

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2007 m. kovo 29 d.*

Byloje C-111/05

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

Aktiebolaget NN

prieš

Skatteverket,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

* Proceso kalba: švedų.

generalinis advokatas P. Léger,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Aktiebolaget NN*, atstovaujamos *processansvarig* U. Grefberg Nyberg,

— *Skatteverket*, atstovaujamos B. Persson,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos L. Ström van Lier ir
D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2006 m. rugsėjo 14 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- ¹ Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 2002 m. gruodžio 3 d. Tarybos direktyva 2002/93/EB, (OL L 331, p. 27, toliau – Šeštoji direktyva), 2 straipsnio 1 punkto, 3 straipsnio 1 dalies, 5 straipsnio, 6 straipsnio, 8 straipsnio 1 dalies a punkto ir 9 straipsnio 2 dalies a punkto išaiškinimu.
- ² Prejudiciniai klausimai buvo pateikti nacionaliniam teismui nagrinėjant Švedijoje įsteigtos *Aktiebolaget NN* (toliau – bendrovė NN) pateiktą ieškinį dėl mokesčių komisijos (*Skatterättsnämnden*) preliminarios nuomonės, susijusios su pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) taikymo sandoriui dėl optinio pluošto kabelio, kurio viena dalis turi būti paklota tarptautiniuose vandenyse esančios jūros dugne, nutiesimo tarp Švedijos ir kitos valstybės narės.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- ³ Šeštosios direktyvos 2 straipsnis numato:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

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

<...>“

4 Šios direktyvos 3 straipsnis nustato:

„1. Šioje direktyvoje:

- „valstybės narės teritorija“ yra šalies teritorija, kiekvienai valstybei narei nustatyta 2 ir 3 dalyse,
- „Bendrija“ ir „Bendrijos teritorija“ yra valstybių narių teritorija, kiekvienai valstybei narei nustatyta 2 ir 3 dalyse,

— <...>

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

<...>“

5 Pagal minėtos direktyvos 5 straipsnį:

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

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 6 straipsnis numato:

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

<...>“

7 Šios direktyvos 8 straipsnis nustato:

„1. Prekių tiekimo vieta laikoma:

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

<...>“

8 Minėtos direktyvos 9 straipsnis nustato:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo

vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.

2. Tačiau:

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

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

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

- 10 „Prekė“ ML 1 skyriaus 6 straipsnio prasme yra „materialūs daiktai“, kurių sąvoka apima nekilnojamąjį turtą, o taip pat dujas, šilumą, šaltį ir elektros energiją. Pagal to paties įstatymo 5 skirsnio 2 straipsnį prekė, kuri pagal pardavėjo ir pirkėjo sutartį

turi būti pristatyta pastarajam, laikoma parduota šalies teritorijoje, jei ši prekė yra šios šalies teritorijoje, kai pardavėjas, pirkėjas ar trečiasis asmuo pradėjo ją gabenti pirkėjui (1 punktas), arba jei pradėta gabenti prekė nėra šalies teritorijoje, kai ji montuojama ar surenkama paties pardavėjo arba jo sąskaita (2 punktas).

- 11 „Paslauga“ ML 1 skirsnio 6 straipsnio prasme yra visa tai, ko neapima „prekės“ sąvoka ir kas gali būti teikiama vykdant komercinę veiklą. Pagal šio įstatymo 5 skirsnio 4 straipsnio pirmą įtrauką paslaugos, susijusios su nekilnojamuoju turtu, yra laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jei šis nekilnojamas turtas yra šios šalies teritorijoje. Pagal minėto įstatymo 5 skirsnio 6 straipsnio pirmos įtraukos ketvirtąją pastraipą paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jei jos buvo suteiktos Švedijoje ir yra susijusios su kilnojamuoju turtu, įskaitant ir apsaugos ar tokio turto analizės paslaugas. ML 5 skirsnio 8 straipsnio pirma įtrauka numato, kad sandoriai dėl 4 straipsnyje, 5 straipsnyje ir 6 straipsnio a punkte ar 7 straipsnio a punkte nenumatytų paslaugų – tai netaikoma telekomunikacijų paslaugoms – yra laikomi įvykdytais šalies teritorijoje, jei paslaugų teikėjas Švedijoje turi savo buveinę ar nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas. Be to, toje pačioje įtraukoje yra numatyta, kad paslaugos, kurios teikiamos nei iš Švedijoje įsteigtos buveinės ar nuolatinės įmonės, nei užsienyje, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jei paslaugų tiekėjas yra įsikūręs ar jo nuolatinė gyvenamoji vieta yra Švedijoje.

