

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

29 март 2007 година^{*}

По дело C-111/05

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Regeringsrätten (Швеция) с акт от 24 февруари 2005 г., постъпил в Съда на 4 март 2005 г., в рамките на производство по дело

Aktiebolaget NN

срещу

Skatteverket,

СЪДЪТ (трети състав)

състоящ се от: г-н A. Rosas, председател на състав, г-н A. Borg Barthet, г-н J. Malenovský, г-н U. Lõhmus (докладчик) и г-н A. Ó Caoimh, съдии,

^{*} Език на производството: шведски.

генерален адвокат: г-н P. Léger,
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Aktiebolaget NN, от г-жа U. Grefberg Nyberg, processansvarig,
- за Skatteverket, от г-н B. Persson, в качеството на представител,
- за Комисията на Европейските общности, от г-жа L. Ström van Lier и г-н D. Triantafyllou, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 14 септември 2006 г.

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, точка 1, член 3, параграф 1, член 5, член 6, член 8, параграф 1, буква а) и член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 2002/93/ЕО на Съвета от 3 декември 2002 г. (ОВ L 331, стр. 27, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Въпросите, отправени от препращащата юрисдикция, са повдигнати в рамките на производство, образувано по жалба на Aktiebolaget NN (наричано по-нататък „дружеството NN“), установено в Швеция, срещу предварително становище, дадено от Skatterättsnämnden (Комисия по данъчно право) за прилагането на разпоредбите, отнасящи се до данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), към операция, състояща се в прокарването между Швеция и друга държава-членка, на кабел с оптични влакна, част от който трябва да бъде положена на морското дъно в международни води.

Правна уредба

Общностна правна уредба

- 3 Член 2 от Шеста директива предвижда:

„С данък върху добавената стойност се облага:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]“ [неофициален превод]

4 Член 3 от тази директива гласи:

„1. По смисъла на настоящата директива под

— „територия на държава-членка“ се разбира вътрешността на страната, определена за всяка държава-членка в параграфи 2 и 3,

— „Общност“ и „територия на Общността“ се разбира вътрешността на държавите-членки, определена за всяка държава-членка в параграфи 2 и 3,

— [...]

2. За нуждите на прилагането на настоящата директива „вътрешността на страната“ съответства на територията на прилагане на Договора за създаване на [Европейската общност], както е определена за всяка държава-членка в член [229 ЕО].

[...]“ [неофициален превод]

5 Съгласно член 5 от посочената директива:

„1. „Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

[...]“ [неофициален превод]

6 Член 6 от Шеста директива предвижда:

„1. „Доставка на услуги“ означава всяка операция, която не е доставка на стока по смисъла на член 5.

[...]“ [неофициален превод]

7 Член 8 от тази директива уточнява:

„1. За място на доставката на стоки се счита:

- а) когато стоките се изпращат или превозват от доставчика или от лицето, на което се доставят, или от трето лице: местонахождението на стоките към момента, когато се изпраща пратката или започва превозът им до лицето, на което се доставят. Когато стоките се монтират или сглобяват, с или без пробен пуск, от или за сметка на доставчика, за място на доставката се счита мястото на монтаж или сглобяване на стоките. В случаите, когато монтажът или сглобяването се извършват извън страната на доставчика, държавата-членка, в която се внасят стоките, взема необходимите мерки за избягване на двойното облагане на нейна територия;

[...]“ [неофициален превод]

8 Член 9 от посочената директива гласи:

„1. За място на доставката на услуга се счита мястото, където доставчикът е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, откъдето се

доставя услугата, или, когато няма такова място на икономическа дейност или постоянен обект, мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване.

