YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

29 päivänä maaliskuuta 2007 *

Asiassa C-111/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Regeringsrätten (Ruotsi) on esittänyt 24.2.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 4.3.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Aktiebolaget NN

vastaan

Skatteverket,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (esittelevä tuomari) ja A. Ó Caoimh,

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.

julkisasiamies: P. Léger,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Aktiebolaget NN, edustajanaan processansvarig U. Grefberg Nyberg,

– Skatteverket, asiamiehenään B. Persson,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään L. Ström van Lier ja D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.9.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 3.12.2002 annetulla neuvoston direktiivillä 2002/93/EY (EYVL L 331, s. 27; jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklan 1 kohdan, 3 artiklan 1 kohdan, 5 artiklan, 6 artiklan, 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset on tuotu esille Ruotsiin sijoittautuneen Aktiebolaget NN -nimisen osakeyhtiön (jäljempänä NN) nostaman sellaisen kanteen yhteydessä, joka koski Skatterättsnämndenin (keskusverolautakunta) antamaa ennakkotietoa arvonlisäveroa koskevien säännösten soveltamisesta liiketoimeen, joka käsittää sellaisen valokaapelin asentamisen Ruotsin ja toisen jäsenvaltion välille, josta osa on sijoitettava kansainvälisellä vesialueella sijaitsevaan merenpohjaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta

– –”

4 Kyseisen direktiivin 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

– 'jäsenvaltion alueella' maan aluetta sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään 2 ja 3 kohdassa,

– 'yhteisöllä' ja 'yhteisön alueella' jäsenvaltioiden aluetta sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään 2 ja 3 kohdassa,

– – –

2. Tätä direktiiviä sovellettaessa 'maan alue' vastaa Euroopan [yhteisön] perustamissopimuksen soveltamisalaa sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään EY [299] artiklassa.

– –"

5 Mainitun direktiivin 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. 'Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

– –"

6 Kuudennen direktiivin 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. 'Palvelujen suorituksella' tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

– –"

7 Tämän direktiivin 8 artiklassa täsmennetään seuraavaa:

"1. Tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä:

a) luovuttajan tai vastaanottajan taikka kolmannen henkilön lähettämän tai kuljettaman tavaran osalta: paikkaa, jossa tavara on vastaanottajalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa. 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 jäsenvaltiossa kuin luovuttajan jäsenvaltiossa, sen jäsenvaltion, jonka alueella asennus tai kokoonpano suoritetaan, on toteutettava tarvittavat toimenpiteet kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tässä valtiossa;

– –"

8 Mainitun direktiivin 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. 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.

2. Kuitenkin

a) kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen osalta, mukaan lukien kiinteistövälittäjän tai asiantuntijan palvelut, sekä rakennustyön valmisteluun ja yhteensovittamiseen liittyvien palvelujen, kuten arkkitehtien ja valvontatoimistojen palvelujen, osalta palvelujen suorituspaikka on omaisuuden sijaintipaikka;

– –"

Kansallinen lainsäädäntö

9 Mervärdesskattelagenin (1994:200) (arvonlisäverolaki, SFS 1994, nro 200; jäljempänä ML) 1 luvun 1 §:stä ilmenee, että kyseistä veroa on maksettava muun muassa silloin, kun liiketoimi katsotaan suoritetuksi maan alueella.

10 ML:n 1 luvun 6 §:n mukaan käsitteellä "tavara" tarkoitetaan aineellisia esineitä, joihin kuuluvat kiinteistöjen ohella kaasu ja lämpö, kylmyys sekä sähköenergia. Saman lain 5 luvun 2 §:n 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).

