

Sag C-111/05

Aktiebolaget NN

mod

Skatteverket

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Regeringsrätten)

»Sjette momsdirektiv – levering af goder – artikel 8, stk.1, litra a) – udlægning delvis uden for Fællesskabets område af fiberoptisk kabel mellem to medlemsstater – hver enkelt medlemsstats beskatningskompetence begrænset til den del af kablet, der er udlagt på dens område – ingen beskatning af den del, der befinder sig i den økonomiske eksklusive zone, på kontinentalsoklen og på åbent hav«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – levering af goder*

(Rådets direktiv 77/388, art. 5, stk. 1)

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – levering af goder*

[Rådets direktiv 77/388, art. 8, stk. 1, litra a)]

3. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – sjette direktiv – territorielt anvendelsesområde*

[Rådets direktiv 77/388, art. 2, nr. 1, art. 3 og art. 8, stk. 1, litra a)]

1. En transaktion, der består i levering og udlægning af et fiberoptisk kabel mellem to medlemsstater, som delvis sker uden for Fællesskabets område, skal anses for levering af et gode som omhandlet i artikel 5, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 2002/93, når kablet efter prøvekursler foretaget af leverandøren overdrages til kunden, der kan råde over det som ejer, når prisen for selve kablet udgør den klart væsentligste del af de samlede udgifter for transaktionen, og når de tjenesteydelser, leverandøren yder, er begrænset til udlægning af kablet, uden at kablet ændres eller tilpasses kundens specifikke behov.

Den omstændighed, at leveringen af nævnte kabel ledsages af udlægningen af det, er ikke i princippet til hinder for, at transaktionen skal anses for at være omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 5, stk. 1. Det fremgår nemlig for det første af sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), at installeringen eller monteringen af et materielt gode – med eller uden prøvekursel foretaget af leverandøren eller for hans regning – ikke nødvendigvis medfører, at transaktionen ikke længere kan betegnes som en »levering af et gode«. For det andet skelnes der i nævnte bestemmelse ikke mellem, hvordan godet installeres, således at nedgravning i jorden af en rørlig genstand ikke nødvendigvis er omfattet af begrebet »byggearbejder« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 5, stk. 5.

(jf. præmis 34, 35 og 40 samt domskonkl. 1)

2. Artikel 8, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at beskatningskompetencen i relation til levering og udlægning af et fiberoptisk kabel mellem to medlemsstater, som delvis er nedlagt uden for Fællesskabets område, tilkommer hver medlemsstat pro rata i forhold til kablets længde på dens område, både for så vidt angår prisen for kablet selv og det øvrige materiel som for udgifterne til de tjenesteydelser, der er forbundet med udlægningen af kablet.

Det er korrekt, at for at kunne anvendes i praksis skal en lovvalgsregel gøre det muligt at tillægge én enkelt af de berørte medlemsstater kompetence til at opkræve moms af transaktionen. I denne henseende skal levering af et gode, der skal installeres, i princippet kun anses for at ske på en enkelt medlemsstats område, og når installeringen af godet består i nedgravning i jorden, er det stedet for denne nedgravning, der udpeger den stat, som har kompetence til at kræve afgift af leveringen. Dette betyder dog ikke, at sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), andet punktum, ikke finder anvendelse på et tilfælde, hvor installeringen af et gode på en medlemsstats område fortsætter ind over en anden medlemsstats område. Når godet således bliver installeret på én medlemsstats område og herefter på en anden medlemsstats område, er leveringsstedet successivt på hver af disse medlemsstaters område. Det følger heraf, at i et sådant tilfælde må hver enkelt medlemsstat anses for at have kompetence til at beskatte transaktionen for den del af kablet, der er installeret på dens område.

(jf. præmis 45-47 og 50 samt domskonkl. 2)

3. Artikel 8, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, sammenholdt med direktivets artikel 2, nr. 1, og artikel 3, skal fortolkes således, at den transaktion, der består i levering og udlægning af et fiberoptisk kabel mellem to medlemsstater, ikke er merværdiafgiftspligtig for den del af transaktionen, der udføres i den eksklusive økonomiske zone, på kontinentalsoklen og på åbent hav.

Ordningen ifølge sjette direktiv skal pligtmæssigt og ufravigeligt anvendes på medlemsstaternes nationale område i dets helhed som omhandlet i artikel 299 EF, hvilket område i overensstemmelse med artikel 2 i De Forenede Nationers havretskonvention, undertegnet i Montego Bay den 10. december 1982, omfatter statens søterritorium, dets havbund og dets undergrund.

