribų tol, kol nesikišama į kitų valstybių jurisdikciją(37). Minėtame sprendime *Köhler* jis taip pat pripažino, kad toks aiškinimas taikomas ir prekių tiekimo apmokestinimo atveju(38).

108. Tačiau, mano nuomone, toks taikymo srities išplėtimas galioja tik tuo atveju, kai paslaugos teikiamos ar prekės tiekiamos transporto priemonėje, kuri yra susijusi su valstybės narės mokestine jurisdikcija. Taigi minėtame sprendime *Köhler* reikėjo išsiaiškinti Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punktą, pagal kurį prekių tiekimo vieta laikoma esančia keleivių išvykimo vietoje, kai prekių gabenimas laivais, lėktuvais arba traukiniais sudaro dalį keleivių vežimo Bendrijoje. Ši analizė taip pat patvirtina minėtą sprendimą *Berkholz*, kuriame Teisingumo Teismas kompetencijos išplėtimą aiškiai susiejo su atitinkamos valstybės narės jurisdikcijos įgyvendinimu laive, kuriame teikiamos paslaugos(39).

109. Taigi, Teisingumo Teismo patvirtintas Šeštosios direktyvos taikymo srities išplėtimas šiuo konkrečiu atveju, mano nuomone, nepažeidžia principo, pagal kurį taikymo sritis yra apribota valstybių narių teritorija, kuri nustatyta jų teisės aktuose.

110. Taigi ketvirtąjį prejudicinį klausimą siūlyčiau atsakyti, jog Šeštosios direktyvos 8 straipsnio

1 dalies a punktas, skaitomas kartu su jos 2 ir 3 straipsniais, turi būti aiškinamas taip, kad PVM nemokamas už tų prekių tiekimo dalį, kuri vyksta už Bendrijos ribų.

V – Išvada

111. Atsižvelgdamas į pirmiau išdėstytus samprotavimus, siūlau taip atsakyti į *Regeringsrätten* pateiktus prejudicinius klausimus:

„1) Su dviejų valstybių narių teritorijoje ir už Bendrijos teritorijos ribų instaliuoto kabelio tiekimu ir tiesimu susijęs apmokestinamasis sandoris, pagal kurį paties kabelio kaina sudaro aiškiai didesnę visos šio sandorio kainos dalį, turi būti vertinamas kaip prekės tiekimas 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąjį Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, įvedančia naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinį jo vykdymo tvarką, prasme.

2) Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 8 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, jog sandorio vieta turi būti padalyta atsižvelgiant į geografinę kabelio vietą, kad būtų galima nustatyti valstybių narių teisę apmokestinti.

3) Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 8 straipsnio 1 dalies a punktas, skaitomas kartu su tos pačios direktyvos 2 ir 3 straipsniais, turi būti aiškinamas taip, kad PVM nemokamas už tų prekių tiekimo dalį, kuri vyksta už Bendrijos ribų.“

1 – Originalo kalba: prancūzų.

2– 1977 m. gegužės 17 d. direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeista 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, įvedančia naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinį jo vykdymo tvarką (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva).

3– SFS 1994, Nr. 200, toliau – ML.

4 Toliau – NN.

5– 1985 m. liepos 4 d. Sprendimas (168/84, Rink. p. 2251).

6– C-134/97, Rink. p. I-7023

7– 18 punktas.

8– Ten pat.

9– 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Skandia* (C-240/99, Rink. p. I-1951); 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Stenholmen* (C-320/02, Rink. p. I-3509) ir 2005 m. sausio 20 d. Sprendimas *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, Rink. p. I-743).

10– Žr. 1998 m. spalio 2 d. Sprendimą *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229, 24 punktas) dėl viešbučio savininko klientams teikiamos ekskursijų ir transporto iki viešbučio paslaugos; 1999 m. vasario 25 d. Sprendimą *CPP* (C-349/96, Rink. p. I-973, 30 punktas) dėl draudimo paslaugų ir kitų paslaugų teikimo kredito kortelių turėtojams; 2001 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Primback* (C-34/99, Rink. p. I-3833, 45 punktas) dėl prekybininko baldais klientams

teikiamos kreditavimo paslaugos jo pardavėjų įstatymams finansuoti.

11– 2005 m. spalio 27 d. Sprendimas *Levob Verzekeringen ir OV Bank* (C-41/04, Rink. p. I-9433, 22 punktas).

12– Žr., visų pirma, 1990 m. vasario 8 d. Sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, Rink. p. I-285, 7 punktas) ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *HE* (C-25/03, Rink. p. I-3123, 64 punktas).

13– 1967 m. balandžio 11 d. Direktyva dėl valstybių narių teisės aktų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo: bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos sandara ir taikymo priemonės (OL 71, 1967, p. 1303, toliau – Antroji direktyva).

