

Mål C-111/05

Aktiebolaget NN

mot

Skatteverket

(begäran om förhandsavgörande från Regeringsrätten)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Leverans av varor – Artikel 8.1 a – Fiberoptisk kabel vilken placeras på två medlemsstaters territorier och även utanför gemenskapens territorium – Varje medlemsstats beskattningskompetens är begränsad till kabelns sträckning i den staten – Den del som är belägen inom den ekonomiska zonen, på kontinentalsockeln och i det fria havet beskattas ej”

Förslag till avgörande av generaladvokat P. Léger föredraget den 14 september 2006

Domstolens dom (tredje avdelningen) av den 29 mars 2007

Sammanfattning av domen

1. *Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Leverans av varor*

*(Rådets direktiv 77/388, artikel 5.1)*

2. *Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Leverans av varor*

*(Rådets direktiv 77/388, artikel 8.1 a)*

3. *Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Sjätte momsdirektivet – Geografiskt tillämpningsområde*

*(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 2.1, 3 och 8.1 a)*

1. En transaktion som avser leverans och installation av en fiberoptisk kabel, vilken placeras på två medlemsstaters territorier och även utanför gemenskapens territorium, skall anses utgöra leverans av varor i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 2002/93, då det framgår att kabeln efter genomförda driftstester kommer att överlåtas på beställaren, som kan förfoga över denna såsom ägare, att kostnaden för själva kabeln utgör den klart övervägande delen av totalkostnaden för den nämnda transaktionen, och att de tjänster som leverantören tillhandahåller är begränsade till installation av kabeln, utan att denna ändras eller anpassas till beställarens specifika behov.

Den omständigheten att leveransen av den nämnda kabeln sker tillsammans med installationen av densamma utgör i princip inte hinder för att det skall anses att transaktionen omfattas av artikel 5.1 i sjätte direktivet.

För det första följer det nämligen av artikel 8.1 a att en vara kan installeras eller sammansättas, med eller utan provkörning, av leverantören eller för hans räkning, utan att transaktionen nödvändigtvis upphör att klassificeras som "leverans av en vara". För det andra görs det i denna bestämmelse inte någon skillnad mellan olika sätt att installera, varför ett fästande vid eller i marken av ett föremål inte nödvändigtvis omfattas av begreppet "byggnadsarbeten" i den mening som avses i artikel 5.5 i det nämnda direktivet.

(se punkterna 34–35 och 40 samt punkt 1 i domslutet)

2. Artikel 8.1 a i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter skall tolkas så, att varje medlemsstat är behörig att beskatta leveransen och installationen av en fiberoptisk kabel, vilken placeras på två medlemsstaters territorier och även utanför gemenskapens territorium, i förhållande till kabelns sträckning i den staten, både vad gäller priset för kabeln i sig och för resterande material, samt kostnaden för de tjänster som är hänförliga till installationen av kabeln.

Det stämmer att en regel om behörighetskonkurrens för att vara tillämplig måste kunna ge behörigheten att beskatta en transaktion till endast en av de berörda medlemsstaterna. I detta avseende, då en vara är föremål för installation, anses leveransen i princip bara äga rum i en enda medlemsstat, och då installationen av varan sker i form av att denna fästs vid eller i marken är det platsen för denna åtgärd som avgör vilken medlemsstat som är behörig att beskatta leveransen.

Detta innebär dock inte att artikel 8.1 a andra meningen i sjätte direktivet inte är tillämplig för det fall då installationen av en vara på en medlemsstats territorium fortsätter på en annan medlemsstats territorium. Då varan i fråga installeras på en första medlemsstats territorium och därefter på en andra medlemsstats territorium, är nämligen platsen för leveransen belägen först på den ena och därefter på den andra medlemsstatens territorium.

Av detta följer att, i ett sådant fall, varje medlemsstat skall tillerkännas beskattningsbehörighet för den del av kabeln som är installerad i den staten.

(se punkterna 45–47 och 50 samt punkt 2 i domslutet)

3. Artikel 8.1 a i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, jämförd med artiklarna 2.1 och 3 i samma direktiv, skall tolkas så, att leverans och installation av en fiberoptisk kabel vilken placeras på två medlemsstaters territorier inte är mervärdesskattepliktig till den del transaktionen utförs i den ekonomiska zonen, på kontinentalsockeln och i det fria havet.