Derimod er kyststatens suverænitet over den eksklusive økonomiske zone og over kontinentalsoklen kun funktionel, og er som sådan begrænset til retten til efterforskning og udnyttelse, jf. havretskonventionens artikel 56 og 77. For så vidt som levering og udlægning af et undersøisk kabel ikke er blandt de aktiviteter, der er nævnt i disse artikler, er den del af transaktionen, der udføres i disse to områder, ikke omfattet af kyststatens suverænitet. Denne konklusion bekræftes i konventionens artikel 58, stk. 1, og artikel 79, stk. 1, som på visse

betingelser giver alle stater ret til at udlægge undersøiske kabler i disse områder. Det følger heraf, at denne del af transaktionen ikke kan anses for at være foretaget i indlandet i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1. Det samme gælder a fortiori for den del af transaktionen, der sker på åbent hav, der er et område, som i medfør af havretskonventionens artikel 89 ikke er undergivet nogen stats suverænitet.

(jf. præmis 55-57 og 59-61 samt domskonkl. 3)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

29. marts 2007 (*)

»Sjette momsdirektiv – levering af goder – artikel 8, stk.1, litra a) – udlægning delvis uden for Fællesskabets område af fiberoptisk søkabel mellem to medlemsstater – hver enkelt medlemsstats beskatningskompetence begrænset til den del af kablet, der er udlagt på dens område – ingen beskatning af den del, der befinder sig i den økonomiske eksklusive zone, på kontinentalsoklen og på åbent hav«

I sag C-111/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Regeringsrätten (Sverige) ved afgørelse af 24. februar 2005, indgået til Domstolen den 4. marts 2005, i sagen:

Aktiebolaget NN

mod

Skatteverket,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, samt dommerne A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Löhmus (refererende dommer) og A. Ó Caoimh,

generaladvokat: P. Léger

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Aktiebolaget NN ved U. Grefberg Nyberg, processansvarig
- Skatteverket ved B. Persson, som befuldmægtiget

– Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved L. Ström van Lier og D. Triantafyllou, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 14. september 2006, afsagt følgende

Dom

1 Den præjudicielle anmodning vedrører fortolkningen af artikel 2, nr. 1, artikel 3, stk. 1, artikel 5 og 6, artikel 8, stk. 1, litra a), og artikel 9, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2002/93/EF af 3. december 2002 (EFT L 331, s. 27, herefter »sjette direktiv«).

2 De forelagte spørgsmål er blevet rejst i forbindelse med en sag anlagt af Aktiebolaget NN, der har hjemsted i Sverige (herefter »selskabet NN«), til prøvelse af en forhåndsbesked afgivet af Skatterättsnämnden vedrørende anvendelsen af bestemmelserne om merværdiafgift (herefter »moms«) på en transaktion, som består i udlægning af et fiberoptisk søkabel mellem Sverige og en anden medlemsstat, og hvorved en del af kablet skal nedlægges i havbunden i internationalt farvand.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

[...]

4 Direktivets artikel 3 har følgende ordlyd:

»1. I dette direktiv forstås ved

– »en medlemsstats område«: et lands indland som defineret for hver enkelt medlemsstat i stk. 2 og 3

– »Fællesskabet« og »Fællesskabets område«: medlemsstaternes indland som defineret for hver enkelt medlemsstat i stk. 2 og 3

– [...]

2. Ved anvendelsen af dette direktiv forstås ved »indland«: anvendelsesområdet for traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel [229 EF].

[...]«

5 Direktivets artikel 5 bestemmer:

»1. Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

[...]« »

6 Sjette direktivs artikel 6 er affattet således:

»1. Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

[...]«

7 Direktivets artikel 8 indeholder en nærmere præcisering:

»1. Ved et godes leveringssted forstås:

a) i tilfælde, hvor godet forsendes eller transporteres af leverandøren, af erhververen eller af tredjemand: det sted, hvor godet befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til erhververen påbegyndes; når godet af leverandøren eller for hans regning skal installeres eller monteres, med eller uden prøvekørsel, anses leveringsstedet for at være det sted, hvor installeringen eller monteringen foretages; såfremt installeringen eller monteringen udføres i en anden medlemsstat end leverandørens, træffer den medlemsstat, hvor installeringen eller monteringen foretages, de nødvendige foranstaltninger for at undgå dobbelt beskatning i denne stat

