

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

PHILIPPA LÉGERJA,

predstavljeni 14. septembra 2006(1)

Zadeva C-111/05

Aktiebolaget NN

proti

Skatteverket

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

„DDV – Dobava in položitev podmorskega kabla iz optičnih vlaken med državama članicama, ki ju ločujejo mednarodne vode – Opredelitev obdavčljive transakcije – Kraj te transakcije“

1. Namen tega postopka za sprejetje predhodne odločbe je natančno opredeliti, kako je treba izračunati davek na dodano vrednost (DDV), ki se plača od stroškov dobave in položitve podmorskega kabla iz optičnih vlaken med državama članicama, ki ju ločujejo mednarodne vode.

2. Postavljena vprašanja se v bistvu nanašajo na opredelitev take transakcije in njene geografske umestitve, da bi se ugotovilo, kakšne davčne pristojnosti imajo države članice. Predvsem gre za vprašanje, ali je treba to transakcijo opredeliti kot dobavo blaga ali kot opravljanje storitev. Poleg tega je treba ugotoviti, ali mora biti navedena transakcija razdeljena glede na ozemeljski položaj kabla in ali se zanjo obračuna DDV za del kabla, ki je zunaj ozemlja Skupnosti, ali ne.

I – Pravni okvir

A – Pravo Skupnosti

3. Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS(2) določa zelo široko področje uporabe DDV, saj je v členu 2(1) navedeno, da je predmet tega davka „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

4. Pojem „ozemlje države“ glede na člen 3(2) Šeste direktive ustreza območju uporabe Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti, kot je za vsako državo članico opredeljeno v členu 299 ES.

5. Pojma „dobava blaga“ in „opravljanje storitev“ sta opredeljena v členih 5 in 6 Šeste direktive.

6. V skladu s členom 5(1) Šeste direktive „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do

razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

7. Člen 6(1) Šeste direktive določa, da „opravljanje storitev“ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5 iste direktive.

8. Nazadnje, v členih 8 in 9 Šeste direktive je določen kraj, v katerem je zadevna transakcija obdavčljiva, glede na to, ali gre za dobavo blaga ali za opravljanje storitev. Namen teh členov, kot izhaja iz sedme uvodne izjave navedene direktive, je izogibanje sporom glede pristojnosti med državami članicami, zlasti pri dobavah blaga za sestavljanje in pri opravljanju storitev.

9. Člen 8(1) Šeste direktive določa:

„Za kraj dobave blaga se šteje:

(a) [...] 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;

[...]“

10. Člen 9(1) Šeste direktive določa, da se za kraj opravljanja storitve šteje kraj, v katerem ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, oziroma če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, v katerem ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.

11. Vendar pa člen 9(2)(a) Šeste direktive določa, da je kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami kraj, v katerem je nepremičnina.

B – Nacionalno pravo

12. Iz člena 1, poglavje 1, švedskega zakona o davku na dodano vrednost (Mervärdesskattelagen(3)) izhaja, da se davek plača, kadar se šteje, da je bila transakcija opravljena v državi.

13. V členu 6, poglavje 1, ML pojem „blago“ pomeni predmete, vključno z nepremičninami. Prvi pododstavek člena 2, poglavje 5, določa, da je blago, ki mora biti na podlagi pogodbe med prodajalcem in kupcem odposlano kupcu, prodano v državi, če je blago v državi, ko prodajalec, kupec ali tretja oseba za njeno z odpošiljanjem kupcu (točka 1), oziroma če blago ni v državi, ko se za njeno odpošiljanje, če ga je sestavil ali namestil prodajalec oziroma če je bilo sestavljeno ali nameščeno za njegov račun (točka 2).

14. Člen 6, poglavje 1, ML določa tudi, da pojem „storitve“ zajema vse, kar se ne šteje za blago in kar je mogoče opraviti v okviru poklicne dejavnosti.

15. V skladu s prvim pododstavkom člena 4, poglavje 5, ML se storitve, ki se nanašajo na nepremičnino, opravijo v državi, če se nepremičnina nahaja v njej. V skladu s točko 4 člena 6 v istem poglavju se storitve opravijo v državi, če se opravijo na Švedskem in se nanašajo na dela na premoženjih, vključno z nadzorom ali analizo takih premoženj.

16. Prvi pododstavek člena 8, poglavje 5, ML med drugim določa, da se za druge storitve šteje, da je bila transakcija opravljena v državi, če ima izvajalec storitev sedež svoje gospodarske dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere izvaja storitev, na Švedskem. Vendar predložitveno

sodišče opozarja, da se te določbe ne bi smele uporabljati za telekomunikacijske storitve. Nazadnje, v istem pododstavku je določeno, da se storitve, ki se ne opravljajo niti iz sedeža poslovne enote na Švedskem niti v tujini, opravijo v državi, če ima izvajalec storitev stalno prebivališče ali običajno prebiva na Švedskem.

II – Dejansko stanje

17. Ta postopek temelji na sporu med družbo Aktiebolaget NN(4) s sedežem na Švedskem in Skatteverket (švedska davčna uprava) v zvezi z uporabo DDV za stroške, povezane z dobavo in s položitvijo podmorskega kabla iz optičnih vlaken med Švedsko in drugo državo članico, od katere jo ločujejo mednarodne vode.

18. Glede na pogoje transakcije, ki jo načrtuje družba NN, bo ta družba lastnica kabla ob začetku namestitvenih del. Lastništvo tega kabla se bo na nosilca projekta preneslo šele po položitvi in izvedbi prvih preizkusov delovanja.

19. Kabli bodo nameščeni in zakopani na celinskem ozemlju Švedske ter nato meter za metrom položeni na morsko dno. Tako bodo najprej napeljeni na morskem območju Švedske, tj. v notranjih morskih vodah in teritorialnem morju te države članice, nato pa v mednarodnih vodah. Nato bodo položeni v teritorialnem morju in notranjih morskih vodah druge države članice ter nazadnje zakopani na njenem celinskem ozemlju.

20. Če bo to omogočalo stanje morskega dna, bodo kabli zakopani tudi tam. Enako bo ob upoštevanju razdalje med pritrditvami v nekaterih primerih morda treba podaljšati kabel, kar je sorazmerno zapleten tehnični postopek.

21. Nosilec projekta in ne družba NN je tisti, ki mora odpraviti morebitne težave s služnostnimi pravicami in pridobiti potrebna dovoljenja.

22. V običajnih okoliščinah bodo stroški kabla znašali od 80 do 85 % vseh stroškov transakcije. Vendar se lahko v neugodnih okoliščinah, na primer zaradi neurja, ta delež zmanjša.

