

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

PHILIPPE LÉGER

föredraget den 14 september 2006 ¹

1. Denna begäran om förhandsavgörande har ställts i syfte att få ett klargörande av hur den mervärdesskatt som är hänförlig till kostnaderna för tillhandahållande och nedläggning av en fiberoptisk sjökabel mellan två medlemsstater åtskilda av internationellt vatten skall beräknas.

2. De frågor som ställts rör i huvudsak hur en sådan transaktion rättsligt skall kvalificeras och var den geografiskt sett skall anses äga rum i syfte att med hjälp av dessa uppgifter kunna fastställa medlemsstaternas beskattningsrätt. Det skall först utredas huruvida denna transaktion skall anses utgöra en leverans av en vara eller ett tillhandahållande av tjänster. Det skall därefter fastställas huruvida transaktionen skall delas upp i förhållande till kabelns geografiska läge och huruvida den är mervärdesskattepliktig med avseende på den del av kabeln som är belägen utanför gemenskapens territorium.

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

3. I rådets sjätte direktiv 77/388/EEG ² föreskrivs ett mycket brett tillämpningsområde för uttag av mervärdesskatt i och med att det i artikel 2 första punkten anges att mervärdesskatt skall betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

4. Med begreppet "landets territorium" avses enligt artikel 3.2 i sjätte direktivet tillämpningsområdet för Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen, såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i artikel 299 EG.

1 — Originalspråk: franska.

2 — Direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

5. Begreppen "leverans av varor" och "tillhandahållande av tjänster" definieras i artiklarna 5 respektive 6 i sjätte direktivet.

9. Artikel 8.1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Platsen för leverans av varor skall anses vara följande:

6. Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet avses med "leverans av varor" överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

7. Enligt artikel 6.1 i sjätte direktivet avses med "tillhandahållande av tjänster" varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5 i samma direktiv.

a) ... Om varorna installeras eller sammansätts, med eller utan provkörning, av leverantören eller för hans räkning, skall platsen för leveransen anses vara den plats där varorna installeras eller sammansätts. I fall då installationen eller sammansättningen utförs i en annan medlemsstat än leverantörens, skall den medlemsstat inom vars territorium installationen eller sammansättningen sker vidta alla nödvändiga åtgärder för att undvika dubbelbeskattning där.

..."

8. I artiklarna 8 och 9 i sjätte direktivet fastställs även var transaktionen skall beskattas beroende på om det rör sig om leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Dessa artiklar syftar, såsom framgår av sjunde skälet till direktivet, till att undvika kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar leverans av varor för sammansättning och tillhandahållande av tjänster.

10. I artikel 9.1 i sjätte direktivet föreskrivs att platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

11. I artikel 9.2 a i sjätte direktivet föreskrivs emellertid att platsen för tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom skall vara den plats där egendomen är belägen.

14. I 1 kap. 6 § ML föreskrivs vidare att med begreppet tjänst förstås allt som inte är att anse som vara och som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet.

B — Den nationella lagstiftningen

12. Av 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen (nedan kallad ML)³ framgår att mervärdesskatt skall betalas när en omsättning anses ha gjorts inom landet.

15. Enligt 5 kap. 4 § första stycket ML anses tjänster som avser en fastighet som omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige. Av 5 kap. 6 § fjärde punkten, framgår att tjänster anses vara omsatta inom landet, om de utförs i Sverige och avser arbeten på varor som är lös egendom, däri inbegripet kontroll eller analys av sådana varor.

13. I 1 kap. 6 § ML definieras begreppet vara som materiella ting, bland dem fastigheter. Enligt 5 kap. 2 § första stycket anses en vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare skall transporteras till köparen som omsatt inom landet, om varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen (första punkten) eller varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan monteras eller installeras här av säljaren eller för dennes räkning (andra punkten).

16. I 5 kap. 8 § första stycket ML föreskrivs bland annat att för andra tjänster anses omsättningen ha gjorts inom landet, om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls. Den nationella domstolen har emellertid påpekat att denna bestämmelse inte är tillämplig på telekommunikationstjänster. I samma stycke anges att tjänsterna, i det fall de inte tillhandahålls från ett sådant säte eller etableringsställe i Sverige eller utomlands, är omsatta inom landet om den som tillhandahåller tjänsterna är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

3 — SFS 1994:200.

II — Bakgrund

17. Begäran om förhandsavgörande har framställts i ett mål mellan Aktiebolaget NN,⁴ med skatterättsligt hemvist i Sverige, och Skatteverket angående betalning av mervärdesskatt avseende kostnaderna för att tillhandahålla och lägga ned en fiberoptisk sjökabel mellan Sverige och en annan medlemsstat som är skild från Sverige av internationellt vatten.

18. Enligt villkoren för det arbete som NN skall utföra är NN ägare till kabeln när arbetet med att lägga ned kabeln inleds. Äganderätten till kabeln kommer att överföras till byggherren först efter det att den lagts ned och de första driftstesterna genomförts.

19. Kabeln kommer att fästas och grävas ned i marken på svenska fastlandet för att därefter, meter för meter, läggas ned på havsbotten. Den kommer därvid först att läggas ned inom Sveriges sjöterritorium (det vill säga Sveriges inre vatten och territorialvatten) och sedan på internationellt vatten. Den kommer därefter att läggas ned i den andra medlemsstatens territorialvatten och inre vatten för att slutligen grävas ned i marken på den andra statens fastland.

20. Om det är möjligt med hänsyn till förhållandena på havsbotten grävs kabeln ned även här. Beroende på avståndet mellan fästpunkterna kan det i vissa fall vara nödvändigt att skarva kabeln, vilket är en relativt komplicerad teknisk procedur.

21. Det ankommer på byggherren och inte på NN att lösa eventuella problem angående servitut och att se till att nödvändiga tillstånd finns.

22. Kostnaden för kabeln beräknas vid normala förhållanden uppgå till 80–85 procent av totalkostnaden för uppdraget. Denna andel kan emellertid minska vid ogynnsamma förhållanden, till exempel vid storm.

23. För att få klarhet i hur mervärdesskatten avseende kostnaden för en sådan transaktion skall beräknas ställde NN följande två frågor till Skatterättsnämnden. NN frågade för det första huruvida nedläggning av en sjökabel mellan olika länder utgör en tjänst avseende en fastighet enligt 5 kap. 4 § ML eller arbete på lös egendom enligt 5 kap. 6 § ML eller om den utgör någon annan tjänst och i så fall vilken.

4 — Nedan kallat NN.