2. Въпреки това:

- а) място на доставката на услуги, свързани с недвижима собственост, включително посредническите и експертни услуги в областта на недвижимите имоти, както и на услуги по подготовката и координацията на строителни работи като например услугите, предоставяни от архитекти и от фирми, упражняващи строителен надзор, е местонахождението на имота;

[...]“ [неофициален превод]

Национална правна уредба

- 9 От глава I, член 1 от Закона за данъка върху добавената стойност (mervärdesskattelagen, SFS 1994, n° 200, наричан по-нататък „ML“) следва, че тази данък се дължи, по-конкретно, когато дадена операция се счита за извършена във вътрешността на страната.
- 10 „Стоки“ по смисъла на глава I, член 6 от ML означава „материалните обекти“, към които спадат недвижимите имоти, както и газта, топлината, студът и електрическата енергия. Според глава 5, член 2 от същия закон, стока, която по

силата на договора между продавача и приобретателя трябва да бъде изпратена на последния, е продадена във вътрешността на страната, ако се намира в страната, когато продавачът, приобретателят или трето лице предприеме изпращането ѝ на приобретателя (точка 1), или когато стоката не се намира в страната при започване на транспорта, ако е сглобена или монтирана от продавача или за негова сметка (точка 2).

- 11 „Услуга“ по смисъла на глава I, член 6 от ML означава всичко, което не следва да бъде считано за стока, и което може да бъде доставено в рамките на професионална дейност. Според глава 5, член 4, първо тире от този закон, услугите, отнасящи се до недвижим имот, са извършени във вътрешността на страната, ако там се намира недвижимият имот. Съгласно глава 5, член 6, първо тире, четвърта точка от посочения закон, услугите са извършени във вътрешността на страната, ако са изпълнени в Швеция и се отнасят до работи върху движими вещи, включително до надзора или изследванията, свързани с такива движими вещи. Глава 5, член 8, първо тире от ML предвижда, по-конкретно, че за услуги, различни от посочените в членове 4—6, буква а) или 7, буква а) (но това не се прилага, по-конкретно, за далекосъобщителните услуги), се счита, че операцията е извършена във вътрешността на страната, ако мястото на икономическа дейност на лицето, предоставящо услугата, е в Швеция или ако то има там постоянен обект, откъдето се доставя услугата. В същото тире е предвидено, освен това, че услуги, които не се предоставят от мястото на икономическа дейност или постоянния обект в Швеция, нито в чужбина, се считат извършени във вътрешността на страната, ако местожителството или обичайното постоянно пребиваване на лицето, което ги извършва, е в Швеция.

Спор по главното производство и преюдициални въпроси

- 12 Дружеството NN извършва дейност в областта на далекосъобщенията, състояща се по-конкретно в полагането, поддръжката и ремонта на кабели с

оптични влакна. То възнамерява да сключи договори за доставка и прокарване между Швеция и друга държава-членка на подводен кабел с оптични влакна, който ще бъде използван от приобретателя за предлагане на трансмисионни услуги на различни оператори в сферата на далекосъобщенията. Предвижда се дружеството NN да закупи от различни предприемачи кабели и останалите необходими материали, да наеме кораб с екипажа му и да набере персонал, специализиран в полагането на кабели.

- 13 Предвижда се кабелът да бъде прикрепен и заровен на континенталната територия на Швеция, а след това ще бъде положен и, ако е необходимо — заровен на морското дъно, най-напред във вътрешните води и териториалното море на Швеция, след това в континенталния шелф на Швеция и другата държава-членка като крайбрежни държави, и накрая — в териториалното море и вътрешните води на другата държава-членка, за да бъде най-накрая прикрепен и заровен на континенталната територия на последната. Като се има предвид разстоянието между точките на прикрепване, в някои случаи може да се окаже необходимо кабелът да бъде удължаван, което е относително сложна техническа операция. При нормални условия стойността на материала може да достигне 80—85% от общата стойност. Ако условията са неблагоприятни, например поради разразяването на бури, делът на материала в общата стойност намалява.
- 14 Предвижда се след полагането и няколко предварителни изпитания правото на собственост върху кабела да бъде прехвърлено на приобретателя. След това работата да продължи с допълнителни изпитания в продължение на около тридесет дни и дружеството NN да отстрани евентуалните недостатъци.
- 15 Дружеството NN е поискало предварително становище от Skatterättsnämnden с цел да разбере, от една страна, дали предвидената операция съставлява

услуга, отнасяща се до недвижим имот по смисъла на глава 5, член 4 от ML или работа върху движима вещ по смисъла на глава 5, член 6 от същия закон, или друг вид услуга и, от друга страна, дали Швеция е страната по изпълнение на услугата.

