

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

PHILIPPE LÉGER

της 14ης Σεπτεμβρίου 2006¹

1. Η παρούσα προδικαστική διαδικασία έχει ως αντικείμενο να διευκρινιστεί κατά ποιον τρόπο πρέπει να υπολογιστεί ο φόρος προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που οφείλεται επί του κόστους της παροχής και της τοποθετήσεως υποβρυχίου καλωδίου οπτικών ινών μεταξύ δύο κρατών μελών τα οποία χωρίζονται από διεθνή ύδατα.

I — Το νομικό πλαίσιο

A — Το κοινοτικό δίκαιο

3. Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου² αναγνωρίζει ευρύτατο πεδίο εφαρμογής στον ΦΠΑ ορίζοντας, στο άρθρο της 2, σημείο 1, ότι υπόκεινται στον φόρο αυτόν «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

2. Τα ερωτήματα που τέθηκαν αφορούν στην ουσία τον χαρακτηρισμό της πράξεως αυτής και τον καθορισμό του τύπου τελείσεως της προκειμένου να κριθεί ποια είναι η φορολογική εξουσία των κρατών μελών. Το ζήτημα είναι, πρώτα, αν η πράξη αυτή πρέπει να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθού ή ως παροχή υπηρεσιών. Στη συνέχεια, πρέπει να καθοριστεί αν η εν λόγω πράξη πρέπει να καταταχθεί με βάση την τοποθέτηση του καλωδίου στις διάφορες επικράτειες και αν πρέπει να υπαχθεί σε ΦΠΑ για το μέρος του καλωδίου που βρίσκεται έξω από το έδαφος της Κοινότηας.

4. Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, η έννοια του «εσωτερικού της χώρας» αντιστοιχεί στο πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, όπως το πεδίο αυτό ορίζεται για κάθε κράτος μέλος στο άρθρο 299 ΕΚ.

2 — Οδηγία της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους κύκλους εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοίμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για τη λήψη μέτρων απλουστεύσεως στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας — πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

5. Οι έννοιες της «παραδόσεως αγαθού» και της «παροχής υπηρεσιών» ορίζονται αντιστοίχως στα άρθρα 5 και 6 της έκτης οδηγίας.

9. Το άρθρο 8, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«Ως τόπος παραδόσεως αγαθών θεωρείται:

6. Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ως «παραδόση αγαθού» θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ένα ενσώματο αγαθό ως κύριος.

α) [...]· επί παραδόσεως του αγαθού κατόπιν εγκαταστάσεως ή συναρμολόγησεως, μετά η άνευ δοκιμής της λειτουργίας του, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του, ως τόπος παραδόσεως θεωρείται ο τόπος στον οποίο γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση· στην περίπτωση, κατά την οποία η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση δεν πραγματοποιείται στην χώρα του προμηθευτού, αλλά σε άλλη χώρα, το κράτος μέλος στο οποίο γίνεται η εισαγωγή λαμβάνει κάθε αναγκαίο μέτρο προς αποφυγή διπλής φορολογίας στο κράτος αυτό·

7. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι ως «παροχή υπηρεσιών» θεωρείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθού υπό την έννοια του άρθρου 5 της ίδιας οδηγίας.

[...]»

8. Τέλος, η έκτη οδηγία καθορίζει, στα άρθρα της 8 και 9, τον τόπο των φορολογητέων πράξεων, αναλόγως του αν πρόκειται για παράδοση αγαθού ή για παροχή υπηρεσιών. Τα άρθρα αυτά, όπως προκύπτει από την έβδομη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω οδηγίας, έχουν ως αντικείμενο να αποφευχθούν συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών, μεταξύ άλλων όσον αφορά την παράδοση αγαθών με συναρμολόγηση και τις παροχές υπηρεσιών.

10. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή η μόνιμη εγκατάστασή του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, ελλείψει έδρας ή μόνιμης εγκαταστάσεως, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.

11. Ωστόσο, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι ο τόπος της παροχής υπηρεσιών που είναι συναφείς με ένα ακίνητο είναι ο τόπος όπου βρίσκεται το ακίνητο.

14. Επίσης, το κεφάλαιο 1, άρθρο 6, του ML ορίζει ότι η έννοια των «υπηρεσιών» καλύπτει οτιδήποτε δεν θεωρείται αγαθό και μπορεί να παρασχεθεί εντός του πλαισίου μιας επαγγελματικής δραστηριότητας.

B — Το εθνικό δίκαιο

12. Από το κεφάλαιο 1, άρθρο 1, του σουηδικού νόμου περί ΦΠΑ (Mervärdes-skattelagen³) προκύπτει ότι ο φόρος οφείλεται όταν μια πράξη θεωρείται ότι έγινε στο εσωτερικό της χώρας.

15. Κατά το κεφάλαιο 5, άρθρο 4, πρώτο εδάφιο, του ML, οι υπηρεσίες που αφορούν ένα ακίνητο παρέχονται στο εσωτερικό της χώρας αν το ακίνητο βρίσκεται εκεί. Βάσει του ίδιου κεφαλαίου, άρθρο 6, σημείο 4, οι υπηρεσίες παρέχονται στο εσωτερικό της χώρας αν πραγματοποιούνται στη Σουηδία και αφορούν εργασίες επί κινητών, περιλαμβανομένων των παροχών της φυλάξεως ή αναλύσεως κινητών.

13. Στο κεφάλαιο 1, άρθρο 6, του ML ως «αγαθά» ορίζονται τα ενσώματα αντικείμενα, στα οποία περιλαμβάνονται τα ακίνητα. Κατά το κεφάλαιο 5, άρθρο 2, πρώτο εδάφιο, ένα αγαθό το οποίο, βάσει συμβάσεως μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή, πρέπει να προωθηθεί μέχρι τον τελευταίο, πωλείται στο εσωτερικό της χώρας αν το αγαθό αυτό βρίσκεται στην ημεδαπή όταν ο πωλητής, ο αγοραστής ή τρίτος αναλαμβάνει να το προωθήσει στον αγοραστή (σημείο 1) ή, όταν το αγαθό δεν βρίσκεται στην ημεδαπή τη στιγμή που αρχίζει η μεταφορά, αν η συναρμολόγηση ή τοποθέτησή του έγινε από τον πωλητή ή για λογαριασμό του (σημείο 2).

16. Το κεφάλαιο 5, άρθρο 8, πρώτο εδάφιο, του ML ορίζει μεταξύ άλλων ότι, για άλλες υπηρεσίες, θεωρείται ότι η παροχή έγινε στο εσωτερικό της χώρας αν ο παρέχων την υπηρεσία έχει στη Σουηδία την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο σημειώνει ότι η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή επί των υπηρεσιών τηλεπικοινωνιών. Τέλος, η πιο πάνω διάταξη διευκρινίζει, στο ίδιο εδάφιο, ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται ούτε από έδρα ούτε από μόνιμη εγκατάσταση στη Σουηδία ούτε στην αλλοδαπή, παρέχονται στο εσωτερικό της χώρας αν ο παρέχων τις υπηρεσίες είναι κάτοικος Σουηδίας ή έχει εκεί τη συνήθη διαμονή του.

3 — SFS 1994, αριθ. 200 (στο εξής: ML).

II — Το πραγματικό πλαίσιο

17. Η παρούσα διαδικασία ανάγεται σε διαφορά μεταξύ της εταιρίας Aktiebolaget NN⁴, η οποία εδρεύει στη Σουηδία, και του Skatteverket (σουηδικής εφορίας) σχετικά με την επιβολή ΦΠΑ επί του κόστους που θα έχει η παροχή και τοποθέτηση υποβρυχίου καλωδίου οπτικών ινών μεταξύ της Σουηδίας και ενός άλλου κράτους μέλους που χωρίζεται από τη Σουηδία με διεθνή ύδατα.