24. NN frågade för det andra om tjänsten avseende nedläggning av en sjökabel skall anses omsatt i Sverige i det fall kabeln läggs ned mellan en landpunkt belägen i Sverige och en landpunkt inom ett annat land, med detta sistnämnda lands sjöterritorium samt internationellt vatten däremellan.

25. Skatterättsnämnden beslutade i sitt förhandsbesked av den 13 juni 2003 att den planerade transaktionen skulle anses vara en tjänst omsatt i Sverige enligt 5 kap. 8 § första stycket ML.

26. Som skäl för sitt beslut angav nämnden, vad beträffar den rättsliga kvalificeringen av transaktionen, att även om den ersättning som NN tar ut för kabelnedläggningen till största delen belöper på kostnaden för själva kabeln får det, bland annat med hänsyn till den komplicerade utrustning och det kunande som krävs, anses att tillhandahållandet i sin helhet utgör en tjänst.

27. För att fastställa platsen för tillhandahållandet av denna tjänst hänvisade Skatterättsnämnden till domen i målet Berkholz,⁵ som gällde beskattning av driften av spelau-

tomater på färjor som gick mellan Tyskland och Danmark. Nämnden påpekade att domstolen, i denna dom, uttalat att artikel 9 i sjätte direktivet inte begränsar medlemsstaternas frihet att beskatta tjänster som tillhandahålls utanför området för deras territoriella suveränitet, ombord på fartyg som lyder under deras jurisdiktion.

28. I nämnda dom påpekade domstolen, enligt skatterättsnämnden, även att det anknytningsfaktum som anges i artikel 9.1 i sjätte direktivet, nämligen den plats där leverantören har etablerat sin rörelse, är primärt. Denna anknytning kan endast frångås om den inte leder till någon rationell lösning ur fiskal synpunkt eller om den skapar en konflikt med en annan medlemsstat.

29. Skatterättsnämnden ansåg att den tjänst som tillhandahölls av NN inte var av sådan beskaffenhet att det var möjligt att tillämpa andra anknytningskriterier än platsen där detta bolag har etablerat sin rörelse.

30. NN har överklagat Skatterättsnämndens förhandsbesked. Bolaget har yrkat att Regeringsrätten skall ändra förhandsbeskedet och besluta att den planerade transaktionen

5 — Dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (REG 1985, s. 2251; svensk specialutgåva, volym 8, s. 253).

utgör en tjänst som avser en fastighet, med följden att mervärdesskatt skall betalas i Sverige endast med avseende på den del av kabeln som är belägen på svenskt fastland och svenskt sjöterritorium.

beskattas, mot ändamålet för artikel 9 i sjätte direktivet, som är att undvika såväl kompetenskonflikter som utebliven beskattning.

III — Tolkningsfrågorna

31. Regeringsrätten har angett att den har ställt inför följande två tolkningar. NN, å ena sidan, har gjort gällande att en sjökabel utgör en fastighet, oavsett om den är nedgrävd eller ej. Tjänster som avser en sådan fastighet kan följaktligen beskattas i Sverige endast med avseende på den del av kabeln som är belägen inom detta land.

32. Skatteverket, å andra sidan, har gjort gällande att NN:s tolkning leder till att transaktionen i skattehänseende skall delas upp i tre delar. Detta medför att tjänsterna skall beskattas i Sverige till den del de avser den del av kabeln som är belägen i Sverige, i den andra medlemsstaten till den del de avser den del av kabeln som är belägen i detta land och, slutligen, inte beskattas alls till den del de avser den del av kabeln som är nedsänkt på internationellt vatten. Enligt Skatteverket strider en sådan tolkning, som leder till att en del av transaktionen inte

33. Regeringsrätten har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

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

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

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

4) Skall, om svaret på fråga 3 är jakande, artikel 8.1 a alternativt 9.2 a [i sjätte direktivet] samt artiklarna [2 första punkten] och 3.1 [i samma direktiv] förstås så, att mervärdesskatt inte skall betalas för den del av leveransen eller tillhandahållandet som avser område utanför gemenskapens territorium?"

35. Frågan om upptagande till sakprövning av tolkningsfrågor som ställts i ett sådant sammanhang har nämligen avgjorts i domen av den 12 november 1998 i målet Victoria Film.⁶ I denna dom slog domstolen fast att de tolkningsfrågor som framställts av Skatterättsnämnden inom ramen för en ansökan om förhandsbesked inte kunde upptas till prövning, eftersom nämnden utövar myndighet och inte har till uppgift att avgöra tvister.⁷

36. I domen i det målet påpekade domstolen emellertid också att för det fall den skattskyldige eller Riksskatteverket överklagar ett förhandsbesked meddelat av Skatterättsnämnden kan den domstol vid vilken målet anhängiggörs anses utöva dömande verksamhet i den mening som avses i artikel 234 EG. Den dömande verksamheten syftar i det fallet till att kontrollera lagenligheten av ett beslut som reglerar taxeringen för en skattskyldig person.⁸

IV — Bedömning

34. Jag vill inledningsvis kort påpeka att det framstår som klarlagt att de tolkningsfrågor som framställts av Regeringsrätten kan tas upp till prövning, vilket inte heller har bestritts av parterna, trots att målet vid den nationella domstolen ursprungligen väcktes genom en ansökan om förhandsbesked om beskattningen av en transaktion som, när denna ansökan gjordes, ännu inte hade ägt rum.

37. Domstolen har i enlighet härmed redan vid flera tillfällen bedömt tolkningsfrågor som framställts av Regeringsrätten i samband med ett överklagande av ett förhandsbesked som meddelats av Skatterättsnämnden.⁹

6 — Dom av den 12 november 1998 i mål C-134/97, Victoria Film (REG 1998, s. I-7023).

7 — Punkt 18.

8 — Ibidem.

9 — Dom av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, Skandia (REG 2001, s. I-1951), av den 1 april 2004 i mål C-320/02, Stenholmen (REG 2004, s. I-3509), och av den 20 januari 2005 i mål C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck (REG 2005, s. I-743).

A — *Den första tolkningsfrågan*

38. Genom sin första tolkningsfråga vill den nationella domstolen få klarhet i hur den aktuella transaktionen rättsligt skall kvalificeras enligt sjätte direktivet. Frågan avser huruvida en skattepliktig transaktion avseende leverans och nedläggning av en kabel på två medlemsstaters territorier samt utanför gemenskapens territorium, i vilken kostnaden för själva kabeln utgör den klart övervägande delen av totalkostnaden för transaktionen, enligt sjätte direktivet skall anses utgöra leverans av en vara eller tillhandahållande av tjänster.