Ginčas pagrindinėje byloje ir prejudiciniai klausimai

- 12 Bendrovė NN veikia telekomunikacijų sektoriuje ir jos veikla iš esmės yra susijusi su optinio pluošto kabelių tiesimu, priežiūra ir taisymu. Ji rengiasi sudaryti sutartis dėl

optinio pluošto kabelio, kurį užsakovas naudos įvairių telekomunikacijų operatorių paslaugoms perduoti, tiekimo ir tiesimo jūros dugne tarp Švedijos ir kitos valstybės narės. NN bendrovė nupirks kabelį ir kitą būtiną įrangą iš įvairių tiekėjų, frachtuos laivą su įgula ir įdarbins kabelių tiesimo specialistus.

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

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

- ¹⁵ Bendrovė NN kreipėsi į *Skatterättsnämnden* prašydama pateikti preliminarą nuomonę pirmiausia dėl to, ar planuojamas sudaryti sandoris yra paslauga, susijusi

su nekilnojamuoju turtu ML 5 skirsnio 4 straipsnio prasme, ar tai yra darbai, susiję su kilnojamuoju daiktu to paties įstatymo 5 skirsnio 6 straipsnio prasme, o galbūt kita paslaugos rūšis, ir, antra, ar paslaugų teikimo valstybė yra Švedija.

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

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

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

„1) ar kabelio, kuris nutiestas per dviejų valstybių narių teritorijas ir už Bendrijos ribų ir kurio kaina sudaro didžiąją dalį bendrųjų išlaidų, tiekimo ir tiesimo

apmokestinamieji sandoriai apima prekių tiekimą Šeštosios PVM direktyvos <...> nuostatų dėl apmokestinamųjų sandorių vietos taikymo tikslais?

- 2) Jei tokie sandoriai apima paslaugų teikimą, ar tos paslaugos turėtų būti laikomos susijusios su nekilnojamuoju turtu taip, kad paslaugų teikimo vieta turėtų būti nustatoma pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktą?
- 3) Jei atsakymas į pirmąjį arba į antrąjį klausimą būtų teigiamas, ar (Šeštosios) direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas arba 9 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinami taip, kad sandoris turėtų būti padalytas atsižvelgiant į kabelio geografinę išsidėstymą?
- 4) Jei atsakymas į trečią klausimą būtų teigiamas, ar (Šeštosios) direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas arba 9 straipsnio 2 dalies a punktas ir 2 straipsnio 1 punktas bei 3 straipsnio 1 dalis turėtų būti aiškinami taip, kad PVM nemokamas už toje teritorijoje, kuri yra už Bendrijos ribų, tiekiamų prekių ir tiekiamų paslaugų dalį?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 19 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar sandoris, susijęs su dvi valstybes nares jungiančio optinio pluošto kabelio, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos ribų, tiekimu ir tiesimu, kurio aiškiai didžiąją dalį bendrų išlaidų sudaro kabelio kaina, PVM mokėjimo tikslais turi būti vertinamas kaip prekių tiekimas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme.
- 20 Pirmiausia reikia nustatyti, ar PVM atžvilgiu kabelio tiekimas ir tiesimas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusios teismo aprašytomis aplinkybėmis turi būti vertinami kaip du apmokestinamieji sandoriai ar kaip sudėtiniai sandoriai, kuriuos sudaro keletas sudėtinių dalių.
- 21 Kaip išplaukia iš Teisingumo Teismo praktikos, kai sandorį sudaro jo sudėtinių dalių ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, viena vertus, ar jis apima dvi ar daugiau atskirų paslaugų, ar vieną paslaugą, ir, kita vertus, ar pastaruoju atveju ši viena paslauga turi būti laikoma kaip apimanti prekių tiekimą, ar paslaugų teikimą (šiuo klausimu žr. 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, Rink. p. I-2395, 12–14 punktus; 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 28 punktą ir 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C-41/04, Rink. p. I-9433, 19 punktą).
- 22 Atsižvelgiant į dvigubą galimybę, kad, viena vertus, iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto išplaukia, jog kiekvienas sandoris iš esmės laikytinas atskiru