11 ML:n 1 luvun 6 §:n mukaan "palvelulla" tarkoitetaan kaikkea sellaista, jota ei ole pidettävä tavarana ja jota voidaan suorittaa ammattimaisen toiminnan yhteydessä. Tämän lain 5 luvun 4 §:n 1 momentin mukaan kiinteistöön kohdistuvat palvelut suoritetaan maan alueella, jos kiinteistö sijaitsee siellä. Mainitun lain 5 luvun 6 §:n 4 kohdan mukaan palvelut suoritetaan maan alueella, jos ne suoritetaan Ruotsissa ja niissä on kyse irtaimeen omaisuuteen kuuluviin tavaroihin kohdistuvista työsuorituksista, mukaan lukien tällaisten tavaroiden tarkastaminen tai arviointi. ML:n 5 luvun 8 §:n 1 momentissa säädetään erityisesti, että muiden kuin 4–6 a §:ssä tai 7 a §:ssä tarkoitettujen palvelujen osalta (mainittua säännöstä ei kuitenkaan sovelleta muun muassa televiestintäpalveluihin) liiketoimi katsotaan suoritetuksi maan alueella, jos palvelujen suorittajalla on Ruotsissa liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta käsin palveluja suoritetaan. Samassa momentissa säädetään lisäksi, että palvelut, joita ei suoriteta tällaisesta Ruotsissa tai ulkomailla sijaitsevasta kotipaikasta tai kiinteästä toimipaikasta, katsotaan suoritetuksi maan alueella, jos palvelujen suorittajalla on kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka Ruotsissa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 NN harjoittaa televiestintäalalla liiketoimintaa, joka kostuu erityisesti valokaapeleiden asentamisesta, kunnossapidosta ja korjauksesta. Se aikoo tehdä sopimuksia,

jotka koskevat sellaisen merenalaisen valokaapelin toimittamista ja asentamista Ruotsin ja toisen jäsenvaltion välille, jota ostaja tulee käyttämään välityspalveluiden tarjoamiseen eri televiestintäalan operaattoreille. NN ostaa kaapelin ja muun tarpeellisen materiaalin eri valmistajilta, vuokraa aluksen miehistöineen ja palkkaa kaapeleiden asentamiseen erikoistuneen henkilöstön.

13 Kaapeli kiinnitetään ja kaivetaan maahan Ruotsin manneralueella ja tämän jälkeen se lasketaan veteen ja tarvittaessa kaivetaan merenpohjaan – ensin Ruotsin sisävesillä ja aluemerellä ja tämän jälkeen kansainvälisellä vesialueella, sitten rantavaltioina olevien Ruotsin ja toisen jäsenvaltion mannerjalustalla ja lopuksi toisen jäsenvaltion aluemerellä ja sisävesillä, jotta se voidaan aivan lopuksi kiinnittää ja kaivaa maahan viimeksi mainitun valtion manneralueella. Kun otetaan huomioon kiinnityspaikkojen välinen etäisyys, joissakin tapauksissa voi olla tarpeen pidentää kaapelia, mikä on melko monimutkainen tekninen toimenpide. Tavanomaisissa olosuhteissa materiaalikustannukset voivat olla 80–85 prosenttia liiketoimen kokonaiskustannuksista. Jos olosuhteet ovat epäsuotuisat, esimerkiksi myrskyn sattuessa, materiaalin osuus kokonaiskustannuksista pienenee.

14 Asennuksen ja tiettyjen alustavien kokeiden jälkeen kaapelin omistusoikeus siirtyy ostajalle. Työskentely jatkuu tämän jälkeen lisäkokeiden suorittamisella noin kolmenkymmenen päivän ajan, ja NN korjaa silloin mahdolliset puutteet.

15 NN pyysi ennakkotietoa Skatterättsnämndeniltä saadakseen selvyyden yhtäältä siihen, onko suunnitellussa liiketoimessa kyse ML:n 5 luvun 4 §:ssä tarkoitetusta

kiinteistöön kohdistuvasta palvelusta vai saman lain 5 luvun 6 §:ssä tarkoitetusta irtainta tavaraa koskevasta työsuorituksesta tai edelleen muun tyyppisestä palvelusta, ja toisaalta, onko Ruotsi palvelun suorituspaikka.

16 Skatterättsnämnden antoi ennakkotietonsa 13.6.2003. Se katsoi, että suunniteltua liiketointa oli pidettävä ML:n 5 luvun 8 §:n 1 momentin nojalla Ruotsissa suoritettuna palveluna, koska siinä ei ollut piirteitä, joiden perusteella olisi voitu soveltaa ML:n 5 luvun 4–6 a §:ssä ja 7 a §:ssä säädettyjä erityisiä liityntäsäännöksiä.

