

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

PHILIPPE LÉGER

fremSAT den 14. september 2006 1(1)

Sag C-111/05

Aktiebolaget NN

mod

Skatteverket

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Regeringsrätten (Sverige))

»Moms – levering og nedlægning af et fiberoptisk søkabel mellem to medlemsstater, der er adskilt af internationalt farvand – kvalifikation af den afgiftspligtige transaktion – stedet for denne transaktion«

1. Hensigten med denne præjudicielle forelæggelse er at få præciseret, hvordan den skyldige merværdiafgift (moms) på omkostninger til levering og nedlægning af et fiberoptisk søkabel mellem to medlemsstater, der er adskilt af internationalt farvand, skal beregnes.

2. De stillede spørgsmål går i det væsentlige ud på at afgøre, hvordan en sådan transaktion skal kvalificeres, og hvor den geografisk finder sted, for at fastlægge medlemsstaternes beskatningskompetence. Det skal først undersøges, om denne transaktion må kvalificeres som levering af et gode eller en levering af tjenesteydelser. Dernæst må det afgøres, om den nævnte transaktion skal opdeles med udgangspunkt i kablets geografiske placering, og om der skal opkræves moms for den del af kablet, der ligger uden for Fællesskabets område.

I – Retsforskrifter

A – Fællesskabsretten

3. Der er ved Rådets sjette direktiv 77/388/EØF (2) givet merværdiafgiften et meget vidt anvendelsesområde, idet det i artikel 2, nr. 1, bestemmes, at denne afgift pålægges »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4. Ved begrebet »indland« forstås i henhold til sjette direktivs artikel 3, stk. 2, anvendelsesområdet for traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel 299 EF.

5. Begreberne »levering af et gode« og »tjenesteydelser« er defineret i henholdsvis artikel 5 og 6 i sjette direktiv.

6. I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, forstås ved »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

7. Sjette direktivs artikel 6, stk. 1, bestemmer, at der ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til samme direktivs artikel 5.

8. Sjette direktivs artikel 8 og 9 fastsætter endelig det sted, hvor den pågældende transaktion skal beskattes, afhængig af om der er tale om levering af et gode eller en tjenesteydelse. Formålet med disse artikler er, som det fremgår af syvende betragtning til det nævnte direktiv, at undgå kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til levering af et gode med montering og levering af tjenesteydelser.

9. Sjette direktivs artikel 8, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved et godes leveringssted forstås:

a) [...] 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 et andet land end leverandørens, træffer den medlemsstat, hvortil indførselen sker, de nødvendige foranstaltninger for at undgå dobbeltbeskatning i denne stat

[...]«

10. Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, bestemmer, at der 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.

11. Det fremgår imidlertid af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), at leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom er det sted, hvor ejendommen er beliggende.

B – *National ret*

12. Det fremgår af kapitel 1, § 1, i merværdesskattelagen (3) (den svenske momslov, herefter »momsloven«), at der skal svares moms, når en transaktion anses for at være gennemført i indlandet.

13. I momslovens kapitel 1, § 6, defineres begrebet »goder« som materielle goder, herunder fast ejendom. I henhold til kapitel 5, § 2, stk. 1, 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).

14. Momslovens kapitel 1, § 6, bestemmer ligeledes, at begrebet »tjenesteydelser« omfatter alt, der ikke er levering af et gode, og som foretages som led i erhvervsmæssig virksomhed.

15. Ifølge momslovens kapitel 5, § 4, stk. 1, er tjenesteydelser i tilknytning til fast ejendom leveret i indlandet, såfremt den faste ejendom er beliggende dér. I henhold til samme kapitel, § 6,

nr. 4, er tjenesteydelser leveret i indlandet, såfremt de udføres i Sverige og vedrører arbejde i forbindelse med løsøregenstande, herunder kontrol og analyse af sådanne genstande.

16. Momslovens kapitel 5, § 8, stk. 1, bestemmer bl.a., at for andre tjenesteydelser anses leveringen for foretaget i indlandet, såfremt tjenesteyderen har hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted i Sverige, og ydelsen leveres herfra. Den forelæggende ret har imidlertid påpeget, at denne bestemmelse ikke gælder for teletjenester. I samme stykke præciseres endelig, at tjenesteydelserne, såfremt de ikke leveres fra et sådant hjemsted eller fast forretningssted i Sverige eller i udlandet, er leveret i indlandet, hvis tjenesteyderen har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted i Sverige.

II – De faktiske omstændigheder

17. Den foreliggende sag vedrører en tvist mellem selskabet Aktiebolaget NN (4), der har hjemsted i Sverige, og Skatteverket (de svenske skattemyndigheder) om opkrævning af moms af omkostninger i forbindelse med levering og nedlægning af et fiberoptisk søkabel mellem Sverige og en anden medlemsstat, der er adskilt af internationalt farvand.

18. Ifølge de af NN fastsatte vilkår for transaktionen vil NN være ejer af kablet, når nedlægningsarbejdet påbegyndes. Ejendomsretten over kablet overgår først til bygherren, når kablet er på plads, og de første prøvekørsler har fundet sted.

19. Kablet vil blive fastgjort og nedgravet på det svenske fastland og nedlægges dernæst i vandet meter for meter. Det nedlægges således først inden for det svenske søterritorium, dvs. i Sveriges indre farvande og territorialfarvande, og dernæst i internationalt farvand. Herefter føres det ind gennem den anden medlemsstats territorialfarvande og indre farvande for til sidst at blive nedgravet på denne stats fastland.

20. Såfremt forholdene på havbunden tillader det, vil kablet også blive nedgravet dér. Afhængigt af hvor stor afstanden er mellem forankringspunkterne, kan det i visse tilfælde vise sig at være nødvendigt at forlænge kablet, hvilket er en relativt kompliceret teknisk operation.

21. Det er bygherren og ikke NN, der skal løse eventuelle problemer vedrørende servitutter og indhente de nødvendige tilladelser.

22. Udgiften til kablet er under normale forhold beregnet til at ville udgøre mellem 80 og 85% af de samlede udgifter til transaktionen. Denne andel kan imidlertid formindskes under ugunstige forhold som f.eks. storm.

