

Zadeva C-111/05

Aktiebolaget NN

proti

Skatteverket

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Regeringsrätten)

„Šesta direktiva o DDV – Dobava blaga – člen 8(1)(a) – Kabel iz optičnih vlaken, ki povezuje državi članici, ki je delno zunaj ozemlja Skupnosti – Davčna pristojnost vsake države članice, omejena na dolžino kabla, ki je napeljan na njenem ozemlju – Neobdavčitev dela, ki je v izključni ekonomski coni, na epikontinentalnem pasu ali odprtem morju“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Dobave blaga*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 5(1))

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Dobave blaga*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 8(1)(a))

3. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Šesta direktiva – Krajevno področje uporabe*

(Direktiva Sveta 77/388, členi 2, točka 1, 3 in 8(1)(a))

1. Dobavo in položitev kabla iz optičnih vlaken, ki povezuje državi članici in ki je delno zunaj ozemlja Skupnosti, je treba šteti za dobavo blaga v smislu člena 5(1) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2002/93, če bo po preizkusu delovanja, ki ga izvede dobavitelj, kabel prenesen na stranko, ki bo lahko z njim razpolagala kot lastnik, če je cena samega kabla očitno večji del celotnih stroškov navedene transakcije in če so storitve dobavitelja omejene na položitev kabla, ne da bi spremenile njegovo naravo ali ga prilagodile posebnim potrebam stranke.

Dejstvo, da dobavo navedenega kabla spremlja njegova napeljava, na celoma ne nasprotuje temu, da transakcija spada na področje uporabe člena 5(1) Šeste direktive. Prvič, iz člena 8(1)(a) te direktive namreč izhaja, da stvar lahko namesti ali sestavi dobavitelj ali druga oseba za njegov račun s poskusnim zagonom ali brez njega, ne da bi transakcija nujno izgubila opredelitev „dobava blaga“. Drugič, ta določba ne razlikuje med načini namestitve, ker se vgradnja premennine v tla ne nanaša nujno na pojem „gradbena dela“ v smislu člena 5(5) navedene direktive.

(Glej točke 34, 35 in 40 ter točko 1 izreka.)

2. Člen 8(1)(a) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da je za obdavčitev dobave in položitve kabla iz optičnih vlaken, ki

povezuje državi članici in je delno zunaj ozemlja Skupnosti, pristojna vsaka država članica sorazmerno z dolžino kabla na njenem ozemlju, tako glede obdavčitve cene samega kabla in drugega materiala kot glede stroškov storitev, povezanih z njegovo položitvijo.

Da bi kolizijsko pravilo delovalo, mora omogočati, da se davčna pristojnost za pobiranje davka na dodano vrednost za transakcijo dodeli le eni zadevni državi članici. Kadar se blago namesti, se tako za kraj dobave na celoma šteje le ozemlje ene države članice, in kadar gre za tako namestitev blaga, da se to vgradi v tla, kraj te vgradnje določa državo, ki je pristojna za obdavčitev dobave. Vendar pa to ne pomeni, da se člen 8(1)(a), drugi stavek, Šeste direktive ne uporabi, kadar se namestitev blaga na ozemlju ene države članice nadaljuje na ozemlju druge države članice. Kadar se to blago namesti na ozemlju prve države članice in nato na ozemlju druge, sta kraja dobave namreč zaporedoma ozemljema obeh držav. Iz tega izhaja, da mora biti v takem primeru vsaki državi članici priznana pristojnost za obdavčitev transakcije za del kabla, ki je nameščen na njenem ozemlju.

(Glej točke od 45 do 47 in 50 ter točko 2 izreka.)

3. Člen 8(1)(a) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih v povezavi s členoma 2, točka 1, in 3 te direktive je treba razlagati tako, da se za transakcijo v zvezi z dobavo in položitvijo kabla iz optičnih vlaken, ki povezuje državi članici, v delu, v katerem se transakcija izvede v izključni ekonomski coni, v epikontinentalnem pasu in na odprtem morju, ne obračuna davek na dodano vrednost.

Sistem Šeste direktive se obvezno in absolutno uporablja za vsa nacionalna ozemlja držav članic v smislu člena 299 ES, ki v skladu s členom 2 Konvencije Združenih narodov o pomorskem pravu, podpisane 10. decembra 1982 v Montego Bayu, obsegajo tudi teritorialno morje, morsko dno tega morja in zemeljsko plast pod njim.