17 NN valitti mainitusta ennakkotiedosta Regeringsrätteniin. Se väittää, että pääasiassa kyseessä olevan kaapelin kiinnittämisessä on kyse ML:n 5 luvun 4 §:ssä tarkoitetusta kiinteistöön kohdistuvasta palvelusta ja että näin ollen arvonlisäveroa on maksettava ainoastaan Ruotsin manneralueella, sisävesillä ja aluemerellä suoritetuista palveluista.

18 Koska Regeringsrätten katsoo, että pääasian ratkaisu edellyttää yhteisön oikeuden tulkintaa, se on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko kahden jäsenvaltion alueelle ja myös yhteisön alueen ulkopuolelle asennettavan kaapelin, jonka hinta muodostaa selvästi pääosan kokonaiskus-

tannuksista, toimitusta ja asennusta koskevaa verollista liiketointa pidettävä tavaran luovutuksena sovellettaessa verollisten liiketoimien suorittamispaikkaa koskevia – – kuudennen direktiivin säännöksiä?

2) Jos tällaista liiketointa 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 soveltaen?

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

4) Jos kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko [kuudennen] direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tai vaihtoehtoisesti 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa yhdessä sen 2 artiklan 1 kohdan ja 3 artiklan 1 kohdan kanssa tulkittava siten, että arvonlisäveroa ei ole maksettava tavaran luovutuksen tai palvelujen suorituksen siltä osalta, joka kohdistuu yhteisön ulkopuolella sijaitsevaan alueeseen?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

19 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko arvonlisäveron kantamiseksi liiketointa, joka koskee kaksi jäsenvaltiota yhdistävän ja osittain yhteisön alueen ulkopuolella sijaitsevan valokaapelin toimittamista ja asennusta ja jossa itse kaapelin hinta muodostaa selvästi pääosan kokonaiskustannuksista, pidettävä kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena.

20 Aivan aluksi on syytä ratkaista, onko arvonlisäveron näkökulmasta kaapelin toimittamista ja asennusta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaamissa olosuhteissa käsiteltävä kahtena erillisenä verollisena liiketoimena vai yhtenä useista osatekijöistä koostuvana monivaiheisena liiketoimena.

21 Kuten yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, onko kysymys kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä yhtenäisestä suorituksesta ja, jos kysymyksessä on yksi yhtenäinen suoritus, onko tämä suoritus katsottava tavaroiden luovutukseksi vai palvelujen suoritukseksi (ks. vastaavasti asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996, Kok. 1996, s. I-2395, 12–14 kohta; asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok. 1999, s. I-973, 28 kohta ja asia C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomio 27.10.2005, Kok. 2005, s. I-9433, 19 kohta).

22 Kun otetaan huomioon ne kaksi seikkaa, joiden mukaan yhtäältä kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdasta seuraa, että jokaista liiketoimea on tavallisesti

pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, ja toisaalta, jotta arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta ei vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, on tärkeää selvittää ensimmäiseksi kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät sen määrittelemiseksi, tarjoaako verovelvollinen asiakkaalleen useita erillisiä pääasiallisia suorituksia vai yhden ainoan suorituksen (ks. vastaavasti em. asia CPP, tuomion 29 kohta ja em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 20 kohta).

23 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että kun verovelvollisen asiakkaalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista (em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 22 kohta).

24 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa NN:n suunnitteleman sopimuksen tarkoituksena on asentamisen päättymisen ja käyttöönottoa koskevien kokeiden suorittamisen jälkeen luovuttaa asennettu ja toimintakuntoinen kaapeli.

25 Tästä toteamuksesta seuraa, että yhtäältä kaikki osatekijät, joista pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi koostuu, näyttävät tarpeellisilta sen toteuttamiseksi ja että toisaalta ne liittyvät läheisesti yhteen. Näin ollen olisi keinotekoista katsoa, että asiakas ostaa ensin valokaapelin ja sitten samalta toimittajalta sen asentamiseen liittyvien palveluiden suoritukset (ks. analogisesti em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 24 kohta).