39. För att kunna besvara denna fråga är det nödvändigt att först undersöka huruvida tillhandahållandet och nedläggningen av kabeln, under de förhållanden som beskrivits av den nationella domstolen, skall anses utgöra en enda transaktion enligt sjätte direktivet, eller olika transaktioner som skall beskattas var för sig.

40. Jag anser, i likhet med den nationella domstolen och de intervenerande parterna, att det rör sig om en enda transaktion.

41. Enligt rättspraxis kan en transaktion som består av flera delar, det vill säga antingen av

ett paket av tjänster eller av en leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, i vissa fall betraktas som en enda transaktion i mervärdesskattehänseende.

42. Så är fallet till exempel när en av dessa delar utgör det huvudsakliga tillhandahållandet och den eller de andra delarna, i förhållande till denna sistnämnda, endast har karaktären av bitjänster. Dessa tjänster anses utgöra bitjänster eftersom de inte efterfrågas i sig, utan endast utgör ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänsten.¹⁰ De är således inte absolut nödvändiga.

43. En sammansatt transaktion kan emellertid betraktas som en enda transaktion även om alla de ingående delarna är nödvändiga. Domstolen har således godtagit att en sådan transaktion skall anses utgöra en enda transaktion när de olika ingående delarna har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk pres-

10 — Se, bland annat, dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin (REG 1998, s. I-6229), punkt 24, angående en hotellägares tillhandahållande av tjänster till sina kunder i form av utflykter och transport till hotellet, av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973), punkt 30, angående tillhandahållande av försäkringstjänster och andra tjänster till kreditkortsinnehavare, och av den 15 maj 2001 i mål C-34/99, Primback (REG 2001, s. I-3833), punkt 45, angående en möbelhandares tillhandahållande till sina kunder av en kredit för att finansiera sina inköp i hans affär.

tation, som det skulle vara konstlat att försöka skilja från varandra.¹¹ Enligt min mening utgör den av NN planerade transaktionen en sådan transaktion.

genomförts, är det inte förenligt med de ekonomiska villkoren för denna transaktion att anse att byggherren först förvärvar den fiberoptiska sjökabeln och därefter tjänsterna i samband med nedläggningen av den. Nämda transaktion skall följaktligen vid tillämpningen av sjätte direktivet anses utgöra en enda transaktion.

44. En granskning av denna transaktion, såsom den beskrivits av den nationella domstolen, visar nämligen att den består i att tillhandahålla och lägga ned en fiberoptisk sjökabel, och att möjligheten att förfoga över kabeln överförs till byggherren först efter det att installationen har avslutats och drifttester genomförts. Avtalet mellan NN och byggherren avser således överlåtelse av en nedlagd kabel i funktionsdugligt skick.

46. Härfter skall jag undersöka vilken typ av transaktion det är fråga om i detta fall. Tre olika åsikter har framförts i målet.

45. Det skulle, enligt min mening, vara konstlat att inom ramen för detta avtal som gäller mellan samma ekonomiska aktörer skilja på tillhandahållandet av själva kabeln och de tjänster som rör nedläggningen av den. Bedömningen av en blandad transaktion skall inte avvika från den fasta princip i mervärdesskattehänseende, enligt vilken det är nödvändigt att ta hänsyn till den ekonomiska situationen. Eftersom behörigheten att förfoga över kabeln överförs först efter det att den har installerats och drifttester

47. Skatteverket har gjort gällande att denna transaktion skall bedömas som ett tillhandahållande av tjänster. Verket har anfört att transaktionen kännetecknas av att den består av en hel serie tjänster som inte kan anses utgöra bitjänster. De består nämligen av förundersökningar, nedläggning på fastlandet och i havet, skarvning av kabeln på vissa ställen, vilket utgör en tekniskt komplicerad åtgärd, och slutligen kontrollåtgärder. Skatteverket har påpekat att dessa tjänster kräver specialutrustning och att de tjänster som på detta sätt tillhandahållits är absolut nödvändiga för att uppnå det eftersträfvade resultatet.

48. NN har gjort gällande att den ifrågasatta transaktionen skall anses utgöra en tjänst

¹¹ — Dom av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank (REG 2005, s. I-9433), punkt 22.

som avser en fastighet. Bolaget anser att en kabel som nedlagts på detta sätt enligt rättspraxis utgör en fastighet, eftersom den är nedgrävd i marken. Nedläggningen av kabeln skulle därför kunna omfattas av tillämpningsområdet för artikel 5.5 i sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna får betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som en leverans av en vara i den betydelse som begreppet har enligt artikel 5.1 i nämnda direktiv. Eftersom Konungariket Sverige inte har utnyttjat denna möjlighet, är det emellertid artikel 6.1 i sjätte direktivet som är tillämplig på den aktuella transaktionen.

49. Europeiska gemenskapernas kommission anser att den aktuella transaktionen skall anses utgöra en leverans av en vara i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet. Jag delar denna åsikt av följande skäl.

50. Det skall inledningsvis påpekas att den ifrågasatta transaktionen mycket väl kan omfattas av tillämpningsområdet för artikel 5.1 i sjätte direktivet. I denna bestämmelse definieras nämligen begreppet leverans av varor som överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Enligt rättspraxis skall detta begrepp tolkas vidsträckt och anses innefatta samtliga överföringar av materiell egendom från en person till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han

var ägare till densamma.¹² Det synes inte råda någon tvekan om att en fiberoptisk sjökabel utgör materiell egendom och att den, efter det att NN har installerat den och genomfört driftstester, kommer att överföras till byggherren så att denne kan förfoga över den som om han var ägare till den.

51. Det framgår dessutom av artikel 8.1 a i sjätte direktivet att en vara kan installeras, med eller utan provkörning, utan att transaktionen nödvändigtvis förlorar sin egenskap av leverans av en vara. Enligt min mening följer det av denna bestämmelse även att en vara kan installeras under marken så att den införlivas med marken, utan att det av den anledningen nödvändigtvis blir fråga om byggnadsarbeten i den mening som avses i artikel 5.5 i sjätte direktivet. I artikel 8.1 a i nämnda direktiv görs nämligen ingen åtskillnad mellan olika sätt att installera.