23. For at få klarhed over, hvordan momsen på omkostningerne til en sådan transaktion beregnes, stillede NN Skatterättsnämnden (skattenævnet) de følgende to spørgsmål. NN spurgte for det første, om nedlægning af et søkabel mellem forskellige lande udgør en tjenesteydelse vedrørende fast ejendom i henhold til momslovens kapitel 5, § 4, eller et arbejde, der er udført på en løsøregenstand i henhold til momslovens kapitel 5, § 6, eller endelig en helt anden form for tjenesteydelse, og i så fald hvilken.

24. NN spurgte for det andet, om Sverige er leveringsland med hensyn til nedlægningen af søkablet, såfremt dette nedlægges mellem et punkt på den svenske landjord og et punkt på landjorden i et andet land og med disse landes søterritorier og internationale farvande mellem sig.

25. Skatterättsnämnden fastslog i sin förhandsbesked af 13. juni 2003, at den påtænkte transaktion skulle anses for en tjenesteydelse, der er udført i Sverige i henhold til momslovens kapitel 5, § 8, stk. 1.
26. Som begrundelse for förhandsbeskeden angav Skatterättsnämnden følgende. Med hensyn til transaktionens kvalifikation anførte nævnet indledningsvis, at selv om det vederlag, som NN modtager for kabelnedlægningen, for en stor del modsvarer udgiften til selve kablet, må transaktionen navnlig i betragtning af den komplicerede udrustning og den viden, der kræves, i sin helhed anses som levering af en tjenesteydelse.
27. Hvad dernæst angår fastlæggelsen af leveringsstedet for denne ydelse baserede Skatterättsnämnden sig på dommen i Berkholz-sagen (5), der drejer sig om beskattningen af drift af spilleautomater om bord på færger, som sejler mellem Tyskland og Danmark. I denne dom fastslog Domstolen, at sjette direktivs artikel 9 ikke begrænser medlemsstaternes frihed til at opkræve afgifter for tjenesteydelser, som præsteres uden for deres højhedsområde om bord på fartøjer, over hvilke de har jurisdiktionskompetence.
28. I den nævnte dom anførte Domstolen også, at kriteriet i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, om transaktionens tilknytning til det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, har forrang. Dette kriterium kan kun fraviges, hvis det ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt det skaber en konflikt med en anden medlemsstat.
29. Skatterättsnämnden mente i det foreliggende tilfælde ikke, at den af NN udførte tjenesteydelse var af en sådan beskaffenhed, at det var muligt at anvende andre tilknytningskriterier end kriteriet om det sted, hvor dette selskab har etableret sit hjemsted.
30. NN har anlagt sag til prøvelse af Skatterättsnämndens förhandsbesked. Selskabet har nedlagt påstand om, at Regeringsrätten (den øverste forvaltningsdomstol) ændrer förhandsbeskeden og fastslår, at den påtænkte transaktion udgør en tjenesteydelse, der udføres på fast ejendom, og at der derfor kun kan opkræves moms i Sverige for den del af kablet, der befinder sig på det svenske fastland og i det svenske søterritorium.

III – De præjudicielle spørgsmål

31. Regeringsrätten har oplyst, at den står over for de to følgende opfattelser. NN har på den ene side anført, at et søkabel udgør fast ejendom, uanset om det er nedgravet eller ej. Tjenesteydelser i tilknytning til en sådan fast ejendom skal følgelig kun beskattes i Sverige for den del af kablet, der er beliggende i denne stat.
32. Skatteverket har på den anden side anført, at NN's opfattelse vil resultere i, at transaktionen i beskatningsmæssig henseende skal opdeles i tre led. Tjenesteydelserne vedrørende den del af kablet, der er beliggende i Sverige, vil således skulle beskattes i denne medlemsstat, tjenesteydelserne vedrørende den del af kablet, der befinder sig i den anden medlemsstat, vil skulle beskattes dér, og endelig vil tjenesteydelser vedrørende den del af kablet, der ligger i internationalt farvand, ikke skulle beskattes. Skatteverket mener, at en sådan løsning, der medfører, at en del af transaktionen ikke beskattes, strider mod formålet med sjette direktivs artikel 9, som ikke kun er at undgå kompetencekonflikter, men også manglende beskatning.
33. Regeringsrätten har på dette grundlag besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal en afgiftspligtig transaktion, der vedrører levering og installation 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 direktiv] bestemmelser om stedet for afgiftspligtige transaktioner anses for værende levering af et gode?

2) Såfremt transaktionen modsat 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 direktiv] artikel 9, stk. 2, litra a)?

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

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

IV – **Bedømmelse**

34. Jeg vil indledningsvis kort påpege, at det fremstår klart, at de præjudicielle spørgsmål, Regeringsrätten har stillet, kan antages til realitetsbehandling, hvilket parterne heller ikke har bestridt, selv om hovedsagen blot udspringer af en anmodning om forhåndsbesked om beskatningen af en transaktion, som på tidspunktet for denne anmodning endnu ikke havde fundet sted.

35. Domstolen har således udtalt sig om realitetsbehandlingen af præjudicielle spørgsmål, der stilles i en sådan sammenhæng, i sin dom af 12. november 1998, Victoria Film (6). I denne dom fastslog Domstolen, at de præjudicielle spørgsmål, som Skatterättsnämnden havde rejst i forbindelse med en anmodning om forhåndsbesked, ikke kunne realitetsbehandles, fordi nævnet udøver en administrativ funktion og ikke har til opgave at afgøre en tvist (7).

36. Domstolen bemærkede dog også i samme dom, at hvis skatteyderen eller skattemyndighederne anlægger sag til prøvelse af en forhåndsbesked, som Skatterättsnämnden har givet, kan den ret, der behandler sagen, i artikel 234 EF's forstand anses for at udøve dømmende myndighed med det formål at kontrollere lovligheden af en afgørelse om beskatning af en skatteyder (8).

37. Domstolen har på dette grundlag allerede flere gange tidligere besvaret præjudicielle spørgsmål, som Regeringsrätten har stillet i forbindelse med sager til prøvelse af Skatterättsnämndens forhåndsbeskeder (9).

A – *Det første præjudicielle spørgsmål*

38. Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvordan den omhandlede transaktion skal kvalificeres i henhold til sjette direktiv. Den har således spurgt, om en afgiftspligtig transaktion, der vedrører levering og nedlægning af et kabel, der installeres på to medlemsstaters områder samt uden for Fællesskabets område, og hvor den overvejende del af totalprisen for denne transaktion vedrører prisen for kablet, i henhold til sjette direktiv skal anses for værende levering af et gode eller en tjenesteydelse.