26 Näin ollen kaapelin toimittamisen ja asentamisen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaamissa olosuhteissa on katsottava muodostavan arvonlisäveroon nähden yhden yhtenäisen liiketoimen.

27 Tämän jälkeen sen ratkaisemiseksi, onko nyt käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan yhden yhtenäisen monivaiheisen liiketoimen kaltaista suoritusta pidettävä tavaroiden luovutuksena vai palveluiden suorituksena, on tarpeen yksilöidä kaikkein merkittävimmät liiketoimen osatekijät (ks. erityisesti em. asia Faaborg-Gelting Linien, tuomion 12 ja 14 kohta ja em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 27 kohta).

28 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että siinä tapauksessa, että kyse on yhdestä yhtenäisestä monivaiheisesta suorituksesta, suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998, Kok. 1998, s. I-6229, 24 kohta ja em. asia CPP, tuomion 30 kohta).

29 Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä käy ilmi, että pääasiassa kyseessä olevan kaapelin asentaminen vaatii monimutkaisten teknisten menettelytapojen toteuttamista, edellyttää erityisen laitteiston käyttöä ja erityistä ammattitaitoa sekä näyttää liittyvän tämänlaajuisessa suorituksessa erottamattomasti tavaran luovutukseen ja olevan myös välttämätön mainitun tavaran käyttämiseksi ja hyödyntämiseksi myöhemmin. Tästä seuraa, että kyseisen kaapelin asennuksessa ei ole kyse pelkästä tavaran luovutukselle liitännäisestä osatekijästä.

30 Ratkaistavaksi jää kuitenkin, onko, kun otetaan huomioon ne osatekijät, jotka ovat ominaisia pääasiassa kyseessä olevalle liiketoimelle, kaapelin toimittaminen vai sen asentaminen juuri se seikka, joka on ratkaiseva arvioitaessa, onko liiketoimi luonnehdittava tavaroiden luovutukseksi vai palvelujen suoritukseksi.

31 Tältä osin on muistutettava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "'tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa".

32 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kyseisen säännöksen sanamuodosta ilmenee, että tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyy kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja. Kyseisen direktiivin tarkoitus voisi vaarantua, jos tavaroiden luovutuksen, joka on yksi kolmesta verollisesta liiketoimesta, toteutumisen edellytykset vaihtelisivat jäsenvaltiosta toiseen niiden siviilioikeudesta riippuen (ks. vastaavasti asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990, Kok. 1990, s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 ja 8 kohta; asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995, Kok. 1995, s. I-2775, 13 ja 14 kohta; asia C-185/01, Auto Lease Holland, tuomio 6.2.2003, Kok. 2003, s. I-1317, 32 ja 33 kohta ja asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005, Kok. 2005, s. I-3123, 64 kohta).

33 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä tiedoista käy ilmi, että suunniteltu sopimus koskee aineellista omaisuutta eli valokaapelia, jonka toimittaja ostaa ja asentaa ja joka viimeksi mainitun suorittamien toimivuutta koskevien kokeiden jälkeen on tarkoitettu siirrettäväksi asiakkaalle, joka voi käyttää omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa kyseisen kaapelin osalta.

34 Se, että mainitun kaapelin luovutukseen liittyy sen asentaminen, ei lähtökohtaisesti estä sitä, etteikö liiketoimi voisi kuulua kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

35 Ensinnäkin nimittäin kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdasta seuraa, että aineellinen omaisuus voidaan asentaa tai koota luovuttajan toimesta tai hänen lukuunsa, riippumatta siitä, koekäytetäänkö sitä vai ei, ilman että liiketoimi tämän vuoksi välttämättä lakkaa olemasta "tavaran luovutus". Toiseksi, kuten julkiasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 51 kohdassa, tässä säännöksessä ei tehdä eroa eri asennustapojen välillä, joten irtain omaisuus voidaan asentaa maaperään upottamalla se siihen, ilman että sitä on kuitenkaan tarpeen luokitella kuudennen direktiivin 5 artiklan 5 kohdassa tarkoitetuksi "rakennuskohteeksi".