52. I artikel 5.5 i sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna får betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som en leverans av varor, har inte heller den mening som fanns i artikel 5.2 e i rådets andra

12 — Se, bland annat, dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (REG 1990, s. I-285), punkt 7, och av den 21 april 2005 i mål C-25/03, *HE* (REG 2005, s. I-3123), punkt 64.

direktiv 67/228/EEG¹³ återgetts, enligt vilken inarbetandet av lös egendom i fast egendom skall likställas med byggnadsarbeten.¹⁴

53. En granskning av innehållet i sjätte direktivet visar härfter att det inte ges många ledtrådar när det gäller att dra en gräns mellan de blandade transaktioner som skall anses utgöra leverans av varor och de som skall anses utgöra tillhandahållande av tjänster. Enligt min mening har det emellertid betydelse att det sistnämnda begreppet har en underordnad karaktär i förhållande till begreppet leverans av varor.

54. Såsom tidigare nämnts täcker begreppet tillhandahållande av tjänster nämligen varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5 i sjätte direktivet. Av detta skulle man kunna utläsa att i det fall en blandad transaktion kan anses falla under såväl det ena som det andra av dessa begrepp, eftersom det finns lika mycket som talar för det ena som för det andra, skall transaktionen anses utgöra leverans av varor.

55. Eftersom sjätte direktivet inte innehåller några närmare upplysningar måste vi gå till rättspraxis för att utröna vilken metod som skall användas för att bestämma hur en blandad transaktion rättsligt skall kvalificeras. Enligt fast rättspraxis skall frågan huruvida en blandad transaktion skall betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster besvaras utifrån en samlad bedömning av alla de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga i syfte att identifiera dess huvudsakliga delar.¹⁵

56. Domstolen utvecklade denna analysmetod i domen i det ovannämnda målet Faaborg-Gelting Linien med avseende på en transaktion som bestod i att servera maträtter för konsumtion på plats i en restaurang. Den slog fast att denna transaktion skulle anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster, eftersom leveransen av maten endast utgjorde en del av transaktionen och tjänsterna utgjorde den övervägande delen.¹⁶ Domstolen grundade sin bedömning på en beskrivning av den aktuella transaktionen. Den påpekade att transaktionen bestod i tillagningen av maten, det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande, varvid en organisatorisk helhet ställdes till gästens förfogande, vilken bestod av både matsal och biutrymmen samt möbler och porslin, och slutligen servering av personal som bland annat kunde ge råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjöds.¹⁷

13 — Direktiv av den 11 april 1967 om harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter — Struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, s. 1303) (nedan kallat andra direktivet).

14 — I artikel 5.2 e i andra direktivet föreskrivs följande: "Leverans av byggnadsarbeten, däribland införlivandet av lös egendom i fast egendom, skall också anses som en leverans enligt punkten 1."

15 — Dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (REG 1996, s. I-2395), punkt 12, och domen i det ovannämnda målet Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 27.

16 — Domen i det ovannämnda målet Faaborg-Gelting Linien, punkt 14.

17 — Ibidem, punkterna 13 och 14.

57. Denna analysmetod har även använts i domen i det ovannämnda målet Levob Verzekering och OV Bank, vilken enligt min mening är särskilt relevant i samband med förevarande mål, eftersom även det målet rörde bedömningen av en transaktion som bestod dels av leverans av en enda vara, dels av tillhandahållande av tjänster som var nödvändiga för denna leverans. Målet rörde köp av programvara som skulle anpassas särskilt till konsumentens behov. Domstolen fann att denna transaktion utgjorde ett tillhandahållande av tjänster. Den utgick härvid inte endast från en beskrivning av den totala transaktionen, som i domen i det ovannämnda målet Faaborg-Gelting Linien, utan från följande kriterier: betydelsen av de anpassningar av standardprogramvaran som gjorts för att den skulle vara användbar för köparen samt omfattningen, varaktigheten och kostnaden för anpassningarna.¹⁸

58. Av redogörelsen för bakgrunden i det mål som låg till grund för domen var tillhandahållandet av tjänsterna, det vill säga anpassningen av programvaran, installationen av den och utbildning av personalen, utspridda under mer än ett år. De inleddes med en bedömning av vilken anpassning som var nödvändig och avslutades med en provkörning, och kostnaden för dem utgjorde en högre del av totalkostnaden för transaktionen än kostnaden för standardprogramvaran.¹⁹

¹⁸ — Punkt 28.

¹⁹ — Det framgår av redogörelsen av bakgrunden att priset för programvaran uppgick till 713 000 USD, medan priset för anpassningen låg mellan 793 000 USD och 970 000 USD, utöver 15 000 USD för installering i köparens datasystem och utbildning av dennes personal.

59. Enligt min mening kan två slutsatser, vilka är relevanta i förevarande mål, dras från denna rättspraxis. Den första är att det inte är tillräckligt att de tjänster som tillhandahålls inom ramen för den aktuella transaktionen är nödvändiga eller till nytta för köparen av varan för att transaktionen i sin helhet skall anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster. Det krävs att dessa tjänster utgör den övervägande delen av transaktionen. Domstolen fann i domen i det ovannämnda målet Levob Verzekering och OV Bank att arbetet med anpassningen av programvaran utgjorde en sådan övervägande del, inte bara på grund av betydelsen av att köparen skulle kunna använda den utan även på grund av omfattningen, varaktigheten och kostnaden för anpassningarna.

60. För att kunna bedöma vilken typ av transaktion det är fråga om i detta fall är det således nödvändigt att jämföra betydelsen av leveransen av varan och tillhandahållandet av tjänsterna i denna transaktion. Transaktionen kan endast anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster om tjänsterna utgör den övervägande delen av transaktionen.²⁰

61. Den andra slutsatsen är att de kriterier som skall beaktas vid denna bedömning skall ha en objektiv karaktär. Detta är ett logiskt krav, eftersom sjätte direktivet syftar till att upprätta ett gemensamt system för mervärdesskatt grundat på en enhetlig definition av

²⁰ — Domen i det ovannämnda målet Faaborg-Gelting Linien, punkt 14.

vad som är en skattepliktig transaktion.²¹ Att sådana kriterier skall ha en objektiv karaktär motiveras även av att den rättsliga kvalificeringen av en blandad transaktion måste kunna förutses av de ekonomiska aktörerna. Det ställs särskilt krav på att gemenskapsrätten skall vara förutsebar när den ifrågasatta lagstiftningen kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de berörda måste kunna få exakt kännedom om sina skyldigheter enligt denna lagstiftning.²²

skrivs ett alternativ i artikel 9 i sjätte direktivet. Platsen för den skattepliktiga transaktionen skall då anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse, enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet, eller där kabeln är belägen, enligt artikel 9.2 i samma direktiv. I det första fallet har Konungariket Sverige rätt att beskatta hela den aktuella transaktionen, enligt vad Skatteverket har gjort gällande. I det andra fallet har denna medlemsstat endast rätt att beskatta den del av transaktionen som rör den del av kabeln som ligger på dess fastland eller sjöterritorium, vilket är det som NN har gjort gällande.