16 Skatterättsnämnden постановява своето становище на 13 юни 2003 г. То е счело, че предвидената операция трябва да се счита за услуга, извършена в Швеция на основание глава 5, член 8, първо тире от ML, тъй като не притежава белези, позволяващи да бъдат приложени специалните разпоредби за привръзка, предвидени в глава 5, членове 4—6, буква а) и член 7, буква а) от ML.

17 Дружеството NN обжалва посоченото становище пред Regeringsrätten. То поддържа, че полагането на кабела, за който става въпрос в главното производство, съставлява услуга, отнасяща се до недвижим имот по смисъла на глава 5, член 4 от ML, и че следователно ДДС се дължи само за услугите, доставени на континенталната територия, във вътрешните води и в териториалното море на Швеция.

18 Като счита, че за разрешаване на спора по главното производство е необходимо тълкуване на общностното право, Regeringsrätten решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли облагаема операция, отнасяща се до доставката и полагането на кабел, прокаран на територията на две държави-членки, както и извън

територията на Общността, в която самият кабел представлява определено по-голямата част от общата стойност, да бъде считана за доставка на стока с оглед на прилагането на разпоредбите на Шеста директива [...] относно мястото на облагаемите доставки?

- 2) Ако такава операция, напротив, следва да бъде считана за доставка на услуги, трябва ли да се счита, че между услугата и недвижим имот е налице връзка, обуславяща прилагането на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива за определяне на мястото на доставката?
- 3) При утвърдителен отговор на първия или втория въпрос, следва ли член 8, параграф 1, буква а) от [Шеста] директива или евентуално — член 9, параграф 2, буква а) от същата, да бъде тълкуван в смисъл, че операцията трябва да бъде разделена на части в зависимост от географското местоположение на кабела?
- 4) При утвърдителен отговор на третия въпрос, трябва ли член 8, параграф 1, буква а) от [Шеста] директива или евентуално — член 9, параграф 2, буква а) във връзка с член 2, точка 1 и член 3, параграф 1 от същата да бъде схващан в смисъл, че не се дължи ДДС за частта от доставката на стока или услуги, отнасяща се до зона, която не е част от територията на Общността?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 19 С първия си въпрос препращащата юрисдикция иска да установи дали за целите на облагане с ДДС операция, отнасяща се до доставката и полагането на кабел с оптични влакна, който свързва две държави-членки и е отчасти разположен извън територията на Общността, в която цената на самия кабел представлява определено по-голяма част от общите разходи, трябва да бъде разглеждана като доставка на стоки по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива.
- 20 Най-напред следва да се определи дали от гледна точка на ДДС доставката и полагането на кабел при обстоятелствата, описани от препращащата юрисдикция, трябва да бъдат считани за две различни облагаеми операции или за една-единствена комплексна операция, състояща се от множество елементи.
- 21 Както следва от практиката на Съда, когато една операция се състои от съвкупност от елементи и действия, трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които протича въпросната операция, за да се определи, от една страна, дали са налице две или повече различни престации или една-единствена престация, и от друга страна, дали във втория случай тази единствена престация трябва да бъде квалифицирана като доставка на стоки или като доставка на услуги (виж, в този смисъл Решение от 2 май 1996 г. по дело Faaborg–Gelting Linien, C-231/94, Recueil, стр. I-2395, точки 12–14; Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP, C-349/96, Recueil, стр. I-973, точка 28, както и Решение от 27 октомври 2005 г. по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, C-41/04, Recueil, стр. I-9433, точка 19).
- 22 Като се има предвид обстоятелството, че от една страна, от член 2, точка 1 от Шеста директива следва, че в общия случай всяка операция трябва да бъде