[...]«

8 Direktivets artikel 9 bestemmer:

»1. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

2. Dog gælder følgende:

a) leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, herunder ydelser fra ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige, samt ydelser vedrørende forberedelse eller samordning af byggearbejder, således ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor ejendommen er beliggende

[...]«

Nationale bestemmelser

9 Det fremgår af kapitel 1, § 1, i den svenske momslov (mervärdesskattelagen, SFS 1994, nr. 200, herefter »ML«), at der skal svares moms, når en transaktion anses for at være gennemført i indlandet.

10 Ved »goder« forstås i henhold til ML's kapitel 1, § 6, materielle goder, herunder fast ejendom og gas, samt varme, kulde og elektricitet. I henhold til samme lovs kapitel 5, § 2, anses et gode for leveret i indlandet, hvis det i henhold til aftale mellem sælger og køber skal transporteres til

køberen, og godet befinder sig i landet på et tidspunkt, hvor sælgeren, køberen eller andre påbegynder transporten til køberen (nr. 1), eller i tilfælde, hvor godet ikke befinder sig i indlandet på det tidspunkt, hvor transporten påbegyndes, men godet skal monteres eller installeres i indlandet af sælgeren eller for dennes regning (nr. 2).

11 Ved »tjenesteydelser« forstår i henhold til kapitel 1, § 6, enhver anden levering, som foretages som led i erhvervsmæssig virksomhed. I henhold til kapitel 5, § 4, stk. 1, er tjenesteydelser i tilknytning til fast ejendom leveret i indlandet, såfremt den faste ejendom er beliggende der. I henhold til kapitel 5, § 6, stk. 1, nr. 4, er tjenesteydelser leveret i indlandet, såfremt de udføres i Sverige og vedrører arbejde i forbindelse med genstande, der er løsøre, herunder kontrol og analyse af sådanne genstande. Kapitel 5, § 8, stk. 1, bestemmer bl.a., at for andre tjenesteydelser end de i §§ 4 til 6 a, eller § 7 a omhandlede (hvilket dog ikke omfatter bl.a. telekommunikationsydelser) anses leveringen for foretaget i indlandet, såfremt tjenesteyderen har hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted i Sverige, og ydelsen leveres herfra. Samme stykke foreskriver endvidere, at tjenesteydelserne, såfremt de ikke leveres fra et sådan hjemsted eller forretningssted i Sverige eller udlandet, er leveret i indlandet, hvis tjenesteyderen har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted i Sverige.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Selskabet NN driver virksomhed inden for telekommunikationsområdet, idet selskabet bl.a. udlægger, vedligeholder og reparerer fiberoptiske kabler. Selskabet har til hensigt at indgå en aftale, der indebærer levering og udlægning af et fiberoptisk søkabel mellem Sverige og en anden medlemsstat, som af ordregiveren skal anvendes til levering af transmissionstjenester til forskellige udbydere af telekommunikation. Selskabet NN skal købe kablet og alt øvrigt nødvendigt udstyr fra forskellige producenter samt stille et fartøj med besætning og personer med speciale i udlægning af kabler til rådighed.

13 Kablet vil blive fastgjort og nedgravet på det svenske fastland, for dernæst at blive udlagt på, efter omstændighederne nedgravet i, havbunden inden for først Sveriges indre farvande og territorialfarvande, herefter på den svenske kontinentsokkel og den anden kystmedlemsstats kontinentsokkel, og endelig inden for denne sidstnævnte medlemsstats indre farvande og territorialfarvande, for til slut at blive nedgravet og fastgjort på den anden medlemsstats fastland. Afhængigt af, hvor stor afstanden er mellem forankringspunkterne, kan det i visse tilfælde vise sig at være nødvendigt at forlænge kablerne, hvilket er en relativt kompliceret teknisk procedure. Prisen for materiel beregnes under normale forhold til 80-85% af de samlede udgifter. Ved ugunstige forhold, som f.eks. storm, formindskes materieludgifternes andel af de samlede udgifter.

14 Efter udlægningen og efter visse indledende prøvekørsler overgår ejendomsretten over kablet til ordregiveren. Dernæst afsluttes arbejdet ved, at der gennemføres yderligere prøvekørsler i ca. 30 dage, hvor selskabet NN afhjælper eventuelle fejl.