36 Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä käy myös ilmi, että mikäli pääasiassa kyseessä olevan kaapelin asentaminen tapahtuu tavanomaisissa olosuhteissa, liikevaihto, jonka toimittaja saa liiketoimesta, käsittää suurimmaksi osaksi itse kaapelin ja muun materiaalin kustannukset, jotka ovat 80–85 prosenttia mainitun liiketoimen kokonaiskustannuksista, kun taas olosuhteiden ollessa epäsuotuisat, esimerkiksi maaperästä johtuvien vaikeuksien ja merenpohjan olosuhteiden perusteella, kaapelin pidentämistarpeen vuoksi tai myrskyn sattuessa, materiaalikustannusten osuus kokonaiskustannuksista pienenee.

37 Tältä osin, vaikka onkin totta, että tavaran hinnan ja palveluiden hinnan välinen suhde on sellainen objektiivinen tieto, joka voidaan yhtenä seikkana ottaa huomioon pääasiassa kyseessä olevan liiketoimen luonnehdinnassa, on kuitenkin niin, kuten

Euroopan yhteisöjen komissio väittää huomautuksissaan, että materiaali- ja työkustannuksille ei pidä sellaisenaan antaa ratkaisevaa merkitystä.

38 Suunnitellun liiketoimen luokittelemiseksi on siten syytä tarkastella myös palvelujen suorituksen merkitystä kaapelin toimittamiseen nähden.

39 Tältä osin, vaikka kaapelin asentaminen on välttämätöntä, jotta sitä voidaan käyttää, ja vaikka erityisesti etäisyyden ja maaperästä johtuvien vaikeuksien vuoksi kaapelin kiinnittäminen maaperään, kuten käy ilmi tämän tuomion 29 kohdasta, on hyvin monimutkaista ja edellyttää huomattavia voimavaroja, tästä ei kuitenkaan seuraa se, että palvelujen suorituksilla olisi tavaran luovuttamiseen verrattuna suurempi merkitys. Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyssä päätöksessä esitetystä sopimusmääräysten kuvauksesta nimittäin ilmenee, että toimittajan toteutettavaksi kuuluvat työsuoritukset rajoittuvat pääasiassa kyseessä olevan kaapelin asentamiseen, eikä näiden suoritusten tavoitteena tai lopputuloksena ole mainitun kaapelin luonteen muuttaminen tai kaapelin sovittaminen asiakkaan erityisiin tarpeisiin (ks. analogisesti em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 28 ja 29 kohta).

40 Kun otetaan huomioon kaikki nämä seikat, ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että liiketointa, joka koskee kaksi jäsenvaltiota yhdistävän ja osittain yhteisön alueen ulkopuolella sijaitsevan valokaapelin toimittamista ja asentamista, on pidettävä kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena silloin, kun on ilmeistä, että toimittajan suorittamien toimivuutta koskevien kokeiden jälkeen kaapeli siirretään asiakkaalle, joka voi käyttää omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa, että itse kaapelin hinta edustaa selvästi suurinta osaa mainitun liiketoimen kokonaiskustannuksista ja että toimittajan palvelut rajoittuvat kaapelin asentamiseen ilman, että kaapelin luonnetta muutetaan tai että se sovitetaan asiakkaan erityisiin tarpeisiin.

Toinen kysymys

41 Toinen kysymys esitetään ainoastaan siinä tapauksessa, että verollisessa liiketoimessa on kyse palveluiden suorituksesta. Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toista kysymystä ei ole tarpeen tutkia.

Kolmas kysymys

42 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa sellaisen arvonlisäveron alaisen liiketoimen suorituspaikan määrittämiseksi, joka koskee kaksi jäsenvaltiota yhdistävän ja osittain yhteisön alueen ulkopuolella sijaitsevan valokaapelin toimittamista ja asennusta, tulkittava siten, että kunkin jäsenvaltion verotusvalta rajoittuu siihen kaapelin osaan, joka sijaitsee sen alueella.