Suverenost obalne države v izključni ekonomski coni in epikontinentalnem pasu pa je, nasprotno, le funkcionalna in kot taka omejena na pravico izvajanja dejavnosti raziskovanja in izkoriščanja, določenih v členih 56 in 77 Konvencije o pomorskem pravu. Če dobava in položitev podmorskega kabla ne spadata med dejavnosti, naštetih v navedenih členih, del transakcije, opravljene v teh dveh conah, ne spada v suverenost obalne države. To ugotovitev potrjujeta člena 58(1) in 79(1) te konvencije, ki pod določenimi pogoji vsaki državi pridržujeta pravico do položitve podmorskih kablov v teh conah. Iz tega izhaja, da ni mogoče šteti, da je bil ta del transakcije opravljen na ozemlju države v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive. Enako, *a fortiori*, velja za del transakcije, ki je bila opravljena na odprtem morju, coni, ki na podlagi člena 89 navedene konvencije ne spada v suverenost držav.

(Glej točke od 55 do 57 in od 59 do 61 ter točko 3 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 29. marca 2007(*)

„Šesta direktiva o DDV – Dobava blaga – člen 8(1)(a) – Kabel iz optičnih vlaken, ki povezuje

državi članici, ki je delno zunaj ozemlja Skupnosti – Davčna pristojnost vsake države članice, omejena na dolžino kabla, ki je napeljan na njenem ozemlju – Neobdavčitev dela, ki je v izključni ekonomski coni, na epikontinentalnem pasu ali odprtem morju“

V zadevi C-111/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Regeringsrätten (Švedska) z odločbo z dne 24. februarja 2005, ki je prispela na Sodišče 4. marca 2005, v postopku

Aktiebolaget NN

proti

Skatteverket,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Løhmus (poročevalec) in A. Ó Caoimh, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Léger,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Aktiebolaget NN U. Grefberg Nyberg, processansvarig,
- za Skatteverket B. Persson, zastopnik,
- za Komisijo Evropskih skupnosti L. Ström van Lier in D. Triantafyllou, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 14. septembra 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2, točka 1, 3(1), 5, 6, 8(1)(a) in 9(2)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 331, str. 27, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, so bila predstavljena v okviru tožbe, ki jo je vložila Aktiebolaget NN (v nadaljevanju: družba NN), ustanovljena na Švedskem, zoper predhodno mnenje, ki ga je izdal Skatterättsnämnden (davčni odbor), glede uporabe določb o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za transakcijo napeljave kabla iz optičnih vlaken – med Švedsko in drugo državo članico –, katerega del je treba položiti na morsko dno v mednarodnih vodah.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

[...]“

4 Člen 3 te direktive določa:

„1. V tej direktivi:

– ‚ozemlje države članice‘ pomeni ozemlje države, kot je opredeljeno za vsako državo članico v odstavkih 2 in 3,

– ‚Skupnost‘ in ‚ozemlje Skupnosti‘ pomenita ozemlje držav članic, kot je opredeljeno za vsako državo članico v odstavkih 2 in 3,

– [...]

2. V tej direktivi je ‚ozemlje države‘ območje uporabe Pogodbe o ustanovitvi [Evropske gospodarske skupnosti], kot je za vsako državo članico opredeljeno v členu [299 ES].

[...]“

5 V členu 5 navedene direktive je določeno:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

[...]“

6 Člen 6 Šeste direktive določa:

„1. ‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.

[...]“

7 Člen 8 te direktive podrobneje določa:

„1. Za kraj dobave blaga se šteje:

a) kadar blago odpošlje ali prevaža dobavitelj ali prejemnik blaga ali tretja oseba: kraj, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga prejemniku. Kadar blago namesti ali sestavi dobavitelj ali druga oseba za njegov račun s poskusnim zagonom ali brez njega, se za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago nameščeno ali sestavljeno. Kadar se namestitev ali sestavljanje opravi v drugi državi članici, kot je država dobavitelja, sprejme država članica, na ozemlju katere se opravi instalacija ali sestavljanje, vse potrebne ukrepe za izognitev dvojnemu obdavčevanju v tej državi;

[...]“

8 ?len 9 navedene direktive dolo?a:

„1. Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali ?e nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališ?e ali obi?ajno prebiva.

2. Vendar pa

a) je kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremi?ninami, vklju?no s storitvami nepremi?ninskih zastopnikov in strokovnjakov, ter storitev za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo neposredni nadzor na kraju samem, kraj, kjer se nepremi?nina nahaja;

b) [...]“

Nacionalna ureditev

9 Iz ?lena 1, poglavje 1, zakona o davku na dodano vrednost (mervärdesskattelagen, SFS 1994, št. 200, v nadaljevanju: ML) izhaja, da se ta davek med drugim pla?a, kadar se šteje, da je bila transakcija opravljena v državi.