39. For at kunne besvare dette spørgsmål skal det først undersøges, om leveringen og nedlægningen af kablet under de omstændigheder, den forelæggende ret har beskrevet, skal

anses for en enkelt transaktion i henhold til sjette direktiv og ikke som særskilte transaktioner, der skal beskattes hver for sig.

40. Jeg mener ligesom den forelæggende ret og de parter, der har afgivet indlæg, at der ganske rigtigt er tale om en enkelt transaktion.

41. Ifølge retspraksis kan en transaktion, der består af flere elementer, dvs. enten af en flerhed af tjenesteydelser eller af levering af goder og tjenesteydelser, i visse tilfælde anses for en enkelt transaktion i momsmæssig henseende.

42. Det er eksempelvis tilfældet, når et af disse elementer udgør hovedydelsen, mens det andet eller de andre elementer kun anses for sekundære i forhold til denne. Disse ydelser anses for sekundære, når de ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte hovedydelsen på de bedst mulige betingelser (10). Disse ydelser er altså ikke strengt nødvendige.

43. En sammensat transaktion kan også betragtes som en enkelt transaktion, selv om alle de elementer, der indgår i den, forekommer nødvendige. Domstolen har således fastslået, at en sådan transaktion skal anses for at udgøre en enkelt transaktion, når de forskellige elementer, der indgår i den, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (11). Den transaktion, NN har planlagt, udgør efter min opfattelse en sådan transaktion.

44. Ser man nærmere på denne transaktion, som den forelæggende ret har beskrevet den, viser det sig nemlig, at den går ud på at levere og nedlægge et fiberoptisk søkabel, som bygherren først får rådighed over, efter at kablet er på plads, og prøvekørslerne er afsluttet. Aftalen mellem NN og bygherren drejer sig således om overdragelse af et kabel, der er nedlagt og i driftsklar stand.

45. Jeg mener derfor, at det ville det være kunstigt at skelne mellem leveringen af selve kablet og de tjenesteydelser, der udføres i forbindelse med dets nedlægning, inden for rammerne af denne aftale, hvis parter er de samme to erhvervsdrivende. En sammensat transaktion skal bedømmes i overensstemmelse med det faste princip på momsområdet, hvorefter der skal tages hensyn til de økonomiske realiteter. Da rådighedsretten over kablet først overdrages, efter at det er nedlagt, og prøvekørslerne er afsluttet, vil det ikke være i overensstemmelse med de økonomiske realiteter for denne transaktion at mene, at bygherren først overtager det fiberoptiske søkabel og dernæst de tjenesteydelser, der er udført i forbindelse med dets nedlægning. Den pågældende transaktion skal følgelig anses for at udgøre en enkelt transaktion i henseende til sjette direktiv.

46. Jeg vil nu se på spørgsmålet om, hvordan den omhandlede transaktion skal kvalificeres. Der er fremført tre forskellige holdninger hertil i den foreliggende sag.

47. Skatteverket mener, at denne transaktion skal betragtes som en levering af tjenesteydelser. Det har gjort gældende, at transaktionen indbefatter en lang række ydelser, der ikke kan anses for at være sekundære. Disse ydelser består således i forundersøgelser, arbejder i forbindelse med nedlægning på landjorden og i havet, forlængelse af kablet visse steder, hvilket er en kompliceret teknisk operation, samt kontrolforanstaltninger. Skatteverket har understreget, at disse ydelser kræver specialudrustning, og at de ydelser, der leveres i denne forbindelse, er strengt nødvendige for at nå det tilsigtede mål.

48. NN har anført, at den omtvistede transaktion skal anses for en levering af tjenesteydelser vedrørende fast ejendom. Selskabet mener, at et kabel, der nedlægges på denne måde, ifølge retspraksis udgør fast ejendom, eftersom det er nedgravet i jorden. Nedlægningen af kablet vil

derfor kunne omfattes af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 5, stk. 5, hvorefter medlemsstaterne kan anse aflevering af visse byggearbejder for levering af et gode i henhold til direktivets artikel 5, stk. 1. Da Kongeriget Sverige ikke har valgt denne mulighed, er det imidlertid sjette direktivs artikel 6, stk. 1, der finder anvendelse på den omhandlede transaktion.

49. Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber mener, at den nævnte transaktion skal anses for en levering af et gode i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1. Det er jeg af følgende årsager enig med den i.

50. Jeg vil indledningsvis påpege, at det er korrekt, at den omtvistede transaktion kan omfattes af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 5, stk. 1. I denne bestemmelse defineres begrebet »levering af et gode« således som overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Det fremgår af retspraksis, at dette begreb skal forstås således, at det i bred forstand 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 (12). Der kan ikke være tvivl om, at et fiberoptisk søkabel er et materielt gode, og at det, når NN er færdig ned nedlægningen og prøvekørslerne, vil blive overdraget til bygherren, der som ejer vil kunne råde over det.

51. Det fremgår desuden af sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), at installeringen af et materielt gode med eller uden prøvekørsel ikke nødvendigvis medfører, at transaktionen ikke længere kan betegnes som en »levering af et gode«. Det er efter min opfattelse også muligt at forstå denne bestemmelse således, at et materielt gode kan nedlægges i jorden og være grundfast, uden at der nødvendigvis er tale om »byggearbejder« i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 5. I det nævnte direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), skelnes der nemlig ikke mellem, hvordan godet installeres.

52. Sjette direktivs artikel 5, stk. 5, der giver medlemsstaterne mulighed for at kvalificere aflevering af visse byggearbejder som »levering af et gode«, indeholder heller ikke bemærkningen i artikel 5, stk. 2, litra e), i Rådets andet direktiv 67/228/EØF (13) om, at indbygningen af en rørlig genstand i en fast ejendom betragtes som byggearbejde (14).

53. En gennemgang af sjette direktivs indhold gør det heller ikke meget lettere at drage grænsen mellem de sammensatte transaktioner, der må kvalificeres som »levering af et gode«, og dem, der skal henføres til begrebet »tjenesteydelse«. Det er imidlertid værd at lægge mærke til, at det sidstnævnte begreb har en subsidær karakter i forhold til begrebet »levering af et gode«.