Det system som föreskrivs i sjätte direktivet måste tillämpas på medlemsstaternas territorier i dess helhet i den mening som avses i artikel 299 EG, som genom tillämpning av artikel 2 i Förenta nationernas havsrättskonvention, som undertecknades i Montego Bay den 10 december 1982 omfattar territorialhavet, dess botten och dess underlag.

En kuststats suveränitet över den ekonomiska zonen och kontinentalsockeln är däremot enbart funktionell och är som sådan begränsad till rätten att utforska och utnyttja dessa områden i enlighet med artiklarna 56–77 i havsrättskonventionen. I den utsträckning leverans och installation av en sjökabel inte omfattas av verksamhet som räknas upp i de nämnda artiklarna, omfattas de delar av transaktionen som utförs i dessa två områden inte av kuststatens suveränitet. Detta konstaterande bekräftas genom artiklarna 58.1 och 79.1 i samma konvention, enligt vilka varje annan stat under vissa villkor har rätt att installera sjökabel i dessa områden.

Av detta följer att denna del av transaktionen inte kan anses ha utförts inom landets territorium i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet. Samma sak gäller *a fortiori* den del av transaktionen som sker i det fria havet, som enligt artikel 89 i den nämnda konventionen inte är underkastad någon stats suveränitet.

(se punkterna 55–57, 59–61 och punkt 3 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 29 mars 2007 (\*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Leverans av varor – Artikel 8.1 a –Fiberoptisk kabel vilken placeras på två medlemsstaters territorier och även utanför gemenskapens territorium – Varje medlemsstats beskattningskompetens är begränsad till kabelns sträckning i den staten – Den del som är belägen inom den ekonomiska zonen, på kontinentalsockeln och i det fria havet beskattas ej”

I mål C-111/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Regeringsrätten (Sverige) genom beslut av den 24 februari 2005, som inkom till domstolen den 4 mars 2005, i målet

**Aktiebolaget NN**

mot

**Skatteverket,**

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Löhmus (referent) och A. Ó Caoimh,

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Aktiebolaget NN, genom U. Grefberg Nyberg, processansvarig,
- Skatteverket, genom B. Persson, i egenskap av ombud,

– Europeiska gemenskapernas kommission, genom L. Ström van Lier och D. Triantafyllou, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 september 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## **Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1, 3.1, 5, 6, 8.1 a och 9.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2002/93/EG av den 3 december 2002 (EGT L 331, s. 27) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna inom ramen för en talan som väckts av det i Sverige hemmahörande aktiebolaget NN (nedan kallat bolaget NN) mot ett förhandsbesked av Skatterättsnämnden avseende huruvida bestämmelser rörande mervärdesskatt skall tillämpas på en transaktion som består av installation, mellan Sverige och en annan medlemsstat, av en fiberoptisk kabel som till viss del kommer att installeras på havsbotten inom internationellt vatten.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### *Den gemenskapsrättsliga lagstiftningen*

3 Artikel 2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas för:

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

...”

4 Artikel 3 i detta direktiv har följande lydelse:

”1. I detta direktiv används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

– en medlemsstats territorium: landets territorium såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i punkterna 2 och 3,

– gemenskapen och gemenskapens territorium: medlemsstaternas territorium såsom detta definieras med avseende på varje medlemsstat i punkterna 2 och 3,

– ...

2. I detta direktiv avses med ’landets territorium’ det område där Fördraget om upprättandet av [Europeiska gemenskapen] tillämpas, såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i artikel [299 EG].

...”

5 Enligt artikel 5 i nämnda direktiv gäller att:

"1. Med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

..."

6 I artikel 6 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Med 'tillhandahållande av tjänster' avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

..."

7 I artikel 8 i detta direktiv preciseras att:

"1. Platsen för leverans av varor skall anses vara följande:

a) Då varor skickas eller transporteras antingen av leverantören eller av mottagaren eller av en tredje person: den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när sändningen eller transporten till mottagaren påbörjas. Om varorna installeras eller sammansätts, med eller utan provkörning, av leverantören eller för hans räkning, skall platsen för leveransen anses vara den plats där varorna installeras eller sammansätts. I fall då installationen eller sammansättningen utförs i ett annat land än leverantörens, skall den medlemsstat i vilken varorna installeras eller sammansätts vidta alla nödvändiga åtgärder för att undvika dubbelbeskattning där.

..."