62. Bedömningen av huruvida en blandad transaktion utgör leverans av en vara eller tillhandahållande av tjänster kan få betydande konsekvenser, särskilt vad gäller tillämpningen av bestämmelser om var beskattningen skall ske. I förevarande fall är således artikel 8.1 a andra meningen i sjätte direktivet tillämplig på transaktionen om den anses utgöra leverans av en vara, vilket innebär att medlemsstaternas beskattningsrätt beror på var kabeln är belägen efter det att den har installerats.

64. Den nationella domstolen begär i förevarande mål att domstolen skall klargöra huruvida de tjänster som skall utföras av NN skall anses utgöra den övervägande delen av transaktionen, trots att kostnaden för dessa endast uppgår till mellan 10 och 15 procent av totalkostnaden för transaktionen.

63. Om transaktionen däremot skall anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster, före-

65. Svårigheten att göra en sådan bedömning ligger i att dessa tjänster består i arbeten som är absolut nödvändiga för att den fiberoptiska sjökabeln skall kunna användas, att de är mycket tekniska och att de kräver tillgång till särskilda hjälpmedel, till exempel används ett specialutrustat fartyg. Dessa arbeten är således, såsom redan angetts, inte underordnade, i den mening som avses i domen i det ovannämnda målet *Madgett och Baldwin*, det vill säga de utgör inte bara ett medel att på bästa sätt åtnjuta leveransen av varan. Frågan är huruvida de kan anses utgöra en övervägande del av transaktionen

21 — Domen i det ovannämnda målet *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, punkterna 7 och 8. Se även dom av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (REG 2003, s. I-6729), punkt 38, och av den 21 februari 2006 i mål C-223/03, *University of Huddersfield* (REG 2006, s. I-1751), punkterna 40 och 48.

22 — Dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, *Halifax m.fl.* (REG 2006, s. I-1609), punkt 72 och där angiven rättspraxis, och domen i det ovannämnda målet *University of Huddersfield*, punkt 49.

trots att priset för själva kabeln, under förutsättning att transaktionen genomförs under normala förhållanden, utgör 80–85 procent av totalkostnaden för transaktionen.

att det är denna övervägande andel av totalkostnaden för transaktionen som priset för varan utgör som skall anses vara det avgörande kriteriet vid bestämmandet av vilken typ av transaktion det är fråga om.

66. Med beaktande av att priset för varan utgör en sådan övervägande del av den totala kostnaden för transaktionen anser jag inte att tjänsterna kan anses ha övervägande karaktär.

69. En transaktion som består i överlåtelsen av en nedlagd kabel i funktionsdugligt skick, där priset för själva kabeln uppgår till 80–85 procent av den totala kostnaden för transaktionen, skall således anses utgöra leverans av en vara.

67. Som jag redan påpekat skall den rättsliga kvalificeringen av en blandad transaktion bestämmas genom att betydelsen av leveransen av varan jämförs med betydelsen av tillhandahållandet av tjänsterna, och denna jämförelse skall göras på grundval av objektiva kriterier och leda till ett resultat som kan förutses av de ekonomiska aktörerna. Att varans pris utgör den klart övervägande delen av den totala kostnaden för transaktionen utgör, enligt min mening, ett kriterium som väl uppfyller dessa krav.

70. Jag anser därför att den första tolkningsfrågan skall besvaras på så sätt att en skattepliktig transaktion som avser leverans och nedläggning av en kabel, vilken placeras på två medlemsländers territorier och även utanför gemenskapens territorium och till vilken den klart övervägande delen av totalkostnaden hänför sig, skall anses utgöra en leverans av en vara vid tillämpningen av sjätte direktivet.

68. De andelar av transaktionens totalkostnad som utgörs av priset för varan respektive tjänsterna gör det nämligen möjligt att jämföra betydelsen av leveransen av denna vara respektive tillhandahållandet av dessa tjänster på grundval av samma objektiva kriterium. Priset är dessutom det kriterium som är mest relevant för att bedöma det ekonomiska värdet av varan respektive tjänsterna i en blandad transaktion. När varans pris, såsom i förevarande fall, på ett markant sätt överstiger priset för tjänsterna, anser jag

B — *Den andra tolkningsfrågan*

71. Den andra tolkningsfrågan gäller huruvida den aktuella transaktionen kan anses

utgöra ett tillhandahållande av en tjänst som har samband med fast egendom i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet, eller om den skall anses ha tillhandahållits på den plats där leverantören har etablerat sin rörelse.

motsatt tolkning skulle innebära att artikel 8.1 a i sjätte direktivet tolkades på så sätt att den skulle komma att leda till konkurrerande beskattningsrätt för dessa två medlemsstater, eftersom kabeln är belägen på bådas territorier.

72. Eftersom denna fråga förutsätter att nämnda transaktion utgör ett tillhandahållande av tjänster och jag har föreslagit att den skall bedömas som leverans av en vara, går jag inte in på denna fråga.

75. Jag anser inte att denna andra tolkning kan godtas. Liksom NN, Skatteverket och kommissionen anser jag att platsen för transaktionen, vid fastställandet av de berörda medlemsstaternas beskattningsrätt, skall delas upp i förhållande till kabelns geografiska läge.

C — Den tredje tolkningsfrågan

73. Den nationella domstolen vill genom sin tredje tolkningsfråga få klarhet i huruvida artikel 8.1 a i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att platsen för en transaktion, vid fastställandet av medlemsstaternas beskattningsrätt, skall delas upp i förhållande till kabelns geografiska läge.

76. Enligt min mening följer detta, i enlighet med den analysmetod som normalt används för att tolka en gemenskapsrättslig bestämmelse,²³ av lydelsen av artikel 8.1 a i sjätte direktivet, det system i vilket denna bestämmelse ingår och det ändamål den avses uppnå.