10 „Blago“ v smislu ?lena 6, poglavje 1, ML so „predmeti“, vklju?no z nepremi?ninami, plinom, ogrevanjem, hlajenjem in elektri?no energijo. V skladu s ?lenom 2, poglavje 5, istega zakona je blago, ki mora biti na podlagi pogodbe med prodajalcem in kupcem odposlano kupcu, prodano v državi, ?e je blago v državi, ko prodajalec, kupec ali tretja oseba za?nejo z odpošiljanjem kupcu (to?ka 1), oziroma ?e blago ni v državi, ko se za?ne odpošiljanje, ?e ga je sestavil ali namestil prodajalec ali ?e je bilo sestavljeno ali nameš?eno za njegov ra?un (to?ka 2).

11 „Storitev“ v smislu ?lena 6, poglavje 1, ML je vse, kar se ne šteje za blago in kar je mogo?e opraviti v okviru poklicne dejavnosti. V skladu s prvo alineo ?lena 4, poglavje 5, tega zakona se storitve, ki se nanašajo na nepremi?nino, opravijo v državi, ?e se nepremi?nina nahaja v njej. Na podlagi prve alinee ?lena 6, poglavje 5, ?etrta to?ka, navedenega zakona se storitve opravijo v državi, ?e se opravijo na Švedskem in se nanašajo na dela na premi?ninah, vklju?no z nadzorom ali analizo takih premi?nin. Prva alineja ?lena 8, poglavje 5, ML med drugim dolo?a, da se za druge storitve, kot so te iz ?lenov od 4 do 6(a) ali 7(a) (kar pa se med drugim ne uporablja za telekomunikacijske storitve), šteje, da je bila transakcija opravljena v državi, ?e ima izvajalec storitev sedež svoje gospodarske dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere izvaja storitev, na Švedskem. Poleg tega je v isti alineji dolo?eno, da se šteje, da se storitve, ki se ne opravljajo niti iz sedeža poslovne enote na Švedskem niti v tujini, opravijo v državi, ?e ima izvajalec storitev stalno prebivališ?e ali obi?ajno prebiva na Švedskem.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

12 Družba NN opravlja v sektorju telekomunikacij dejavnosti polaganja, vzdrževanja in popraviljanja kablov iz opti?nih vlaken. Družba namerava skleniti pogodbe v zvezi z dobavo in napeljavo podmorskega kabla iz opti?nih vlaken – med Švedsko in drugo državo ?lanico –, ki ga bo kupec uporabljal za ponudbo storitev prenosa ve? telekomunikacijskim operaterjem. Družba NN bo kupila kabel in drugo opremo, ki jo potrebujejo podjetniki, najela ladjo s posadko in zaposlila osebe, specializirane za polaganje kablov.

13 Kabli bodo nameš?eni in zakopani na celinskem ozemlju Švedske, da bi bili nato položeni, in po potrebi zakopani v morsko dno, najprej v notranjih vodah in teritorialnem morju Švedske, nato v epikontinentalnem pasu Švedske in druge države ?lanice ter obalnih držav ter na koncu v

teritorialnem morju in notranjih vodah druge države ?lanice, da bi bili na koncu nameš?eni in zakopani na njenem celinskem ozemlju. Ob upoštevanju razdalje med pritrdiš?i bo treba mogo?e v dolo?enih primerih kabel podaljšati, kar je precej zapleten tehni?ni postopek. V obi?ajnih okoliš?inah materialni stroški znašajo od 80 do 85 % celotnih stroškov. V neugodnih okoliš?inah, na primer v primeru neurja, se delež materialnih stroškov v primerjavi s celotnimi stroški zmanjša.

14 Po položitvi in dolo?enih predhodnih testih se bo lastninska pravica na kablu prenesla na kupca. Delo se bo nadaljevalo približno trideset dni z dodatnimi testi in družba NN bo nato odpravila morebitne napake.

15 Družba NN je od Skatterättsnämnden zahtevala predhodno mnenje, da bi izvedela, po eni strani, ali je predvidena transakcija storitev na nepremi?nini v smislu ?lena 4, poglavje 5, ML, delo na premi?nini v smislu ?lena 6, poglavje 5, istega zakona ali celo druga vrsta storitve, in po drugi strani, ali se Švedska šteje za kraj izvršitve storitve.