8 I artikel 9 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

"1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

2. Emellertid gäller följande förbehåll:

a) Platsen för tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom, däribland fastighetsmäklare- och experttjänster samt av tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster av arkitekter och av inspektionsföretag, skall vara den plats där egendomen är belägen.

b) ..."

#### *Den nationella lagstiftningen*

9 Av 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) (nedan kallad ML) framgår att sådan skatt skall betalas, bland annat, när en omsättning anses ha gjorts inom landet.

10 Med "vara" i den mening som avses i 1 kap. 6 § ML avses "materiella ting", bland dem fastigheter och gas samt värme, kyla och elektrisk kraft. Enligt 5 kap. 2 § i samma lag anses en vara, som enligt avtalet mellan säljare och köpare skall transporteras till köparen, omsatt inom landet, om varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen (punkt 1) eller om varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan monteras eller installeras här av säljaren eller för dennes räkning (punkt 2).

11 Med "tjänst" förstås enligt 1 kap. 6 § ML allt som inte är att anse som vara och som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet. Enligt 5 kap. 4 § första stycket i denna lag är tjänster som avser en fastighet omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige. Av 5 kap. 6 § första stycket 4 framgår att tjänster anses vara omsatta inom landet, om de utförs i Sverige och avser arbeten på varor som är lös egendom, däri inbegripet kontroll eller analys av sådana varor. I 5 kap. 8 § första stycket ML föreskrivs bland annat att för andra tjänster än sådana som anges i 4–6 a §§ eller 7 a § skall, med visst här ej aktuellt undantag för bland annat telekommunikationstjänster, omsättningen anses ha gjorts inom landet, om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige, från vilket tjänsterna tillhandahålls. I samma stycket föreskrivs vidare att tjänsterna, i det fall de inte tillhandahålls från ett sådant säte eller etableringsställe i Sverige eller utomlands, är omsatta inom landet om den som tillhandahåller tjänsterna är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

### **Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

12 Bolaget NN bedriver verksamhet inom telekommunikationsområdet, bestående bland annat i installation, underhåll och reparation av fiberoptisk kabel. Bolaget avser att träffa avtal som innefattar tillhandahållande och installation av en fiberoptisk sjökabel mellan Sverige och en annan medlemsstat. Beställaren kommer att använda kabeln för att tillhandahålla överföringstjänster till olika telekommunikationsoperatörer. Bolaget NN kommer att köpa kabeln och annan materiel från olika tillverkare, förhyra ett fartyg med inhyrd besättning och anställa personal som är specialiserad för kabelinstallation.

13 Kabeln kommer att fästas och grävas ned i marken på svenska fastlandet för att därefter läggas ned, och i förekommande fall, grävas ned i havsbotten först i Sveriges inre vatten och territorialvatten, sedan på kontinentalsocklarna vid Sverige och den andra medlemsstaten, vilka båda är kuststater, och vidare i den andra medlemsstatens territorialvatten och inre vatten, för att slutligen fästas och grävas ned i marken på den sistnämnda statens fastland. Beroende på avståndet mellan fästpunkterna kan det i vissa fall vara nödvändigt att skarva kabeln, vilket är en relativt komplicerad teknisk procedur. Kostnaden för materiel beräknas vid normala förhållanden uppgå till 80–85 procent av totalkostnaden. Vid ogynnsamma förhållanden, till exempel storm, minskar materielkostnadens andel av totalkostnaden.

14 Efter installationen och efter att vissa preliminära tester utförts överförs äganderätten till kabeln på beställaren. Därefter slutförs arbetet genom ytterligare tester under ca 30 dagar, varvid bolaget NN avhjälpjer eventuella brister.

15 Bolaget NN har begärt ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden för att få klarhet i dels huruvida den planerade transaktionen utgör en tjänst som avser en fastighet i den mening som avses i 5 kap. 4 § ML, ett arbete på en vara som är lös egendom i den mening som avses i 5 kap. 6 § samma lag eller någon annan tjänst, dels om Sverige utgör omsättningsland för tjänsten.

16 Skatterättsnämnden besvarade genom ett förhandsbesked den 13 juni 2003 frågorna så, att den avsedda transaktionen skulle anses som en tjänst omsatt i Sverige enligt 5 kap. 8 § första stycket ML eftersom den inte är av sådan beskaffenhet att de särskilda anknytningsbestämmelserna i 5 kap. 4–6 a §§ och 7 a § ML är tillämpliga.