18. Κατά τους όρους του έργου που σχεδιάζει η NN, η τελευταία θα είναι κύριος του καλωδίου κατά την έναρξη των εργασιών τοποθετήσεως. Η κυριότητα του καλωδίου αυτού θα μεταβιβαστεί στον κύριο του έργου μόνο μετά την τοποθέτηση και την πραγματοποίηση των πρώτων δοκιμών λειτουργίας.

19. Το καλώδιο θα στερεωθεί και ενταφιαστεί στο ηπειρωτικό έδαφος της Σουηδίας και μετά θα τοποθετηθεί στον βυθό της θάλασσας, μέτρο προς μέτρο. Έτσι, πρώτα θα ποντιστεί στη θαλάσσια επικράτεια της Σουηδίας, δηλαδή στα εσωτερικά ύδατα και στην αιγιαλίτιδα ζώνη αυτού του κράτους μέλους, και μετά στα διεθνή ύδατα. Στη συνέχεια, θα ποντιστεί στην αιγιαλίτιδα ζώνη και στα εσωτερικά ύδατα του άλλου κράτους μέλους και, τέλος, θα ενταφιαστεί στο ηπειρωτικό έδαφος του τελευταίου.

20. Αν το επιτρέπει η κατάσταση του βυθού της θάλασσας, το καλώδιο θα ενταφιαστεί και εκεί. Ομοίως, λαμβανομένης υπόψη της αποστάσεως μεταξύ των σημείων στερεώσεως, ενδέχεται να είναι αναγκαίο να προστεθεί στο καλώδιο προέκταση, πράγμα που αποτελεί σχετικά περίπλοκη τεχνική εργασία.

21. Στον κύριο του έργου και όχι στην NN θα απόκειται να λύσει τυχόν προβλήματα δουλειών και να λάβει τις αναγκαίες άδειες.

22. Υπό φυσιολογικές συνθήκες, το κόστος του καλωδίου θα αντιπροσωπεύει μεταξύ του 80 και 85 % του συνολικού κόστους του έργου. Ωστόσο, το ποσοστό αυτό θα είναι μικρότερο αν οι συνθήκες είναι αντίξοες, όπως σε περίπτωση καταιγίδας.

23. Για να μάθει κατά ποιον τρόπο πρέπει να καθοριστεί ο ΦΠΑ επί του κόστους του έργου αυτού, η NN έθεσε τις ακόλουθες δύο ερωτήσεις στο Skatterättsnämnden (επιτροπή φορολογικού δικαίου). Πρώτησε, αφενός, αν η τοποθέτηση ενός υποβρυχίου καλωδίου μεταξύ περισσότερων χωρών αποτελεί υπηρεσία σχετικά με ακίνητο κατά το κεφάλαιο 5, άρθρο 4, του ML ή εργασία επί κινητού κατά το κεφάλαιο 5, άρθρο 6, του ίδιου νόμου ή ακόμη άλλο είδος υπηρεσίας και, στην περίπτωση αυτή, ποιο.

4 — Στο εξής: NN.

24. Ρώτησε, αφετέρου, αν η Σουηδία είναι η χώρα παροχής της υπηρεσίας σε περίπτωση τοποθέτησης υποβρυχίου καλωδίου όταν η τοποθέτηση αυτή γίνεται μεταξύ ενός σημείου στο ηπειρωτικό έδαφος της Σουηδίας και ενός σημείου στο ηπειρωτικό έδαφος άλλης χώρας, ενώ η θαλάσσια επικράτεια της τελευταίας και διεθνή ύδατα παρεμβάλλονται μεταξύ των δύο αυτών σημείων.

25. Το Skatterättsnämnden, με προκριματική γνωμοδότηση της 13ης Ιουνίου 2003, αποφάσισε ότι το σχεδιαζόμενο έργο πρέπει να θεωρηθεί, κατ' εφαρμογήν του κεφαλαίου 5, άρθρο 8, πρώτο εδάφιο, του ML, υπηρεσία που παρέχεται εντός της Σουηδίας.

26. Αιτιολόγησε την απόφαση αυτή με τις ακόλουθες σκέψεις. Κατ' αρχάς, όσον αφορά τον χαρακτηρισμό του έργου, εξέθεσε ότι, ακόμη και αν ο κύκλος εργασιών της NN από την τοποθέτηση του καλωδίου θα αποτελείται κατά το μεγαλύτερο μέρος του από το κόστος του ίδιου του καλωδίου, το έργο, λαμβανομένων υπόψη μεταξύ άλλων του πολύπλοκου εξοπλισμού και της τεχνολογίας που απαιτείται, πρέπει να θεωρηθεί στο σύνολό του ως παροχή υπηρεσιών.

27. Στη συνέχεια, όσον αφορά τον καθορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών αυτών, στηρίχθηκε στην απόφαση Berk-

holz⁵, η οποία αφορά τη φορολόγηση της εκμεταλλεύσεως κερματοδεκτών για τυχερά παιχνίδια σε πορθμεία που συνδέαν τη Γερμανία με τη Δανία. Σημείωσε ότι, στην απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας δεν περιορίζει την ελευθερία των κρατών μελών να υποβάλλουν σε φόρο υπηρεσίες που παρέχονται, εκτός του πεδίου της εδαφικής κυριαρχίας τους, μέσα σε πλοία που υπάγονται στη δικαιοδοσία τους.

28. Επιπλέον, θεώρησε ότι, στην εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε και ότι προτεραιότητα έχει το κριτήριο συνδέσεως της πράξεως με την έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος υπηρεσίες, όπως προβλέπει το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Το κριτήριο αυτό μπορεί να μη ληφθεί υπόψη μόνον αν δεν οδηγεί σε λογική από φορολογικής απόψεως λύση ή δημιουργεί σύγκρουση αρμοδιότητας με άλλο κράτος μέλος.

29. Το Skatterättsnämnden εκτίμησε ότι, εν προκειμένω, η υπηρεσία που παρέχεται από την NN δεν έχει χαρακτηριστικά που καθιστούν δυνατή την εφαρμογή άλλων κριτηρίων συνδέσεως εκτός εκείνου της έδρας της δραστηριότητας της εν λόγω εταιρίας.

30. Η NN προσέβαλε την προκριματική γνωμοδότηση του Skatterättsnämnden. Ζήτησε από το Regeringsrätten να μεταρρυθμίσει τη γνωμοδότηση αυτή και να

5 — Απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84 (Συλλογή 1985, σ. 2251).

αποφανθεί ότι το σχεδιαζόμενο έργο αποτελεί παροχή υπηρεσιών επί ενός ακινήτου, οπότε ΦΠΑ θα οφείλεται στη Σουηδία μόνο για το μέρος του καλωδίου που θα βρίσκεται στο ηπειρωτικό έδαφος και στη θαλάσσια επικράτεια του κράτους αυτού.

III — Τα προδικαστικά ερωτήματα

31. Το Regeringsrätten εκθέτει ότι βρίσκεται αντιμέτωπο με τους ακόλουθους δύο ισχυρισμούς. Αφενός, η NN υποστηρίζει ότι ένα υποβρύχιο καλώδιο, είτε είναι ενταφιασμένο είτε όχι, αποτελεί ακίνητο. Επομένως, οι υπηρεσίες επί ενός τέτοιου ακινήτου μπορούν να φορολογηθούν στη Σουηδία μόνο για το μέρος του καλωδίου που βρίσκεται στο κράτος αυτό.