23. Za ugotovitev, kako je treba določiti DDV na stroške take transakcije, je družba NN postavila Skatterättsnämnden (davčni odbor) dve vprašanji. Po eni strani družba NN sprašuje, ali je položitev podmorskega kabla med več državami storitev na nepremičnini v smislu člena 4, poglavje 5, ML ali delo na premičnini v smislu člena 6, poglavje 5, istega zakona oziroma celo druga vrsta storitve, pri čemer družba sprašuje, katera.

24. Po drugi strani družba sprašuje, ali je Švedska država, ki se šteje za kraj izvršitve storitve pri položitvi podmorskega kabla, če ta položitev poteka med celinsko točko na Švedskem in celinsko točko v drugi državi, pri čemer so med tema točkama pomorsko ozemlje teh držav in mednarodne vode.

25. Skatterättsnämnden je v predhodnem mnenju z dne 13. junija 2003 odločil, da je treba predvideno transakcijo šteti za storitev, opravljeno na Švedskem, na podlagi prvega pododstavka člena 8, poglavje 5, ML.

26. To odločitev je obrazložil z naslednjimi ugotovitvami. Prvič, v zvezi z opredelitvijo transakcije je Skatterättsnämnden navedel, da promet, ki ga družba NN ustvari pri polaganju kabla, sicer večinoma sestavljajo stroški kabla, vendar je to transakcijo, zlasti ob upoštevanju zapletene opreme in strokovnega znanja, ki ga zahteva, treba povsem obravnavati kot opravljanje storitev.

27. Drugič, v zvezi z opredelitvijo kraja, v katerem se ta storitev opravlja, se je

Skatterättsnämnden oprl na sodbo Berkholz(5), ki se nanaša na obdavčitev uporabe igralnih avtomatov na trajektih med Nemčijo in Dansko. Poudaril je, da je Sodišče v tej sodbi razsodilo, da člen 9 Šeste direktive ne omejuje svobode držav članic, da obdavčijo storitve, opravljene zunaj območja njihove ozemeljske suverenosti na krovu plovil, ki so v njihovi pristojnosti.

28. Sodišče je v navedeni sodbi navedlo tudi, da ima merilo glede povezave transakcije s krajem, v katerem ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje gospodarske dejavnosti, iz člena 9(1) Šeste direktive prednostno vlogo. To merilo je mogoče zavrniti samo, če ne pripelje do racionalne rešitve z davčnega vidika ali povzroči spor z drugo državo članico.

29. Skatterättsnämnden je menil, da v obravnavanem primeru storitev, ki jo je opravila družba NN, nima značilnosti, ki bi dovoljevale uporabo drugih meril glede naveznih okoliščin razen merila v zvezi s krajem, v katerem ima ta družba sedež svoje dejavnosti.

30. Družba NN je zoper predhodno mnenje, ki ga je izdal Skatterättsnämnden, vložila pritožbo. Regeringsrätten (vrhovno upravno sodišče) je predlagala, naj to mnenje spremeni in razsodi, da je predvidena transakcija opravljanje storitev na nepremičnini in je zato treba na Švedskem DDV plačati samo za del kabla, ki je na celinskem in pomorskem ozemlju te države.

III – Vprašanja za predhodno odločanje

31. Regeringsrätten je navedlo, da mora obravnavati naslednji trditvi. Po eni strani družba NN trdi, da je podmorski kabel ne glede na to, ali je zakopan ali ne, nepremičnina. Iz tega izhaja, da je mogoče storitve, ki se nanašajo na to nepremičnino, na Švedskem obdavčiti samo za del kabla, ki je v tej državi.

32. Po drugi strani Skatteverket trdi, da je posledica trditve družbe NN, da je treba transakcijo z davčnega vidika deliti na tri dele. Tako bi bilo treba razlikovati med storitvami, ki se nanašajo na del kabla na Švedskem in so obdavčene v tej državi članici, storitvami v zvezi z delom kabla v drugi državi članici, ki so obdavčene v tisti državi, in nazadnje storitvami v zvezi z delom kabla, potopljenega v mednarodnih vodah, ki ne bi bile obdavčljive. Skatteverket meni, da bi bila taka rešitev, ki bi povzročila položaj, v katerem del transakcije ne bi bil obdavčen, v nasprotju s ciljem člena 9 Šeste direktive, ki se nanaša na izogibanje sporom glede pristojnosti in primerom neobdavčenja.

33. Ob upoštevanju teh ugotovitev je Regeringsrätten prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je mogoče obdavčljivo transakcijo, ki jo sestavljata dobava in položitev kabla, ki je napeljan med ozemljema dveh držav članic in tudi zunaj ozemlja Skupnosti, pri kateri pomeni kabel očitno večji del vseh stroškov, opredeliti kot dobavo blaga ob uporabi določb Šeste direktive [...] glede kraja obdavčljivih transakcij?

2. Če je tako transakcijo namesto tega treba šteti za opravljanje storitev, ali je treba, da bi določili kraj opravljanja storitve na podlagi člena 9(2)(a) [Šeste] direktive, tako storitev obravnavati, kot da je povezana z nepremičninami?

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

4. Če je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen, ali je treba člen 8(1)(a) [Šeste] direktive oziroma, podredno, člen 9(2)(a) te direktive ter člena 2, točka 1, in 3(1) te direktive razumeti tako, da [DDV]

ni treba plačati za tisti del dobave ali opravljanja storitev, ki se nanaša na območje, ki ni del ozemlja Skupnosti?“

IV – Analiza

34. V uvodu je primerno na kratko opozoriti, da se dopustnost vprašanj za predhodno odločanje – ki jih je postavilo Regeringsrätten –, ki je stranke ne izpodbijajo, ne zdi sporna, čeprav zadeva v glavni stvari temelji samo na predlogu za izdajo mnenja glede obdavčitve transakcije, ki ob vložitvi tega predloga še ni bila opravljena.

35. V zvezi z dopustnostjo vprašanj za predhodno odločanje, postavljenih v takih okoliščinah, je bila odločitev namreč sprejeta v sodbi z dne 12. novembra 1998 v zadevi Victoria Film(6). Sodišče je v tej sodbi vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Skatterättsnämnden v okviru predloga za izdajo mnenja, razglasilo za nedopustna, z obrazložitvijo, da opravlja upravne naloge in ni bilo pozvano k odločanju o sporu.(7)

36. Kljub temu je Sodišče v isti sodbi navedlo tudi, da je, če davčni zavezanec ali davčna uprava vloži pritožbo zoper predhodno mnenje, ki ga je izdal Skatterättsnämnden, mogoče obravnavati, da sodišče, pri katerem je vložena ta pritožba, opravlja sodne naloge v smislu člena 234 ES, katerih namen je nadzor nad zakonitostjo akta, ki ureja obdavčitev davčnega zavezanca.(8)

37. Sodišče je v skladu s to navedbo že večkrat preužilo vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Regeringsrätten v okviru pritožbe zoper predhodno mnenje, ki ga je izdal Skatterättsnämnden.(9)

A – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

38. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, kako je treba opredeliti zadevno transakcijo ob upoštevanju Šeste direktive. Tako sprašuje, ali je treba obdavčljivo transakcijo, ki jo sestavljata dobava in položitev kabla, ki je napeljan na ozemlju dveh držav članic in tudi zunaj ozemlja Skupnosti, ter pri kateri pomeni kabel očitno večji del vseh stroškov, obravnavati kot dobavo blaga ali opravljanje storitev v smislu Šeste direktive.