17 Bolaget NN överklagade det nämnda förhandsbeskedet till Regeringsrätten. Det har yrkat att den installation av kabeln som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en tjänst avseende fastighet i den mening som avses i 5 kap. 4 § ML, och att mervärdesskatt därför endast skall tas ut när tjänsten utförts på svenskt fastland, inre vatten och territorialvatten.

18 Regeringsrätten anser att en tolkning av gemenskapsrätten är nödvändig för att tvisten vid den nationella domstolen skall kunna avgöras, varför den har beslutat att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Skall en skattepliktig transaktion avseende leverans och installation av en kabel, vilken placeras på två medlemsstaters territorier och även utanför gemenskapens territorium och till vilken den klart övervägande delen av totalkostnaden hänförs sig, bedömas som leverans av vara vid tillämpning av direktivets bestämmelser om platsen för skattepliktiga transaktioner?

2) Skall, om en sådan transaktion i stället är att bedöma som tillhandahållande av en tjänst, denna tjänst anses ha sådant samband med fast egendom att platsen för tillhandahållandet skall bestämmas med tillämpning av artikel 9.2 a?

3) Skall, om svaret på någon av frågorna 1 och 2 är jakande, artikel 8.1 a alternativt 9.2 a tolkas så, att transaktionen skall delas upp med utgångspunkt i den territoriella placeringen av kabeln?

4) Skall, om svaret på fråga 3 är jakande, artikel 8.1 a alternativt 9.2 a samt artiklarna 2.1 och 3.1 förstås så att mervärdesskatt inte skall betalas för den del av leveransen eller tillhandahållandet som avser område utanför gemenskapens territorium?”

## **Prövning av tolkningsfrågorna**

### *Den första frågan*

19 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att i fråga om påförande av mervärdesskatt få klarhet i huruvida en transaktion avseende leverans och installation av en fiberoptisk kabel, som placeras på två medlemsstaters territorier och även utanför gemenskapens territorium, till vilken den klart övervägande delen av totalkostnaden hänförs sig, skall bedömas som leverans av varor i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet.

20 Det skall inledningsvis avgöras huruvida leverans och installation av en kabel som sker under de förhållanden som beskrivs av den hänskjutande domstolen, i mervärdesskattehänseende skall anses utgöra två olika skattepliktiga transaktioner eller en enda transaktion som består av olika delar.

21 Det följer av domstolens rättspraxis att när en transaktion utgörs av en rad delar och handlingar skall det först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att det skall kunna avgöras dels om det rör sig om två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande, dels, i det sistnämnda fallet, huruvida detta enda tillhandahållande skall klassificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg?Gelting Linien, REG 1996, s. I-2395, punkterna 12–14, av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 28, samt av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, REG 2005, s. I-9433, punkt 19).

22 Med hänsyn dels till att det följer av artikel 2.1 i sjätte direktivet att varje transaktion i regel skall anses som separat och självständig, dels till att transaktionen, som ur ekonomisk synvinkel

utgörs av ett enda tillhandahållande, inte får delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs, är det av vikt att först söka finna ut vilka delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att på så sätt avgöra om den skattskyldige förser sin kund med flera huvudsakligen separata tillhandahållanden eller med ett enda tillhandahållande (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet CPP, punkt 29, och domen i det ovannämnda målet Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 20).

23 Domstolen har i detta avseende fastställt att det är fråga om ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar från en skattskyldig person till en kund har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att försöka skilja dem från varandra (domen i det ovannämnda målet Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 22).

24 I förevarande fall avser det av bolaget NN planerade avtalet överlåtelsen, efter slutförd installation och genomförda driftstester, av en installerad och fungerande kabel.

25 Av detta konstaterande följer dels att alla delar av transaktionen i fråga vid den nationella domstolen är nödvändiga för dess genomförande, dels att de har ett nära samband. Under dessa omständigheter kan det inte annat än på fiktiv väg hävdas att beställaren först har köpt den fiberoptiska kabeln och, därefter, hos samme leverantör, köpt de tjänster som avser installationen av kabeln (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 24).

26 Följaktligen skall leverans och installation av en kabel som sker under de omständigheter som den hänskjutande domstolen beskrivit i mervärdesskattehänseende betraktas som en enda transaktion.

27 För att därefter avgöra huruvida en enda sammansatt transaktion, som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, skall betraktas som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, krävs det att transaktionens huvudsakliga delar identifieras (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Faaborg-Gelting Linien, punkterna 12 och 14, samt domen i det ovannämnda målet Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 27).