54. Begrebet »tjenesteydelse« omfatter som tidligere nævnt enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til sjette direktivs artikel 5. Hvis en sammensat transaktion kan henføres til begge begreber, fordi der kan argumenteres for begge løsninger, kan det derfor udledes heraf, at det er begrebet »levering af et gode«, der bør lægges til grund.

55. Da sjette direktiv ikke giver yderligere vejledning, må det afgøres ud fra retspraksis, hvordan en sammensat transaktion skal kvalificeres. Det er fast retspraksis, at der ved afgørelsen af, om en sammensat transaktion skal anses for at udgøre en levering af et gode eller en tjenesteydelse, skal tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne (15).

56. Domstolen valgte denne vurderingsmetode i sin dom i sagen Fåborg-Gelting Linien i forbindelse med en transaktion, der bestod i servering af måltider til indtagelse på stedet i en restaurant. Den fastslog, at denne transaktion skulle anses for at være en tjenesteydelse, fordi leveringen af næringsmidler kun udgør ét led i denne virksomhed, som i overvejende grad består af tjenesteydelser (16). Den baserede denne kvalifikation på en beskrivelse af den omhandlede

transaktion. Den bemærkede således, at transaktionen karakteriseres af madens tilberedning og faktiske servering og af den omstændighed, at der stilles en infrastruktur til rådighed for gæsten, der omfatter såvel restaurationslokalet med tilhørende lokaler som møbler og service, og endelig at serveringspersonalet bl.a. kan rådgive gæsten og give denne oplysninger om retterne og drikkevarerne (17).

57. Denne vurderingsmetode blev også anvendt i dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, som jeg finder særlig relevant her, idet den også vedrører kvalificeringen af en transaktion, der indbefattede dels levering af et enkelt gode, dels en række tjenesteydelser, som var nødvendige for denne levering. Sagen drejede sig om levering af software, der skulle tilpasses individuelt til kundens behov. Domstolen fandt, at denne transaktion udgjorde en tjenesteydelse, hvorved den ikke kun baserede sig på en beskrivelse af hele transaktionen som i dommen i sagen Fåborg-Gelting Linien, men på følgende kriterier: betydningen af tilpasningerne af basis-softwaren, som skulle gøre den anvendelig for køberen, samt omfanget af, varigheden af og omkostningerne ved disse tilpasninger (18).

58. Ifølge sagsfremstillingen i den sag, der lå til grund for denne dom, blev tjenesteydelserne, dvs. tilpasningen af softwaren, installeringen heraf og oplæringen af personalet, leveret i en periode på over et år. De blev indledt med en vurdering af den krævede tilpasning og afsluttet med en prøvekørsel og udgjorde en større andel af de samlede omkostninger ved transaktionen end prisen på standard-softwaren (19).

59. Der kan efter min opfattelse drages to konklusioner af denne retspraksis, som er relevante for den foreliggende sag. Den første er, at det ikke er tilstrækkeligt, at de tjenesteydelser, der leveres i forbindelse med den pågældende transaktion, er nødvendige eller nyttige for køberen af godet, for at transaktionen som helhed kan betragtes som en tjenesteydelse. Disse ydelser skal have fremherskende karakter. I dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank fastslog Domstolen, at softwaretilpasningerne havde fremherskende karakter, ikke bare fordi de var vigtige for, at softwaren kunne anvendes af køberen, men også på grund af deres omfang og varighed og omkostningerne ved dem.

60. For at kunne kvalificere den omhandlede transaktion er det derfor nødvendigt at se på, hvilken betydning leveringen af godet har i forhold til tjenesteydelsen som led i denne transaktion. Transaktionen kan kun kvalificeres som en tjenesteydelse, hvis den i overvejende grad består af tjenesteydelser (20).

61. Den anden konklusion er, at de kriterier, som denne bedømmelse baseres på, skal være objektive. Dette krav er en logisk nødvendighed, eftersom formålet med sjette direktiv er at sikre, at det fælles merværdiafgiftssystem hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (21). Disse kriteriers objektive karakter begrundes også i, at de erhvervsdrivende skal kunne forudse, hvordan en sammensat transaktion kvalificeres. Betingelsen om, at det skal være muligt at forudse, hvordan fællesskabslovgivningen anvendes, gælder som bekendt med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem (22).

62. Det kan imidlertid få stor betydning, om en sammensat transaktion kvalificeres som levering af et gode eller levering af tjenesteydelser, navnlig hvad angår anvendelsen af reglerne om det område, beskatningen gælder for. Hvis den her omhandlede transaktion således må betragtes som en levering af et gode, henhører den under sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), andet punktum, hvilket betyder, at det er kablets placering efter nedlægningen, der bindende afgør medlemsstaternes beskatningskompetence.

63. Hvis transaktionen derimod kvalificeres som en levering af tjenesteydelser, foreskriver

sjette direktivs artikel 9 en anden løsning. Ved stedet for den afgiftspligtige transaktion forstås i så fald det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, jf. sjette direktivs artikel 9, stk. 1, eller det sted, hvor kablet er placeret, jf. artikel 9, stk. 2. I det første tilfælde har Kongeriget Sverige ret til at beskatte hele den omhandlede transaktion, således som Skatteverket har anført. I det andet tilfælde vil denne medlemsstat kun kunne beskatte transaktionen for den del af kablet, der befinder sig på det svenske fastland og i det svenske søterritorium, således som NN har gjort gældende.

64. Den forelæggende ret har i denne sag anmodet Domstolen om at præcisere, om de tjenesteydelser, NN skal udføre, må anses for at have fremherskende karakter, selv om omkostningerne til dem kun udgør 10-15% af transaktionens samlede pris.

65. Når denne vurdering er så vanskelig, skyldes det, at disse tjenesteydelser er strengt nødvendige for, at det fiberoptiske søkabel kan anvendes, at de er teknisk komplicerede, og at de kræver omfattende hjælpemidler, heriblandt et specialudrustet skib. Disse ydelser kan derfor, som jeg tidligere har nævnt, ikke sidestilles med de biydelser, der er beskrevet i Madgett og Baldwin-dommen, da de ikke bare er et middel til at drage fordel af leveringen af godet på de bedst mulige betingelser. Spørgsmålet er, om de må anses for at have fremherskende karakter, selv om prisen for selve kablet, hvis transaktionen gennemføres under normale forhold, udgør 80-85% af dennes samlede pris.