bei savarankišku ir, kita vertus, sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro viena paslauga, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos funkcionalumas, pirmiausia svarbu išsiaiškinti būdingas nagrinėjamo sandorio dalis siekiant nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo vartotojui, laikomam vidutiniu vartotoju, suteikia kelias savarankiškas pagrindines paslaugas, ar vieną paslaugą (žr. minėto sprendimo *CPP* 29 punktą ir minėto sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 20 punktą).

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

- 24 Bendrovės NN numatytos pagrindinėje byloje nagrinėjamos sutarties objektas yra nutiesto ir veikiančio kabelio perdavimas jį įrengus ir atlikus veikimo bandymus.

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

- 26 Todėl kabelio tiekimas ir tiesimas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo aprašytomis aplinkybėmis turi būti laikomi dalimis, sudarančiomis vieną sandorį PVM tikslais.
- 27 Norint nustatyti, ar vienas sudėtinis sandoris, pavyzdžiui, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, turi būti laikomas prekių tiekimu, ar vis dėlto paslaugų teikimu, reikia identifikuoti dominuojančius elementus (žr. minėto sprendimo *Faaborg-Gelting Linien* 12 ir 14 punktus bei minėto sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 27 punktą).
- 28 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad vieno sudėtinio sandorio atveju paslauga turi būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, jei klientams ji pati yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikėjo teikiama pagrindine paslauga (šiuo klausimu žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Madgett ir Baldwin*, C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229, 24 punktą ir minėto sprendimo *CPP* 30 punktą).
- 29 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas kabelio tiesimas reikalauja sudėtingų techninių procedūrų įgyvendinimo, specialistų, tam tikros praktinės patirties (*know-how*) ir tokios apimties sandoryje yra ne tik neatsiejamas nuo prekės tiekimu, bet ir būtinas vėliau naudojant minėtą prekę. Iš to galima daryti išvadą, kad šio kabelio tiesimas nėra paprasta prekių tiekimą papildanti dalis.

- 30 Vis dėlto norint nustatyti, ar sandoris yra prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas, reikia, atsižvelgiant į dalis, sudarančias pagrindinėje byloje nagrinėjamą sandorį, įvertinti, ar svarbesnis yra kabelio tiekimas, ar tiesimas.
- 31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „Prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.
- 32 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką iš minėtos nuostatos matyti, jog „tiekimo“ sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu pagal taikomą nacionalinę teisę, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė. Šios direktyvos tikslas galėtų būti pažeistas, jei prekių tiekimo, t. y. vieno iš trijų apmokestinamųjų sandorių, buvimo nustatymas priklausytų nuo skirtingų kiekvienos suinteresuotosios valstybės narės civilinėje teisėje nustatytų sąlygų (šiuo klausimu žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 ir 8 punktus; 1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Armbrrecht*, C-291/92, Rink. p. I-2775, 13 ir 14 punktus; 2003 m. vasario 6 d. Sprendimo *Auto Lease Holland*, C-185/01, Rink. p. I-1317, 32 ir 33 punktus ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C-25/03, Rink. p. I-3123, 64 punktą).
- 33 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktų duomenų matyti, kad numatoma sutartis yra susijusi su materialiu daiktu, t. y. rangovo nupirktu ir nutiestu optinio pluošto kabeliu, kuris po pastarojo atliktų veikimo bandymų perleidžiamas klientui, galėsiančiam disponuoti šiuo kabeliu kaip savo.