32. Αφετέρου, το Skatteverket υποστηρίζει ότι ο ισχυρισμός της NN έχει ως συνέπεια ότι, από φορολογικής απόψεως, το έργο θα πρέπει να διαιρεθεί σε τρία μέρη. Έτσι, θα υπάρχουν οι υπηρεσίες που αφορούν το μέρος του καλωδίου που βρίσκεται στη Σουηδία, οι οποίες θα φορολογηθούν σε αυτό το κράτος μέλος, οι υπηρεσίες που αφορούν το μέρος του καλωδίου που βρίσκεται στο άλλο κράτος μέλος, οι οποίες θα φορολογηθούν στο τελευταίο, και τέλος οι υπηρεσίες που αντιστοιχούν στο μέρος του καλωδίου που έχει ποντιστεί σε διεθνή ύδατα, οι οποίες δεν θα είναι φορολογητέες. Κατά το Skatteverket, η λύση αυτή, η οποία καταλήγει στο να μη φορολογηθεί μέρος του έργου, δεν συνάδει με το αντικείμενο του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, το οποίο σκοπό

έχει να αποφευχθούν όχι μόνον οι συγκρούσεις αρμοδιότητας αλλά και οι περιπτώσεις μη φορολογήσεως.

33. Κατόπιν των ανωτέρω, το Regeringsrätten αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει, για την εφαρμογή των διατάξεων της έκτης οδηγίας [...] που αφορούν τον τόπο των φορολογητέων πράξεων, να θεωρηθεί ως παράδοση αγαθού μια φορολογητέα πράξη η οποία αφορά την παράδοση και την τοποθέτηση ενός καλωδίου στο έδαφος δύο κρατών μελών καθώς και εκτός του εδάφους της Κοινότητας και στην οποία πράξη η τιμή του ίδιου του καλωδίου αντιπροσωπεύει σαφώς το μεγαλύτερο μέρος του συνολικού κόστους;

2) Αν μια τέτοια πράξη πρέπει αντιθέτως να θεωρηθεί παροχή υπηρεσίας, πρέπει να θεωρηθεί ότι η υπηρεσία αυτή έχει τέτοια σχέση με ένα ακίνητο ώστε ο τόπος παροχής της να καθοριστεί με βάση το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ή στο δεύτερο ερώτημα, έχει το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της [έκτης] οδηγίας ή επικουρικός το άρθρο της 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', την έννοια ότι η πράξη πρέπει να καταταχθεί με βάση την τοποθέτηση του καλωδίου στις διάφορες επικράτειες;

4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα, έχει το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της [έκτης] οδηγίας ή επικουρικός το άρθρο της 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', σε συνδυασμό με τα άρθρα της 2, σημείο 1, και 3, παράγραφος 1, την έννοια ότι δεν οφείλεται ΦΠΑ για το μέρος της παραδόσεως ή της παροχής υπηρεσιών το οποίο αφορά μια ζώνη που δεν ανήκει στο έδαφος της Κοινότητας;»

35. Συγκεκριμένα, το ζήτημα του παραδεκτού προδικαστικών ερωτημάτων τα οποία τέθηκαν εντός ενός τέτοιου πλαισίου επιλύθηκε με την απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1998 στην υπόθεση *Victoria Film*⁶. Στην απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο κήρυξε απαράδεκτα προδικαστικά ερωτήματα που είχαν τεθεί από το *Skatterättsnämnden* εντός του πλαισίου αιτήσεως γνωμοδοτήσεως, με το σκεπτικό ότι το τελευταίο ασκεί διοικητικά καθήκοντα και δεν καλείται να λύσει μια διαφορά⁷.

36. Ωστόσο, στην ίδια απόφαση, το Δικαστήριο έκρινε και ότι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ή η εφορία ασκήσουν προσφυγή κατά προκριματικής γνωμοδοτήσεως του *Skatterättsnämnden*, θα μπορέσει να θεωρηθεί ότι το δικαστήριο που εκδικάζει την προσφυγή αυτή επιτελεί λειτουργία δικαιοδοτικής φύσεως υπό την έννοια του άρθρου 234 ΕΚ, καθόσον η λειτουργία αυτή έχει ως αντικείμενο τον έλεγχο της νομιμότητας μιας πράξεως η οποία διέπει τη φορολόγηση ενός φορολογούμενου⁸.

IV — Ανάλυση

34. Κατ' αρχάς, μπορεί να είναι σκόπιμο να πω διά βραχέων ότι το παραδεκτό των προδικαστικών ερωτημάτων του *Regeringsrätten*, το οποίο δεν αμφισβητείται από όσους υπέβαλαν παρατηρήσεις, είναι αναντίρρητο, μολονότι η υπόθεση της κύριας δίκης ανάγεται σε μια απλή αίτηση γνωμοδοτήσεως σχετικά με τη φορολόγηση μιας πράξεως η οποία, όταν υποβλήθηκε η αίτηση αυτή, δεν είχε ακόμη πραγματοποιηθεί.

37. Κατόπιν αυτού, το Δικαστήριο σε πλείστες περιπτώσεις εξέτασε προδικαστικά ερωτήματα που το *Regeringsrätten* έθεσε εντός του πλαισίου προσφυγής κατά προκριματικής γνωμοδοτήσεως του *Skatterättsnämnden*⁹.

6 — C-134/97 (Συλλογή 1998, σ. I-7023).

7 — Σκέψη 18.

8 — Αυτόθι.

9 — Αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 2001, C-240/99, *Skandia* (Συλλογή 2001, σ. I-1951) της 1ης Απριλίου 2004, C-320/02, *Stenholmen* (Συλλογή 2004, σ. I-3509), και της 20ής Ιανουαρίου 2005, C-412/03, *Hotel Scandic Gässabäck* (Συλλογή 2005, σ. I-743).

A — *Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος*

38. Με το πρώτο προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί να πληροφορηθεί κατά ποιον τρόπο η επίμαχη πράξη πρέπει να χαρακτηριστεί με γνώμονα την έκτη οδηγία. Έτσι, ερωτά αν μια φορολογητέα πράξη η οποία αφορά την παράδοση και την τοποθέτηση ενός καλωδίου στο έδαφος δύο κρατών μελών καθώς και έξω από το έδαφος της Κοινότητας, στην οποία πράξη η τιμή του ίδιου του καλωδίου αντιπροσωπεύει σαφώς το μεγαλύτερο μέρος του συνολικού κόστους της πράξεως, πρέπει να θεωρηθεί παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια της έκτης οδηγίας.

39. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό απαιτεί να εξεταστεί πρώτα το ζήτημα αν η παροχή και η τοποθέτηση του καλωδίου, υπό τις συνθήκες που περιγράφει το αιτούν δικαστήριο, πρέπει να θεωρηθούν ενιαία πράξη με γνώμονα την έκτη οδηγία και όχι διακριτές πράξεις που πρέπει να φορολογηθούν χωριστά.

40. Όπως το αιτούν δικαστήριο και όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις, έτσι και εγώ θεωρώ ότι όντως πρόκειται για ενιαία πράξη.

41. Κατά τη νομολογία, μια πράξη η οποία αποτελείται από διάφορα στοιχεία, δηλαδή

είτε από ένα σύνολο υπηρεσιών είτε από την παράδοση αγαθών και από παροχές υπηρεσιών, μπορεί σε διάφορες περιπτώσεις να θεωρηθεί ενιαία πράξη εξ απόψεως ΦΠΑ.

42. Έτσι έχουν τα πράγματα, π.χ., όταν το ένα από τα στοιχεία αυτά αποτελεί την κύρια παροχή και το άλλο ή τα άλλα έχουν, σε σχέση με την τελευταία, μόνο παρεπόμενο χαρακτήρα. Οι παροχές αυτές θεωρούνται παρεπόμενες, καθόσον δεν αποτελούν αυτοσκοπό, αλλά είναι μόνο το μέσο για να ληφθεί υπό καλύτερες συνθήκες η κύρια παροχή¹⁰. Κατά συνέπεια, δεν είναι απαραίτητες.