66. I betragtning af at prisen for godet udgør den helt overvejende del af de samlede omkostninger ved transaktionen, mener jeg ikke, at tjenesteydelserne kan anses for at have fremherskende karakter.

67. En sammensat transaktion skal, som jeg allerede har nævnt, kvalificeres ved en sammenligning af den betydning, som leveringen af henholdsvis godet og tjenesteydelserne har, og denne sammenligning skal baseres på objektive kriterier for at opnå et resultat, som de erhvervsdrivende har mulighed for at forudse. At prisen for godet udgør den klart overvejende del af de samlede omkostninger ved transaktionen, er efter min opfattelse et kriterium, der fuldt ud opfylder disse krav.

68. Den andel, som godets pris og tjenesteydelsernes pris udgør af de samlede omkostninger ved transaktionen, gør det således muligt at sammenligne, hvilken betydning leveringen af henholdsvis godet og tjenesteydelserne har, ud fra det samme objektive kriterium. Prisen er desuden det mest relevante kriterium til bedømmelse af den økonomiske værdi af godet og ydelserne, der indgår i en sammensat transaktion. Når prisen for et gode som i den foreliggende sag er væsentligt højere end prisen for tjenesteydelserne, mener jeg, at det er den omstændighed, at godet udgør den overvejende andel af de samlede omkostninger ved transaktionen, der bør tillægges afgørende betydning for, hvordan denne transaktion kvalificeres.

69. En transaktion, hvis genstand er overdragelsen af et kabel, der er nedlagt og i driftsklar stand, og hvori prisen for selve kablet udgør 80-85% af de samlede omkostninger ved transaktionen, må derfor betragtes som en levering af et gode.

70. Jeg foreslår derfor, at det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at en afgiftspligtig transaktion, der vedrører levering og nedlægning af et kabel, der installeres på to medlemsstaters områder samt uden for Fællesskabets område, og hvor prisen for selve kablet udgør den klart overvejende del af den samlede pris for denne transaktion, i henhold til sjette direktiv skal anses for en levering af et gode.

B – *Det andet præjudicielle spørgsmål*

71. Det andet præjudicielle spørgsmål sigter mod at afklare, om den omhandlede transaktion kan betragtes som en levering af tjenesteydelser vedrørende fast ejendom i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), eller om den skal anses for ydet på det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

72. Da dette spørgsmål forudsætter, at transaktionen udgør en levering af tjenesteydelser, og jeg har foreslået, at den betragtes som en levering af et gode, vil jeg ikke undersøge det nærmere.

C – Det tredje præjudicielle spørgsmål

73. Med det tredje præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at stedet for transaktionen med henblik på at fastlægge medlemsstaternes beskatningsret skal opdeles med udgangspunkt i kablets geografiske placering.

74. Den forelæggende ret ønsker med dette spørgsmål at få klarlagt, om Kongeriget Sveriges og den anden medlemsstats beskatningsret skal begrænses til den del af kablet, der befinder sig på deres respektive områder. Hvis dette ikke er tilfældet, måtte sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), fortolkes således, at begge medlemsstater tillægges konkurrerende kompetence, fordi kablet ligger på begges områder.

75. Jeg mener ikke, at denne anden fortolkning er mulig. Jeg er enig med NN, Skatteverket og Kommissionen i, at stedet for transaktionen med henblik på at fastlægge de berørte medlemsstaternes beskatningsret skal opdeles med udgangspunkt i kablets geografiske placering.

76. Denne holdning bygger jeg i overensstemmelse med den analysemetode, der normalt anvendes ved fortolkningen af en fællesskabsbestemmelse (23), på ordlyden af sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), det system, som denne bestemmelse indgår i, og det mål, der forfølges med den.

77. Sjette direktivs artikel 8 indeholder en regel for konfliktsituationer, der afgør, hvor levering af goder skal beskattes, og som følge heraf afgrænser beskatningskompetencen for medlemsstater, der er berørt af den samme transaktion.

78. Artikel 8 omhandler forskellige former for levering af goder. Den indeholder således tilknytningsregler for leveringer, der giver anledning til en forsendelse eller transport, jf. stk. 1, litra a), leveringer, der ikke giver anledning til en forsendelse eller transport, jf. stk. 1, litra b), og leveringer, der sker på et skib, et fly eller et tog, jf. stk. 1, litra c).

79. Sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), andet punktum, indeholder også en særlig kompetenceregulering, som gælder for goder, der skal installeres eller monteres, med eller uden prøvekørsel.

80. Her vil jeg i korthed bemærke, at Rådets direktiv 91/680/EØF (24) har medført en betydelig indskrænkning af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 8. I forbindelse med fjernelsen af de fiskale grænser mellem medlemsstaterne og den dertil hørende afskaffelse af afgiftsopkrævning ved indførsel og afgiftsfritagelse ved udførsel pr. 1. januar 1993 har det været nødvendigt at fastsætte overgangsregler om stedet for afgiftspligtige transaktioner med hensyn til erhvervelser inden for Fællesskabet. Disse overgangsregler er indeholdt i sjette direktivs artikel 28b.

81. Jeg mener dog ikke, at disse regler finder anvendelse i den foreliggende sag. Overgangsordningen gælder således for transaktioner, hvor et gode er blevet sendt fra én

medlemsstat til en anden. Det fremgår udtrykkeligt af sjette direktivs artikel 28B, punkt B, stk. 1, første afsnit, andet led, at undtagelsesbestemmelserne heri kun finder anvendelse på andre goder end goder, der med eller uden afprøvning leveres af leverandøren eller for hans regning efter montering eller installering. Det er derfor sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), andet punktum, der skal anvendes i den foreliggende sag.

82. Denne bestemmelse foreskriver som bekendt, at et gode, der installeres eller monteres, anses for leveret på det sted, hvor installeringen eller monteringen foretages. Det gælder også for et gode, hvis installering består i, at det nedgraves i jorden. Det er altså det sted, hvor dette gode er nedgravet, der afgør, hvilken stat der har beføjelse til at beskatte den pågældende levering.