43 Aivan aluksi on syytä korostaa, että kuudennen direktiivin VI osastoon sisältyvät säännökset verollisten liiketoimien paikan määrittämiseksi eli 8 artikla tavaroiden luovutuksia varten ja 9 artikla palveluiden suorituksia varten. Päämäärällä, jota näillä

säännöksillä tavoitellaan direktiivin yleisessä järjestelmässä, kuten voidaan päätellä direktiivin johdanto-osan seitsemännestä perustelukappaleesta, pyritään vahvistamaan kansallisten lainsäädäntöjen soveltamisalojen järkiperäinen jakaminen arvonlisäverotuksen alalla määrittämällä yhtenäisellä tavalla tavaroiden luovutuksen ja palveluiden suorituksen verotuksellinen liityntäpaikka. Näiden säännösten tavoitteena on myös välttää sellaisia toimivaltaristiriitoja, jotka voivat johtaa sekä kaksinkertaisen verotuksen tilanteisiin että tulojen verottamatta jättämiseen (ks. analogisesti asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985, Kok. 1985, s. 2251, Kok. Ep. VIII, 263, 14 kohta; asia C-452/03, RAL (Channel Islands) ym., tuomio 12.5.2005, Kok. 2005, s. I-3947, 23 kohta ja asia C-58/04, Köhler, tuomio 15.9.2005, Kok. 2005, s. I-8219, 22 kohta).

44 Siltä osin kuin kyse on tavaroiden luovutuspaikan määrittämisestä kuudennen direktiivin 8 artiklassa mainitaan useita erityisiä liityntäkohtia sen mukaan, onko kyseessä tavaroiden luovutuksesta kuljetuksen kanssa vai ilman sitä, tavaroiden luovutuksesta vesialuksessa, lentokoneessa tai junassa, jakelujärjestelmien välityksellä tapahtuvasta kaasun tai sähkön toimittamisesta tai edelleen sellaisen tavaran luovuttamisesta, joka asennetaan tai kootaan luovuttajan toimesta tai hänen lukuunsa, riippumatta siitä, koekäytetäänkö sitä vai ei. Tässä viimeksi mainitussa tapauksessa tämän artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen virkkeen mukaan tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä sitä paikkaa, jossa asennus tai kokoonpano tapahtuu.

45 On totta, että ollakseen toimiva lainvalintasäännön on tehtävä mahdolliseksi liiketoimen arvonlisäverotusta koskevan verotusvallan myöntäminen ainoastaan yhdelle kyseessä olevista jäsenvaltioista. Tältä osin silloin, kun tavara asennetaan, luovutuksen on lähtökohtaisesti katsottava tapahtuvan ainoastaan yhden jäsenvaltion alueella, ja silloin, kun tavaran asentaminen käsittää sen kiinnittämisen maaperään, tämä kiinnittämispaikka määrittää luovutuksen verottamisessa toimivaltaisen valtion.

46 Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan toista virkettä ei voitaisi soveltaa tapauksessa, jossa tavaran asentaminen alkaa yhden jäsenvaltion alueella ja jatkuu toisen jäsenvaltion alueella. Nimittäin silloin, kun tämä tavara, eli pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa valokaapeli, asennetaan ensimmäisen jäsenvaltion alueella ja sen jälkeen toisen jäsenvaltion alueella, luovutuspaikka on peräkkäisesti kummankin jäsenvaltion alueella.

47 Tästä seuraa, että tällaisessa tilanteessa, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 88 kohdassa, verotusvalta suorituksen osalta on tunnustettava kummallekin valtiolle sen kaapelin osan osalta, joka on asennettu sen alueelle.

48 Tämä kummallekin jäsenvaltiolle kuuluva, koko liiketointa koskeva verotusvalta pitää sisällään itse kaapelin hintaan perustuvan, maksettavana olevan verosaatavan syntymisen mutta käsittää myös asennukseen liittyvien palveluiden verotusvallan.