28 Det följer av domstolens rättspraxis att då det är fråga om en enda sammansatt transaktion skall ett tillhandahållande anses som underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunderna inte efterfrågar detta i sig, utan då tillhandahållandet endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänsten från tillhandahållaren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C?308/96 och C?94/97, Madgett och Baldwin, REG 1998, s. I?6229, punkt 24, och domen i det ovannämnda målet CPP, punkt 30).

29 Det framgår av beslutet om hänskjutande att installationen av den kabel som är i fråga i målet vid den nationella domstolen måste ske enligt komplicerade tekniska procedurer, att den måste utföras av specialister och kräver ett specifikt kunnande. Installationen utgör inte bara ett led som är oskiljaktigt från själva leveransen av varan, när det är fråga om en transaktion av sådant omfång, utan den är också nödvändig för därpå följande användning och nyttjande av varan i fråga. Av detta följer att installationen av denna kabel inte utgör en rent underordnad del till leveransen av denna kabel.

30 Mot bakgrund av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga i målet vid den nationella domstolen måste det emellertid fastställas huruvida det är leveransen av kabeln eller installationen av densamma som skall anses bestämmande, vid en klassificering av transaktionen som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster.



- 31 Domstolen påminner i detta hänseende om att i enlighet med artikel 5.1 i sjätte direktivet "[avsas] med 'leverans av varor' ... överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".
- 32 Enligt domstolens rättspraxis framgår det av ordalydelsen i den bestämmelsen att begreppet leverans av varor inte hänför sig till äganderättsövergång i de former som föreskrivs i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga transaktioner avseende överföringar av egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Målsättningen med sjätte direktivet skulle kunna äventyras om förutsättningen för att leverans av varor, som utgör en av tre skattepliktiga transaktioner, skall anses föreligga varierade, som en funktion av civilrätten i den berörda medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 februari 1990 i mål C?320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, REG 1990, s. I?285, punkterna 7 och 8, svensk specialutgåva, volym 10, s. 285, av den 4 oktober 1995 i mål C?291/92, Armbrrecht, REG 1995, s. I?2775, punkterna 13 och 14, och av den 6 februari 2003 i mål C?185/01, Auto Lease Holland, REG 2003, s. I?1317, punkterna 32 och 33, samt av den 21 april 2005 i mål C?25/03, HE, REG 2005, s. I?3123, punkt 64).
- 33 Det framgår av de uppgifter som den hänskjutande domstolen lämnat att det planerade avtalet avser egendom, nämligen en fiberoptisk kabel, som köpts och installerats av leverantören, och som efter att denne har genomfört driftstester är avsedd att överlåtas på beställaren som kan förfoga över denna kabel såsom ägare.
- 34 Den omständigheten att leveransen av den nämnda kabeln sker tillsammans med installationen av densamma utgör i princip inte hinder för att det skall anses att transaktionen omfattas av artikel 5.1 i sjätte direktivet.
- 35 För det första följer det nämligen av artikel 8.1 a i sjätte direktivet att en vara kan installeras eller sammansättas, med eller utan provkörning, av leverantören eller för hans räkning, utan att transaktionen nödvändigtvis upphör att klassificeras som "leverans av en vara". I enlighet med vad generaladvokaten Léger påpekat i punkt 51 i sitt förslag till avgörande görs det för det andra i denna bestämmelse inte någon skillnad mellan olika sätt att installera, varför ett fäste vid eller i marken av ett föremål inte nödvändigtvis omfattas av begreppet "byggnadsarbeten" i den mening som avses i artikel 5.5 i sjätte direktivet.
- 36 Av beslutet om hänskjutande framgår även att om installationen av den kabel som är i fråga i målet vid den nationella domstolen sker under normala förhållanden, kommer leverantörens omsättning till följd av transaktionen till största delen att bestå av kostnaden för kabeln i sig och för resten av materialet, vilken motsvarar 80–85 procent av totalkostnaden för nämnda transaktion. Vid ogynnsamma förhållanden, till exempel med anledning av markens kvalitet, bottenförhållandena, nödvändigheten att skarva kabeln eller uppkomsten av en storm, minskar materielkostnadens andel av totalkostnaden.
- 37 Även om det i detta avseende stämmer att förhållandet mellan priset för varan och priset för tjänsterna är en objektiv uppgift som kan beaktas vid en klassificering av transaktionen i målet vid den nationella domstolen är det, som Europeiska gemenskapernas kommission har gjort gällande i sitt yttrande, inte desto mindre så, att kostnaden för material och arbete inte i sig skall tillmätas någon avgörande betydelse.
- 38 För att klassificera den planerade transaktionen skall även betydelsen av tillhandahållande av tjänster avseende leveransen av kabeln undersökas.
- 39 Även om det är nödvändigt att kabeln installeras för att kunna användas och även om