43. Μια σύνθετη πράξη μπορεί να θεωρηθεί ενιαία πράξη και όταν όλα τα στοιχεία της είναι αναγκαία. Έτσι, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι μια τέτοια πράξη πρέπει να θεωρηθεί ενιαία πράξη όταν τα διάφορα στοιχεία που την απαρτίζουν συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μόνο μία αδιάσπαστη οικονο-

10 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin (Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 24), σχετικά με την παροχή από έναν ξενοδόχο σε πελάτες του της υπηρεσίας εκδρομών και μεταφοράς μέχρι το ξενοδοχείο της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP (Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 30), σχετικά με ασφαλιστικές υπηρεσίες και άλλες παροχές σε κατόχους πιστωτικών καρτών, και της 15ης Μαΐου 2001, C-34/99, Primback (Συλλογή 2001, σ. I-3833, σκέψη 45), σχετικά με τη χορήγηση από έμπορο επίπλων σε πελάτες του πιστώσεως για τη χρηματοδότηση των αγορών τους στην επιχείρησή του.

μική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή¹¹. Νομίζω ότι η πράξη που σχεδιάζει η NN ανήκει σε αυτή την περίπτωση.

44. Συγκεκριμένα, όταν εξετάζουμε την πράξη αυτή, όπως περιγράφεται από το αιτούν δικαστήριο, παρατηρούμε ότι συνίσταται στην παροχή και τοποθέτηση ενός υποβρυχίου καλωδίου οπτικών ινών, η εξουσία διαθέσεως του οποίου θα μεταβιβαστεί στον κύριο του έργου μόνο μετά την ολοκλήρωση της τοποθέτησής και την πραγματοποίηση δοκιμών λειτουργίας. Κατά συνέπεια, η σχεδιαζόμενη σύμβαση μεταξύ της NN και του κυρίου του έργου θα έχει ως αντικείμενο τη μεταβίβαση ενός καλωδίου που θα έχει τοποθετηθεί και θα βρίσκεται σε λειτουργική κατάσταση.

45. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, θα ήταν τεχνητό να χωριστούν, στο πλαίσιο της συμβάσεως αυτής που θα συναφθεί μεταξύ των δύο πιο πάνω οικονομικών μονάδων, αυτή αυτή η παροχή του καλωδίου και οι υπηρεσίες σχετικά με την τοποθέτησή του. Η ανάλυση μιας μεικτής πράξεως δεν πρέπει να παρεκκλίνει από την πάγια αρχή στον τομέα του ΦΠΑ ότι πρέπει να υπάρχει σύνδεση με την οικονομική πραγματικότητα. Λαμβανομένου υπόψη ότι η μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως του καλωδίου θα πρέπει να γίνει μόνο μετά την ολοκλήρωση της τοποθέτησής και των δοκιμών λειτουργίας,

δεν θα ήταν σύμφωνο με την οικονομική πραγματικότητα να θεωρηθεί ότι ο κύριος του έργου, από τη μια πλευρά, απέκτησε το υποβρύχιο καλώδιο οπτικών ινών και, από την άλλη πλευρά, μετά έλαβε τις υπηρεσίες σχετικά με την τοποθέτησή του. Κατά συνέπεια, η πράξη αυτή πρέπει να θεωρηθεί ενιαία πράξη όσον αφορά την εφαρμογή της έκτης οδηγίας.

46. Στη συνέχεια, πρέπει να εξεταστεί πώς πρέπει να χαρακτηριστεί η επίμαχη πράξη. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, εκτέθηκαν τρεις απόψεις.

47. Το Skatteverket υποστηρίζει ότι η πράξη αυτή πρέπει να θεωρηθεί παροχή υπηρεσιών. Ισχυρίζεται ότι η εν λόγω πράξη χαρακτηρίζεται από ολόκληρη σειρά υπηρεσιών που δεν μπορούν να θεωρηθούν παρεπόμενες. Συγκεκριμένα, οι υπηρεσίες αυτές συνίστανται σε προκαταρκτικές μελέτες, σε εργασίες τοποθέτησής στην ξηρά και στον βυθό της θάλασσας, στην προσθήκη, σε ορισμένα μέρη, προεκτάσεων του καλωδίου, πράγμα που αποτελεί περίπλοκη τεχνική εργασία, και, τέλος, σε μέτρα ελέγχου. Το Skatteverket υπογραμμίζει ότι οι παροχές αυτές απαιτούν ειδικό εξοπλισμό και ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται κατ' αυτόν τον τρόπο είναι απολύτως αναγκαίες για τον επιδιωκόμενο σκοπό.

48. Η NN εκθέτει ότι η επίμαχη πράξη πρέπει να θεωρηθεί παροχή υπηρεσιών οι

11 — Απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2005, C-41/04, Levob Verzekeringen και OV Bank (Συλλογή 2005, σ. I-9433, σκέψη 22).

οποίες αφορούν ένα ακίνητο. Κατά την εταιρία αυτή, ένα καλώδιο που έχει τοποθετηθεί κατ' αυτόν τον τρόπο αποτελεί ακίνητο υπό την έννοια της νομολογίας, καθόσον είναι ενσωματωμένο στο έδαφος. Επομένως, η τοποθέτησή του θα μπορούσε να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 5, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ως παράδοση αγαθού, υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, την παράδοση ορισμένων έργων επί ακινήτων. Ωστόσο, εφόσον το Βασίλειο της Σουηδίας δεν χρησιμοποίησε αυτή τη δυνατότητα επιλογής, η επίμαχη πράξη εμπίπτει στο άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

49. Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων είναι της γνώμης ότι η εν λόγω πράξη πρέπει να θεωρηθεί παράδοση αγαθού υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Συμμερίζομαι την άποψη αυτή για τους ακόλουθους λόγους.

50. Πρέπει να σημειωθεί, ευθύς εξ αρχής, ότι η επίμαχη πράξη όντως θα μπορούσε να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, η διάταξη αυτή ορίζει την έννοια της «παραδόσεως ενός αγαθού» ως μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ένα ενσώματο αγαθό ως κύριος. Κατά τη νομολογία, η έννοια αυτή πρέπει να νοείται ευρέως, ως περιλαμβάνουσα κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντι συμβαλλόμενο του να διαθέτει στην πράξη

το εν λόγω αγαθό ως εάν ήταν κύριος¹². Δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι ένα υποβρύχιο καλώδιο οπτικών ινών είναι ενσώματο αγαθό και ότι, μετά την τοποθέτησή του από την NN και τις δοκιμές λειτουργίας, θα μεταβιβαστεί στον κύριο του έργου, πράγμα που θα δώσει στον τελευταίο τη δυνατότητα να το διαθέτει ως κύριος.

51. Επιπλέον, από το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ένα ενσώματο αγαθό μπορεί να τοποθετηθεί με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας χωρίς η πράξη να χάσει οπωσδήποτε τον χαρακτηρισμό της ως «παραδόσεως αγαθού». Από την ίδια διάταξη νομίζω ότι μπορεί να συναχθεί και ότι ένα ενσώματο αγαθό δύναται να τοποθετηθεί κατά τρόπο που να ενσωματωθεί στο έδαφος, χωρίς όμως να πρέπει οπωσδήποτε να χαρακτηριστεί ως «έργο επί ακινήτων» υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής δεν διακρίνει αναλόγως του τρόπου τοποθέτησής.

52. Ομοίως, το άρθρο 5, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το οποίο παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να χαρακτηρίσουν ως «παραδοση αγαθού» την παράδοση ορισμένων έργων επί ακινήτων, δεν επανέλαβε το κείμενο που περιεχόταν στο άρθρο 5,

12 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψη 7), και της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, HE (Συλλογή 2005, σ. I-3123, σκέψη 64).

παράγραφος 2, στοιχείο ε', της δεύτερης οδηγίας 67/268/ΕΟΚ του Συμβουλίου¹³, κατά το οποίο η ενσωμάτωση κινητού σε ακίνητο εξομοιώνεται με έργο επί ακινήτου¹⁴.

53. Στη συνέχεια, από την εξέταση του περιεχομένου της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η οδηγία αυτή δεν δίνει πολλά στοιχεία για να χαραχθούν τα όρια μεταξύ των μεικτών πράξεων που πρέπει να χαρακτηριστούν ως «παράδοση αγαθού» και εκείνων που υπάγονται στην έννοια της «παροχής υπηρεσιών». Ωστόσο, μπορούμε να βρούμε μια ένδειξη στον επικουρικό χαρακτήρα που η τελευταία έννοια έχει σε σχέση με την έννοια της «παραδόσεως αγαθού».