16 Skatterättsnämnden je podal svoje mnenje 13. junija 2003. Menil je, da bi bilo treba predvideno transakcijo na podlagi prve alinee ?lena 8, poglavje 5, ML šteti za storitev, opravljeno na Švedskem, ker nima zna?ilnosti, ki omogo?ajo uporabo posebnih naveznih okoliš?in iz ?lena od 4 do 6(a) in 7(a), poglavje 5, ML.

17 Družba NN je zoper navedeno predhodno mnenje vložila tožbo na Regeringsrätten. Zatrjuje, da je položitev kabla iz spora o glavni stvari storitev na nepremi?nini v smislu ?lena 4, poglavje 5, ML in da je treba zato pla?ati DDV le za storitve, opravljene na celinskem ozemlju, notranjih vodah in teritorialnem morju Švedske.

18 Ker je Regeringsrätten menilo, da je za rešitev spora v postopku v glavni stvari potrebna razlaga prava Skupnosti, je prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo naslednja vprašanja:

„1. Ali je mogo?e obdav?ljivo transakcijo, ki jo sestavljata dobava in položitev kabla, ki je napeljan med ozemljema dveh držav ?lanic in tudi zunaj ozemlja Skupnosti, pri kateri pomeni kabel o?itno ve?ji del celotnih stroškov, opredeliti kot dobavo blaga ob uporabi dolo?b Šeste direktive [...] glede kraja obdav?ljivih transakcij?

2. ?e je tako transakcijo namesto tega treba šteti za opravljanje storitev, ali je treba, da bi dolo?ili kraj opravljanja storitve na podlagi ?lena 9(2)(a) Šeste direktive, tako storitev obravnavati, kot da je povezana z nepremi?ninami?

3. ?e je odgovor na prvo ali drugo vprašanje pritrdilen, ali je treba ?len 8(1)(a) [Šeste] direktive oziroma, podredno, ?len 9(2)(a) te direktive razlagati tako, da mora biti transakcija razdeljena glede na ozemeljski položaj kabla?

4. ?e je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen, ali je treba ?len 8(1)(a) [Šeste] direktive oziroma, podredno, ?len 9(2)(a) te direktive ter ?lena 2, to?ka 1, in 3(1) te direktive razumeti tako, da DDV ni treba pla?ati za tisti del dobave ali opravljanja storitev, ki se nanaša na obmo?je, ki ni del ozemlja Skupnosti?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

19 Predložitveno sodiš?e želi s prvim vprašanjem izvedeti, ali je treba za obra?un DDV transakcijo v zvezi z dobavo in položitvijo kabla iz opti?nih vlaken, ki povezuje državi ?lanici in je delno zunaj ozemlja Skupnosti, pri kateri pomeni cena kabla o?itno ve?ji del celotnih stroškov, šteti

za dobavo blaga v smislu člena 5(1) Šeste direktive.

20 Najprej je treba določiti, ali je treba z vidika DDV dobavo in položitev kabla v okoliščinah, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, šteti za različni obdavčljivi transakciji ali za enotno transakcijo, sestavljeno iz več delov.

21 Kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, je treba, kadar transakcija obsega skupek dejavnikov in dejanj, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, prvič, ali gre za dve ali več samostojnih transakcij ali pa gre za enotno transakcijo, in drugič, ali je treba v slednjem primeru to transakcijo opredeliti kot dobavo blaga ali opravljanje storitev (glej v tem smislu sodbe z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Recueil, str. I-2395, točke od 12 do 14; z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 28, ter z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, ZDl., str. I-9433, točka 19).

22 Ob upoštevanju dveh okoliščin, in sicer, da po eni strani iz člena 2, točka 1, Šeste direktive izhaja, da je treba vsako transakcijo ponavadi šteti za samostojno in neodvisno, ter da se po drugi strani transakcije, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanja sistema DDV, je pomembno najprej določiti značilnosti zadevne transakcije, da se ugotovi, ali davčni zavezanec za svojo stranko opravi več različnih glavnih storitev ali enotno storitev (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi CPP, točka 29, in Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 20).

23 Sodišče je v zvezi s tem odločilo, da gre za enotno storitev, kadar sta dva ali več dejavnikov ali dejanj, ki jih davčni zavezanec opravi za svojo stranko, tako tesno povezani, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (zgoraj navedena sodba Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 22).

24 V obravnavanem primeru je – po napeljavi in poskusnem zagonu – predmet pogodbe, ki jo namerava skleniti družba NN, odsvojitvev položenega in tehnično uporabnega kabla.