74. Den nationella domstolen vill genom denna fråga således få klarhet i huruvida Konungariket Sveriges respektive den andra medlemsstatens beskattningsrätt skall begränsas till att avse den del av kabeln som är belägen på deras respektive territorier. En

77. Artikel 8.1 i sjätte direktivet innehåller en kollisionsregel som används för fastställande av den plats där en leverans av en vara skall beskattas, och således avgränsa beskatt-

23 — Se, för en nyligen gjord tillämpning med avseende på mervärdesskatt, angående artikel 9 i sjätte direktivet, dom av den 9 mars 2006 i mål C-114/05, Gillan Beach (REG 2006, s. I-2427), punkt 21.

ningsrätten för de medlemsstater som berörs av transaktionen.

1993 har gjort det nödvändigt att, i fråga om gemenskapsinterna förvärv, anta övergångsbestämmelser om platsen för skattepliktiga transaktioner. Dessa övergångsbestämmelser finns i artikel 28b i sjätte direktivet.

78. Denna artikel avser flera fall av leverans av varor. I artikeln föreskrivs således anknätningsregler för leveranser av varor som skickas eller transporteras (artikel 8.1 a), för leveranser av varor som inte skickas eller transporteras (artikel 8.1 b), och för leveranser av varor som tillhandahålls ombord på fartyg, flygplan eller tåg (artikel 8.1 c).

79. Artikel 8.1 a andra meningen i sjätte direktivet innehåller även en särskild behörighetsregel som gäller när varorna installeras eller sammansätts, med eller utan provkörning.

80. Det skall här kort påpekas att tillämpningsområdet för artikel 8 i sjätte direktivet inskränktes betydligt genom rådets direktiv 91/680/EEG.²⁴ Avskaffandet av fiskala gränser mellan medlemsstaterna och det därmed sammanhängande upphävandet av beskattningen av import och av restitutionen av skatt på export från och med den 1 januari

81. Enligt min mening är dessa regler emellertid inte tillämpliga i förevarande fall. Denna övergångsordning avser nämligen transaktioner i vilka en vara har förflyttats från en medlemsstat till en annan medlemsstat. I artikel 28b.B.1 första stycket andra strecksatsen i sjätte direktivet anges uttryckligen att de undantag som anges i bestämmelsen endast skall tillämpas på andra varor än varor som med eller utan provkörning tillhandahålls efter sammansättning eller installation, av leverantören eller för hans räkning. Det är således artikel 8.1 a andra meningen i sjätte direktivet som är tillämplig i förevarande fall.

82. I denna bestämmelse föreskrivs, såsom redan angetts, att en vara som installerats eller sammansätts skall anses levererad på den plats där varorna installeras eller sammansätts. För en vara som installeras genom att den grävs ned i marken är det således den plats där denna vara grävs ned som avgör vilken stat som är behörig att beskatta den aktuella leveransen.

24 — Rådets direktiv av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

83. Nämnada bestämmelse uppvisar en viss likhet med artikel 9.2 a i sjätte direktivet, enligt vilken platsen för tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom skall vara den plats där egendomen är belägen. I dessa två fall är det varans materiella läge, det vill säga dess geografiska läge, som avgör vilken stat som har beskattningsrätt.

84. Dessa kriterier har fördelen att beskattningsrätten knyts till en materiell omständighet som enkelt och objektivt kan identifieras. De tycks även vara rationella med hänsyn till mervärdesskattens natur, enligt vilken det rör sig om en konsumtionsskatt. Den plats där varan installeras motsvarar ju faktiskt den plats där denna vara konsumeras av köparen, på samma sätt som den plats där fastigheten är belägen kan anses utgöra den plats där de tjänster som har samband med denna fastighet tillhandahålls köparen av nämnda tjänster.

85. Slutligen syftar artikel 8.1 a andra meningen i sjätte direktivet, liksom artikel 9 i samma direktiv, såsom framgår av sjunde skälet i direktivet, till att undvika kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna. Såsom domstolen har slagit fast beträffande artikel 9 i sjätte direktivet är syftet att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dub-

belbeskattning, dels utebliven beskattning.²⁵ Denna analys av ändamålen med artikel 9 i sjätte direktivet kan även tillämpas på artikel 8 i samma direktiv, vilket domstolen nyligen slagit fast i dom av den 15 september 2005 i målet Köhler,²⁶ eftersom denna sistnämnda bestämmelse, liksom nämnda artikel 9, ingår i avdelning VI i sjätte direktivet som rör platsen för skattepliktiga transaktioner.

86. Det är riktigt att tillämpningen av behörighetsreglerna i artiklarna 8 och 9 i sjätte direktivet rent allmänt syftar till att beskattningsrätten skall tilldelas en och samma medlemsstat. Detta gäller bestämmelserna i artikel 8.1 a andra meningen i sjätte direktivet och i artikel 9.2 a i samma direktiv. Det är i regel inom en enda medlemsstats territorium som en vara installeras eller sammansätts och en fastighet är belägen. Risker för kompetenskonflikter har i dessa fall lösts genom att beskattningsrätten tilldelats en enda stat.

87. Artikel 8.1 a andra meningen i sjätte direktivet är emellertid också tillämplig och gör det möjligt att lösa kompetenskonflikter även när den aktuella varan, såsom i förevarande fall, har installerats på två medlemsstats territorium.

25 — Dom av den 12 maj 2005 i mål C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl. (REG 2005, s. I-3947), punkt 23.

26 — Dom av den 15 september 2005 i mål C-58/04, Köhler (REG 2005, s. I-8219), punkt 22.

88. I ett sådant fall är det, med hänsyn till denna bestämmelses lydelse, det sammanhang den ingår i och det ändamål den avser att uppnå, motiverat att tolka den på så sätt att var och en av staterna skall tilldelas beskattningsrätten för den del av varan som installerats på dess territorium.

89. Denna lösning tycks vara förenlig med den aktuella bestämmelses lydelse, enligt vilken beskattningsrätten knyts till den plats där installationen eller sammansättningen utförs. Den förefaller även vara rationell, med hänsyn till den logik som ligger till grund för sjätte direktivet, eftersom kabeln i förevarande fall installeras meter för meter på vart och ett av de berörda medlemsstaternas territorier. Leveransen av varan, och följaktligen dess konsumtion av köparen, sker således undan för undan på vart och ett av dessa medlemsstaters territorier.