54. Συγκεκριμένα, όπως είδαμε, η έννοια της «παροχής υπηρεσιών» καλύπτει κάθε πράξη που δεν αποτελεί παράδοση αγαθού υπό την έννοια του άρθρου 5 της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, εξ αυτού θα μπορούσε να συναχθεί ότι, αν μια μεικτή πράξη μπορεί να λάβει τον ένα ή τον άλλο από τους χαρακτηρισμούς αυτούς, καθόσον υπάρχουν τόσα στοιχεία υπέρ του ενός χαρακτηρισμού όσα και υπέρ του άλλου, η έννοια της «παραδόσεως αγαθού» είναι εκείνη που θα πρέπει να γίνει δεκτή.

55. Ελλείψει περισσότερων στοιχείων στην έκτη οδηγία, η νομολογία είναι εκείνη στην οποία θα βρούμε τη μέθοδο για τον χαρακτηρισμό μιας μεικτής πράξεως. Κατά πάγια νομολογία, για να καθοριστεί αν μια μεικτή πράξη αποτελεί παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσιών, πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες έλαβε χώρα η σχετική πράξη, για να αναζητηθούν τα χαρακτηριστικά στοιχεία¹⁵.

56. Το Δικαστήριο διατύπωσε αυτή τη μέθοδο αναλύσεως στην προαναφερθείσα απόφαση Faaborg-Gelting Linien σχετικά με μια πράξη που συνίστατο στην παροχή γευμάτων εντός εστιατορίου. Έκρινε ότι η πράξη αυτή πρέπει να θεωρηθεί παροχή υπηρεσιών, καθόσον η παράδοση εδεσμάτων είναι μόνο μία από τις συνιστώσες της και καθόσον σαφώς υπερισχύουν οι υπηρεσίες¹⁶. Κατέληξε στον χαρακτηρισμό αυτόν μετά από περιγραφή της σχετικής πράξεως. Έτσι, εξέθεσε ότι η πράξη αυτή χαρακτηρίζεται από το ψήσιμο των εδεσμάτων, την παράδοσή τους πάνω σε δίσκο, τη θέση στη διάθεση του πελάτη υποδομής που περιελάμβανε τραπεζαρία με παραρτήματα, καθώς και επίπλων και επιτραπέζιων σκευών και, τέλος, από τις υπηρεσίες σερβιτόρων οι οποίοι μπορούσαν, μεταξύ άλλων, να δώσουν συμβουλές και εξηγήσεις σχετικά με τα προτεινόμενα εδέσματα και ποτά¹⁷.

57. Η πιο πάνω μέθοδος αναλύσεως εφαρμόστηκε και στην προαναφερθείσα απόφαση Levob Verzekeringen και OV Bank, η οποία νομίζω ότι έχει ιδιαίτερη σημασία για την παρούσα υπόθεση, καθόσον και αυτή

13 — Οδηγία της 11ης Απριλίου 1967 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5, στο εξής: δεύτερη οδηγία).

14 — Το άρθρο 5, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της δεύτερης οδηγίας ορίζει:
«Επίσης θεωρείται ως παράδοση κατά την έννοια της παραγράφου 1 [...] η παράδοση έργου επί ακινήτων περιλαμβανομένης και της ενσωματώσεως κινητού σε ακίνητο αγαθό.»

15 — Απόφαση της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (Σύλλογος 1996, σ. I-2395, σκέψη 12), και προαναφερθείσα απόφαση Levob Verzekeringen και OV Bank, σκέψη 27.

16 — Προαναφερθείσα απόφαση Faaborg-Gelting Linien, σκέψη 14.

17 — Αυτόθι, σκέψεις 13 και 14.

αφορά τον χαρακτηρισμό μιας πράξεως που συνίσταται τόσο στην παράδοση μόνον ενός αγαθού όσο και στην παροχή υπηρεσιών αναπόσπαστα συνδεδεμένων με την παράδοση αυτή. Επρόκειτο για τη χορήγηση λογισμικού που έπρεπε να προσαρμοστεί ειδικά στις ανάγκες του καταναλωτή. Το Δικαστήριο εκτίμησε ότι η πράξη αυτή αποτελεί παροχή υπηρεσιών όχι με βάση μια απλή περιγραφή του συνόλου της πράξεως, όπως έγινε στην προαναφερθείσα απόφαση *Faaborg-Gelting Linien*, αλλά με γνώμονα τα ακόλουθα κριτήρια: η σημασία των προσαρμογών του βασικού λογισμικού για να γίνει χρήσιμο για τον αντισυμβαλλόμενο, η έκταση των προσαρμογών αυτών, η διάρκεια τους και το κόστος τους¹⁸.

58. Κατά το ιστορικό της διαφοράς που εκθέτει η απόφαση εκείνη, οι παροχές υπηρεσιών, δηλαδή η προσαρμογή του λογισμικού, η εγκατάστασή του και η εκπαίδευση του προσωπικού, έγιναν τμηματικά σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του έτους, άρχισαν με αξιολόγηση της απαιτούμενης προσαρμογής και στο συνολικό κόστος της πράξεως αντιπροσώπευαν μεγαλύτερο μέρος από ό,τι το τυποποιημένο λογισμικό¹⁹.

18 — Σκέψη 28.

19 — Κατά το ιστορικό της διαφοράς, η τιμή του λογισμικού ήταν 713 000 δολάρια ΗΠΑ (USD), ενώ η τιμή της προσαρμογής θα ήταν μεγαλύτερη των 793 000 USD και μικρότερη των 970 000 USD, πλέον 15 000 USD ως εξόδων εγκατάστασης στο σύστημα πληροφορικής εκείνου ο οποίος απέκτησε το λογισμικό και ως εξόδων εκπαίδευσης του προσωπικού του.

59. Από τη νομολογία αυτή νομίζω ότι μπορούν να συναχθούν δύο συμπεράσματα που έχουν σημασία για την παρούσα υπόθεση. Το πρώτο είναι ότι, για να χαρακτηριστεί στο σύνολό της η σχετική πράξη ως παροχή υπηρεσιών, δεν είναι αρκετό οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν εντός του πλαισίου της πράξεως αυτής να ήσαν αναγκαίες ή απλώς χρήσιμες για εκείνον ο οποίος απέκτησε το αγαθό. Πρέπει οι υπηρεσίες αυτές να είχαν κυρίαρχο χαρακτήρα. Έτσι, στην προαναφερθείσα απόφαση *Levob Verzekeringen* και *OV Bank* το Δικαστήριο συνήγαγε τον κυρίαρχο αυτόν χαρακτήρα των εργασιών προσαρμογής του λογισμικού όχι μόνο από τη σημασία τους προκειμένου να γίνει το λογισμικό χρήσιμο για εκείνον που το απέκτησε, αλλά και από την έκτασή τους, τη διάρκεια τους και το κόστος τους.

60. Κατά συνέπεια, ο χαρακτηρισμός της σχετικής πράξεως συνεπάγεται συγκριτική αξιολόγηση της σημασίας που έχουν, εντός της πράξεως αυτής, αντιστοίχως η παράδοση του αγαθού και οι παροχές υπηρεσιών. Η πράξη αυτή μπορεί να χαρακτηριστεί ως παροχή υπηρεσιών μόνον αν υπερσχύουν οι υπηρεσίες²⁰.

61. Το δεύτερο συμπέρασμα είναι ότι τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για να γίνει η αξιολόγηση αυτή πρέπει να έχουν αντικειμενικό χαρακτήρα. Η απαίτηση αυτή επιβάλλεται από τη λογική, καθόσον η έκτη οδηγία σκοπό έχει να στηρίξει το κοινό σύστημα του ΦΠΑ σε ενιαίο ορισμό των

20 — Προαναφερθείσα απόφαση *Faaborg-Gelting Linien*, σκέψη 14.