25 Iz te ugotovitve izhaja, da se zdi, prvič, da so za transakcijo, obravnavano v postopku v glavni stvari, potrebni vsi deli, ki jo sestavljajo, in drugič, da so tesno povezani. Ob upoštevanju teh pogojev ni mogoče, ne da bi bilo to nerealno, šteti, da bo stranka najprej prejela kabel iz optičnih vlaken in nato pri istemu dobavitelju različne storitve v zvezi z njegovo polžitvijo (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 24).

26 Zato je treba dobavo in položitev kabla v okoliščinah, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, šteti za enotno transakcijo glede na DDV.

27 Da bi nato določili, ali je treba enotno transakcijo, kot je ta v postopku v glavni stvari, šteti za dobavo blaga ali za opravljanje storitev, je treba opredeliti njene glavne dele (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Faaborg-Gelting Linien, točki 12 in 14, ter Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 27).

28 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba v primeru enotne transakcije storitev šteti za pomožno storitev glavne storitve, če sama za stranko ne pomeni namena, ampak sredstvo, da lahko uporablja glavno storitev ponudnika storitve pod boljšimi pogoji (glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin, C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, točka 24, in zgoraj navedeno sodbo CPP, točka 30).

29 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je za položitev kabla iz postopka v glavni stvari potrebna izvedba zapletenih tehničnih postopkov, uporaba posebne opreme in posebno strokovno znanje

ter zdi se, da je ne le neložljiva od dobave blaga v takem obsežnem postopku, ampak tudi nujna za poznejšo uporabo in izkoriščanje navedenega blaga. Položitev kabla zato ni le pomožni del dobave.

30 Vendar je treba določiti, ali ob upoštevanju značilnosti transakcije, obravnavane v postopku v glavni stvari, pri opredelitvi transakcije kot dobave blaga oziroma opravljanja storitev prevlada dobava kabla ali njegova položitev.

31 V zvezi s tem je treba poudariti, da v skladu s členom 5(1) Šeste direktive „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

32 V skladu s sodno prakso Sodišča iz besedila te določbe izhaja, da se pojem dobave blaga ne nanaša na prenos lastništva v skladu s pravili, določenimi z veljavnim nacionalnim pravom, ampak zajema kakršen koli prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki pooblasti drugo stranko, da dejansko razpolaga z njim, kot da bi bila lastnik tega premoženja. Namen Šeste direktive bi lahko bil kršen, če bi bili za ugotovitev, da gre za dobavo blaga, ki je ena od treh obdavčljivih transakcij, določeni pogoji, ki bi se razlikovali glede na civilno pravo zadevne države članice (glej v tem smislu sodbe z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, str. I-285, točki 7 in 8; z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrecht, C-291/92, Recueil, str. I-2775, točki 13 in 14; z dne 6. februarja 2003 v zadevi Auto Lease Holland, C-185/01, Recueil, str. I-1317, točki 32 in 33, ter z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE, C-25/03, ZOdl., str. I-3123, točka 64).

33 Iz podatkov, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, izhaja, da se pogodba, ki bo sklenjena, nanaša na stvari, in sicer na kabel iz optičnih vlaken, ki ga kupi in položi dobavitelj in ki bo po preizkusih delovanja, ki jih izvede slednji, prenesen na stranko, ki bo lahko razpolagala s kablom kot lastnik.

34 Dejstvo, da dobavo navedenega kabla spremlja njegova napeljava, na celoma ne nasprotuje temu, da transakcija spada na področje uporabe člena 5(1) Šeste direktive.

35 Prvič, iz člena 8(1)(a) Šeste direktive namreč izhaja, da stvar lahko namesti ali sestavi dobavitelj ali druga oseba za njegov račun s poskusnim zagonom ali brez njega, ne da bi transakcija nujno izgubila opredelitev „dobava blaga“. Drugič, kot v točki 51 sklepnih predlogov poudarja generalni pravobranilec, ta določba ne razlikuje med načini namestitve, ker se vgradnja premišnine v tla ne nanaša nujno na pojem „gradbena dela“ v smislu člena 5(5) Šeste direktive.

36 Iz predložitvene odločbe prav tako izhaja, da če položitev kabla iz postopka v glavni stvari poteka v običajnih okoliščinah, je promet, ki ga bo dobavitelj ustvaril s transakcijo, sestavljen iz stroškov samega kabla in ostalega materiala, ki znašajo od 80 do 85 % celotnega zneska navedene transakcije, medtem ko se v neugodnih okoliščinah, na primer zaradi zahtevnosti terena, stanja morskega dna, potrebe, da se kabel podaljša, ali nepričakovanega neurja, del materialnih stroškov glede na celotne stroške zmanjša.