49 Pääasiassa valokaapelin asentamiseen liittyvät palvelut käsittävät nimittäin varsinaisen asentamisen ja tämän kaapelin mahdollisen pidentämisen mutta myös säännönmukaiset testit asennuksen aikana ja tietyt alustavat toimivuutta koskevat

kokeet asennuksen päätyttyä sekä noin 30 päivän kuluessa mainitun kaapelin käyttöön ottamisen jälkeen sellaisten lisäkokeiden suorittamisen, joiden yhteydessä toimittaja korjaa mahdolliset viat. Kaikki nämä palvelut, joista jotkin eivät liity tiettyyn maantieteelliseen paikkaan, hyödyttävät kaapelia kokonaisuudessaan ja kunkin jäsenvaltion on siten, yhtä lailla kuin itse kaapelin ja muun materiaalin hintaa, verotettava niitä suhteutettuna sen alueella sijaitsevan kaapelin pituuteen.

50 Kolmanteen kysymykseen on siten on vastattava, että kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että verotusvalta kaksi jäsenvaltiota yhdistävän ja osittain yhteisön alueen ulkopuolella sijaitsevan valokaapelin toimittamisessa ja asentamisessa kuuluu sekä itse kaapelin ja muun materiaalin hinnan että kaapelin asentamiseen liittyvien palveluiden kustannusten osalta kullekin jäsenvaltiolle suhteutettuna tämän alueella sijaitsevan kaapelin pituuteen.

Neljäs kysymys

51 Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa yhdessä saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 3 artiklan kanssa tulkittava siten, että arvonlisäveroa ei ole kannettava kaksi jäsenvaltiota yhdistävän valokaapelin toimittamisesta ja asentamisesta siltä liiketoimen osalta, joka kohdistuu yhteisön ulkopuolella sijaitsevaan alueeseen.

52 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohta velvoittaa jäsenvaltiot kantamaan arvonlisäveroa kaikista verovelvollisen tässä ominaisuudessa maan alueella suorittamista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista.

53 Kuudennen direktiivin alueellinen soveltamisala on määritelty direktiivin 3 artiklassa, jonka mukaan "jäsenvaltion alueella" tarkoitetaan maan aluetta sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään tämän artiklan 2 ja 3 kohdassa ja "yhteisön alueella" jäsenvaltioiden aluetta sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään mainituissa kohdissa. Lukuun ottamatta tiettyjä yksittäisiä jäsenvaltioiden alueita, jotka on tämän 3 artiklan 3 kohdassa nimenomaisesti jätetty alueellisen soveltamisalan ulkopuolelle, saman artiklan 2 kohdan nojalla "maan alue" vastaa perustamissopimuksen soveltamisalaa sellaisena kuin se kunkin jäsenvaltion osalta määritellään EY 299 artiklassa.

54 Koska perustamissopimuksessa ei ole täsmällisempää määritelmää alueelle, joka kuuluu kunkin jäsenvaltion täysivaltaisuuden piiriin, kunkin jäsenvaltion asiana on määrittää kyseisen alueen ulottuvuus ja rajat yhdenmukaisesti kansainvälisen julkisoikeuden säännösten kanssa.

55 Kuudennen direktiivin soveltamisalan osalta yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että kyseisen direktiivin järjestelmää sovelletaan sitovasti ja pakottavasti jäsenvaltioiden koko alueella (ks. vastaavasti asia 283/84, Trans Tirreno Express, tuomio 23.1.1986, Kok. 1986, s. 231, 20 kohta).

56 Montego Bayssa 10.12.1982 allekirjoitetun Yhdistyneiden Kansakuntien merioikeusyleissopimuksen, joka tuli voimaan 16.11.1994 ja joka hyväksyttiin 23.3.1998 tehdyllä neuvoston päätöksellä 98/392/EY (EYVL L 179, s. 1; jäljempänä merioikeusyleissopimus), 2 artiklan mukaan rantavaltion täysivaltaisuus ulottuu aluemeren pohjaan sisustoineen.

57 EY 299 artiklassa tarkoitettu jäsenvaltioiden kansallinen alue käsittää siten myös aluemeren ja tämän meren pohjan sisustoineen, ja kunkin jäsenvaltion asiana on määrittää kyseisen meren leveys 12 meripeninkulman rajan puitteissa merioikeusyleissopimuksen 3 artiklan mukaisesti.