39. Za odgovor na to vprašanje se je treba najprej vprašati, ali je treba dobavo in položitev kabla v okoliščinah, ki jih je opisalo predložitveno sodišče, ob upoštevanju Šeste direktive obravnavati kot enotno transakcijo in ne kot različni transakciji, ki bi ju bilo treba obdavčiti ločeno.

40. S predložitvenim sodiščem in intervenienti se strinjam, da gre za enotno transakcijo.

41. V skladu s sodno prakso je transakcijo, ki je sestavljena iz več elementov, tj. sklopa storitev ali pa dobave blaga in opravljanja storitev, za DDV mogoče obravnavati kot enotno transakcijo v različnih primerih.

42. Tako je, če je eden od teh elementov glavna storitev, medtem ko je drug element oziroma so drugi elementi glede na prvega samo pomožni. Te storitve se obravnavajo kot pomožne, ker niso namen, ampak so samo sredstvo, da se lahko glavna storitev uporablja pod boljšimi pogoji.(10) Zato torej niso nujne.

43. Sestavljeno transakcijo je mogoče analizirati tudi kot enotno transakcijo, če so vsi elementi, ki jih vključuje, nujni. Zato je Sodišče potrdilo, da je treba tako transakcijo obravnavati kot enotno transakcijo, kadar so različni elementi, ki jih vključuje, tako tesno povezani, da dejansko sestavljajo samo eno nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna.(11) Zdi se mi, da transakcija, ki jo načrtuje družba NN, ustreza temu primeru.

44. Pri preučevanju te transakcije, kot jo je opisalo predložitveno sodišče, namreč ugotavljam, da je sestavljena iz dobave in položitve podmorskega kabla iz optičnih vlaken, pri čemer se bo možnost razpolaganja s tem kablom na nosilca projekta prenesla šele po dokončani namestitvi in izvedbi poskusnega zagona. Sporazum, ki ga nameravata skleniti družba NN in nosilec projekta, se torej nanaša na odsvojitve položenega in tehnično uporabnega kabla.

45. Zato menim, da bi bilo v tem sporazumu, ki bo sklenjen med tema gospodarskima subjektoma, umetno ločevati dobavo kabla in opravljanje storitev v zvezi z njegovo položitvijo. Analiza sestavljene transakcije ne sme odstopati od uveljavljenega načela na področju DDV, v skladu s katerim je treba upoštevati gospodarsko realnost. Glede na to, da je prenos pravice do razpolaganja s kablom izvedljiv šele ob končanju napeljave in preizkusov delovanja, ne bi bilo v skladu z gospodarsko realnostjo te transakcije, če bi se obravnavalo, da je nosilec projekta pridobil podmorski kabel iz optičnih vlaken in nato storitve v zvezi z njegovo položitvijo. Zato je treba navedeno transakcijo analizirati kot enotno transakcijo za namen Šeste direktive.

46. Poleg tega je treba preučiti, kakšna mora biti opredelitev zadevne transakcije. V tem postopku so bila predstavljena tri stališča.

47. Skatteverket meni, da je treba to transakcijo obravnavati kot opravljanje storitev. Trdi, da je za navedeno transakcijo značilno več različnih storitev, ki jih ni mogoče obravnavati kot pomožne. Te storitve namreč vključujejo predhodne študije, dela za položitev na kopnem in v morju, podaljšanje kabla do nekaterih območij, kar je tehnično zapleten poseg, in nazadnje nadzorne ukrepe. Skatteverket poudarja, da te storitve zahtevajo posebno opremo in da so tako opravljene storitve povsem nujne glede na zasledovani cilj.

48. Družba NN trdi, da je treba sporno transakcijo obravnavati kot opravljanje storitev, ki se nanaša na nepremičnino. Po mnenju te družbe je tako položen kabel nepremičnina v smislu sodne prakse, ker je vgrajen v tla. Njegova položitev naj bi torej spadala na področje uporabe člena 5(5) Šeste direktive, v skladu s katerim lahko države članice za dobavo blaga v smislu člena 5(1) navedene direktive štejejo predajo določenih gradbenih del. Vendar se Kraljevina Švedska ni odločila za to možnost, zato zadevna transakcija spada v okvir člena 6(1) Šeste direktive.

49. Komisija Evropskih skupnosti meni, da je treba navedeno transakcijo obravnavati kot dobavo blaga v smislu člena 5(1) Šeste direktive. S tem mnenjem se strinjam iz naslednjih razlogov.

50. Najprej je treba opozoriti, da sporna transakcija dejansko spada na področje uporabe člena 5(1) Šeste direktive. V tej določbi je pojem „dobava blaga“ namreč opredeljen kot prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. V skladu s sodno prakso je treba ta pojem razumeti široko, tako da vključuje vse transakcije prenosa premoženja v stvareh ene stranke, ki pooblasti drugo stranko, da ji je dejansko na voljo, kot da bi bila lastnik tega premoženja.(12) Ne zdi se sporno, da je podmorski kabel iz optičnih vlaken premoženje v stvareh ter da bo, potem ko ga bo družba NN napeljala in bodo opravljeni preizkusi delovanja, prenesen na nosilca projekta, kar mu bo omogočilo, da s kablom razpolaga kot lastnik.

51. Poleg tega iz člena 8(1)(a) Šeste direktive izhaja, da je lahko premoženje v stvareh

namešeno s preizkusom delovanja ali brez njega, ne da bi transakcija nujno izgubila opredelitev „dobava blaga“. Prav tako se mi zdi, da je mogoče iz navedene določbe sklepati, da se lahko premoženje v stvareh namesti v tla tako, da se ga tja vgradi, ne da bi se ga nujno opredelilo kot „gradbena dela“ v smislu člena 5(5) Šeste direktive. Člen 8(1)(a) navedene direktive namreč ne razlikuje med načini namestitve.

52. Enako tudi v členu 5(5) Šeste direktive, ki državam članicam zagotavlja možnost, da predajo določenih gradbenih del štejejo za „dobavo blaga“, ni navedbe iz člena 5(2)(e) Druge direktive Sveta 67/228/EGS(13), v skladu s katero je vgradnja premišnine v nepremišnino enakovredna gradbenemu delu(14).