15 Selskabet NN anmodede Skatterättsnämnden om en forhåndsbesked for at få fastslået, for det første, om den pågældende transaktion udgør en tjenesteydelse vedrørende fast ejendom i henhold til ML's kapitel 5, § 4, eller et arbejde, der er udført på en løsøregenstand i henhold til samme lovs kapitel 5, § 6, eller endelig en helt anden form for tjenesteydelse, og i så fald hvilken, og for det andet, om Sverige er leveringsland med hensyn til tjenesteydelsen.

16 Skatterättsnämnden afgav forhåndsbesked den 13. juni 2003. Det fandt, at den omhandlede transaktion skulle anses for en tjenesteydelse, der er udført i Sverige i henhold til ML's kapitel 5, § 8, stk. 1, fordi transaktionen ikke er af en sådan beskaffenhed, at de særlige tilknytningsbestemmelser i ML's kapitel 5, § 4 til § 6, litra a), og § 7, litra a), er opfyldt.

17 Selskabet NN har anlagt sag til prøvelse af Skatteråtsnåmndens forhåndsbesked. Selskabet har gjort gældende, at udlægningen af det omhandlede kabel udgør en tjenesteydelse, der er udført på fast ejendom i henhold til ML's kapitel 5, § 4, og at momsen derfor kun skal svares af de tjenesteydelser, der udføres på det svenske fastland, i de indre svenske farvande og på det svenske søterritorium.

18 I det Regeringsråten finder, at det er nødvendigt med en fortolkning af fællesskabsretten for at afgøre tvisten i hovedsagen, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Skal en afgiftspligtig transaktion, der vedrører levering og udlægning af et kabel, der installeres på to medlemsstaters områder samt uden for Fællesskabets område, og hvor den overvejende del af totalprisen vedrører prisen for kablet, i henhold til [sjette direktivs] bestemmelser om stedet for afgiftspligtige transaktioner anses for værende levering af et gode?

2) Såfremt transaktionen skal anses for levering af en tjenesteydelse, skal denne tjenesteydelse da anses for i en sådan grad at vedrøre fast ejendom, at leveringsstedet for tjenesteydelsen skal afgøres ved anvendelse af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a)?

3) I tilfælde af, at enten det første eller det andet spørgsmål besvares bekræftende, skal [sjette direktivs] artikel 8, stk. 1, litra a), eller artikel 9, stk. 2, litra a), fortolkes således, at transaktionen skal opdeles med udgangspunkt i den territoriale udlægning af kablet?

4) I tilfælde af, at det tredje spørgsmål besvares bekræftende, skal [sjette direktivs] artikel 8, stk. 1, litra a), eller artikel 9, stk. 2, litra a), samt artikel 2, nr. 1, og artikel 3, stk. 1, fortolkes således, at der ikke skal betales moms for den del af leverancen eller tjenesteydelsen, der er udført uden for Fællesskabets område?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Første spørgsmål

19 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om en transaktion, der består i levering og udlægning af et fiberoptisk kabel mellem to medlemsstater, som delvis sker uden for Fællesskabets område, og hvor den klart overvejende del af totalprisen vedrører prisen for selve kablet, med hensyn til momsen skal anses for levering af et gode som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1.

20 Indledningsvis skal det afgøres, om levering og udlægning af et kabel under omstændigheder som de af den forelæggende ret beskrevne, med hensyn til moms skal behandles som to særskilte afgiftspligtige transaktioner eller som én samlet kompleks ydelse, der består af flere dele.

21 Det fremgår af Domstolens praksis, at når en transaktion består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, dels om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse, dels om denne ydelse i sidstnævnte tilfælde må anses for en levering af goder eller af tjenesteydelser (jf. i denne retning dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 12-14, af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 28, og af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, Sml. I, s. 9433, præmis 19).

22 Når henses til de to omstændigheder, dels at det følger af sjette direktivs artikel 2, nr. 1, at hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion, dels at en

transaktion, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng, må det således for det første undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgøres, om den afgiftspligtige person til ordregiveren leverer flere særskilte hovedydelse eller en enkelt ydelse (jf. i denne retning CPP-dommen, præmis 29, og dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 20).

23 I denne henseende har Domstolen fastslået, at der er tale om en enkelt transaktion, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til sin ordregiver, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkel udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (jf. dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 22).