arbetet med att lägga ned densamma i marken, i likhet med vad som framgår av punkt 29 i förevarande dom, bland annat med hänsyn till avståndet och markens kvalitet, i detta hänseende, är mycket komplicerat och kräver tillgång till särskilda hjälpmedel, är det emellertid inte så att tillhandahållandet av tjänster utgör en större del av transaktionen än leveransen av varor. Det följer nämligen av den beskrivning av avtalets klausuler som återfinns i beslutet om hänskjutande att de arbeten som leverantören har att utföra är begränsade till installationen av kabeln i fråga i målet vid den nationella domstolen och att de inte har till syfte eller resultat att ändra nämnda kabels själva beskaffenhet eller att anpassa denna till beställarens specifika behov (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Levob Verzekeringen och OV Bank, punkterna 28 och 29).

40 Den första frågan skall, med beaktande av alla dessa omständigheter, besvaras så, att en transaktion som avser leverans och installation av en fiberoptisk kabel, vilken placeras på två medlemsstaters territorier och även utanför gemenskapens territorium, skall anses utgöra leverans av varor i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet, då det framgår att kabeln efter genomförda driftstester kommer att överlåtas på beställaren, som kan förfoga över denna såsom ägare, att kostnaden för själva kabeln utgör den klart övervägande delen av totalkostnaden för den nämnda transaktionen, och att de tjänster som leverantören tillhandahåller är begränsade till installation av kabeln, utan att denna ändras eller anpassas till beställarens specifika behov.

#### *Den andra frågan*

41 Den andra frågan har enbart ställts för det fall den skattepliktiga transaktionen skulle anses utgöra tillhandahållande av tjänster. Med beaktande av det svar som lämnats på den första frågan saknas det anledning att pröva den andra frågan.

#### *Den tredje frågan*

42 Genom sin tredje fråga önskar den hänskjutande domstolen, för fastställandet av den plats där en skattepliktig transaktion i form av leverans och installation av en fiberoptisk kabel vilken placeras på två medlemsstaters territorium och även utanför gemenskapens territorium anses äga rum, få svar på om artikel 8.1 a i sjätte direktivet skall tolkas så, att varje medlemsstats beskattningskompetens är begränsad till den del av kabeln som är placerad på den medlemsstatens territorium.

43 Det skall inledningsvis understrykas att avdelning VI i sjätte direktivet innehåller de bestämmelser som rör fastställande av platsen för skattepliktiga transaktioner, nämligen artikel 8 för leverans av varor och artikel 9 för tillhandahållande av tjänster. Ändamålet med dessa bestämmelser inom ramen för den allmänna ordning som inrättats genom direktivet, som kan utläsas från direktivets sjunde övervägande, är att fastställa en rationell avgränsning av tillämpningsområdet för respektive nationell lagstiftning i fråga om mervärdesskatt, genom att på ett enhetligt sätt fastställa platsen för den skatterättsliga anknytningen för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Ändamålet med dessa bestämmelser är även att kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning och till utebliven beskattning, skall undvikas (se, analogt, dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz, REG 1985, s. 2251, punkt 14, svensk specialutgåva, volym 8, s. 253, av den 12 maj 2005 i mål C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., REG 2005, s. I-3947, punkt 23, och av den 15 september 2005 i mål C-58/04, Köhler, REG 2005, s. I-8219, punkt 22).

44 Vad gäller fastställandet av den plats där en leverans av varor anses ske, föreskrivs i artikel 8 i sjätte direktivet flera specifika anknytningspunkter beroende på om det är fråga om leverans av varor med eller utan transport, leverans av varor ombord på fartyg, flygplan eller tåg, leverans av gas eller elektricitet genom distributionssystem, eller även leverans av varor som installeras eller sammansätts, med eller utan provkörning, av leverantören eller för hans räkning. I det sistnämnda

fallet skall enligt ordalydelsen i artikel 8.1 a andra meningen platsen för leveransen anses vara den plats där varorna installeras eller sammansätts.