53. Poleg tega iz pregleda vsebine Šeste direktive izhaja, da ne ponuja veliko elementov za določitev meje med sestavljenimi transakcijami, ki jih je treba opredeliti kot „dobavo blaga“, in transakcijami, ki spadajo v okvir pojma „opravljanje storitev“. Kljub temu je mogoče kot smernico upoštevati to, da je pojem „opravljanje storitev“ pomožen glede na pojem „dobava blaga“.

54. Kot je že bilo pojasnjeno, pojem „opravljanje storitev“ namreč pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5 Šeste direktive. Zato je mogoče iz tega sklepati, da je sestavljena transakcija sicer mogoče označiti s katero koli od navedenih opredelitev, saj obstaja enako število dejavnikov v korist ene ali druge, vendar jo je treba na koncu opredeliti kot „dobavo blaga“.

55. Ker v Šesti direktivi ni podrobnejših informacij, lahko metodo, ki jo je treba uporabiti za opredelitev sestavljene transakcije, najdemo v sodni praksi. V skladu z ustaljeno sodno prakso je za opredelitev, ali je sestavljena transakcija dobava blaga ali opravljanje storitev, treba upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da se ugotovijo njene značilnosti.(15)

56. Sodišče je ta načini analize razvilo v zgoraj navedeni sodbi Faaborg-Gelting Linien v zvezi s transakcijo, ki je vključevala postrežbo jedi, namenjenih takojšnjemu zaužitju v restavraciji. Sodišče je razsodilo, da je treba to transakcijo obravnavati kot opravljanje storitev, ker je dobava hrane samo del te transakcije, pri kateri izrazito prevladujejo storitve.(16) O tej opredelitvi je Sodišče sklepalo iz opisa zadevne transakcije. Tako je navedlo, da je za to transakcijo značilna priprava hrane, njena fizična dostava na pladnju, zagotavljanje infrastrukture za goste, ki zajema jedilnico s stranskimi prostori ter pohištvo in posodo, ter nazadnje strežbo pri mizi, ki jo opravlja osebje, ki lahko med drugim daje nasvete in pojasnila o ponujenih jedeh in pijačah.(17)

57. Ta metoda analize je bila uporabljena tudi v zgoraj navedeni sodbi Levob Verzekeringen in OV Bank, ki se mi zdi za obravnavano zadevo posebej upoštevna, ker se prav tako nanaša na opredelitev transakcije, ki hkrati vključuje eno dobavo blaga in opravljanje storitev, ki so neločljivo povezane s to dobavo. Gre za dobavo programske opreme, ki jo je treba posebej prilagoditi potrebam potrošnika. Sodišče je menilo, da je ta transakcija opravljanje storitev, vendar tega ne ugotavlja samo na podlagi opisa celotne transakcije kot v zgoraj navedeni sodbi Faaborg-Gelting Linien, ampak ob upoštevanju teh meril: pomen prilagoditev osnovne programske opreme, da bi postala uporabna za kupca, obseg teh prilagoditev, njihovo trajanje in strošek.(18)

58. Glede na povzetek dejanskega stanja v zadevi, v kateri je bila izrečena ta sodba, je opravljanje storitev, tj. prilagoditev programske opreme, njena namestitve in izobraževanje zaposlenih, potekalo več kot eno leto, pri čemer se je začelo z vrednotenjem zahtevane prilagoditve in končalo s preizkusom delovanja, v vseh stroških transakcije pa je bil delež te storitve višji od deleža osnovne programske opreme.(19)

59. Zdi se mi, da je mogoče iz te sodne prakse povzeti dve ugotovitvi, ki sta upoštevni v tej zadevi. Prvič, dejstvo, da so storitve, opravljene v okviru zadevne transakcije, nujne ali le

uporabne za kupca blaga, ne zadostuje, da bi bila vsa transakcija opredeljena kot opravljanje storitev. Te storitve morajo biti prevladujoče. Zato Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Levob Verzekeringen in OV Bank o prevladujočem značaju del za prilagoditev programske opreme ni sklepalo le na podlagi njihovega pomena, da bi ta oprema postala uporabna za kupca, ampak tudi na podlagi njihovega obsega, trajanja in stroška.

60. Za opredelitev zadevne transakcije je torej treba opraviti primerjalno presojo pomena dobave blaga in opravljanja storitev v tej transakciji. Navedeno transakcijo je mogoče opredeliti kot opravljanje storitev samo, če storitve prevladujejo.(20)

61. Druga ugotovitev je, da morajo biti merila, ki se upoštevajo pri tej presoji, objektivna. Ta zahteva je logična, ker je namen Šeste direktive, da skupni sistem DDV utemelji na enotni opredelitvi obdavčljivih transakcij.(21) Objektivnost teh meril je upravičena tudi zato, ker mora biti opredelitev sestavljene transakcije predvidljiva za gospodarske subjekte. Opozarjam, da je ta pogoj predvidljivosti prava Skupnosti posebej nujen, kadar bi lahko zadevni predpisi sprožili finančne posledice, da bi prizadetim omogočil prepoznati obseg obveznosti, ki jim jih nalaga.(22)

62. Vendar ima lahko opredelitev sestavljene operacije kot dobave blaga ali opravljanja storitev pomembne posledice, zlasti kar zadeva uporabo pravil o teritorialnosti obdavčitve. Če je treba v tej zadevi transakcijo torej obravnavati kot dobavo blaga, spada v okvir člena 8(1)(a), drugi stavek, Šeste direktive, tako da je davčna pristojnost držav članic nujno določena na podlagi kraja kabla po njegovi namestitvi.

63. Nasprotno, če je treba transakcijo opredeliti kot opravljanje storitev, člen 9 Šeste direktive predvideva nadomestno možnost. Tako se v skladu s členom 9(1) Šeste direktive za kraj obdavčljive transakcije šteje kraj, v katerem ima izvajalec storitve sedež svoje dejavnosti, ali v skladu s členom 9(2) iste direktive kraj, v katerem je kabel. V prvem primeru bi imela Kraljevina Švedska pravico, da zadevno transakcijo obdavči v celoti, kot trdi Skatteverket. V drugem primeru bi lahko ta država članica transakcijo obdavčila samo za del kabla, ki je na njenem celinskem in pomorskem ozemlju, kot trdi družba NN.

64. Predložitveno sodišče v tej zadevi poziva Sodišče, naj pojasni, ali je treba storitvam, ki jih mora opraviti družba NN, priznati prevladujoči značaj, čeprav njihovi stroški obsegajo samo od 10 do 15 % skupne cene transakcije.