- 34 Aplinkybė, kad minėto kabelio tiekimas yra susietas su jo įrengimu, iš esmės nedraudžia šiam sandoriui taikyti Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį.
- 35 Iš tikrųjų pirmiausia iš Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto matyti, kad materialus daiktas gali būti instaliuojamas arba surenkamas bei išbandomas jo veikimas paties tiekėjo arba jo sąskaita, ir dėl to sandoris nebūtinai praras „prekių teikimo“ kvalifikaciją. Antra, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 51 punkte, šioje nuostatoje neišskiriamas instaliavimo būdas, todėl kilnojamojo turto susiejimas su žeme nebūtinai reiškia „statybos darbus“ Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 5 dalies prasme.
- 36 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad jei pagrindinėje byloje nagrinėjamas kabelio tiesimas vyktų įprastomis sąlygomis, rangovo apyvartos, susijusios su šiuo sandoriu, didžiąją dalį sudarys išlaidos už kabelį ir kitą įrangą (80–85 % bendrų išlaidų), o jei sąlygos būtų nepalankios, pavyzdžiui, dėl nepalankių žemės savybių, jūros dugno būklės, būtinybės prailginti kabelį ar dėl audros, išlaidų už įrangą dalis bendrose išlaidose mažėtų.
- 37 Šiuo klausimu reikia pastebėti, kad nors turto kainos ir paslaugų kainos santykis yra objektyvus kriterijus, į kurį galima atsižvelgti vertinant pagrindinį sandorį, vis dėlto,

kaip teisingai savo pastabose nurodė Europos Bendrijų Komisija, vien tik įrangos išlaidos negali turėti lemiamos reikšmės.

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

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

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

Dėl antrojo klausimo

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

Dėl trečiojo klausimo

- 42 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas norėdamas nustatyti PVM apmokestinamo sandorio, susijusio su dvi valstybes nares jungiančio optinio pluošto kabelio, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos ribų, tiekimu ir tiesimu, vietą, iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad kiekvienos valstybės narės mokestinė jurisdikcija yra ribojama jos teritorijoje nutiesto kabelio ilgiu.
- 43 Pirmiausia reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos VI antraštinės dalies nuostatos yra skirtos apmokestinamųjų sandorių vietai nustatyti, o būtent 8 straipsnis skirtas prekių tiekimui, o 9 straipsnis – paslaugų teikimo vietai nustatyti. Šiomis

nuostatomis bendroje direktyvos sistemoje, kaip matyti iš jos septintos konstatuojamosios dalies, siekiama racionaliai atskirti taikytiną nacionalinę teisę PVM srityje, vienodai nustatant prekių tiekimo ir paslaugų teikimo apmokestinimo vietą. Šiomis nuostatomis siekiama išvengti, pirma, mokestinės jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali kilti dvigubas apmokestinimas, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (pagal analogiją žr. 1985 m. liepos 14 d. Sprendimo *Berkholz*, 168/84, Rink. p. 2251, 14 punktą; 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimo *RAL (Channel Islands) ir kt.*, C-452/03, Rink. p. I-3947, 23 punktą ir 2005 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Köhler*, C-58/04, Rink. p. I-8219, 22 punktą).