24 I den foreliggende sag er genstanden for den aftale, som selskabet NN har til hensigt at indgå, overdragelse – efter afsluttet udlægning og gennemførelsen af prøvekursler – af et nedlagt og fuldt funktionsdueligt kabel.

25 Det følger af denne konstatering, dels at alle de dele, som transaktionen i hovedsagen består af, forekommer at være nødvendige for transaktionens gennemførelse, dels at de er tæt forbundne. Under disse betingelser kan det ikke – uden derved at skabe en kunstig opdeling – lægges til grund, at ordregiveren først køber det fiberoptiske kabel, og herefter fra samme leverandør får leveret de tjenesteydelser, der er knyttet til udlægningen af disse (jf. analogt dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 24).

26 Følgelig skal levering og udlægning af et kabel, under omstændigheder som de af den forelæggende ret beskrevne, anses for at udgøre en enkelt afgiftspligtig transaktion.

27 Med henblik på herefter at afgøre, om en enkelt kompleks transaktion som den i hovedsagen omhandlede skal anses for levering af goder eller af tjenesteydelser, skal de fremherskende omstændigheder ved transaktionen identificeres (jf. bl.a. dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien, præmis 12 og 14, samt dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 27).

28 Det følger af Domstolens praksis, at i tilfælde af en enkelt kompleks transaktion skal en ydelse anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (jf. i denne retning dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 24, og CPP-dommen, præmis 30).

29 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at udlægningen af det kabel, der er genstand for hovedsagen, kræver iværksættelse af komplekse tekniske procedurer, anvendelse af særligt udstyr, forudsætter en speciel knowhow og forekommer ikke blot uløseligt forbundet med levering af godet ved en transaktion af dette omfang, men ligeledes bydende nødvendig for den efterfølgende anvendelse og drift af nævnte gode. Det følger heraf, at udlægningen af dette kabel ikke udgør en simpel sekundær ydelse til leveringen.

30 Det skal imidlertid afgøres, henset til de elementer, der karakteriserer transaktionen i hovedsagen, om det er leveringen af kablet eller udlægningen af det, der skal lægges til grund med henblik på kvalifikationen af transaktionen som enten levering af goder eller levering af tjenesteydelser.

31 I denne forbindelse skal der mindes om, at sjette direktivs artikel 5, stk. 1, bestemmer, at »ved levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

32 Det følger af Domstolens praksis, at det fremgår af bestemmelsens ordlyd, at begrebet

levering af et gode ikke vedrører overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til faktisk at råde over godet, som om den pågældende var ejer af det. Formålet med sjette direktiv vil ikke kunne opfyldes, hvis levering af goder, som er en af de tre afgiftspligtige transaktioner, undergives betingelser, som varierer i forhold til den pågældende medlemsstats civilret (jf. i denne retning dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7 og 8, af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 13 og 14, af 6.2.2003, sag C-185/01, Auto Lease Holland, Sml. I, s. 1317, præmis 32 og 33, og af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 64).

33 Det fremgår af de oplysninger, som den forelæggende ret har givet, at den berørte aftale vedrører et materielt gode, nemlig et fiberoptisk kabel, der købes og udlægges af leverandøren, og som – efter at sidstnævnte har foretaget prøvekursler – skal overdrages til kunden, som herefter kan råde over dette kabel som ejer.

34 Den omstændighed, at leveringen af nævnte kabel ledsages af udlægningen af det, er ikke i princippet til hinder for, at transaktionen skal anses for at være omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 5, stk. 1.

35 Det fremgår nemlig for det første af sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), at installeringen eller monteringen af et materielt gode – med eller uden prøvekursel foretaget af leverandøren eller for hans regning – ikke nødvendigvis medfører, at transaktionen ikke længere kan betegnes som en »levering af et gode«. For det andet, således som generaladvokaten har anført det i punkt 51 i forslaget til afgørelse, skelnes der i nævnte bestemmelse ikke mellem, hvordan godet installeres, således at nedgravning i jorden af en rørlig genstand ikke nødvendigvis er omfattet af begrebet »byggearbejder« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 5, stk. 5.