65. Pri taki presoji so težave povezane z dejstvom, da so te storitve dela, ki so nujna za uporabo podmorskega kabla iz optičnih vlaken, da so tehnično zahtevne in da zahtevajo precejšnja sredstva, kot je uporaba posebej opremljene ladje. Kot sem že navedel, ta dela torej niso pomožna v smislu zgoraj navedene sodbe Madgett in Baldwin, tj. niso samo način za doseganje čim boljših pogojev pri dobavi blaga. Najpomembnejše vprašanje je, ali je treba temu delu priznati prevladujoči značaj, čeprav je cena kabla, če transakcija poteka v običajnih okoliščinah, od 80 do 85 % vseh njenih stroškov.

66. Ob upoštevanju tega prevladujočega deleža cene blaga v vseh stroških transakcije ne verjamem, da bi bilo mogoče storitvam priznati prevladujoči značaj.

67. Kot sem že navedel, mora opredelitev sestavljene transakcije temeljiti na primerjavi pomena dobave blaga in opravljanja storitev, pri čemer je treba to primerjavo opraviti na podlagi objektivnih meril, da se doseže rezultat, ki je predvidljiv za gospodarske subjekte. Menim, da je očitno prevladujoči delež cene blaga v vseh stroških transakcije merilo, ki povsem izpolnjuje te zahteve.

68. Na podlagi deležev cene blaga in cene storitev v vseh stroških transakcije je mogoče

primerjati pomen dobave tega blaga in opravljanja teh storitev glede na isto objektivno merilo. Poleg tega je cena najustreznejše merilo za presojo gospodarske vrednosti blaga in storitev v sestavljeni transakciji. Kadar cena blaga kot v obravnavanem primeru znatno presega ceno opravljenih storitev, menim, da je treba prevladujoči delež cene blaga v vseh stroških transakcije upoštevati kot odločilni dejavnik za opredelitev te transakcije.

69. Transakcijo, ki se nanaša na odsvojitev položenega in tehnično uporabnega kabla in pri kateri znaša cena kabla od 80 do 85 % vseh stroškov transakcije, je torej treba obravnavati kot dobavo blaga.

70. Zato predlagam, naj se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba obdavčljivo transakcijo, ki jo sestavljata dobava in položitev kabla, ki je napeljan na ozemlju dveh držav članic in tudi zunaj ozemlja Skupnosti, in pri kateri pomeni kabel očitno večji del vseh stroškov, obravnavati kot dobavo blaga v smislu Šeste direktive.

B – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

71. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem za predhodno odločanje sprašuje, ali je mogoče zadevno transakcijo obravnavati kot opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive oziroma ali je treba kot njen kraj določiti kraj, v katerem ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje gospodarske dejavnosti.

72. Ker iz tega vprašanja izhaja, da je navedena transakcija opravljanje storitev, medtem ko sem sam predlagal, da se jo obravnava kot dobavo blaga, vprašanja ne bom preučeval.

C – Tretje vprašanje za predhodno odločanje

73. Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba člen 8(1)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je treba kraj transakcije za opredelitev davčne pristojnosti držav članic razdeliti glede na ozemeljski položaj kabla.

74. Predložitveno sodišče želi s tem vprašanjem torej izvedeti, ali je treba davčne pristojnosti Kraljevine Švedske in druge države članice omejiti na del kabla, ki je na ozemlju ene ali druge države. V nasprotnem primeru bi to pomenilo, da je treba člen 8(1)(a) Šeste direktive razlagati tako, da tema državam članicam dodeljuje sočasno pristojnost, ker je kabel hkrati na ozemlju obeh držav.

75. Menim, da zadnje razlage ni mogoče sprejeti. Kot družba NN, Skatteverket in Komisija tudi sam menim, da je treba kraj transakcije za opredelitev davčne pristojnosti zadevnih držav članic razdeliti glede na ozemeljski položaj kabla.

76. Pri tem stališču se v skladu z metodo analize, ki se običajno uporablja za razlago določb prava Skupnosti(23), opiram na vsebino člena 8(1)(a) Šeste direktive, sistem, katerega del je ta določba, in cilj, ki ga zasleduje.

77. Člen 8 Šeste direktive določa kolizijsko pravilo, v katerem je opredeljen kraj obdavčitve dobave blaga in zato tudi razmejitev davčnih pristojnosti držav članic, ki jih zadeva ista transakcija.

78. V tem členu je navedenih več primerov dobave blaga. Tako določa pravila glede naveznih okoliščin, kar zadeva dobavo, pri kateri sta potrebna odpošiljanje ali prevoz, iz člena 8(1)(a); dobavo, pri kateri nista potrebna odpošiljanje ali prevoz, iz člena 8(1)(b), in dobavo, ki se opravi s plovilom, zrakoplovom ali vlakom, iz člena 8(1)(c).

79. Člen 8(1)(a), drugi stavek, Šeste direktive določa tudi pravilo o posebni pristojnosti, kadar je

blago namešeno ali sestavljeno s poskusnim zagonom ali brez njega.

80. Na tem mestu je treba na kratko opozoriti, da je bilo podrožje uporabe 8 Šeste direktive z Direktivo Sveta 91/680/EGS(24) precej omejeno. Odprava davžnih meja med državami žlanicami ter s tem povezana odprava obdavžitve pri uvozu in oprostitve davka pri izvozu sta po 1. januarju 1993 ustvarili potrebo po sprejetju prehodnih pravil za opredelitev kraja obdavžljivih transakcij pri pridobitvi blaga znotraj Skupnosti. Ta prehodna pravila so navedena v 8 Šesti direktivi.

81. Vendar menim, da navedenih pravil v obravnavanem primeru ni mogoče uporabiti. Ta prehodna ureditev je dejansko namenjena za transakcije, v katerih blago iz ene države žlanice potuje v drugo državo žlanico. V 8 Šesti direktivi, prvi stavek, prvi pododstavek, druga alineja, 8 Šeste direktive je izrecno navedeno, da se njene določbe o odstopanju uporabljajo samo, če dobavljeno blago ni blago, ki ga dobavi dobavitelj ali druga oseba v njegovem imenu, potem ko je bilo sestavljeno ali instalirano. Zato je treba v obravnavanem primeru dejansko uporabljati 8 Šesti direktive, drugi stavek, 8 Šeste direktive.

82. Kot sem že navedel, ta določba predvideva, da je blago, ki je namešeno ali sestavljeno, povezano s krajem, v katerem je bila opravljena ta namestitev ali sestavljanje. Pri blagu, katerega namestitev vključuje vgradnjo v tla, je treba za določitev države, pristojne za obdavžitev zadevne dobave, torej upoštevati kraj, v katerem je to blago tako vgrajeno.

83. Navedena določba je nekoliko podobna 8 Šesti direktivi, v skladu s katerim je kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami kraj, v katerem je nepremičnina. V obeh primerih torej dejanski položaj blaga, tj. njegov geografski položaj, določa davžno pristojnost.