45 Det stämmer att en regel om behörighetskonkurrens för att vara tillämplig måste kunna ge behörigheten att mervärdesbeskatta en transaktion till endast en av de berörda medlemsstaterna. I detta avseende, då en vara är föremål för installation, anses leveransen i princip bara äga rum i en enda medlemsstat, och då installationen av varan sker i form av att denna fästs vid eller i marken är det platsen för denna åtgärd som avgör vilken medlemsstat som är behörig att beskatta leveransen.

46 Detta innebär dock inte att artikel 8.1 a andra meningen i sjätte direktivet inte är tillämplig för det fall då installationen av en vara på en medlemsstats territorium fortsätter på en annan medlemsstats territorium. Då varan i fråga, vilken i målet vid den nationella domstolen utgörs av en fiberoptisk kabel, installeras på en första medlemsstats territorium och därefter på en andra medlemsstats territorium, är nämligen platsen för leveransen belägen först på den ena och därefter på den andra medlemsstatens territorium.

47 Som generaladvokaten Léger har konstaterat i punkt 88 i sitt förslag till avgörande följer av detta att, i ett sådant fall, varje medlemsstat skall tillerkännas beskattningsbehörighet för den del av kabeln som är installerad i den staten.

48 Varje medlemsstats respektive beskattningskompetens avseende transaktionen i dess helhet omfattar inte enbart rätten att ta ut den skatt som skall erläggas på kabelns pris utan även rätten att beskatta de tjänster som är hänförliga till installationen.

49 I målet vid den nationella domstolen omfattar de tjänster som är hänförliga till installationen av den fiberoptiska kabeln inte enbart installation i egentlig mening och eventuell skarvning av denna kabel. De omfattar även regelbundna tester som utförs under installationen och vissa preliminära driftstester som utförs efter det att installationen slutförts samt kompletterande driftstester under ett trettiotal dagar efter det att kabeln tagits i bruk, under vilka leverantören reparerar eventuella brister. Dessa tjänster, av vilka vissa inte kan knytas till en bestämd geografisk plats, tjänar hela kabeln och skall därmed, liksom priset för kabeln i sig och resten av materialet, beskattas i varje medlemsstat i förhållande till kabelns sträckning i den staten.

50 Den tredje frågan skall därför besvaras med att artikel 8.1 a i sjätte direktivet skall tolkas så, att varje medlemsstat är behörig att beskatta leveransen och installationen av en fiberoptisk kabel, vilken placeras på två medlemsstaters territorier och även utanför gemenskapens territorium, i förhållande till kabelns sträckning i den staten, både vad gäller priset för kabeln i sig och för resterande material, samt kostnaden för de tjänster som är hänförliga till installationen av kabeln.

#### *Den fjärde frågan*

51 Den nationella domstolen har ställt sin fjärde fråga för att få klarhet i huruvida artikel 8.1 a i sjätte direktivet, jämförd med artiklarna 2.1 och 3 i samma direktiv, skall tolkas så, att leverans och installation av en fiberoptisk kabel vilken placeras på två medlemsstaters territorier inte är mervärdesskattepliktig vad gäller den del av transaktionen som avser ett område utanför gemenskapens territorium.

52 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet är medlemsstaterna skyldiga att med mervärdesskatt belägga varje leverans av varor som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

53 Det territoriella tillämpningsområdet för sjätte direktivet fastställs i dess artikel 3, enligt vilken

”en medlemsstats territorium” avser landets territorium som det definieras med avseende på varje medlemsstat i punkterna 2 och 3 i denna artikel, och enligt vilken ”gemenskapens territorium” avser medlemsstaternas territorium, såsom detta definieras med avseende på varje medlemsstat i de nämnda punkterna. Med undantag för vissa nationella territorier som uttryckligen utesluts från tillämpningsområdet för artikel 3.3, avses med ”landets territorium” i artikel 3.2 fördragets tillämpningsområde, såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i artikel 299 EG.

54 Det är, i avsaknad av en mer exakt definition i fördraget av det territorium som omfattas av varje medlemsstats suveränitet, varje medlemsstats uppgift att i enlighet med folkrättsliga bestämmelser fastställa detta territoriums utsträckning och gränser.