36 Det fremgår ligeledes af forelæggelseskendelsen, at hvis udlægningen af det i hovedsagen omhandlede kabel forløber under normale omstændigheder, vil den omsætning, som leverandøren opnår ved transaktionen, for den største del bestå i udgifterne til kablet selv og til det øvrige materiel, som udgør 80-85% af de samlede udgifter vedrørende transaktionen, hvorimod den del, der består i udgifter til materiel, vil blive reduceret i forhold til de samlede udgifter, hvis der opstår vanskeligheder f.eks. på grund af problemer i undergrunden, havbundsforholdene, behov for at forlænge kablet eller storm.

37 I denne henseende bemærkes, at selv om forholdet mellem godets pris og prisen for tjenesteydelserne er en objektiv omstændighed, der kan udgøre et indicium, der skal tages i betragtning med henblik på kvalifikationen af den i hovedsagen omhandlede transaktion, gælder det dog ikke desto mindre, således som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har anført det i sit indlæg, at udgifterne til materialer og arbejdets udførelse ikke i sig selv har afgørende betydning.

38 Der skal følgelig med henblik på kvalifikationen af den pågældende transaktion ligeledes tages hensyn til betydningen af leveringen af tjenesteydelser for leveringen af kablet.

39 I denne forbindelse bemærkes, at selv om det er nødvendigt, at kablet installeres, for at det kan anvendes, og selv om nedgravningen af kablet i jorden – bl.a. på grund af afstanden og det vanskelige terræn – således som det fremgår af denne doms præmis 29, er en meget kompleks operation, der kræver omfattende foranstaltninger, følger det dog ikke heraf, at leveringen af tjenesteydelser har en mere fremherskende karakter end levering af godet. Det fremgår nemlig af beskrivelsen af aftalens bestemmelser, der er gengivet i forelæggelseskendelsen, at de arbejder, der skal udføres af leverandøren, er begrænset til nedgravningen af det i hovedsagen omhandlede kabel og hverken har til formål eller til følge at ændre det fiberoptiske kables art eller at tilpasse det

til kundens specifikke behov (jf. analogt dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 28 og 29).

40 Henset til alle disse forhold, skal det første spørgsmål besvares med, at en transaktion, der består i levering og udlægning af et fiberoptisk kabel mellem to medlemsstater, som delvis sker uden for Fællesskabets område, skal anses for levering af et gode som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, når kablet efter prøvekursler foretaget af leverandøren overdrages til kunden, der kan råde over det som ejer, når prisen for selve kablet udgør den klart væsentligste del af de samlede udgifter for transaktionen, og når de tjenesteydelser, leverandøren yder, er begrænset til udlægning af kablet, uden at kablet ændres eller tilpasses kundens specifikke behov.

Andet spørgsmål

41 Det andet spørgsmål er stillet for det tilfælde, at den afgiftspligtige transaktion skulle anses for at være en tjenesteydelse. Henset til besvarelsen af det første spørgsmål, er det uforholdsmæssigt at tage stilling til det andet spørgsmål.

Tredje spørgsmål

42 Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a) – med henblik på fastsættelsen af leveringsstedet for en momspligtig transaktion, der består i levering og udlægning af et fiberoptisk kabel mellem to medlemsstater, som delvis er nedlagt uden for Fællesskabets område – skal fortolkes således, at den enkelte medlemsstats beskatningskompetence er begrænset til den del af kablet, der befinder sig på dens territorium.

43 Indledningsvis skal det understreges, at at sjette direktivs afsnit VI indeholder bestemmelserne om stedet for afgiftspligtige transaktioner, nærmere bestemt artikel 8 vedrørende levering af goder og artikel 9 vedrørende levering af tjenesteydelser. Formålet med disse bestemmelser, således som det kan udledes af syvende betragtning til direktivet, er inden for rammerne af direktivets generelle ordning at sikre en hensigtsmæssig afgrænsning af de nationale momslovgivningers anvendelsesområde ved en ensartet fastlæggelse af tjenesteydelsernes skatte- og afgiftsmæssige tilknytningssted. Disse bestemmelser har ligeledes til formål at undgå de kompetencekonflikter, der dels kan medføre en dobbelt afgiftspåligning, dels at afgiftspligtige transaktioner ikke beskattes (jf. analogt dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, af 12.5.2005, sag C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., Sml. I, s. 3947, præmis 23, og af 15.9.2005, sag C-58/04, Köhler, Sml. I, s. 8219, præmis 22).