φορολογητέων πράξεων²¹. Ο αντικειμενικός χαρακτήρας τέτοιων κριτηρίων δικαιολογείται και από το ότι ο χαρακτηρισμός μιας μεικτής πράξεως πρέπει να είναι προβλέψιμος από τους επιχειρηματίες. Θα υπενθυμίζω ότι η πιο πάνω προϋπόθεση προβλεψιμότητας του κοινοτικού δικαίου τάσσεται με ιδιαίτερη αυστηρότητα όταν η σχετική ρύθμιση δύναται να συνεπάγεται οικονομικά βάρη, έτσι ώστε οι ενδιαφερόμενοι να έχουν τη δυνατότητα να γνωρίσουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλει²².

62. Πάντως, ο χαρακτηρισμός μιας μεικτής πράξεως ως παραδόσεως αγαθού ή παροχής υπηρεσιών δύναται να έχει σημαντικές συνέπειες, και ειδικότερα όσον αφορά την εφαρμογή των κανόνων εδαφικότητας της φορολογικής επιβαρύνσεως. Έτσι, στην παρούσα υπόθεση, αν η πράξη πρέπει να θεωρηθεί παράδοση αγαθού, εμπίπτει στο άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη ημιπερίοδος, της έκτης οδηγίας, οπότε ο τόπος στον οποίο βρίσκεται το καλώδιο μετά την τοποθέτησή του είναι εκείνος που αναγκαστικά θα καθορίσει την εξουσία φορολογήσεως που έχουν τα κράτη μέλη.

63. Αν, αντιθέτως, η πράξη πρέπει να χαρακτηριστεί ως παροχή υπηρεσιών, το

άρθρο 9 της έκτης οδηγίας προβλέπει δύο εναλλακτικές λύσεις. Έτσι, ο τόπος της φορολογητέας πράξεως θα θεωρείται ότι είναι είτε ο τόπος της έδρας της δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, είτε ο τόπος όπου βρίσκεται το καλώδιο, κατά την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου. Στην πρώτη περίπτωση, το Βασίλειο της Σουηδίας θα έχει δικαίωμα να φορολογήσει ολόκληρη τη σχετική πράξη, όπως ισχυρίζεται το Skatteverket. Στη δεύτερη περίπτωση, το πιο πάνω κράτος μέλος θα μπορεί να φορολογήσει την πράξη μόνο για το μέρος του καλωδίου που βρίσκεται στο ηπειρωτικό έδαφός του και στη θαλάσσια επικράτειά του, όπως υποστηρίζει η NN.

64. Στην παρούσα υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν στις υπηρεσίες που πρέπει να παρασχεθούν από την NN πρέπει να αναγνωριστεί κυρίαρχος χαρακτήρας όταν το κόστος τους αντιπροσωπεύει μόλις το 10 έως 15 % του συνολικού κόστους της πράξεως.

65. Η δυσκολία μιας τέτοιας εκτιμήσεως οφείλεται στο γεγονός ότι οι υπηρεσίες αυτές αντιστοιχούν σε απαραίτητες εργασίες για τη χρήση του υποβρυχίου καλωδίου οπτικών ινών, ότι έχουν σε μεγάλο βαθμό τεχνικό χαρακτήρα και ότι καθιστούν αναγκαία σημαντικά μέσα, όπως τη χρησιμοποίηση ειδικά εξοπλισμένου πλοίου. Κατά συνέπεια, οι εργασίες αυτές, όπως έχω ήδη σημειώσει, δεν έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα υπό την έννοια της προαναφερθείσας αποφάσεως Madgett και Baldwin, δηλαδή δεν αποτελούν απλώς ένα μέσο για να παραδοθεί υπό καλύτερες συνθήκες το αγαθό. Όλο το ζήτημα είναι αν πρέπει να τους αναγνωριστεί κυρίαρχος χαρακτήρας,

21 — Προαναφερθείσα απόφαση Shipping and Forwarding Enterprise Safe, σκέψεις 7 και 8. Βλ. επίσης τις αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2003, C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (Συλλογή 2003, σ. I-6729, σκέψη 38), και της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-223/03, University of Huddersfield (Συλλογή 2006, σ. I-1751, σκέψεις 40 και 48).

22 — Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 72 και παρατιθέμενη νομολογία), και προαναφερθείσα απόφαση University of Huddersfield, σκέψη 49.

όταν η τιμή του ίδιου του καλωδίου, αν η πράξη γίνει υπό φυσιολογικές συνθήκες, θα αντιπροσωπεύει το 80 έως 85 % του συνολικού κόστους της πράξεως αυτής.

66. Λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι η τιμή του αγαθού αποτελεί σαφώς το μεγαλύτερο μέρος του συνολικού κόστους της πράξεως, δεν νομίζω ότι στις υπηρεσίες μπορεί να αναγνωριστεί κυρίαρχος χαρακτήρας.

67. Όπως σημείωσα, ο χαρακτηρισμός μιας μεικτής πράξεως πρέπει να απορρέει από σύγκριση της σημασίας που έχουν αντιστοίχως η παράδοση του αγαθού και οι παροχές υπηρεσιών, η σύγκριση δε αυτή πρέπει να γίνει με βάση αντικειμενικά κριτήρια για να καταλήξει σε αποτέλεσμα προβλέψιμο από τους επιχειρηματίες. Κατά τη γνώμη μου, το γεγονός ότι η τιμή του αγαθού αποτελεί σαφώς το μεγαλύτερο μέρος του συνολικού κόστους της πράξεως είναι ένα κριτήριο που ανταποκρίνεται τέλεια στις απαιτήσεις αυτές.

68. Συγκεκριμένα, το μέρος που η τιμή του αγαθού και το μέρος που η τιμή των υπηρεσιών αντιπροσωπεύουν στο συνολικό κόστος της πράξεως καθιστούν δυνατή τη σύγκριση της σημασίας αντιστοίχως της παραδόσεως του αγαθού αυτού και της παροχής των υπηρεσιών αυτών με γνώμονα το ίδιο αντικειμενικό κριτήριο. Επιπλέον, η τιμή αποτελεί το πιο κατάλληλο κριτήριο

για να εκτιμηθεί η αντίστοιχη οικονομική αξία του αγαθού και των υπηρεσιών σε μια μεικτή πράξη. Όταν, όπως εν προκειμένω, η τιμή του αγαθού είναι σημαντικά μεγαλύτερη της τιμής των υπηρεσιών, είμαι της γνώμης ότι αυτό το σαφώς μεγαλύτερο μέρος που η τιμή του αγαθού αντιπροσωπεύει στο συνολικό κόστος της πράξεως είναι εκείνο που πρέπει να έχει καθοριστική σημασία για τον χαρακτηρισμό της πράξεως αυτής.

69. Κατά συνέπεια, μια πράξη που έχει ως αντικείμενο τη μεταβίβαση ενός καλωδίου το οποίο έχει τοποθετηθεί και βρίσκεται σε λειτουργική κατάσταση, στην οποία πράξη η τιμή του καλωδίου αντιπροσωπεύει από μόνη της το 80 έως 85 % του συνολικού κόστους της πράξεως, πρέπει να θεωρηθεί παράδοση αγαθού.

70. Αυτός είναι ο λόγος που προτείνω να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι μια φορολογητέα πράξη η οποία αφορά την παράδοση και την τοποθέτηση ενός καλωδίου στο έδαφος δύο κρατών μελών καθώς και έξω από το έδαφος της Κοινότητας, στην οποία πράξη η τιμή του ίδιου του καλωδίου αντιπροσωπεύει σαφώς το μεγαλύτερο μέρος του συνολικού κόστους της πράξεως, πρέπει να θεωρηθεί παράδοση αγαθού υπό την έννοια της έκτης οδηγίας.

B — Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

71. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αφορά το ζήτημα αν η σχετική πράξη πρέπει

να θεωρηθεί παροχή υπηρεσιών συναφών με ακίνητο κατά το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ή αν ο τόπος παροχής τους είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

περιοριστούν στο μέρος του καλωδίου που βρίσκεται αντιστοίχως στην επικράτεια τους. Στην αντίθετη περίπτωση, τούτο θα σημαίνει ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας θα πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι παρέχει συντρέχουσα αρμοδιότητα στα δύο αυτά κράτη μέλη, για τον λόγο ότι το καλώδιο βρίσκεται στην επικράτεια τόσο του ενός όσο και του άλλου.

72. Εφόσον το ερώτημα αυτό προϋποθέτει ότι η πράξη αποτελεί παροχή υπηρεσιών και εφόσον πρόκειται η πράξη αυτή να θεωρηθεί παράδοση αγαθού, δεν θα εξετάσω το εν λόγω ερώτημα.

75. Δεν νομίζω ότι η δεύτερη ερμηνεία μπορεί να γίνει δεκτή. Όπως η NN, το Skatteverket και η Επιτροπή, έτσι και εγώ είμαι της γνώμης ότι, για να καθοριστεί η εξουσία φορολογήσεως που έχουν τα σχετικά κράτη μέλη, η πράξη πρέπει να καταταχθεί με βάση την τοποθέτηση του καλωδίου στις διάφορες επικράτειες.

Γ — *Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος*

73. Με το τρίτο προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά στην ουσία αν το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, για να καθοριστεί η εξουσία φορολογήσεως την οποία έχουν τα κράτη μέλη, η πράξη πρέπει να καταταχθεί με βάση την τοποθέτηση του καλωδίου στις διάφορες επικράτειες.

76. Στηρίζω την άποψη αυτή, σύμφωνα με τη μέθοδο αναλύσεως που συνήθως ακολουθείται για την ερμηνεία μιας διατάξεως του κοινοτικού δικαίου²³, στο περιεχόμενο του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, στο σύστημα στο οποίο εντάσσεται η διάταξη αυτή και στον σκοπό της.

77. Το άρθρο 8 της έκτης οδηγίας θέτει έναν κανόνα άρσεως συγκρούσεων ο οποίος καθορίζει τον τόπο φορολογήσεως μιας παραδόσεως αγαθών και, κατά συνέπεια,

74. Κατά συνέπεια, με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο θέλει να πληροφορηθεί αν η εξουσία φορολογήσεως την οποία έχει το Βασίλειο της Σουηδίας και εκείνη την οποία έχει το άλλο κράτος μέλος πρέπει να

23 — Βλ., ως πρόσφατη εφαρμογή όσον αφορά τον ΦΠΑ, σχετικά με το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας την απόφαση της 9ης Μαρτίου 2006, C-114/05, Gillan Beach (Συλλογή 2006, σ. I-2427, σκέψη 21).

οριοθετεί τη φορολογική εξουσία των κρατών μελών τα οποία έχουν σχέση με την ίδια πράξη.

78. Το άρθρο αυτό αφορά διάφορες περιπτώσεις παραδόσεως αγαθών. Έτσι, θέτει κανόνες φορολογικής συνδέσεως όσον αφορά τις κατά την παράγραφό του 1, στοιχείο α', παραδόσεις που συνεπάγονται αποστολή ή μεταφορά, τις κατά την παράγραφό του 1, στοιχείο β', παραδόσεις που δεν συνεπάγονται αποστολή ή μεταφορά και τις κατά την παράγραφό του 1, στοιχείο γ', παραδόσεις που γίνονται σε πλοίο, αεροπλάνο ή τρένο.

79. Επίσης, το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη ημιπερίοδος, της έκτης οδηγίας θέτει έναν κανόνα ειδικής αρμοδιότητας όταν το αγαθό τοποθετείται ή συναρμολογείται, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας.

80. Εδώ, πρέπει να υπομνησθεί διά βραχέων ότι το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 8 της έκτης οδηγίας περιορίστηκε σημαντικά από την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου²⁴. Η από 1ης Ιανουαρίου 1993 κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των κρατών μελών και η συνακόλουθη κατάργηση της

φορολογήσεως κατά την εισαγωγή και της αποφορολογήσεως κατά την εξαγωγή κατέστησαν αναγκαία τη θέσπιση μεταβατικών κανόνων καθορισμού του τόπου των φορολογητέων πράξεων όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Οι μεταβατικοί αυτοί κανόνες περιέχονται στο άρθρο 28β της έκτης οδηγίας.

81. Ωστόσο, δεν νομίζω ότι οι εν λόγω κανόνες έχουν εφαρμογή εν προκειμένω. Συγκεκριμένα, το μεταβατικό αυτό καθεστώς αφορά τις πράξεις όπου ένα αγαθό μετακινείται από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος. Το άρθρο 28β, Β, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίπτωση, της έκτης οδηγίας αναφέρει ρητώς ότι οι διατάξεις του που εισάγουν παρέκκλιση έχουν εφαρμογή μόνον όταν τα αγαθά δεν είναι αγαθά που παραδίδονται κατόπιν τοποθετήσεως ή συναρμολογήσεως, με ή χωρίς δοκιμή της λειτουργίας τους, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του. Κατά συνέπεια, το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη ημιπερίοδος, της έκτης οδηγίας είναι εκείνο που έχει εφαρμογή εν προκειμένω.

82. Η διάταξη αυτή, όπως είδαμε, προβλέπει τη σύνδεση ενός αγαθού, που τοποθετήθηκε ή συναρμολογήθηκε, με τον τόπο όπου έγινε η τοποθέτηση ή συναρμολόγηση αυτή. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση ενός αγαθού του οποίου η τοποθέτηση συνίσταται στην ενσωμάτωσή του στο έδαφος, ο τόπος όπου βρίσκεται το ενσωματωμένο αυτό αγαθό είναι εκείνος που καθορίζει το αρμόδιο κράτος για τη φορολόγηση της σχετικής παραδόσεως.

²⁴ — Οδηγία της 16ης Δεκεμβρίου 1991 για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση, ενόψει της καταργήσεως των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ L 376, σ. 1).

83. Η διάταξη αυτή έχει σαφή αναλογία με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο ο τόπος παροχής των υπηρεσιών που είναι συναφείς με ένα ακίνητο είναι ο τόπος όπου βρίσκεται το ακίνητο αυτό. Και στις δύο περιπτώσεις ο τόπος όπου βρίσκεται το αγαθό, δηλαδή η γεωγραφική του θέση, είναι εκείνος που καθορίζει την εξουσία φορολογήσεως.

84. Τα κριτήρια αυτά έχουν το πλεονέκτημα ότι συνδέουν την εξουσία φορολογήσεως με ένα υλικό στοιχείο, που μπορεί να προσδιοριστεί ευχερέστερα και αντικειμενικά. Επίσης, είναι ορθολογικά, αν ληφθεί υπόψη η λογική που αποτελεί το βάθρο του ΦΠΑ, κατά την οποία πρόκειται για φόρο καταναλώσεως. Ο τόπος όπου έγινε η τοποθέτηση του αγαθού όντως αντιστοιχεί με τον τόπο όπου το αγαθό «καταναλώθηκε» από εκείνον ο οποίος το απέκτησε, όπως ο τόπος στον οποίο βρίσκεται το ακίνητο μπορεί να θεωρηθεί ως ο τόπος όπου παρέχονται στον αποδέκτη τους υπηρεσίες συναφείς με το ακίνητο αυτό.