37 V zvezi s tem, čeprav je razmerje med ceno blaga in ceno storitev nepristranski podatek, ki pomeni kazalec, ki ga je mogoče pri opredelitvi transakcije v postopku v glavni stvari upoštevati, še vedno ostaja dejstvo, da, kot v svojih stališjih zatrjuje Komisija Evropskih skupnosti, materialni stroški in stroški del ne smejo biti odločilnega pomena.

38 Za opredelitev narčtovane transakcije je treba preizkusiti tudi pomen storitev dobave kabla.

39 Čeprav je nujno, da se kabel napelje, da se ga lahko uporablja, in čeprav je zlasti zaradi razdalje in zahtevnosti terena vgradnja kabla v tla, kot izhaja iz točke 29 obravnavane zadeve,

zapletena in so zanjo nujna znatna sredstva, iz tega še vedno ne izhaja, da opravljanje storitev prevlada nad dostavo blaga. Iz opisa določb pogodbe, podanega v predložitveni odločbi, izhaja, da so dela, ki jih mora izvesti dobavitelj, omejena na položitev kabla iz postopka v glavni stvari, in niti njihov cilj niti posledica nista spreminjanje narave navedenega kabla iz optičnih vlaken ali njegova prilagoditev posebnim potrebam stranke (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Levob Verzekeringen in OV Bank, točki 28 in 29).

40 Ob upoštevanju teh dejavnikov je treba na prvo vprašanje odgovoriti tako, da je treba dobavo in položitev kabla iz optičnih vlaken, ki povezuje državi članici in ki je delno zunaj ozemlja Skupnosti, šteti za dobavo blaga v smislu člena 5(1) Šeste direktive, če bo po preizkusu delovanja, ki ga izvede dobavitelj, kabel prenesen na stranko, ki bo lahko z njim razpolagala kot lastnik, če je cena samega kabla očitno večji del celotnih stroškov navedene transakcije in če so storitve dobavitelja omejene na položitev kabla, ne da bi spremenile njegovo naravo ali ga prilagodile posebnim potrebam stranke.

Drugo vprašanje

41 Drugo vprašanje je bilo zastavljeno le za primer, če bi obdavčljiva transakcija pomenila opravljanje storitev. Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje na to vprašanje ni treba odgovoriti.

Tretje vprašanje

42 Da bi predložitveno sodišče opredelilo kraj izvršitve transakcije, ki je predmet DDV in ki zajema dobavo in položitev kabla iz optičnih vlaken, ki povezuje državi članici in je delno zunaj ozemlja Skupnosti, s tretjim vprašanjem sprašuje, ali je člen 8(1)(a) Šeste direktive treba razlagati tako, da je davčna pristojnost vsake države članice omejena na del kabla, ki je na njenem ozemlju.

43 Najprej je treba poudariti, da so v naslovu VI Šeste direktive določbe za opredelitev kraja obdavčljivih transakcij, in sicer člen 8 za dobavo blaga in člen 9 za opravljanje storitev. Cilj, ki mu ti določbi sledita v okviru splošnega sistema direktive, je, kot je mogoče sklepati iz sedme uvodne izjave te direktive, razumna razdelitev področij uporabe nacionalnih zakonodaj na področju DDV, da bi s tem enotno določili kraj, ki je davčno upoštevana navezna okoliščina dobave blaga in opravljanja storitev. Cilj teh določb je tudi izogibanje sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja in neobdavčenja prihodkov (glej po analogiji sodbe z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz, 168/84, Recueil, str. 2251, točka 14; z dne 12. maja 2005 v zadevi RAL (Channel Islands) in drugi, C-452/03, ZOdl., str. I-3947, točka 23, in z dne 15. septembra 2005 v zadevi Köhler, C-58/04, ZOdl., str. I-8219, točka 22).

44 Člen 8 Šeste direktive glede opredelitve kraja dobave blaga določa več posebnih naveznih okoliščin, na podlagi katerih se določi, ali gre za dobavo blaga s prevozom ali brez prevoza, dobavo blaga z ladjo, letalom ali vlakom, dobavo plina ali elektrike iz distribucijskih sistemov ali pa dobavo blaga, ki ga namesti ali sestavi dobavitelj ali druga oseba za njegov račun s poskusnim zagonom ali brez njega. V slednjem primeru se na podlagi člena 8(1)(a), drugi stavek, Šeste direktive za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago nameščeno ali sestavljeno.