83. Den nævnte bestemmelse har en vis lighed med sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), hvorefter leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom er det sted, hvor ejendommen er beliggende. Det er i begge tilfælde godets fysiske placering, dvs. dets geografiske placering, der afgør, hvilken stat beskatningsretten tilfalder.

84. Fordelen ved disse kriterier er, at beskatningsretten knyttes til et fysisk element, som meget let og objektivt kan identificeres. De virker også fornuftige i betragtning af, at momsen grundlæggende er en forbrugsafgift. Det sted, hvor installeringen af godet foretages, svarer i virkeligheden til det sted, hvor dette gode »forbruges« af køberen, ligesom det sted, hvor den faste ejendom er beliggende, kan anses for at være det sted, hvor de tjenesteydelser, der vedrører denne ejendom, leveres til køberen af disse ydelser.

85. Endelig har sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), andet punktum, ligesom artikel 9, således som det fremgår af syvende betragtning til direktivet, til formål at undgå kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne. Som Domstolen har fastslået, sigter sjette direktivs artikel 9 dels mod at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (25). Denne analyse af formålene med sjette direktivs artikel 9 kan overføres på direktivets artikel 8, hvilket Domstolen for nylig fastslog i sin dom af 15. september 2005, Köhler (26), eftersom den sidstnævnte bestemmelse ligesom artikel 9 indgår i sjette direktivs afsnit VI, der omhandler stedet for skattepligtige transaktioner.

86. Det er rigtigt, at anvendelsen af kompetencereglerne i sjette direktivs artikel 8 og 9 generelt har til formål og virkning, at beskatningsretten tilfalder en enkelt medlemsstat. Det gælder således for bestemmelserne i sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), andet punktum, og i direktivets artikel 9, stk. 2, litra a). Et gode er som regel installeret eller monteret og fast ejendom placeret på en enkelt medlemsstats område. Risikoen for kompetencekonflikter fjernes således ved, at beskatningskompetencen tillægges en enkelt medlemsstat.

87. Sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), andet punktum, finder dog også anvendelse og gør det ligeledes muligt at løse kompetencekonflikter, når det pågældende gode som i den foreliggende sag er anbragt på to medlemsstaters områder.

88. I et sådant tilfælde kan denne bestemmelse i betragtning af sin ordlyd, den sammenhæng, den indgår i, og de mål, den forfølger, fortolkes således, at hver medlemsstat har ret til at beskatte den del af godet, der er anbragt på dens område.

89. Denne løsning er nemlig i fuld overensstemmelse med ordlyden af den pågældende bestemmelse, som knytter beskatningsretten til det sted, hvor installeringen eller monteringen finder sted. Den forekommer også rationel, når henses til grundtanken i sjette direktiv, eftersom kablet i den foreliggende sag nedlægges meter for meter på hver af de berørte medlemsstaters områder. Godet leveres, og derefter »forbruges« det af køberen, hvilket sker successivt på hver af

disse staters områder.

90. Risikoen for kompetencekonflikter mellem de to berørte medlemsstater imødegås endelig ved at tage udgangspunkt i grænserne mellem dem. I det konkrete tilfælde svarer stedet for transaktionen i henhold til sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), andet punktum, fuldstændig til det sted, der er fastsat i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra b), vedrørende transportydelser, hvorefter »leveringsstedet for transportydelser er det sted, hvor transporten finder sted, idet der tages hensyn til tilbagelagte strækninger«. Risikoen for dobbeltbeskatning undgås, fordi hver stat kun kan beskatte transaktionen for den del af kablet, der befinder sig på dens område, og disse områder overlapper ikke hinanden (27).

91. Sjette direktivs geografiske anvendelsesområde er som nævnt fastlagt i artikel 3, der bygger på bestemmelserne i artikel 299 EF. Den sidstnævnte bestemmelse beskriver EF-traktatens geografiske anvendelsesområde med angivelse af de enkelte medlemsstaters fulde navn, men ikke de geografiske områder, som de består af (28). Man har heraf udledt, at artikel 299 EF henviste til de nationale bestemmelser, hvori hver medlemsstat har fastlagt sit territorium (29). Med hensyn til den territoriale afgrænsning af hver medlemsstats territoriale beskatningskompetence henviser sjette direktiv således til de nationale love.

92. Hvad angår nedlægningen af et søkabel mellem to medlemsstater vil hver af disse stater således have ret til at beskatte transaktionen for den del af kablet, der befinder sig på dennes fastland og i dennes indre farvande. Medlemsstaten vil ligeledes kunne beskatte denne transaktion for den del af kablet, der befinder sig i dens territorialfarvande, eftersom dens suverænitet i overensstemmelse med international havret omfatter havbunden i disse farvande (30).

93. Det kan også tænkes, at en medlemsstat beslutter at beskatte den pågældende transaktion for den del af kablet, der befinder sig i dens eksklusive økonomiske zone eller på dens kontinentalsokkel, eftersom den også, om end i mere begrænset omfang, kan udøve sine suveræne rettigheder dér, navnlig i forbindelse med udnyttelse af havbunden og undergrunden (31). Domstolen har herved allerede fastslået, at fællesskabsretten, i dette tilfælde Rådets direktiv 92/43/EØF (32), finder anvendelse i en medlemsstats eksklusive økonomiske zone og på dens kontinentalsokkel, når denne medlemsstat udøver højhedsretten dér (33). Den udledte heraf, at denne stat havde tilsidesat sine forpligtelser, idet den ikke havde truffet alle nødvendige foranstaltninger for at gennemføre kravene i dette direktiv.

94. På dette trin i min vurdering finder jeg det under alle omstændigheder vigtigt at påpege, at fordelingen af beskatningsretten mellem medlemsstaterne i forhold til, hvilken del af kablet der ligger på deres respektive områder på landjorden og i havet, ikke må resultere i geografiske kompetencekonflikter og dermed føre til overlappende beskatningskompetencer.

95. Som Skatteverket ganske rigtigt har anført, kan fordelingen af beskatningsretten for en sådan transaktion imidlertid skabe vanskeligheder mellem medlemsstaterne. Disse vanskeligheder kan ikke vedrøre den moms, der opkræves af prisen for selve kablet. Den enkelte medlemsstats ret til at opkræve moms af denne pris bør nemlig logisk set kunne fastlægges ud fra længden af det kabel, der befinder sig på dens fastland og i dens søterritorium, i forhold til dette kables samlede længde.