считана за отделна и независима, и, от друга, че операция, която от икономическа гледна точка се състои от една-единствена престация, не трябва да бъде изкуствено разделяна на части, за да не се наруши функционалността на системата на ДДС, е важно най-напред да бъдат потърсени характерните елементи на въпросната операция, за да се определи дали данъчно задълженото лице доставя на своя клиент множество различни главни престации или една-единствена престация (виж, в този смисъл посочените по-горе Решение по дело CPP, точка 29 и Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, точка 20).

23 Във връзка с това Съдът се е произнесъл, че е налице една-единствена престация, когато два или повече елемента или действия, доставени от данъчнозадълженото лице на клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа престация, чието разделяне на части би било изкуствено (Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, посочено по-горе, точка 22).

24 В конкретния случай предмет на договора, който дружеството NN възнамерява да сключи, е прехвърлянето, след приключване на прокарването и извършването на изпитания за пускане в действие, на положен и годен да функционира кабел.

25 От тази констатация следва, че от една страна, всички съставни елементи на операцията, която е процесна в главното производство, изглеждат необходими за нейното осъществяване, и че от друга страна, те са тясно свързани. При тези условия не е възможно, тъй като би изглеждало неестествено, да се счита, че клиентът първо ще придобие кабела с оптични влакна, а след това от същия доставчик — доставката на услуги, свързани с неговото полагане (виж по аналогия, Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, посочено по-горе, точка 24).

- 26 Следователно доставката и полагането на кабел при обстоятелствата, описани от препращащата юрисдикция, трябва да бъдат разглеждани като една-единствена операция от гледна точка на ДДС.
- 27 За да се определи по-нататък дали една-единствена сложна операция, като тази по главното производство, трябва да бъде квалифицирана като доставка на стоки или като доставка на услуги, е необходимо да бъде установено кои са преобладаващите елементи (виж, по-конкретно посочените по-горе Решение по дело Faaborg-Gelting Linien, точки 12 и 14, както и Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, точка 27).
- 28 От практиката на Съда следва, че в хипотезата на една-единствена комплексна операция, една престация трябва да бъде считана за акцесорна на главна престация, когато сама по себе си не съставлява цел за клиентелата, а средство за ползване при най-добри условия на основната услуга на извършващия престацията (виж, в този смисъл, Решение от 22 октомври 1998 г. по дело Madgett и Baldwin, C-308/96 и C-94/97, Recueil, стр. I-6229, точка 24 и Решение по дело CPP, посочено по-горе, точка 30).
- 29 От акта за препращане следва, че полагането на кабела, което е процесно по главното производство, налага осъществяването на сложни технически процедури, изисква използването на специализирано оборудване, нуждае се от специфични умения и не само изглежда неразделно от доставката на стоката при операция от тази величина, а също така и необходимо за последващото използване и експлоатация на посочената стока. От това следва, че полагането на този кабел не е просто акцесорен елемент към доставката.