84. Prednost teh meril je, da davžno pristojnost povezujejo z materialnim dejavnikom, ki ga je mogoče preprosto in objektivno opredeliti. Razumska se zdijo tudi glede na logiko, na kateri temelji DDV, tj. da gre za davek na potrošnjo. Kraj, v katerem se blago namesti, dejansko ustreza kraju, v katerem to blago „potroši“ kupec, enako, kot je mogoče kraj, v katerem je nepremičnina, obravnavati kot kraj, v katerem se storitve v zvezi s to nepremičnino opravijo za kupca teh storitev.

85. Nazadnje, kot izhaja iz sedme uvodne izjave 8 Šeste direktive, je 8 Šesti direktive, drugi stavek, navedene direktive enako kot 8 Šesti direktive namenjen izogibanju sporom glede pristojnosti med državami žlanicami. Kot je Sodišče razsodilo glede 8 Šeste direktive, gre po eni strani za izogibanje sporom glede pristojnosti, ki bi lahko vodili k dvojnemu obdavževanju, in po drugi strani za izogibanje neobdavčenju prihodkov.(25) To analizo ciljev 8 Šeste direktive je mogoče uporabiti tudi za 8 Šesti direktive, kot je Sodišče pred kratkim potrdilo v sodbi z dne 15. decembra 2005 v zadevi Köhler(26), ker je ta zadnja določba enako kot navedeni 8 Šesti direktive, ki se nanaša na kraj obdavžljivih transakcij.

86. Res je, da sta splošni namen in posledica uporabe pravil o pristojnosti iz 8 Šesti direktive dodelitev davžne pristojnosti samo eni državi žlanici. Enako velja za določbe 8 Šesti direktive, drugi stavek, in 8 Šesti direktive. Blago je naeloma namešeno ali sestavljeno in nepremičnina je na ozemlju samo ene države. Tveganje spora glede pristojnosti se torej odpravi z dodelitvijo davžne pristojnosti samo eni državi.

87. Vendar se uporablja tudi 8 Šesti direktive, ki prav tako omogoča reševanje sporov glede pristojnosti, kadar je blago kot v obravnavanem primeru namešeno na ozemlju dveh držav žlanic.

88. V takem primeru je to določbo na podlagi njene vsebine, ozadja in cilja, ki ga zasleduje, upravičeno razlagati tako, da je treba davžno pristojnost dodeliti vsaki od držav za del blaga, ki je

nameščen na njenem ozemlju.

89. Ta rešitev se dejansko zdi skladna z besedilom zadevne določbe, ki davčno pristojnost povezuje s krajem, v katerem se opravita namestitve ali sestavljanje. Rešitev je razumska tudi z vidika logike, na kateri temelji Šesta direktiva, ker se kabel v obravnavanem primeru meter za metrom napelje na ozemlju vsake od zadevnih držav. Kraj dobave blaga in s tem kupčeve „potrošnje“ blaga sta torej zaporedno ozemlji obeh držav.

90. Nazadnje, tveganje spora glede pristojnosti med zadevnima državama članicama je odpravljeno z določitvijo meje med njima. V tem primeru je opredelitev kraja transakcije na podlagi člena 8(1)(a), drugi stavek, Šeste direktive povsem primerljiva z opredelitvijo iz člena 9(2)(b) Šeste direktive v zvezi z opravljanjem prevoznih storitev, v skladu s katero „je kraj opravljenih prevoznih storitev kraj, kjer se opravi prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja“. Tveganje dvojnega obdavčevanja bo odpravljeno, ker lahko vsaka država transakcijo obdavči samo za del kabla, ki je na njenem ozemlju, pri čemer se ti ozemlji ne prekrivata.(27)

91. Kot sem že navedel, je ozemeljsko območje uporabe Šeste direktive opredeljeno v njenem členu 3 s sklicevanjem na določbe člena 299 ES. Naj spomnim, da je v tem členu opredeljeno ozemeljsko območje uporabe Pogodbe ES, pri čemer so navedena imena vseh držav članic brez navedbe njihovih ozemeljskih delov.(28) Na podlagi tega je bilo sklenjeno, da se ta člen 299 ES sklicuje na nacionalne določbe, s katerimi vsaka država članica opredeli svoje ozemlje.(29) Iz tega izhaja, da se Šesta direktiva torej sklicuje na nacionalne zakone za ozemeljsko razmejitev davčnih pristojnosti vsake države članice.

92. Pri obravnavanju položaja v zvezi s položitvijo podmorskega kabla med dvema državama članicama ima torej vsaka od teh držav pravico, da transakcijo obdavči za del kabla, ki je na njenem celinskem ozemlju in v njenih notranjih vodah. To transakcijo lahko obdavči tudi za del navedenega kabla, ki je v njenih teritorialnih vodah, ker ima v skladu z mednarodnim pomorskim pravom pristojnost nad morskim dnom.(30)

93. Mogoče je tudi predvidevati, da se država članica odloči za obdavčitev zadevne transakcije za del kabla, ki je v njeni izključni ekonomski coni ali epikontinentalnem pasu, ker lahko tudi tam uveljavlja svoje suverene pravice, čeprav so bolj omejene, zlasti na področju izkoriščanja morskega dna in zemeljske plasti pod njim.(31) Sodišče je v zvezi s tem že razsodilo, da se pravo Skupnosti, tj. v obravnavanem primeru Direktiva Sveta 92/43/EGS(32), uporablja v izključni ekonomski coni in epikontinentalnem pasu države članice, če ima ta država na tem območju suverene pravice.(33) Sodišče je iz tega sklepalo, da ta država ni izpolnila obveznosti, če ni sprejela ukrepov, potrebnih za izpolnitev zahtev iz navedene direktive.

94. V vsakem primeru se mi zdi na tej stopnji analize pomembno, da delitev davčne pristojnosti med državama članicama glede na del kabla, ki je na njunem celinskem in pomorskem ozemlju, ne povzroča sporov glede ozemeljske pristojnosti in s tem prekrivanja davčnih pristojnosti.

95. Vendar lahko delitev davčne pristojnosti za obdavčitev take transakcije nedvomno povzroči težave med državami članicami, kot upravičeno ugotavlja Skatteverket. Te težave se ne bi smele nanašati na obdavčitev cene kabla. Zdi se logično, da je treba pravico vsake države do obdavčitve te cene določiti na podlagi dolžine kabla, ki je na njenem celinskem in pomorskem ozemlju, glede na vso dolžino navedenega kabla.

96. Po drugi strani lahko delitev davčne pristojnosti vodi k več vprašanjem v zvezi s ceno storitev. Dejansko se lahko postavi vprašanje, ali je treba storitve seštevati in davčno pristojnost porazdeliti enako kot pri ceni kabla, torej sorazmerno z dolžino kabla, ki je na ozemlju vsake države, ali pa je treba razlikovati med storitvami, ki se opravijo na posameznem območju, kot je

podaljšanje kabla med dvema pritrdiščema, in drugimi storitvami.