90. Risken för kompetenskonflikter mellan de två berörda medlemsstaterna undviks slutligen genom utstakningen av deras gränser. I detta fall är platsen för transaktionen enligt artikel 8.1 a andra meningen i sjätte direktivet densamma som den som föreskrivs i artikel 9.2 b i sjätte direktivet, angående transporttjänster, enligt vilken "[p]latsen för tillhandahållande av transporttjänster skall vara den där transporten äger rum, med beaktande av de avstånd som tillryggaläggs". Det föreligger ingen risk för dubbelbeskattning, eftersom varje medlemsstat endast kan beskatta den del av transaktionen som avser den del av kabeln som är belägen på dess

territorium och dessa territorier inte överlappar varandra.²⁷

91. Som jag tidigare angett definieras det territoriella tillämpningsområdet för sjätte direktivet i dess artikel 3 genom en hänvisning till bestämmelserna i artikel 299 EG. I denna sistnämnda bestämmelse fastställs det territoriella tillämpningsområdet för EG-fördraget genom en fullständig uppräkningslista av alla medlemsstaterna, utan att deras geografiska områden anges.²⁸ Detta har tolkats som om artikel 299 EG hänvisade till de nationella bestämmelser genom vilka varje medlemsstat definierar sitt territorium.²⁹ Av detta följer att även sjätte direktivet hänvisar till nationell lagstiftning för en definition av de territoriella gränserna för varje medlemsstats beskattningsrätt.

92. Vad gäller bedömningen av nedläggningen av en sjökabel mellan två medlems-

27 — I dom av den 13 mars 1990 i mål C-30/89, kommissionen mot Frankrike (REG 1990, s. I-691), punkt 16, fann domstolen att den särskilda anknätningsregel som gäller för transporttjänster, vilken avviker från de allmänna bestämmelserna för fastställande av platsen för tillhandahållande av tjänster i artikel 9.1 i sjätte direktivet, syftar till att säkerställa att samtliga medlemsstater beskattar den del av en transporttjänst som tillryggaläggs inom deras territorium.

28 — Artikel 299.1 EG har följande lydelse: "Detta fördrag skall gälla för Konungariket Belgien, Konungariket Danmark, Förbundsrepubliken Tyskland, Helleniska republiken, Konungariket Spanien, Franska republiken, Irland, Italienska republiken, Storbritannien och Nordirland, Konungariket Nederländerna, Republiken Österrike, Portugisiska republiken, Republiken Finland, Konungariket Sverige och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland."

29 — Dom av den 10 oktober 1978 i mål 148/77, Hansen (REG 1978, s. 1787), punkt 9.

stater har var och en av dessa stater således rätt att beskatta transaktionen med avseende på den del av kabeln som är belägen på dess fastland och i dess inre vatten. Staten kan även beskatta denna transaktion med avseende på den del av kabeln som befinner sig i dess territorialhav, eftersom den, i enlighet med internationell sjö rätt, utövar suveräna rättigheter över dess botten.³⁰

93. Det är även tänkbart att en medlemsstat beslutar att beskatta den aktuella transaktionen med avseende på den del av kabeln som befinner sig inom dess exklusiva ekonomiska zon eller på dess kontinentalsockel, eftersom den även inom dessa områden kan utöva suveräna rättigheter, dock mer begränsade, bland annat när det gäller att utnyttja havsbotten och dess underlag.³¹ Domstolen har i detta avseende redan slagit fast att gemenskapsrätten, i det fallet rörde det sig om rådets direktiv 92/43/EEG,³² är tillämplig inom en medlemsstats exklusiva ekonomiska zon och på dess kontinentalsockel, eftersom den utövar suveräna rättigheter inom dessa områden.³³ Domstolen slog fast att denna stat underlåtit att uppfylla sina skyldigheter, eftersom den inte vidtagit nödvändiga åtgärder för att införliva kraven i nämnda direktiv.

94. Det viktiga i detta skede av bedömningen är, enligt min mening, att fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i förhållande till den del av kabeln som är belägen på deras respektive territorium, på fastlandet eller i havet, inte leder till kompetenskonflikter och därmed till överlappning av suveränitet på skatteområdet.

95. Visserligen kan, såsom Skatteverket med fog har gjort gällande, fördelningen av rätten att beskatta en sådan transaktion ändå ställa till med problem mellan medlemsstaterna. Dessa svårigheter bör emellertid inte gälla beskattningen av priset för själva kabeln. Varje medlemsstats rätt att ta ut skatt på grundval av detta pris bör logiskt sett bestämmas genom en beräkning av längden på den del av kabeln som är belägen på dess fastland och sjöterritorium i förhållande till kabelns totala längd.

96. Däremot kan fördelningen av beskattningsrätten med avseende på priset för tjänsterna ge upphov till flera frågor. Frågan kan nämligen uppkomma huruvida de skall läggas ihop och om rätten att beskatta dem skall fördelas på samma sätt som rätten att beskatta priset för själva kabeln, det vill säga i förhållande till längden av den del av kabeln som är belägen på respektive stats territorium, eller huruvida de skall göras åtskillnad

30 — Se, i detta avseende, artikel 2 i Förenta nationernas havsrättskonvention (nedan kallad havsrättskonventionen), undertecknad i Montego Bay den 10 december 1982, vilken godkänts på Europeiska gemenskapens vägnar genom rådets beslut 98/392/EG av den 23 mars 1998 (EGT L 179, s. 1), och ratificerats av alla medlemsstaterna i Europeiska unionen.

31 — Se artiklarna 56 och 77 i havsrättskonventionen, angående den exklusiva ekonomiska zonen respektive kontinentalsockeln.

32 — Direktiv av den 21 maj 1992 om bevarande av livsmiljöer samt vilda djur och växter (EGT L 206, s. 7; svensk specialutgåva, område 15, volym 11, s. 114).

33 — Dom av den 20 oktober 2005 i mål C-6/04, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2005, s. I-9017), punkt 117.

mellan de tjänster som utförts på en bestämd plats, som skarvning av kabeln mellan två fästpunkter, och övriga tjänster.

terna, såsom i förevarande fall, är åtskilda av ett område som ligger utanför gemenskapens territorium.

97. Vad beträffar ett sådant alternativ anser jag att medlemsstaterna skall kunna välja den lättaste lösningen. Det förefaller nämligen svårt och ganska godtyckligt att med säkerhet fastställa vilka tjänster som är knutna till en bestämd plats och vilka som rör hela kabeln, som tester och provkörningar.

99. Jag föredrar således den lösning som består i att anse att alla de tjänster som är hänförliga till nedläggningen och driftstesterna avser kabeln i sin helhet och att de skall anses ha utförts i vardera medlemsstaten i proportion till längden av den del av kabeln som är belägen på dess territorium i förhållande till kabelns totala längd. Denna lösning är även förenlig med förutsättningen att tillhandahållandet av kabeln och NN:s nedläggning av densamma i förevarande fall skall anses utgöra en enda transaktion i mervärdesskattehänseende.