14– Antrosios direktyvos 5 straipsnio 2 dalies e punkte buvo nustatyta:

„Statybos darbai, skaitant kilnojamojo turto instaliavimą nekilnojamųjų turtų, perdavimas taip pat (laikomas) tiekimu pagal 1 dalį <...>“. (Neoficialus vertimas)

15– 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, Rink. p. I-2395, 12 punktas) ir minėto sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 27 punktas.

16– Minėto sprendimo *Faaborg-Gelting Linien* 14 punktas.

17– Ten pat, 13 ir 14 punktai.

18 – 28 punktas.

19 – Faktinių aplinkybių santraukoje matyti, kad programinės įrangos kaina buvo 713 000 JAV dolerių, o jos pritaikymo kaina buvo nuo 793 000 iki 970 000 JAV dolerių, be to, 15 000 JAV dolerių kainavo diegimas pirkėjo informacijoje sistemoje ir jo darbuotojų apmokymas.

20 – Minėto sprendimo *Faaborg-Gelting Linien* 14 punktas.

21 – Minėto sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* 7 ir 8 punktai. Taip pat žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimas *MKG Kraftfahrzeuge Factoring* (C 305/01, Rink. p. I 6729, 38 punktas) ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *University of Huddersfield Higher Education Corporation* byloje (C-223/03, Rink. p. I-1751, 40 ir 48 punktus).

22 – 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax ir kt.* byloje (C-255/02, Rink. p. I-1609, 72 punktų ir cituota teismo praktika) ir pirmiau cituotas sprendimas *University of Huddersfield Higher Education Corporation* byloje (49 punktas).

23 – Dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio naujausio taikymo PVM srityje žr. 2006 m. kovo 9 d. Sprendimas *Gillan Beach* (C-114/05, Rink. p. I-2427, 21 punktų).

24 – 1991 m. gruodžio 16 d. Direktyva, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies pakeičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1).

25 – 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimas *RAL (Channel Islands) ir kt.* (C-452/03, Rink. p. I-3947, 23 punktas).

26 – C-58/04, Rink. p. I-8219, 22 punktas.

27 – 1990 m. kovo 13 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-30/89, Rink. p. I-691, 16 punktas) Teisingumo Teismas nusprendė, kad transporto paslaugoms taikoma atskira priskyrimo

taisykle, nukrypstančia nuo Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatytos bendrosios paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklės, siekiama užtikrinti, kad kiekviena valstybės narė apmokestintų transporto paslaugas už tas maršruto dalis, kurios yra kiekvienos jos teritorijoje.

28 – EB 299 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Ši Sutartis taikoma Belgijos Karalystei, Danijos Karalystei, Vokietijos Federacinei Respublikai, Graikijos Respublikai, Ispanijos Karalystei, Prancūzijos Respublikai, Airijai, Italijos Respublikai, Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei, Nyderlandų Karalystei, Austrijos Respublikai, Lenkijos Respublikai, Portugalijos Respublikai, Suomijos Respublikai, Švedijos Karalystei ir Jungtinei Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystei“.

29 – 1978 m. spalio 10 d. Sprendimas *Hansen* (148/77, Rink. p. 1787, 9 punktas).

30 – Šiuo klausimu žr. 1998 m. kovo 23 d. Tarybos sprendimu 98/392/EB (OL L 179, p. 1) Europos bendrijos vardu patvirtintos ir visų Europos Sąjungos valstybių narių ratifikuotos 1982 m. gruodžio 10 d. Montego Bėjaus pasirašytos Jungtinių Tautų konvencijos dėl jūrų teisės (toliau – Montego Bėjaus konvencija) 2 straipsnis.

31 – Žr. Montego Bėjaus konvencijos 56 ir 77 straipsnius atitinkamai dėl išskirtinės ekonominės zonos ir žemyninio šelfo.

32 – 1992 m. gegužės 21 d. Direktyva dėl natūralių buveinių ir laukinės faunos bei floros apsaugos (OL L 206, p. 7).

33 – 2005 m. spalio 20 d. Sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-6/04, Rink. p. I-9017, 117 punktas).

34 – Žr., pavyzdžiui, 2005 m. spalio 11 d. Tarybos sprendimą 2005/713/EB, leidžiantį Vokietijos Federacinei Respublikai ir Nyderlandų Karalystei taikyti priemones, nukrypstančias nuo Šeštosios direktyvos 3 straipsnio (OL L 271, p. 39). Taip pat žr. 1995 m. kovo 30 d. Tarybos sprendimą 95/114/EB, leidžiantį Vokietijos Federacinei Respublikai ir Didžiajai Liuksemburgo Hercogystei taikyti priemones, nukrypstančias nuo Šeštosios direktyvos 3 straipsnio (OL L 80, p. 46). (Neoficialus vertimas)

35 – Žr. Montego Bėjaus konvencijos 89 ir 92 straipsnius.

36 – 17 punktas.

37 – 1986 m. sausio 23 d. sprendimas *TransTirrenoExpress* byloje (283/84, Rink. p. 231, 20 punktas).

38 – 25 punktas.

39 – 16 punktas.