- 30 Остава да се определи все пак, с оглед на елементите, характеризиращи операцията, която е процесна в главното производство, дали следва да бъде дадено предпочитание на доставката на кабела или на неговото полагане, за да бъде квалифицирана транзакцията като доставка на стоки или като доставка на услуги.
- 31 Във връзка с това следва да се напомни, че съгласно член 5, параграф 1 от Шеста директива, „доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик“.
- 32 Според практиката на Съда, от редакцията на тази разпоредба следва, че понятието за доставка на стока не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка операция на прехвърляне на материално имущество от една страна, която овластява другата страна фактически да се разпорежда с това имущество, като че ли е негов собственик. Би възникнала опасност целта на Шеста директива да не може да бъде осъществена, ако констатацията за доставка на стоки, която е една от трите облагаеми операции, бъде подчинена на условия, които са различни според гражданското право на съответната държава-членка (виж в този смисъл, Решение от 8 февруари 1990 г. по дело *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Recueil, стр. I-285, точки 7 и 8; Решение от 4 октомври 1995 г. по дело *Armbrrecht*, C-291/92, Recueil, стр. I-2775, точки 13 и 14; Решение от 6 февруари 2003 г. по дело *Auto Lease Holland*, C-185/01, Recueil, стр. I-1317, точки 32 и 33, както и Решение от 21 април 2005 г. по дело *HE*, C-25/03, Recueil, стр. I-3123, точка 64).
- 33 От предоставените от препращащата юрисдикция данни следва, че договорът, чието сключване се предвижда, се отнася до материален обект, а именно: кабел с оптични влакна, който доставчикът закупува и поставя, и който, след извършване от доставчика на изпитания относно функционирането му, подлежи на прехвърляне на клиента, който ще може да се разпорежда с този кабел като собственик.

- 34 Обстоятелството, че доставката на посочения кабел е съпътствана от прокарване на същия, по принцип не е пречка за това операцията да попадне в приложното поле на член 5, параграф 1 от Шеста директива.
- 35 На първо място, от член 8, параграф 1, буква а) от Шеста директива следва, че материално имущество може да бъде предмет на монтаж или сглобяване, с или без пробен пуск, извършен от доставчика или за негова сметка, без това задължително да води до отпадане на квалификацията „доставка на стоки“ за операцията. На второ място, както г-н генералният адвокат е посочил в точка 51 от заключението си, тази разпоредба не провежда разграничение между начините на монтаж, така че не е задължително присъединяването на движима вещ към терена да се отнася към понятието „строителни работи“ по смисъла на член 5, параграф 5 от Шеста директива.
- 36 От акта за препращане следва също така, че ако полагането на кабела, за който става въпрос в главното производство, протича при нормални условия, основната част от оборота на доставчика във връзка с операцията се състои от стойността на самия кабел и на останалия материал, която е 80—85% от общия размер на посочената операция, докато, ако условията са неблагоприятни, например поради проблемния терен, състоянието на морското дъно, необходимостта от удължаване на кабела или разразяването на бури, делът на стойността на материала по отношение на общата стойност намалява.
- 37 Във връзка с това, въпреки че съотношението между цената на стоката и тази на услугата е обективна величина, съставляваща показател, който може да бъде взет предвид при квалифицирането на операцията по главното производство, стойността на материала и работата не следва сама по себе си да има

решаващо значение, в който смисъл е изразеното от Комисията на Европейските общности становище.

38 Следователно, за да може да бъде квалифицирана операцията, чието извършване се предвижда, трябва да бъде разгледано също така значението на доставката на услуги спрямо доставката на кабела.

39 Във връзка с това, въпреки че за използването на кабела е необходимо той да бъде прокаран, и въпреки че, както това е посочено в точка 29 от настоящото решение, присъединяването на кабела към терена е от голяма сложност и е свързано със значителни средства, най-вече поради разстоянието и проблемния терен, от това не следва, че доставката на услуги има водещо положение спрямо доставката на стоката. Наистина, от клаузите на договора, възпроизведени в акта за препращане, следва че работите, които доставчикът трябва да извърши, се ограничават до полагането на кабела, за който става въпрос в главното производство, и нямат за цел, нито за резултат, да променят същността на посочения кабел, нито да го приспособят към специфичните нужди на клиента (виж по аналогия Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, посочено по-горе, точки 28 и 29).