44 For så vidt angår fastsættelsen af leveringsstedet for goder opstiller sjette direktivs artikel 8 flere specifikke tilknytningspunkter, alt efter om der er tale om levering af goder, der sker på et skib, et fly eller et tog, om levering af gas eller elektricitet gennem distributionssystemet, eller om levering af et gode, der skal installeres eller monteres, med eller uden prøvekursel foretaget af leverandøren eller for hans regning. I sidstnævnte tilfælde følger det af ordlyden af sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), andet punktum, at leveringsstedet anses for at være det sted, hvor installeringen eller monteringen foretages.

45 Det er korrekt, at for at kunne anvendes i praksis skal en lovvalgsregel gøre det muligt at tillægge én enkelt af de berørte medlemsstater kompetence til at opkræve moms af transaktionen. I denne henseende skal levering af et gode, der skal installeres, i princippet kun anses for at ske på en enkelt medlemsstats område, og når installeringen af godet består i nedgravning i jorden, er det stedet for denne nedgravning, der udpeger den stat, som har kompetence til at kræve afgift af leveringen.

46 Dette betyder dog ikke, at sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), andet punktum, ikke finder

anvendelse på et tilfælde, hvor installeringen af et gode på en medlemsstats område fortsætter ind over en anden medlemsstats område. Når godet – i hovedsagen et fiberoptisk kabel – således bliver installeret på én medlemsstats område og herefter på en anden medlemsstats område, er leveringsstedet successivt på hver af disse medlemsstaters område.

47 Det følger heraf, at i et sådant tilfælde, således som generaladvokaten har anført det i punkt 88 i forslaget til afgørelse, må hver enkelt medlemsstat anses for at have kompetence til at beskatte transaktionen for den del af kablet, der er installeret på dens område.

48 Denne delvise beskatningskompetence for hver af medlemsstaterne i forhold til transaktionen i sin helhed omfatter ikke blot opkrævningen af afgift på prisen for selve kablet, men ligeledes kompetencen til at opkræve afgift af de tjenesteydelser, der er knyttet til installationen.

49 I hovedsagen omfatter de tjenesteydelser, der er knyttet til installationen af det fiberoptiske kabel, således ikke blot udlægningen som sådan og den eventuelle forlængelse af kablet, men ligeledes den normale testning i løbet af udlægningsfasen og visse indledende prøvekørsler, når udlægningen er gennemført, samt gennemførelsen af yderligere prøvekørsler i en periode på 30 dage, efter at kablet er taget i brug, hvorunder leverandøren udbedrer eventuelle fejl. Det er disse tjenesteydelser tilsammen, hvoraf visse ikke er knyttet til et bestemt geografisk område, der må henføres til kablet i dets fulde omfang, og som derfor – på samme måde som prisen for kablet selv og det øvrige materiale – bør afgiftspålægges af hver medlemsstat pro rata i forhold til kablets længde på dens område.

50 Det tredje spørgsmål skal således besvares med, at sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at beskatningskompetencen i relation til levering og udlægning af et fiberoptisk kabel mellem to medlemsstater, som delvis er nedlagt uden for Fællesskabets område, tilkommer hver medlemsstat pro rata i forhold til kablets længde på dens område, både for så vidt angår prisen for kablet selv og det øvrige materiel, som for udgifterne til de tjenesteydelser, der er forbundet med udlægningen af kablet.

Fjerde spørgsmål

51 Med sit fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), sammenholdt med direktivets artikel 2, nr. 1, og artikel 3, skal fortolkes således, at levering og udlægning af et fiberoptisk kabel mellem to medlemsstater ikke er momspligtig for den del af transaktionen, der udføres i et område, der ikke er omfattet af Fællesskabets område.

52 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1, forpligter medlemsstaterne til at pålægge moms af enhver levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

53 Sjette direktivs territoriale anvendelsesområde er fastsat i dets artikel 3, hvorefter der ved »en medlemsstats område« forstås et lands indland som defineret for hver enkelt medlemsstat i stk. 2 og 3, og ved »Fællesskabets område« medlemsstaternes indland som defineret for hver enkelt medlemsstat i disse stykker. Bortset fra visse nationale områder, der er udtrykkeligt udelukket i artikel 3, stk. 3, forstås ved »indland« anvendelsesområdet for EF-traktaten, således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel 299 EF.

54 Da der ikke i traktaten er en mere præcis definition af hver medlemsstats territoriale højhedsområde, tilkommer det hver enkelt medlemsstat at fastsætte udstrækningen af og grænserne for sit område i overensstemmelse med folkerettens regler.