96. Med hensyn til prisen for tjenesteydelserne kan det til gengæld være mere problematisk at fordele beskatningsretten. Det er nemlig spørgsmålet, om tjenesteydelserne skal lægges sammen, og om retten til at beskatte dem skal fordeles på samme måde som i forbindelse med prisen for selve kablet, dvs. i forhold til længden af den del af kablet, der befinder sig på hver medlemsstats område, eller om der skal skelnes mellem, hvilke tjenesteydelser der er udført på et bestemt sted,

f.eks. når kablet forlænges mellem to forankringspunkter, og de øvrige ydelser.

97. Med hensyn til dette alternativ mener jeg, at medlemsstaterne bør have ret til at vælge den løsning, der efter deres opfattelse er lettest. Det kan faktisk forekomme vanskeligt og forholdsvis vilkårligt at afgøre med sikkerhed, hvilke ydelser der er knyttet til et bestemt sted, og hvilke ydelser der vedrører hele kablet, herunder test og prøvekørsler.

98. Disse vanskeligheder kan sammenlignes med dem, der eksempelvis er forbundet med at fastslå beskatningsstedet for leveringer af goder og tjenesteydelser i forbindelse med opførelsen af en bro mellem to medlemsstater. De betydelige vanskeligheder hermed har bevirket, at Rådet for Den Europæiske Union i medfør af de beføjelser, det er tildelt i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, for at forenkle proceduren for afgiftsopkrævning har givet de berørte medlemsstater tilladelse til at anse selve broen for at være opført på en enkelt stats område (34). En sådan løsning er dog vanskelig at anvende, når der som i nærværende sag er tale om to medlemsstater, som er adskilt af et område, der ligger uden for Fællesskabets område.

99. Jeg vil derfor foretrække en løsning, hvor alle tjenesteydelser i tilknytning til nedlægning og prøvekørsler anses for at vedrøre kablet i sin helhed og anses for at være udført i hver enkelt af medlemsstaterne, svarende til forholdet mellem længden af den del af kablet, der befinder sig på dennes område, og kablets samlede længde. Denne løsning stemmer også overens med forudsætningen i denne sag om, at leveringen af kablet og NN's nedlægning af det i momsmæssig henseende skal anses for at være en enkelt transaktion.

100. Jeg vil i betragtning af det ovenfor anførte foreslå, at det tredje præjudicielle spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at stedet for transaktionen med henblik på at fastlægge medlemsstaternes beskatningsret skal opdeles med udgangspunkt i kablets geografiske placering.

D – Det fjerde præjudicielle spørgsmål

101. Med det fjerde præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), sammenholdt med artikel 2, nr. 1, og artikel 3, stk. 1, i samme direktiv, skal fortolkes således, at der ikke skal betales moms for den del af leveringen af godet, der er udført uden for Fællesskabets område.

102. Retten ønsker således at få klarlagt, om fællesskabsretten skal forstås således, at transaktionen ikke skal beskattes for den del af kablet, der ligger i internationalt farvand.

103. Jeg mener i lighed med NN, Skatteverket og Kommissionen, at der ikke skal betales moms for den del af kablet, der befinder sig uden for Fællesskabets område.

104. Det bestemmes som nævnt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, at der opkræves moms af skattepligtige transaktioner, som foretages i indlandet, og ved dette begreb forstås i henhold til direktivets artikel 3, stk. 2, traktatens anvendelsesområde, således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel 299 EF.

105. Ved disse bestemmelser begrænser sjette direktiv således sit anvendelsesområde til de 25 medlemsstater og nærmere bestemt til det nationale område, hvor disse stater udøver deres suverænitæt på skatteområdet. Ifølge international havret har medlemsstaterne i princippet ingen suveræne beføjelser på det åbne hav ud over dem, de udøver over skibe, som sejler under deres flag (35).

106. Som Domstolen fastslog i sin dom i sagen Kommissionen mod Frankrig (36), indeholder

sjette direktiv ingen regler, hvorefter det påhviler medlemsstaterne at opkræve moms af den del af en transportydelse, der finder sted på internationalt område, uden for medlemsstaternes nationale område.

107. I forbindelse med beskatning af tjenesteydelser, der leveres om bord på et skib, har Domstolen ganske vist fastslået, at sjette direktiv ikke er til hinder for, at medlemsstaterne udvider anvendelsesområdet for deres afgiftslovgivning ud over deres nationale område, på betingelse af, at de ikke derved griber ind i andre staters kompetence (37). I Köhler-dommen udtalte den også, at dette hensyn ligeledes gør sig gældende i forbindelse med beskatning af levering af goder (38).

108. Efter min opfattelse er en sådan udvidelse af anvendelsesområdet dog kun mulig, når de pågældende tjenesteydelser eller goder leveres på et transportmiddel, som således udgør tilknytningsmomentet til en medlemsstats beskatningskompetence. Köhler-sagen drejede sig om fortolkningen af sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra c), hvorefter der ved et godes leveringssted forstås afgangsstedet for personbefordringen i tilfælde, hvor leveringen af goder sker på et skib, et fly eller et tog, og under den del af en personbefordring, som finder sted inden for Fællesskabet. Denne anskuelse støttes af Berkholz-dommen, hvori Domstolen udtrykkeligt bemærkede, at denne kompetenceudvidelse kun gælder for den jurisdiktionskompetence, som den berørte medlemsstat udøver om bord på det skib, hvor tjenesteydelserne præsteres (39).

109. Selv om Domstolen i denne klart afgrænsede sammenhæng har godtaget en sådan udvidelse af sjette direktivs anvendelsesområde, mener jeg derfor ikke, at det ændrer noget ved princippet om, at anvendelsesområdet er begrænset til medlemsstaternes område som fastlagt i deres egen lovgivning.

110. Jeg foreslår derfor, at det fjerde præjudicielle spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), sammenholdt med artikel 2 og 3 i samme direktiv, skal fortolkes således, at der ikke skal betales moms for den del af leveringen af godet, der vedrører et område, som ligger uden for Fællesskabets område.

V – Forslag til afgørelse

111. På grundlag af det anførte foreslår jeg, at Regeringsrättens præjudicielle spørgsmål besvares således:

»1) En afgiftspligtig transaktion, der vedrører levering og nedlægning af et kabel, der installeres på to medlemsstaters områder samt uden for Fællesskabets område, og hvor prisen for selve kablet udgør den klart overvejende del af den samlede pris for denne transaktion, skal anses for en levering af et gode i henhold til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms – anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse.