45 Da bi kolizijsko pravilo delovalo, mora omogočati, da se davčna pristojnost za pobiranje DDV za transakcijo dodeli le eni zadevni državi članici. Kadar se blago namesti, se tako za kraj dobave na celoma šteje le ozemlje ene države članice, in kadar gre za tako namestitev blaga, da se to vgradi v tla, kraj te vgradnje določa državo, ki je pristojna za obdavčitev dobave.

46 Vendar pa to ne pomeni, da se člen 8(1)(a), drugi stavek, Šeste direktive ne uporabi, kadar

se namestitvev blaga na ozemlju ene države ?lanice nadaljuje na ozemlju druge države ?lanice. Kadar se to blago, in sicer v postopku v glavni stvari kabel iz opti?nih vlaken, napelje na ozemlju prve države ?lanice in nato na ozemlju druge, sta kraja dobave namre? zaporedoma ozemlji obeh držav.

47 Iz tega izhaja, kot je v to?ki 88 sklepnih predlogov poudaril generalni pravobranilec, da mora biti v takem primeru vsaki državi ?lanici priznana pristojnost za obdav?itev transakcije za del kabla, ki je nameš?en na njenem ozemlju.

48 Ta dav?na pristojnost vsake države ?lanice v zvezi s celotno transakcijo ne zajema le obveznosti obra?una davka, ki ga je treba pla?ati na ceno samega kabla, ampak tudi pristojnost za obdav?itev storitev, povezanih z napeljavo.

49 V postopku v glavni stvari storitve, povezane z napeljavo kabla iz opti?nih vlaken, dejansko ne zajemajo le polaganja v ožjem pomenu in morebitnega podaljšanja tega kabla, ampak tudi redne teste, ki se izvedejo med polaganjem, in nekatere predhodne preizkuse delovanja, ki se izvedejo po kon?ani položitvi, ter nekatere dodatne preizkuse, ki trajajo približno trideset dni po poskusnem zagonu navedenega kabla, med katerimi dobavitelj odpravi morebitne napake. Za te storitve, med katerimi za nekatere ni mogo?e dolo?iti natan?nega geografskega kraja, se porabi celotni kabel in jih mora torej, tako kot ceno samega kabla in drugega materiala, obdav?iti vsaka država ?lanica sorazmerno z dolžino kabla, ki se nahaja na njenem ozemlju.

50 Na tretje vprašanje je treba torej odgovoriti, da je treba ?len 8(1)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je za obdav?itev dobave in položitve kabla iz opti?nih vlaken, ki povezuje državi ?lanici in je delno zunaj ozemlja Skupnosti, pristojna vsaka država ?lanica sorazmerno z dolžino kabla, ki se nahaja na njenem ozemlju, tako glede obdav?itve cene samega kabla in drugega materiala kot glede stroškov storitev, povezanih z njegovo položitvijo.

?etrto vprašanje

51 S ?etrtim vprašanjem predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 8(1)(a) Šeste direktive skupaj s ?lenoma 2, to?ka 1, in 3 iste direktive razlagati tako, da se za dobavo in položitev kabla iz opti?nih vlaken, ki povezuje državi ?lanici, v delu, v katerem se transakcija izvede na podro?ju, ki ni del ozemlja Skupnosti, ne obra?una DDV.

52 ?len 2, to?ka 1, Šeste direktive države ?lanice zavezuje, da obra?unajo DDV za vsako dobavo blaga, ki jo dav?ni zavezanec kot tak opravi na ozemlju države za pla?ilo.

53 Ozemeljsko podro?je uporabe Šeste direktive je opredeljeno v ?lenu 3 te direktive, v skladu s katerim je „ozemlje države ?lanice“ ozemlje države, kot je za vsako državo ?lanico opredeljeno v ?lenu 3(2) in (3), „ozemlje Skupnosti“ pa ozemlje vseh držav ?lanic, kot je v tem ?lenu opredeljeno za vsako državo ?lanico. Z izjemo dolo?enih nacionalnih ozemelj, ki so s ?lenom 3(3) izrecno izlo?ena, se na podlagi ?lena 3(2) „ozemlje države“ ujema s podro?jem uporabe Pogodbe ES, kot je za vsako državo ?lanico opredeljeno v ?lenu 299 ES.

54 Ker v Pogodbi ni bolj podrobne opredelitve ozemlja, ki spada v suverenost vsake države ?lanice, mora vsaka država ?lanica v skladu s predpisi mednarodnega javnega prava opredeliti obseg in meje tega ozemlja.