40 Като се има предвид всичко това, на първия въпрос трябва да се отговори, че операция, отнасяща се до доставката и полагането на кабел с оптични влакна, свързващ две държави-членки и частично разположен извън територията на Общността, трябва да се счита за доставка на стоки по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива, когато става ясно, че след извършените от доставчика изпитания относно функционирането кабелът ще бъде прехвърлен на клиента, който ще може да се разпорежда с него като собственик, че цената на самия кабел е определено по-голямата част от общата стойност на посочената операция, и че услугите на доставчика се ограничават до полагането на кабела, без да променят неговата същност и без да го адаптират към специфичните нужди на клиента.

По втория въпрос

- 41 Вторият въпрос е отправен в случай, че облагаемата операция съставлява доставка на услуги. Той не следва да бъде разглеждан, като се има предвид отговорът на първия въпрос.

По третия въпрос

- 42 С третия си въпрос препращащата юрисдикция иска да се установи, с оглед на определянето на мястото на подлежаща на облагане с ДДС операция, отнасяща се до доставката и полагането на кабел с оптични влакна, свързващ две държави-членки и частично разположен извън територията на Общността, дали член 8, параграф 1, буква а) от Шеста директива трябва да бъде тълкуван в смисъл, че данъчната компетентност на всяка държава-членка е ограничена до частта от кабела, намираща се на нейната територия.

- 43 Най-напред трябва да се подчертае, че разпоредбите, посветени на определянето на мястото на облагаемите операции, а именно член 8 - за доставките на стоки и член 9 — за доставките на услуги, се съдържат в Дял VI от Шеста

директива. Целта на тези разпоредби в рамките на общата система на директивата, така както може да се заключи въз основа на седмото съображение от същата, е да се установи рационално разпределение на приложното поле на националните законодателства в областта на ДДС, като се определи по еднообразен начин мястото, където доставките на стоки и на услуги подлежат на облагане. Тези разпоредби имат също така за цел избягването на спорове за компетентност, които могат да доведат, както до случаи на двойно облагане, така и до необлагане на приходи [вж. по аналогия Решение от 4 юли 1985 г. по дело Berkholz, 168/84, Recueil, стр. 2251, точка 14; Решение от 12 май 2005 г. по дело RAL (Channel Islands) и др., C-452/03, Recueil, стр. I-3947, точка 23, и Решение от 15 септември 2005 г. по дело Köhler, C-58/04, Recueil, стр. I-8219, точка 22].

44 Що се отнася до определянето на мястото, където следва да се счете, че се е състояла дадена доставка на стоки, член 8 от Шеста директива определя множество специфични точки на привръзка в зависимост от това дали става дума за доставки на стоки с или без транспорт, доставки на стоки с кораб, самолет или влак, доставки на газ или електрически ток чрез разпределителни системи или, също така за доставка на стока, която се сглобява или монтира с или без пробен пуск от доставчика за негова сметка. В последния случай, според параграф 1, буква а), второ изречение от този член, за място на доставката се счита мястото, където е извършен монтажът или сглобяването.

45 Вярно е, че за да може да бъде прилагана, една колизионна норма трябва да позволява данъчната компетентност за облагане с ДДС на дадена операция да бъде предоставена само на една от държавите-членки, които имат отношение към операцията. В този смисъл, когато стоката се монтира, се счита, че мястото на доставката е по принцип на територията на една-единствена държава-членка и когато монтажът на стоката се състои в нейното присъединяване към терена, мястото на това присъединяване определя държавата, която е компетентна да обложи доставката.

46 Това все още не означава, че член 8, параграф 1, буква а), второ изречение от Шеста директива не трябва да се прилага в случай, когато монтажът на дадена стока на територията на една от държавите-членки продължава на територията на друга държава-членка. Всъщност, когато тази стока, а именно кабел с оптични влакна в делото по главното производство, е монтирана на територията на една държава-членка, а след това — на територията на друга, мястото на доставката се намира последователно на територията на всяка от тази държави.

47 От това следва, че в такъв случай, както г-н генералният адвокат е посочил в точка 88 от своето заключение, на всяка от държавите-членки трябва да бъде призната компетентност за облагане на операцията за частта от кабела, прокарана на нейната територия.