98. Dessa svårigheter kan jämföras med dem som uppkommer, till exempel, vid fastställandet av platsen för beskattning av leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster i samband med byggandet av en bro mellan två medlemsstater. Graden av dessa svårigheter har medfört att Europeiska unionens råd, med tillämpning av sin behörighet enligt artikel 27.1 i sjätte direktivet, i syfte att förenkla skatteuttaget, har tillåtit de berörda medlemsstaterna att anse att hela byggnadsverket är beläget på en enda stats territorium.³⁴ Det är emellertid svårt att tillämpa en sådan lösning när de två medlemssta-

100. Med beaktande av dessa överväganden föreslår jag att den tredje tolkningsfrågan besvaras så, att artikel 8.1 a i sjätte direktivet skall tolkas så, att platsen för transaktionen, vid fastställandet av medlemsstaternas beskattningsrätt, skall delas upp i förhållande till kabelns geografiska läge.

D — Den fjärde tolkningsfrågan

34 — Se, bland annat, rådets beslut 2005/713/EG av den 11 oktober 2005 om bemyndigande för Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Nederländerna att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 3 i sjätte direktivet (EUT L 271, s. 39). Se även rådets beslut 95/114/EG av den 30 mars 1995 om att tillåta förbundsrepubliken Tyskland och storhertigdömet Luxemburg att tillämpa undantag från artikel 3 i det sjätte direktivet (EGT L 80, s. 46).

101. Den nationella domstolen vill genom sin fjärde fråga få klarhet i huruvida artikel

8.1 a i sjätte direktivet, jämförd med artikel 2 första punkten och artikel 3.1 i samma direktiv, skall tolkas på så sätt att mervärdesskatt inte skall betalas för den del av leveransen av varan som avser området utanför gemenskapens territorium.

såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i artikel 299 EG.

102. Den nationella domstolen vill få klarhet i huruvida gemensapsrätten skall tolkas på så sätt att transaktionen inte är skattepliktig med avseende på den del av kabeln som är belägen på internationellt vatten.

105. Genom dessa bestämmelser inskränks således tillämpningsområdet för sjätte direktivet till att avse de territorier som var och en av de 25 medlemsstaterna definierat som sina nationella territorier och över vilka de utövar skattemässig suveränitet. Staterna har enligt internationell havs rätt i princip ingen suveränitet över fria havet, med undantag för den suveränitet de utövar på fartyg som seglar under deras flagg.³⁵

103. Jag anser, i likhet med NN, Skatteverket och kommissionen, att mervärdesskatt inte skall betalas för den del av kabeln som är belägen utanför gemenskapens territorium.

106. Som domstolen fann i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike,³⁶ innehåller sjätte direktivet ingen bestämmelse enligt vilken det åligger medlemsstaterna att mervärdesbeskatta den del av en transporttjänst som utförs utanför dessa staters territoriella gränser, på internationellt område.

104. Såsom angetts ovan föreskrivs i artikel 2 första punkten i sjätte direktivet att mervärdesskatt skall betalas för skattepliktig verksamhet utförd inom landets territorium, och detta begrepp motsvarar, enligt artikel 3.2 i samma direktiv, tillämpningsområdet för det område där fördraget tillämpas,

107. Domstolen har visserligen, beträffande beskattning av tillhandahållande av tjänster

³⁵ — Se artiklarna 89 och 92 i havsrättskonventionen.

³⁶ — Punkt 17.

ombord på ett fartyg, slagit fast att sjätte direktivet inte utgör hinder för medlemsstaterna att tillämpa sina skattelagstiftningar på transaktioner utanför det egna territoriet, under förutsättning att de inte inkräktar på andra staters behörighet.³⁷ Den har även, i domen i det ovannämnda målet Köhler, slagit fast att samma överväganden gör sig gällande även i fråga om beskattning av varuleveranser.³⁸

ovannämnda målet Berkholz, i vilken domstolen uttryckligen anknöt denna utvidgade behörighet till att den berörda medlemsstaten utövade jurisdiktion ombord på det fartyg på vilket tjänsterna tillhandahölls.³⁹

108. Denna utvidgning av tillämpningsområdet gäller emellertid, enligt min mening, endast när tillhandahållandet av tjänster eller leveransen av varor utförs ombord på ett transportmedel, vilket således utgör anknytningspunkten för en medlemsstats beskattningsrätt. Domen i det ovannämnda målet Köhler gällde således tolkningen av artikel 8.1 c i sjätte direktivet, enligt vilken platsen för leverans av varor skall anses vara avreseorten när det gäller varor som tillhandahålls ombord på fartyg, flygplan eller tåg under den del av en passagerartransport som genomförs i gemenskapen. Denna bedömning har bekräftats i domen i det

109. Denna utvidgning av tillämpningsområdet för sjätte direktivet som godtagits av domstolen i detta särskilda sammanhang ruckar, enligt min mening, inte den princip enligt vilken tillämpningsområdet är begränsat till medlemsstaternas territorier, såsom dessa är definierade i staternas egna lagstiftningar.

110. Jag anser således att den fjärde tolkningsfrågan skall besvaras så, att artikel 8.1 a i sjätte direktivet, jämförd med artiklarna 2 och 3 i samma direktiv, skall tolkas på så sätt att mervärdesskatt inte skall betalas för den del av leveransen av varan som avser ett område som ligger utanför gemenskapens territorium.

37 — Dom av den 23 januari 1986 i mål 283/84, *Trans Tirreno Express* (REG 1986, s. 231), punkt 20.

38 — Punkt 25.

39 — Punkt 16.

V — Förslag till avgörande

111. Mot bakgrund av ovanstående anser jag att de tolkningsfrågor som framställts av Regeringsrätten skall besvaras på följande sätt:

1. En skattepliktig transaktion som avser leverans och nedläggning av en kabel, vilken placeras på två medlemsstaters territorier och även utanför gemenskapens territorium och till vilken den klart övervägande delen av totalkostnaden för transaktionen hänför sig, skall anses utgöra en leverans av en vara i den mening som avses i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet.
2. Artikel 8.1 a i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, skall tolkas på så sätt att platsen för transaktionen, vid fastställandet av medlemsstaternas beskattningsrätt, skall delas upp i förhållande till kabelns geografiska läge.
3. Artikel 8.1 a i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, jämförd med artiklarna 2 och 3 i samma direktiv, skall tolkas på så sätt att mervärdesskatt inte skall betalas för den del av leveransen av varan som avser ett område som ligger utanför gemenskapens territorium.