55 Hvad angår sjette direktivs anvendelsesområde har Domstolen fastslået, at ordningen ifølge direktivet pligtmæssigt og ufravigeligt skal anvendes på medlemsstaternes nationale område i dets helhed (jf. i denne retning dom af 23.1.1986, sag 283/84, *Trans Tirreno Express*, Sml. s. 231, præmis 20).

56 Ifølge artikel 2 i De Forenede Nationers havretskonvention, undertegnet i Montego Bay den 10. december 1982, som trådte i kraft den 16. november 1994, og som blev tiltrådt ved Rådets afgørelse 98/392/EF af 23. marts 1998 (EFT L 179, s. 1, herefter »havretskonventionen«), omfatter en kyststats suverænitet søterritoriet, dets havbund og dets undergrund.

57 Medlemsstaternes nationale område som omhandlet artikel 299 EF omfatter således ligeledes søterritoriet, dets havbund og dets undergrund, eftersom hver medlemsstat har ret til at fastsætte bredden af sit søterritorium op til en grænse på højst 12 sømil i overensstemmelse med havretskonventionens artikel 3.

58 En medlemsstat har således pligt til at pålægge moms af levering af goder, der sker på dets søterritorium, på dets havbund og i dets undergrund (jf. ligeledes for så vidt angår levering af transportydelser dom af 23.5.1996, sag C-331/94, *Kommissionen mod Grækenland*, Sml. I, s. 2675, præmis 10).

59 Kyststatens suverænitet over den eksklusive økonomiske zone og over kontinentalsoklen er derimod kun funktionel, og er som sådan begrænset til retten til efterforskning og udnyttelse, jf. havretskonventionens artikel 56 og 77. For så vidt som levering og udlægning af et undersøisk kabel ikke er blandt de aktiviteter, der er nævnt i disse artikler, er den del af transaktionen, der udføres i disse to områder, ikke omfattet af kyststatens suverænitet. Denne konklusion bekræftes i konventionens artikel 58, stk. 1, og artikel 79, stk. 1, som på visse betingelser giver alle stater ret til at udlægge undersøiske kabler i disse områder.

60 Det følger heraf, at denne del af transaktionen ikke kan anses for at være foretaget i indlandet i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1. Det samme gælder a fortiori for den del af transaktionen, der sker på åbent hav, der er et område, som i medfør af havretskonventionens artikel 89 ikke er undergivet nogen stats suverænitet (jf. ligeledes på området for levering af transportydelser, dom af 13.3.1990, sag C-30/89, *Kommissionen mod Frankrig*, Sml. I, s. 691, præmis 17).

61 Det fjerde spørgsmål skal således besvares med, at sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), sammenholdt med direktivets artikel 2, nr. 1, og artikel 3, skal fortolkes således, at levering og udlægning af et fiberoptisk kabel mellem to medlemsstater ikke er momspligtig for den del af transaktionen, der udføres i den eksklusive økonomiske zone, på kontinentalsoklen og på åbent hav.

Sagens omkostninger

62 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **En transaktion, der består i levering og udlægning af et kabel mellem to medlemsstater, som delvis sker uden for Fællesskabets område, skal anses for levering af et gode som omhandlet i artikel 5, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles**

merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, når kablet efter prøveeksler foretaget af leverandøren overdrages til kunden, der kan råde over det som ejer, når prisen for selve kablet udgør den klart væsentligste del af de samlede udgifter for transaktionen, og når de tjenesteydelser, leverandøren yder, er begrænset til udlægning af kablet, uden at kablet ændres eller tilpasses kundens specifikke behov.

2) Artikel 8, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at beskatningskompetencen i relation til levering og udlægning af et fiberoptisk kabel mellem to medlemsstater, som delvis er nedlagt uden for Fællesskabets område, tilkommer hver medlemsstat pro rata i forhold til kablets længde på dens område, både for så vidt angår prisen for kablet selv og det øvrige materiel som for udgifterne til de tjenesteydelser, der er forbundet med udlægningen af kablet.

3) Artikel 8, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388, sammenholdt med direktivets artikel 2, nr. 1, og artikel 3, skal fortolkes således, at levering og udlægning af et fiberoptisk kabel mellem to medlemsstater ikke er merværdiafgiftspligtig for den del af transaktionen, der udføres i den eksklusive økonomiske zone, på kontinentalsoklen og på åbent hav.

Underskrifter

* Processprog: svensk.