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

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

- 46 Vis dėlto tai nereiškia, kad Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antras sakinyss negali būti taikomas tuo atveju, kai prekė instaliuojama dviejų valstybių narių teritorijoje. Iš tikrųjų kai prekė, pavyzdžiui, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, t. y. optinio pluošto kabelis, yra instaliuojama pirmoje valstybėje narėje, o po to antroje, tiekimo vieta yra atitinkamai kiekvienos šių valstybių teritorijoje.
- 47 Iš to matyti, kad tokiu atveju, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 88 punkte, kompetencija apmokestinti sandorį turi būti pripažinta kiekvienai valstybei, apribojant šią kompetenciją tiek, kiek yra nutiesta jų teritorijoje kabelio.
- 48 Ši kiekvienos valstybės narės mokestinė jurisdikcija atitinkamai visam sandoriui apima teisę apmokestinti ne tik kabelio kainą, bet ir su jo tiesimu susijusias paslaugas.
- 49 Iš tikrųjų pagrindinėje byloje su optinio pluošto kabelio tiesimu susijusios paslaugos apima ne tik patį tiesimą ir galimą kabelio prailginimą, bet ir reguliarius patikrinimus, atliekamus tiesiant kabelį, ir išankstinius veikimo bandymus, kurie

bus atliekami, kai kabelio tiesimas bus užbaigtas, o taip pat dar trisdešimt dienų atliksimus papildomus bandymus, per kuriuos rangovas ištaisys galimus trūkumus. Šios visos paslaugos, kurių teikimas nebūtinai turi tikslią geografinę vietą, yra skirtos visam kabeliui, ir todėl, kaip ir kabelio bei kitos įrangos kaina, turi būti apmokestinamos kiekvienos valstybės narės, atsižvelgiant į jų teritorijoje esančio kabelio dalį.

- 50 Todėl į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, jog mokestinė jurisdikcija dvi valstybės narės jungiančio optinio pluošto kabelio, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos ribų, tiekimui ir tiesimui, tiek kabelio ir kitos įrangos kainos atžvilgiu, tiek paslaugų, susijusių su šio kabelio tiesimu, išlaidų atžvilgiu, priklauso kiekvienai valstybei narei, atsižvelgiant į jų teritorijoje esančio kabelio ilgį.

Dėl ketvirtojo klausimo

- 51 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas, skaitomas kartu su tos pačios direktyvos 2 straipsnio 1 punktu ir 3 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, kad už dvi valstybes nares jungiančio optinio pluošto kabelio tiekimą ir tiesimą PVM nemokamas už tą sandorio dalį, kuri nėra susijusi su Bendrijos teritorija.

- 52 Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą įpareigoja apmokestinti PVM prekių tiekimą, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia apmokestinamasis asmuo.
- 53 Šeštosios direktyvos teritorinė taikymo sritis yra nustatyta jos 3 straipsnyje, pagal kurį „valstybės narės teritorija“ yra šalies teritorija, kiekvienai valstybei narei nustatyta 2 ir 3 dalyse, o „Bendrijos teritorija“ yra valstybių narių teritorija, kiekvienai valstybei narei nustatyta minėtosiose dalyse. Išskyrus tam tikras nacionalines teritorijas, aiškiai išvardytas 3 straipsnio 3 dalyje, pagal minėto straipsnio 2 dalį „šalies teritorija“ yra Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties taikymo sritis, kiekvienai valstybei narei nustatyta EB 299 straipsnyje.
- 54 Nesant Sutartyje tikslesnio teritorijos, kurią apima kiekvienos valstybės narės suverenitetas, apibrėžimo, kiekviena valstybė narė remdamasi tarptautine viešąja teise turi nustatyti šios teritorijos ribas.
- 55 Dėl Šeštosios direktyvos taikymo srities Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad šioje direktyvoje nustatytą sistemą privaloma taikyti visoje valstybių narių nacionalinėje teritorijoje šiuo klausimu (žr. 1986 m. sausio 23 d. Sprendimo *Trans Tirreno Express*, 283/84, Rink. p. 231, 20 punktą).