48 Съответната данъчна компетентност на всяка държава-членка, свързана с операцията в нейната цялост, обхваща не само възможността да изисква данъка, дължим върху цената на самия кабел, но също така включва правото да обложи свързаните с прокарането услуги.

49 Наистина, в делото по главното производство услугите, свързани с прекарването на кабела с оптични влакна, включват не само полагането в тесен смисъл и евентуалното удължаване на този кабел, но също така и

извършваните в хода на полагането редовни тестове и някои предварителни изпитания на функционирането след приключване на полагането, както и извършването на допълнителни изпитания в продължение на около тридесет дни след пускането на кабела в действие, по време на които доставчикът отстранява евентуални недостатъци. Тази съвкупност от услуги, някои от които не са свързани с едно определено географско място, ползва кабела в неговата цялост и следователно трябва, както цената на самия кабел и останалата част от материала, да бъде обложена от всяка държава-членка пропорционално на дължината на кабела, намиращ се на нейната територия.

- 50 Следователно на третия въпрос трябва да се отговори, че член 8, параграф 1, буква а) от Шеста директива трябва да бъде тълкуван в смисъл, че компетентността за облагане на доставката и полагането на кабел с оптични влакна, свързващ две държави-членки и намиращ се отчасти извън територията на Общността, принадлежи на всяка държава-членка пропорционално на дължината на кабела, намиращ се на нейната територия, както ще се отнася до цената на самия кабел и на останалата част от материала, така и що се отнася до стойността на услугите, свързани с полагането му.

По четвъртия въпрос

- 51 С четвъртия си въпрос препращащата юрисдикция по същество иска по същество да се установи дали член 8, параграф 1, буква а) от Шеста директива, разгледан във връзка с член 2, точка 1 и член 3 от същата директива, трябва да бъде тълкуван в смисъл, че доставката и полагането на кабел с оптични влакна, свързващ две държави-членки, не подлежи на облагане с ДДС за частта от операцията, отнасяща се до зона, която не е част от територията на Общността.

- 52 Член 2, точка 1 от Шеста директива задължава държавите-членки да наложат ДДС върху всички доставки на стоки, извършени възмездно във вътрешността на страната от данъчно задължено лице, действащо в това си качество.
- 53 Действието по място на Шеста директива е определено в нейния член 3, според който под „територия на държава-членка“ се разбира вътрешността на страната, определена за всяка държава-членка в параграфи 2 и 3 на този член, а под „Общност“ и „територия на Общността“ — вътрешността на държавите-членки, определена за всяка държава-членка в посочените параграфи. С изключение на някои национални територии, които са изрично изключени в параграф 3 на този член, съгласно параграф 2 от същия член „вътрешността на страната“ съответства на приложното поле на договора, определено за всяка държава-членка в член 299 ЕО.
- 54 При липса в договора на по-точна дефиниция на територията, на която държавата упражнява своя суверенитет, всяка от държавите-членки трябва да определи обхвата и границите на тази територия в съответствие с нормите на международното публично право.
- 55 Относно приложното поле на Шеста директива Съдът е обявил, че режимът на тази директива се прилага задължително и императивно към цялата национална територия на държавите-членки (вж. в този смисъл Решение от 23 януари 1986 г. по дело *Trans Tirreno Express*, 283/84, *Recueil*, стр. 231, точка 20).