97. Glede na to nadomestno možnost menim, da bi države članice lahko upravičeno izbrale rešitev, ki se zdi najpreprostejša. Dejansko se lahko zdi težavno in sorazmerno samovoljno z gotovostjo opredeljevati, katere storitve so povezane s posameznim območjem in katere zadevajo ves kabel, kot so testi in preizkusi delovanja.

98. Te težave je mogoče primerjati s težavami, ki jih na primer povzroča opredelitev kraja obdavčitve za dobavo blaga in opravljanje storitev v okviru gradnje mosta med dvema državama članicama. Zaradi pomembnosti teh težav je Svet Evropske unije zadevnim državam članicam zaradi poenostavitve postopka obračunavanja davka v skladu s členom 27(1) Šeste direktive dovolil, da dela obravnavajo, kot da potekajo na ozemlju samo ene države.⁽³⁴⁾ Vendar se zdi, da je tako rešitev težko uporabiti, kadar sta državi članici kot v obravnavanem primeru ločeni z območjem, ki ni del ozemlja Skupnosti.

99. Zato sem naklonjen rešitvi, da vse storitve, povezane s položitvijo in preizkusi delovanja, zadevajo ves kabel, pri čemer je treba v vsaki državi članici njihov kraj opredeliti sorazmerno z dolžino kabla, ki je na njenem ozemlju, glede na vso dolžino navedenega kabla. Ta rešitev bi bila prav tako v skladu z domnevo, po kateri je treba v obravnavanem primeru dobavo kabla in njegovo položitev, ki ju opravi družba NN, za DDV obravnavati kot enotno transakcijo.

100. Ob upoštevanju teh ugotovitev predlagam, naj se na tretje vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 8(1)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je treba za opredelitev davčne pristojnosti držav članic kraj transakcije razdeliti glede na ozemeljski položaj kabla.

D – četrto vprašanje za predhodno odločanje

101. Predložitveno sodišče s četrnim vprašanjem za predhodno odločanje sprašuje, ali je treba člen 8(1)(a) Šeste direktive v povezavi s členom 2, točka 1, in členom 3(1) te direktive razlagati tako, da DDV ni treba plačati za tisti del dobave blaga, ki se nanaša na območje, ki ni del ozemlja Skupnosti.

102. S tem želi izvedeti, ali je treba v tem smislu pravo Skupnosti razumeti tako, da transakcija ni obdavčljiva za del kabla, ki je v mednarodnih vodah.

103. Kot družba NN, Skatteverket in Komisija tudi sam menim, da DDV ni treba plačati za del kabla, ki je zunaj ozemlja Skupnosti.

104. Kot je že bilo navedeno, člen 2, točka 1, Šeste direktive določa, da je treba DDV plačati za obdavčljive dejavnosti, opravljene znotraj države, pri čemer ta pojem v smislu člena 3(2) iste direktive ustreza območju uporabe Pogodbe, kot je za vsako državo članico opredeljeno v členu 299 ES.

105. S temi določbami je območje uporabe Šeste direktive torej omejeno na območja, ki jih vsaka od 25 držav članic opredeli kot svoje nacionalno ozemlje in na katerih izvaja svojo davčno pristojnost. V skladu z mednarodnim pomorskim pravom države na celoma nimajo suverene oblasti na odprtem morju razen oblasti, ki jo izvajajo na plovilih pod svojo zastavo.⁽³⁵⁾

106. Kot je Sodišče razsodilo v zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Franciji⁽³⁶⁾, Šesta direktiva ne vključuje nobenega pravila, na podlagi katerega bi morale države članice DDV obračunati za dele prevoza v okviru opravljanja prevoznih storitev, ki potekajo zunaj ozemeljskih meja teh držav, tj. na mednarodnem območju.

107. Sodišče je v zvezi z obdavčitvijo opravljanja storitev na krovu plovila razsodilo, da Šesta

direktiva državam članicam ne preprečuje, da razširijo področje uporabe svoje davčne zakonodaje čez državne meje, če s tem ne posegajo v pristojnosti drugih držav.(37) Sodišče je v zgoraj navedeni sodbi Köhler še potrdilo, da ta ugotovitev velja tudi pri obdavčitvi dobave blaga.(38)

108. Vseeno menim, da je ta razširitev območja uporabe izvedljiva samo, kadar opravljanje storitev ali dobava blaga potekata na prevoznem sredstvu, ki torej pomeni povezavo z davčno pristojnostjo države članice. Tako se je zgoraj navedena sodba Köhler nanašala na razlago člena 8(1)(c) Šeste direktive, v skladu s katerim se za kraj dobave blaga šteje izhodišni kraj za prevoz potnikov, če se dobava blaga opravi na krovu plovil, zrakoplovov ali na vlakih med delom prevoza potnikov znotraj Skupnosti. To analizo potrjuje tudi zgoraj navedena sodba Berkholz, v kateri je Sodišče to razširitev pristojnosti izrecno povežalo z izvajanjem pristojnosti zadevne države članice na krovu plovila, na katerem se opravljajo storitve.(39)

109. Menim, da ta razširitev območja uporabe Šeste direktive, ki jo je Sodišče dovolilo v tem natančno opredeljenem okviru, torej ne ogroža načela, v skladu s katerim je območje uporabe omejeno na ozemlje držav članic, kot je opredeljeno v njihovi zakonodaji.

110. Zato predlagam, naj se na četrto vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 8(1)(a) Šeste direktive v povezavi s členoma 2 in 3 te direktive razlagati tako, da DDV ni treba plačati za tisti del dobave blaga, ki se nanaša na območje, ki ni del ozemlja Skupnosti.

V – Predlog

111. Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev predlagam, naj se na vprašanja, ki jih je postavilo Regeringsrätten, odgovori:

1. Obdavčljivo transakcijo, ki jo sestavljata dobava in položitev kabla, ki je napeljan med ozemljema dveh držav članic in tudi zunaj ozemlja Skupnosti, pri kateri pomeni cena kabla očitno večji del vseh stroškov transakcije, je treba obravnavati kot dobavo blaga v smislu 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, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 o uvedbi novih ukrepov za poenostavitve v zvezi z davkom na dodano vrednost – obseg določenih oprostitev in praktična ureditev za njihovo izvajanje.

2. Člen 8(1)(a) Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 95/7, je treba razlagati tako, da mora biti kraj transakcije za opredelitev davčne pristojnosti držav članic razdeljen glede na ozemeljski položaj kabla.