- 56 Pagal 1982 m. gruodžio 10 d. Montego Bėjuje pasirašytos Jungtinių Tautų jūrų teisės konvencijos, įsigaliojusios 1994 m. lapkričio 16 d. ir patvirtintos 1998 m. kovo 23 d. Tarybos sprendimu 98/292/EB (OL L 179, p. 1, toliau – Jūrų teisės konvencija) 2 straipsnį, pakrantės valstybės suverenitetas apima teritorinę jūrą, taip pat jos dugną ir gelmes.
- 57 Valstybių narių nacionalinę teritoriją EB 299 straipsnio prasme taip pat sudaro teritorinė jūra, jos dugnas ir gelmės, o remiantis Jūrų teisės konvencijos 3 straipsniu kiekviena valstybė narė turi teisę nustatyti šios jūros dalies plotį, neviršijantį 12 jūrmylių.
- 58 Todėl valstybė narė privalo apmokestinti PVM prekių tiekimą savo teritorinėje jūroje, jos dugne ir gelmėse (taip pat dėl transporto paslaugų teikimo žr. 1996 m. gegužės 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją*, C-331/94, Rink. p. I-2675, 10 punktas).
- 59 Vis dėlto pakrantės valstybės suverenitetas išimtinėje ekonominėje zonoje ir ant kontinentinio šelfo yra tik funkcinis ir juose galima atlikti tik Jūrų teisės konvencijos 56 ir 77 straipsniuose numatytus veiksmus. Kadangi povandeninio kabelio tiesimas nėra numatytas tarp minėtuose straipsniuose išvardytų veiksmų, sandorio dalis, susijusi su šiomis dviem zonomis, nepriklauso pakrantės valstybės suverenitetui. Šią nuostatą patvirtina ir minėtos konvencijos 58 straipsnio 1 dalis bei 79 straipsnio 1 dalis, kurios su tam tikromis išimtimis leidžia bet kuriai valstybei šiose zonose tiesti povandeninius kabelius.

- 60 Iš to matyti, kad ši sandorio dalis negali būti laikoma įvykdyta šalies teritorijoje Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme. Tas pats pasakytina *a fortiori* ir apie sandorio dalį, kuri vykdoma atviroje jūroje, t. y. zonoje, kuri, pagal Jūrų teisės konvencijos 89 straipsnį, nepriklauso valstybių suverenitetui (taip pat žr. transporto paslaugų teikimo srityje 1990 m. kovo 13 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-30/89, Rink. p. I-691, 17 punktą).
- 61 Taigi į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktas, skaitomas kartu su 2 straipsnio 1 punktu ir 3 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, jog dvi valstybes jungiančio optinio pluošto kabelio tiekimo ir tiesimo dalis, susijusi su išimtinė ekonomine zona, kontinentiniu šelfu ir atvira jūra, nėra apmokestinama PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

- 1. Sandoris, susijęs su dvi valstybes nares jungiančio optinio pluošto kabelio, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos ribų, tiekimu ir tiesimu, turi būti**

laikomas prekių tiekimu 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2002 m. gruodžio 3 d. Tarybos direktyva 2002/93/EB, 5 straipsnio 1 dalies prasme, jei, rangovui atlikus veikimo bandymus, kabelis bus perleistas klientui, kuris galės juo naudotis kaip savo, jei kabelio kaina aiškiai sudaro didžiąją dalį bendrųjų išlaidų ir jei rangovo paslaugos apsiriboja kabelio tiesimu, nepakeičiant jo pobūdžio ir nepritaikant jo specialioms kliento interesams.

2. Šeštosios direktyvos 77/388 8 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad mokestinė jurisdikcija dvi valstybes nares jungiančio optinio pluošto kabelio, kurio dalis yra už Bendrijos teritorijos ribų, tiekimui ir tiesimui, tiek kabelio ir kitos įrangos kainos atžvilgiu, tiek paslaugų, susijusių su šio kabelio tiesimu, išlaidų atžvilgiu priklauso kiekvienai valstybei narei, atsižvelgiant į jų teritorijoje esančio kabelio ilgį.
3. Šeštosios direktyvos 77/388 8 straipsnio 1 dalies a punktas, skaitomas kartu su 2 straipsnio 1 punktu ir 3 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, kad dvi valstybes jungiančio optinio pluošto kabelio tiekimu ir tiesimu dalis, susijusi su išimtinė ekonomine zona, kontinentiniu šelfu ir atvira jūra, nėra apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu.

Parašai.