- 56 Според член 2 от Конвенцията на Организацията на обединените нации по морско право, подписана на 10 декември 1982 г. в Монтего бей, влязла в сила на 16 ноември 1994 г. и одобрена с Решение 98/392/ЕО на Съвета от 23 март 1998 година (ОВ L 179, стр. 1, наричана по-нататък „Конвенцията по морско право“), суверенитетът на крайбрежната държава се разпростира върху териториалното море, върху дъното на това море и върху неговите недра.
- 57 Следователно, по смисъла на член 299 ЕО националната територия на държавите-членки се състои и от териториалното море, от дъното на това море и от неговите недра, като разбира се, всяка държава трябва да определи ширината на това море до граница в рамките на 12 морски мили, в съответствие с член 3 от Конвенцията по морско право.
- 58 Оттук следва, че всяка държава-членка е длъжна да обложи с ДДС доставка на стоки, чието място е в нейното териториално море, на дъното на това море и в неговите недра (вж. също, относно доставката на транспортни услуги, Решение от 23 май 1996 г. по дело Комисия/Гърция, C-331/94, *Rescueil*, стр. I-2675, точка 10).
- 59 За сметка на това, суверенитетът на крайбрежната държава върху изключителната икономическа зона, както и върху континенталния шелф е само функционален и като такъв — ограничен до правото да се извършват действията по проучване и експлоатация, предвидени в членове 56 и 77 от Конвенцията по морско право. Доколкото доставката и полагането на подводен кабел не попадат сред действията, изброени в посочените членове, частта от операцията, която е осъществена в тези две зони, не попада под суверенитета на крайбрежната държава. Тази констатация се потвърждава от член 58, параграф 1 и от член 79, параграф 1 от същата конвенция, които дават право, при определени условия, на всяка друга държава да полага подводни кабели в тази зони.

- 60 От изложеното следва, че тази част от операцията не може да бъде считана за осъществена във вътрешността на страната по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста директива. Същото се отнася, по аргумент за по-силното основание, и за частта от операцията, протичаща в открито море, която зона не попада под суверенитета на държавите по силата на член 89 от Конвенцията по морско право (вж. също, в областта на доставката на транспортни услуги, Решение от 13 март 1990 г. по дело Комисия/Франция C-30/98, *Rescueil*, стр. I-691, точка 17).
- 61 Следователно на четвъртия въпрос трябва да се отговори, че член 8, параграф 1, буква а) от Шеста директива, разглеждан във връзка с член 2, точка 1 и член 3 от същата, трябва да бъде тълкуван в смисъл, че доставката и полагането на кабел с оптични влакна, свързващ две държави-членки, не подлежи на облагане с ДДС за частта от операцията, която се развива в изключителната икономическа зона, върху континенталния шелф и в открито море.

По съдебните разноски

- 62 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство, настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения, Съдът (трети състав) реши:

- 1) **Операция, отнасяща се до доставката и полагането на кабел с оптични влакна, свързващ две държави-членки и частично разположен извън**

територията на Общността, трябва да се счита за доставка на стоки по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 2002/93/ЕО на Съвета от 3 декември 2002 г., когато е ясно, че след извършените от доставчика изпитания относно функционирането кабелът ще бъде прехвърлен на клиента, който ще може да се разпорежда с него като собственик, че цената на самия кабел е определено по-голямата част от общата стойност на посочената операция и че услугите на доставчика се ограничават до полагането на кабела, без да променят неговата същност и без да го адаптират към специфичните нужди на клиента.

- 2) Член 8, параграф 1, буква а) от Шеста директива 77/388 трябва да бъде тълкуван в смисъл, че компетентността за облагане на доставката и полагането на кабел с оптични влакна, свързващ две държави-членки и намиращ се отчасти извън територията на Общността, принадлежи на всяка държава-членка пропорционално на дължината на кабела, намиращ се на нейната територия, както що се отнася до цената на самия кабел и на останалата част от материала, така и що се отнася до стойността на услугите, свързани с полагането му.
- 3) Член 8, параграф 1, буква а) от Шеста директива 77/388, разглеждан във връзка с член 2, точка 1 и член 3 от същата, трябва да бъде тълкуван в смисъл, че доставката и полагането на кабел с оптични влакна, свързващ две държави-членки, не подлежи на облагане с ДДС за частта от операцията, която се развива в изключителната икономическа зона, върху континенталния шелф и в открито море.

Подписи