2) Artikel 8, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 95/7, skal fortolkes således, at stedet for transaktionen med henblik på at fastlægge medlemsstaternes beskatningsret skal opdeles med udgangspunkt i kablets geografiske placering.

3) Artikel 8, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 95/7, sammenholdt med artikel 2 og 3 i samme direktiv, skal fortolkes således, at der ikke skal betales moms for den del af leveringen af godet, der vedrører et område, som ligger uden for Fællesskabets område.«

1 – Originalsprog: fransk.

2 – Direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms – anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18) (herefter »sjette direktiv«).

3 – SFS 1994, nr. 200.

4 – Herefter »NN«.

5 – Dom af 4.7.1985, sag 168/84, Sml. s. 2251.

6 – Sag C-134/97, Sml. I, s. 7023.

7 – Præmis 18.

8 – Ibidem.

9 – Dom af 8.3.2001, sag C-240/99, Skandia, Sml. I, s. 1951, af 1.4.2004, sag C-320/02, Stenholmen, Sml. I, s. 3509, og af 20.1.2005, sag C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Sml. I, s. 743.

10 – Jf. navnlig dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 24, om en hotelejer, der tilbyder sine gæster udflugter og transport til hotellet, af 25.2.1999, sag C-349/96, CCP, Sml. I, s. 973, præmis 30, om levering af forsikringsydelser og andre ydelser til kreditkortindehavere, og af 15.5.2001, sag C-34/99, Primback, Sml. I, s. 3833, præmis 45, om en møbelhandler, der yder sine kunder kredit til finansiering af deres køb i hans forretning.

11 – Dom af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, Sml. I, s. 9433, præmis 22.

12 – Jf. navnlig dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7, og af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 64.

13 – Direktiv af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14, herefter »andet direktiv«).

14 – Andet direktivs artikel 5, stk. 2, litra e), bestemmer:

»Som levering efter stk. 1 anses endvidere [...] afleveringen af byggearbejder, herunder sådanne ydelser, som vedrører indbygningen af rørlege genstande i fast ejendom.«

15 – Dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Fåborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 12, og dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 27.

16 – Dommen i sagen Fåborg-Gelting Linien, præmis 14.

17 – Ibidem, præmis 13 og 14.

18 – Præmis 28.

19 – Det fremgår af sagsfremstillingen, at softwaren kostede 713 000 USD, og at prisen for tilpasningen ville blive på mindst 793 000 og højst 970 000 USD. Omkostningerne til installering i køberens edb-system og oplæring af personalet udgjorde derudover 15 000 USD.

20 – Dommen i sagen Fåborg-Gelting Linien, præmis 14.

21 – Dommen i sagen Shipping and Forwarding Enterprise Safe, præmis 7 og 8. Jf. også dom af 26.6.2003, sag C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Sml. I, s. 6729, præmis 38, og af 21.2.2006, sag C-223/03, University of Huddersfield, Sml. I, s. 1751, præmis 40 og 48.

22 – Dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 72 og den deri nævnte retspraksis, samt dommen i sagen University of Huddersfield, præmis 49.

23 – Jf. hvad angår en nyere afgørelse på momsområdet om anvendelsen af sjette direktivs artikel 9, dom af 9.3.2006, sag C-114/05, Gillan Beach, Sml. I, s. 2427, præmis 21.

24 – Direktiv af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1).

25 – Dom af 12.5.2005, sag C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., Sml. I, s. 3947, præmis 23.

26 – Sag C-58/04, Sml. I, s. 8219, præmis 22.

27 – I sin dom af 13.3.1990, sag C-30/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 691, præmis 16, fastslog Domstolen, at reglen om transportydelsers specielle stedlige tilknytning, der er en undtagelse fra hovedreglen om fastlæggelse af leveringsstedet for tjenesteydelser, jf. sjette direktivs artikel 9, stk. 1, således har til formål at sikre, at hver medlemsstat pålægger transportydelser moms af den del af transporten, der har fundet sted inden for dens nationale område.

28 – Artikel 299, stk. 1, EF bestemmer:

»Denne traktat gælder for Kongeriget Belgien, Kongeriget Danmark, Forbundsrepublikken Tyskland, Den Hellenske Republik, Kongeriget Spanien, Den Franske Republik, Irland, Den Italienske Republik, Storhertugdømmet Luxembourg, Kongeriget Nederlandene, Republikken Østrig, Den Portugisiske Republik, Republikken Finland, Kongeriget Sverige og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland.«

29 – Dom af 10.10.1978, sag 148/77, Hansen, Sml. s. 1787, præmis 9.

30 – Jf. i denne retning artikel 2 i De Forenede Nationers havretskonvention (herefter »Montego Bay-konventionen«), der blev underskrevet i Montego Bay den 10.12.1982, godkendt af Det Europæiske Fællesskab ved Rådets afgørelse 98/392/EF af 23.3.1998 (EFT L 179, s. 1) og ratificeret af alle EU's medlemsstater.

31 – Jf. artikel 56 og 77 i Montego Bay-konventionen, der vedrører henholdsvis den eksklusive økonomiske zone og kontinentalsoklen.

32 – Direktiv af 21.5.1992 om bevaring af naturtyper samt vilde dyr og planter (EFT L 206, s. 7).

33 – Dom af 20.10.2005, sag C-6/04, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 9017, præmis 117.

34 – Jf. navnlig Rådets beslutning 2005/713/EF af 11.10.2005 om bemyndigelse af Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Nederlandene til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 3 i sjette direktiv (EFT L 271, s. 39). Jf. ligeledes Rådets beslutning 95/114/EF af 30.3.1995 om tilladelse til Forbundsrepublikken Tyskland og Storhertugdømmet Luxembourg til at anvende en undtagelse fra artikel 3 i sjette direktiv (EFT L 80, s. 46).

35 – Jf. artikel 89 og 92 i Montego Bay-konventionen.

36 – Præmis 17.

37 – Dom af 23.1.1986, sag 283/84, Trans Tirreno Express, Sml. s. 231, præmis 20.

38 – Præmis 25.

39 – Præmis 16.