58 Näin ollen jäsenvaltiot ovat velvolliset kantamaan arvonlisäveroa niiden aluemerellä, aluemeren pohjassa ja sen sisustassa tapahtuvista tavaroiden luovutuksista (ks. vastaavasti kuljetuspalveluiden osalta asia C-331/94, komissio v. Kreikka, tuomio 23.5.1996, Kok. 1996, s. I-2675, 10 kohta).

59 Sitä vastoin rantavaltion täysivaltaisuus talousvyöhykkeellä ja mannerjalustalla on ainoastaan toiminnallinen, ja siksi se rajoittuu oikeuteen harjoittaa merioikeusyleissopimuksen 56 ja 77 artiklassa määrättyä tutkimus- ja hyödyntämistoimintaa. Siltä osin kuin merenalaisen kaapelin toimittamisessa ja asentamisessa ei ole kyse mainituissa artikloissa luetelluista toiminnoista, näillä kahdella alueella toteutetun liiketoimen osa ei kuulu rantavaltion täysivaltaisuuden piiriin. Tämä toteamus vahvistetaan kyseisen yleissopimuksen 58 artiklan 1 kohdassa ja 79 artiklan 1 kohdassa, joissa varataan tietyin edellytyksin kaikille muille valtioille oikeus laskea merenalaisia kaapeleita näille alueille.

60 Tästä seuraa, että tätä liiketoimen osaa ei voida katsoa toteutetuksi kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla maan alueella. Sama pätee sitäkin suuremmalla syyllä siihen liiketoimen osaan, joka tapahtuu aavalla merellä, joka merioikeusyleissopimuksen 89 artiklan nojalla on alue, joka ei kuulu valtioiden täysivaltaisuuden piiriin (ks. vastaavasti kuljetuspalveluiden alalta C-30/89, komissio v. Ranska, tuomio 13.3.1990, Kok. 1990, s. I-691, 17 kohta).

61 Neljänteen kysymykseen on siten vastattava, että kuudennen direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa yhdessä tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 3 artiklan kanssa on tulkittava siten, että kaksi jäsenvaltiota yhdistävän valokaapelin toimittamisesta ja asentamisesta ei ole kannettava arvonlisäveroa sen liiketoimen osan osalta, joka tapahtuu talousvyöhykkeellä, mannerjalustalla ja aavalla merellä.

Oikeudenkäyntikulut

62 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Suoritusta, joka koskee kaksi jäsenvaltiota yhdistävän ja osittain yhteisön alueen ulkopuolella sijaitsevan valokaapelin toimittamista ja asentamista,

on pidettävä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 3.12.2002 annetulla neuvoston direktiivillä 2002/93/EY, 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena silloin, kun on ilmeistä, että toimittajan suorittamien toimivuutta koskevien kokeiden jälkeen kaapeli siirretään asiakkaalle, joka voi käyttää omistajalle kuuluvaa määräämisvaltaa, että itse kaapelin hinta edustaa selvästi suurinta osaa mainitun liiketoimen kokonaiskustannuksista ja että toimittajan palvelut rajoittuvat kaapelin asentamiseen ilman, että kaapelin luonnetta muutetaan tai että se sovitetaan asiakkaan erityisiin tarpeisiin.

2) **Kuudennen direktiivin 77/388 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että verotusvalta kaksi jäsenvaltiota yhdistävän ja osittain yhteisön alueen ulkopuolella sijaitsevan valokaapelin toimittamisessa ja asentamisessa kuuluu sekä itse kaapelin ja muun materiaalin hinnan että kaapelin asentamiseen liittyvien palveluiden kustannusten osalta kullekin jäsenvaltiolle suhteutettuna tämän alueella sijaitsevan kaapelin pituuteen.**

3) **Kuudennen direktiivin 77/388 8 artiklan 1 kohdan a alakohtaa yhdessä tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 3 artiklan kanssa on tulkittava siten, että kaksi jäsenvaltiota yhdistävän valokaapelin toimittamisesta ja asentamisesta ei ole kannettava arvonlisäveroa sen liiketoimen osan osalta, joka tapahtuu talousvyöhykkeellä, mannerjalustalla ja aavalla merellä.**

Allekirjoitukset