3. Člen 8(1)(a) Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 95/7, je treba v povezavi s členoma 2 in 3 iste direktive razlagati tako, da DDV ni treba plačati za tisti del dobave blaga, ki se nanaša na območje, ki ni del ozemlja Skupnosti.

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

2 – Direktiva 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 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 o uvedbi novih ukrepov za poenostavitve v zvezi z davkom na dodano vrednost – obseg določenih oprostitev in praktična ureditev za njihovo izvajanje (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 – SFS 1994, št. 200, v nadaljevanju: ML.

4 – V nadaljevanju: družba NN.

5 – Sodba z dne 4. julija 1985 (168/84, Recueil, str. 2251).

6 – C-134/97, Recueil, str. I-7023.

7 – Točka 18.

8 – *Idem*.

9 – Sodbe z dne 8. marca 2001 v zadevi Skandia (C-240/99, Recueil, str. I-1951); z dne 1. aprila 2004 v zadevi Stenholmen (C-320/02, Recueil, str. I-3509) in z dne 20. januarja 2005 v zadevi Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, ZOdl., str. I-743).

10 – Glej zlasti sodbe z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, točka 24) o storitvah v zvezi z izleti in s prevozom do hotela, ki jih hotelir zagotavlja gostom; z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP (C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 30) o zagotavljanju zavarovalniških storitev in drugih storitev za imetnike kreditnih kartic, in z dne 15. maja 2001 v zadevi Primback (C-34/99, Recueil, str. I-3833, točka 45) o posojilu, ki ga trgovec s pohištvom ponudi strankam za financiranje njihovih nakupov v njegovi trgovini.

11 – Sodba z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank (C-41/04, ZOdl., str. I-9433, točka 22).

12 – Glej zlasti sodbi z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Recueil, str. I-285, točka 7) in z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE (C-25/03, ZOdl., str. I-3123, točka 64).

13 – Direktiva z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 1967, 71, str. 1303, v nadaljevanju: Druga direktiva).

14 – Člen 5(2)(e) Druge direktive določa:

„Kot dobava v smislu odstavka 1 se [obravnavajo] tudi [...] predaja gradbenega dela, vključno s tistim, pri katerem se prejemnik vgradi v nepremičnino.“

15 – Sodba z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, str. I-2395, točka 12) in zgoraj navedena sodba Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 27.

16 – Zgoraj navedena sodba Faaborg-Gelting Linien, točka 14.

17 – *Ibidem*, točki 13 in 14.

18 – Točka 28.

19 – Iz predstavitve dejstev izhaja, da je cena programske opreme znašala 713.000 USD, medtem ko je bila cena prilagoditve v razponu od 793.000 USD do 970 000 USD, čemur je treba prišteti stroške za namestitve v računalniški sistem kupca in za izobraževanje njegovega osebja, ki znašajo 15.000 USD.

20 – Zgoraj navedena sodba Faaborg-Gelting Linien, točka 14.

21 – Zgoraj navedena sodba Shipping and Forwarding Enterprise Safe, točki 7 in 8. Glej tudi sodbi

z dne 26. junija 2003 v zadevi MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, str. I-6729, točka 38) in z dne 21. februarja 2006 v zadevi University of Huddersfield (C-223/03, ZOdl., str. I-1751, točki 40 in 48).

22 – Sodba z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 72 in navedena sodna praksa) in zgoraj navedena sodba University of Huddersfield, točka 49.

23 – V zvezi z novejšo uporabo na področju DDV, ki zadeva člen 9 Šeste direktive, glej sodbo z dne 9. marca 2006 v zadevi Gillan Beach (C-114/05, ZOdl., str. I-2427, točka 21).

24 – Direktiva z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL L 376, str. 1).

25 – Sodba z dne 12. maja 2005 v zadevi RAL (Channel Islands) in drugi (C-452/03, ZOdl., str. I-3947, točka 23).

26 – C-58/04, ZOdl., str. I-8219, točka 22.

27 – Sodišče je v sodbi z dne 13. marca 1990 v zadevi Komisija proti Franciji (C-30/89, Recueil, str. I-691, točka 16) razsodilo, da je namen posebnega pravila glede naveznih okoliščin za opravljanje prevoznih storitev, ki odstopa od splošnega sistema za določitev kraja opravljanja storitev iz člena 9(1) Šeste direktive, torej zagotovitev, da vsaka država članica obdavi opravljene prevozne storitve za del prevoza, ki poteka na njenem ozemlju.

28 – člen 299(1) ES določa:

„Ta pogodba se uporablja za Kraljevino Belgijo, Kraljevino Dansko, Zvezno republiko Nemčijo, Helensko republiko, Kraljevino Španijo, Francosko republiko, Irsko, Italijansko republiko, Veliko vojvodstvo Luksemburg, Kraljevino Nizozemsko, Republiko Avstrijo, Portugalsko republiko, Republiko Finsko, Kraljevino Švedsko ter Združeno kraljestvo Velike Britanije in Severne Irske.“

29 – Sodba z dne 10. oktobra 1978 v zadevi Hansen (148/77, Recueil, str. 1787, točka 9).

30 – V zvezi s tem glej člen 2 Konvencije Združenih narodov o pomorskem pravu (v nadaljevanju: konvencija iz Montego Baya), ki je bila podpisana 10. decembra 1982 v kraju Montego Bay, potrjena v imenu Evropske skupnosti s Sklepom Sveta 98/392/ES z dne 23. marca 1998 (UL L 179, str. 1) in so jo ratificirale vse države članice Evropske unije.

31 – Glej člena 56 in 77 konvencije iz Montego Baya, zlasti v zvezi z izključno ekonomsko cono in epikontinentalnim pasom.

32 – Direktiva z dne 21. maja 1992 o ohranjanju naravnih habitatov ter prosto živečih živalskih in rastlinskih vrst (UL L 206, str. 7).

33 – Sodba z dne 20. oktobra 2005 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-6/04, ZOdl., str. I-9017, točka 117).

34 – Glej zlasti Odločbo Sveta 2005/713/ES z dne 11. oktobra 2005, ki dovoljuje Zvezni republiko Nemčiji in Kraljevini Nizozemski uporabo ukrepa o odstopanju od člena 3 Šeste direktive (UL L 271, str. 39). Glej tudi Odločbo Sveta 95/114/ES z dne 30. marca 1995, ki dovoljuje Zvezni republiko Nemčiji in Velikemu vojvodstvu Luksemburg uporabo ukrepa o odstopanju od člena 3 Šeste direktive (UL L 80, str. 46).

35 – Glej ?lena 89 in 92 konvencije iz Montego Baya.

36 – To?ka 17.

37 – Sodba z dne 23. januarja 1986 v zadevi Trans Tirreno Express (283/84, Recueil, str. 231, to?ka 20).

38 – To?ka 25.

39 – To?ka 16.