55 Domstolen har, vad gäller sjätte direktivets tillämpningsområde, fastställt att det system som föreskrivs i detta direktiv måste tillämpas på medlemsstaternas territorier i dess helhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 januari 1986 i mål 283/84, *Trans Tirreno Express*, REG 1986, s. 231, punkt 20).

56 I artikel 2 i Förenta nationernas havsrättskonvention, som undertecknades i Montego Bay den 10 december 1982 och som trädde i kraft den 16 november 1994 samt godkändes genom rådets beslut 98/392/EG av den 23 mars 1998 (EGT L 179, s. 1) (nedan kallad havsrättskonventionen) föreskrivs att en kuststats suveränitet omfattar territorialhavet, dess botten och dess underlag.

57 Medlemsstaternas territorier i den mening som avses i artikel 299 EG omfattar på samma sätt territorialhavet, dess botten och dess underlag, och varje medlemsstat skall fastställa bredden av detta hav ut till en gräns av högst tolv nautiska mil i enlighet med artikel 3 i havsrättskonventionen.

58 En medlemsstat är därför skyldig att ta ut mervärdesskatt på en leverans av varor som äger rum på dess territorialhav, dess botten och dess underlag (se även, vad avser tillhandahållande av transporttjänster, dom av den 23 maj 1996 i mål C-331/94, *kommissionen mot Grekland*, REG 1996, s. I-2675, punkt 10).

59 En kuststats suveränitet över den ekonomiska zonen och kontinentalsockeln är däremot enbart funktionell och är som sådan begränsad till rätten att utforska och utnyttja dessa områden i enlighet med artiklarna 56–77 i havsrättskonventionen. I den utsträckning leverans och installation av en sjökabel inte omfattas av den verksamhet som räknas upp i de nämnda artiklarna, omfattas de delar av transaktionen som utförs i dessa två områden inte av kuststatens suveränitet. Detta konstaterande bekräftas genom artiklarna 58.1 och 79.1 i samma konvention, enligt vilka varje annan stat under vissa villkor har rätt att installera sjökabel i dessa områden.

60 Av detta följer att denna del av transaktionen inte kan anses ha utförts inom landets territorium i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet. Samma sak gäller *a fortiori* den del av transaktionen som sker i det fria havet, som enligt artikel 89 i havsrättskonventionen inte är underkastad någon stats suveränitet (se även, på området för tillhandahållande av transporttjänster, dom av den 13 mars 1990 i mål C-30/89, *kommissionen mot Frankrike*, REG 1990, s. I-691, punkt 17).

61 Den fjärde frågan skall därför besvaras med att artikel 8.1 a i sjätte direktivet jämförd med artiklarna 2.1 och 3 i samma direktiv skall tolkas så, att leverans och installation av en fiberoptisk kabel vilken placeras på två medlemsstaters territorier inte är mervärdesskattepliktig till den del transaktionen utförs i den ekonomiska zonen, på kontinentalsockeln och i det fria havet.

## Rättegångskostnader

62 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

- 1) **En transaktion som avser leverans och installation av en fiberoptisk kabel, vilken placeras på två medlemsstaters territorier och även utanför gemenskapens territorium, skall anses utgöra leverans av varor i den mening som avses i artikel 5.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2002/93/EG av den 3 december 2002, då det framgår att kabeln efter genomförda driftstester kommer att överlåtas på beställaren, som kan förfoga över denna såsom ägare, att kostnaden för själva kabeln utgör den klart övervägande delen av totalkostnaden för den nämnda transaktionen, och att de tjänster som leverantören tillhandahåller är begränsade till installation av kabeln, utan att denna ändras eller anpassas till beställarens specifika behov**
- 2) **Artikel 8.1 a i sjätte direktivet skall tolkas så, att varje medlemsstat är behörig att beskatta leveransen och installationen av en fiberoptisk kabel, vilken placeras på två medlemsstaters territorier och även utanför gemenskapens territorium, i förhållande till kabelns sträckning i den staten, både vad gäller priset för kabeln i sig och för resterande material, samt kostnaden för de tjänster som är hänförliga till installationen av kabeln.**
- 3) **Artikel 8.1 a i sjätte direktivet, jämförd med artiklarna 2.1 och 3 i samma direktiv, skall tolkas så, att leverans och installation av en fiberoptisk kabel vilken placeras på två medlemsstaters territorier inte är mervärdesskattepliktig till den del transaktionen utförs i den ekonomiska zonen, på kontinentalsockeln och i det fria havet.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: svenska