55 Sodiš?e je glede podro?ja uporabe Šeste direktive izjavilo, da se sistem te direktive obvezno in absolutno uporablja za vsa nacionalna ozemlja držav ?lanic (glej v tem smislu sodbo z dne 23. januarja 1986 v zadevi Trans Tirreno Express, 283/84, Recueil, str. 231, to?ka 20).

56 V skladu s členom 2 Konvencije Združenih narodov o pomorskem pravu, podpisane 10. decembra 1982 v Montego Bayu, ki je začela veljati 16. novembra 1994 in ki je bila potrjena s Sklepom Sveta 98/392/ES z dne 23. marca 1998 (UL L 179, str. 1, v nadaljevanju: Konvencija o pomorskem pravu) v suverenost obalne države spadajo teritorialno morje, morsko dno tega morja in zemeljska plast pod njim.

57 Nacionalno ozemlje držav članic v smislu člena 299 ES je tako tudi teritorialno morje, morsko dno tega morja in zemeljska plast pod njim, s tem, da vsaka država članica v skladu s členom 3 Konvencije o pomorskem pravu določi širino tega morja, ki ne presega 12 morskih milj.

58 Država članica ima torej obveznost, da obračuna DDV za dobavo blaga, ki je bila opravljena v njenem teritorialnem morju, morskem dnu tega morja in zemeljski plasti pod njim (v zvezi s storitvami prevoza glej tudi sodbo z dne 23. maja 1996 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-331/94, Recueil, str. I-2675, točka 10).

59 Suverenost obalne države v izključni ekonomski coni in epikontinentalnem pasu pa je nasprotno le funkcionalna in kot taka omejena na pravico izvajanja dejavnosti raziskovanja in izkoriščanja, določenih v členih 56 in 77 Konvencije o pomorskem pravu. Če dobava in položitev podmorskega kabla ne spadata med dejavnosti, naštetih v navedenih členih, del transakcije, opravljene v teh dveh conah, ne spada v suverenost obalne države. To ugotovitev potrjujeta člena 58(1) in 79(1) te konvencije, ki pod določenimi pogoji vsaki državi pridržujeta pravico do položitve podmorskih kablov v teh conah.

60 Iz tega izhaja, da ni mogoče šteti, da je bil ta del transakcije opravljen na ozemlju države v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive. Enako, *a fortiori*, velja za del transakcije, ki je bila opravljena na odprtem morju, coni, ki na podlagi člena 89 Konvencije o pomorskem pravu ne spada v suverenost držav (v zvezi s storitvami prevoza glej tudi sodbo z dne 13. marca 1990 v zadevi Komisija proti Franciji, C-30/89, Recueil, str. I-691, točka 17).

61 Na tretjo vprašanje je treba torej odgovoriti tako, da je treba člen 8(1)(a) Šeste direktive v povezavi s členoma 2, točka 1, in 3 te direktive razlagati tako, da se za dobavo in položitev kabla iz optičnih vlaken, ki povezuje državi članici, v delu, v katerem se transakcija izvede v izključni ekonomski coni, v epikontinentalnem pasu in na odprtem morju, ne obračuna DDV.

Stroški

62 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

1. **Dobavo in položitev kabla iz optičnih vlaken, ki povezuje državi članici in ki je delno zunaj ozemlja Skupnosti, je treba šteti za dobavo blaga v smislu člena 5(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2002/93/ES z dne 3. decembra 2002, če bo po preizkusu delovanja, ki ga izvede dobavitelj, kabel prenesen na stranko, ki bo lahko z njim razpolagala kot lastnik, če je cena samega kabla očitno večji del celotnih stroškov navedene transakcije in če so storitve dobavitelja omejene na položitev kabla, ne da bi spremenile njegovo naravo ali ga prilagodile posebnim potrebam stranke.**

2. Člen 8(1)(a) Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da je za obdavčitev dobave in položitev kabla iz optičnih vlaken, ki povezuje državi članici in je delno zunaj ozemlja Skupnosti, pristojna vsaka država članica sorazmerno z dolžino kabla, ki se nahaja na njenem ozemlju, tako glede obdavčitve cene samega kabla in drugega materiala kot glede stroškov storitev, povezanih z njegovo položitvijo.

3. Člen 8(1)(a) Šeste direktive 77/388 v povezavi s členoma 2, točka 1, in 3 te direktive je treba razlagati tako, da se za dobavo in položitev kabla iz optičnih vlaken, ki povezuje državi članici, v delu, v katerem se transakcija izvede v izključni ekonomski coni, v epikontinentalnem pasu in na odprtem morju, ne obračuna davek na dodano vrednost.

Podpisi

* Jezik postopka: švedščina.