85. Τέλος, το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη ημιπερίοδος, της έκτης οδηγίας, όπως και το άρθρο 9 της ίδιας οδηγίας, έχει ως αντικείμενο, όπως τούτο προκύπτει από την έβδομη αιτιολογική σκέψη της, να αποφύγει τις συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών. Όπως το Δικαστήριο έκρινε σχετικά με το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας, το ζήτημα είναι να αποφευχθούν, αφενός, συγκρούσεις αρμοδιότητας ικανές να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία και, αφετέρου, η μη φορολόγηση

εσόδων²⁵. Η πιο πάνω ανάλυση των σκοπών του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας δύναται να μεταφερθεί στο άρθρο 8 της εν λόγω οδηγίας, όπως το Δικαστήριο δέχθηκε πρόσφατα στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2005 στην υπόθεση Köhler²⁶, καθόσον η τελευταία διάταξη, όπως και το πιο πάνω άρθρο 9, ανήκει στον τίτλο VI της έκτης οδηγίας ο οποίος αφορά τον τρόπο των φορολογητέων πράξεων.

86. Είναι αλήθεια ότι, γενικά, η εφαρμογή των κανόνων αρμοδιότητας που περιλαμβάνονται στα άρθρα 8 και 9 της έκτης οδηγίας έχει ως αντικείμενο και ως αποτέλεσμα να αναθέτει την εξουσία φορολογήσεως μόνο σε ένα κράτος μέλος. Το ίδιο ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη ημιπερίοδος, της έκτης οδηγίας και με αυτές του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας. Συγκεκριμένα, κατ' αρχήν, ένα αγαθό τοποθετείται ή συναρμολογείται και ένα ακίνητο βρίσκεται στο έδαφος μόνον ενός κράτους μέλους. Κατά συνέπεια, ο κίνδυνος συγκρούσεως αρμοδιοτήτων αίρεται με την ανάθεση της φορολογικής αρμοδιότητας μόνο σε ένα κράτος.

87. Ωστόσο, το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη ημιπερίοδος, της έκτης οδηγίας έχει επίσης εφαρμογή και καθιστά δυνατή την άρση συγκρούσεων αρμοδιότητας και όταν, όπως εν προκειμένω, το σχετικό αγαθό έχει τοποθετηθεί στο έδαφος δύο κρατών μελών.

25 — Απόφαση της 12ης Μαΐου 2005, C-452/03, RAL (Channel Islands) κ.λπ. (Συλλογή 2005, σ. I-3947, σκέψη 23).

26 — C-58/04 (Συλλογή 2005, σ. I-8219, σκέψη 22).

88. Στην περίπτωση αυτή, το περιεχόμενο της διατάξεως αυτής, το πλαίσιο της και ο σκοπός της δικαιολογούν την ερμηνεία της υπό την έννοια ότι η εξουσία φορολογήσεως πρέπει να ανατεθεί σε κάθε κράτος για το μέρος του αγαθού που έχει τοποθετηθεί στο έδαφός του.

89. Συγκεκριμένα, η λύση αυτή συνάδει κάλλιστα με το γράμμα της σχετικής διατάξεως, η οποία συνδέει την εξουσία φορολογήσεως με τον τόπο όπου έγινε η τοποθέτηση ή συναρμολόγηση. Η πιο πάνω λύση φαίνεται και ορθολογική, αν ληφθεί υπόψη η λογική που αποτελεί το βάθρο της έκτης οδηγίας, καθόσον εν προκειμένω το καλώδιο τοποθετείται μέτρο προς μέτρο στο έδαφος κάθε ενός από τα σχετικά κράτη. Όντως, η παράδοση του αγαθού και, επομένως, η «κατανάλωσή» του από εκείνον ο οποίος το απέκτησε λαμβάνουν χώρα διαδοχικά στο έδαφος κάθε ενός από τα κράτη αυτά.

90. Τέλος, ο κίνδυνος συγκρούσεως αρμοδιοτήτων μεταξύ των δύο σχετικών κρατών μελών αίρεται με την οριοθέτηση των συνόρων τους. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή, ο τόπος της πράξεως κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη ημiperίοδος, της έκτης οδηγίας προκύπτει εντελώς ανάλογος με τον τόπο κατά το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά τις υπηρεσίες μεταφοράς και κατά το οποίο ο «τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς είναι ο τόπος όπου πραγματοποιείται η μεταφορά ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις». Ο κίνδυνος διπλής φορολογίας θα αποφευχθεί καθόσον κάθε κράτος μέλος θα μπορέσει να φορολογήσει την πράξη μόνο για το μέρος του καλωδίου που βρίσκεται στο έδαφός του

και τα εδάφη αυτά δεν επικαλύπτουν το ένα το άλλο²⁷.

91. Συγκεκριμένα, όπως σημείωσα, το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας ορίζεται στο άρθρο της 3 με αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 299 ΕΚ. Το τελευταίο, θα υπενθυμίσω, καθορίζει το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης ΕΚ παραθέτοντας το πλήρες όνομα κάθε κράτους μέλους, χωρίς αναφορά στις γεωγραφικές συνιστώσες των κρατών αυτών²⁸. Εντεύθεν συνήχθη ότι το άρθρο 299 ΕΚ παραπέμπει στις εθνικές διατάξεις με τις οποίες κάθε κράτος μέλος καθορίζει την επικράτειά του²⁹. Επομένως, η έκτη οδηγία παραπέμπει κατ' αυτόν τον τρόπο στους εθνικούς νόμους για τον ορισμό των ορίων της εδαφικής φορολογικής αρμοδιότητας κάθε κράτους μέλους.

92. Κατά συνέπεια, αν εξετάσουμε αυτό που συμβαίνει με την τοποθέτηση ενός υποβρυ-

27 — Στην απόφαση της 13ης Μαρτίου 1990, C-30/89, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1990, σ. I-691, σκέψη 16), το Δικαστήριο έκρινε ότι έτσι ο ειδικός κανόνας συνδέσεως για τις υπηρεσίες μεταφοράς, ο οποίος εισάγει παρέκκλιση από το κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας γενικό καθεστώς καθορισμού του τόπου παροχής υπηρεσιών, σκοπό έχει να εξασφαλίσει ότι κάθε κράτος μέλος φορολογεί τις υπηρεσίες μεταφοράς κατά τα τμήματα του δρομολογίου που βρίσκονται στο έδαφός του.

28 — Το άρθρο 299, παράγραφος 1, ΕΚ, ορίζει: «Η παρούσα Συνθήκη ισχύει στο Βασίλειο του Βελγίου, στο Βασίλειο της Δανίας, στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, στην Ελληνική Δημοκρατία, στο Βασίλειο της Ισπανίας, στη Γαλλική Δημοκρατία, στην Ιρλανδία, στην Ιταλική Δημοκρατία, στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών, στη Δημοκρατία της Αυστρίας, στην Πορτογαλική Δημοκρατία, στη Δημοκρατία της Φινλανδίας, στο Βασίλειο της Σουηδίας και στο Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας.»

29 — Απόφαση της 10ης Οκτωβρίου 1978, 148/77, Hansen (Συλλογή τόμος 1978, σ. 563, σκέψη 9).

χίου καλωδίου το οποίο συνδέει δύο κράτη μέλη, κάθε ένα από τα κράτη αυτά θα έχει δικαίωμα να φορολογήσει την πράξη για το μέρος του καλωδίου που βρίσκεται στο ηπειρωτικό του έδαφος και στα εσωτερικά του ύδατα. Θα μπορέσει να φορολογήσει την πράξη αυτή και για το μέρος του πιο πάνω καλωδίου που βρίσκεται στην αιγιαλίτιδα ζώνη του, καθόσον, κατά το διεθνές δίκαιο της θάλασσας, ασκεί την κυριαρχία του στον βυθό της αιγιαλίτιδας ζώνης του³⁰.

93. Επίσης, δεν θα ήταν αδιανόητο να αποφασίσει ένα κράτος μέλος να φορολογήσει τη σχετική πράξη για το μέρος του καλωδίου που βρίσκεται στην αποκλειστική οικονομική ζώνη του ή στην υφαλοκρηπίδα του, καθόσον και εκεί μπορεί να ασκήσει κυριαρχικά δικαιώματα, έστω και πιο περιορισμένα, μεταξύ άλλων όσον αφορά την εκμετάλλευση του βυθού της θάλασσας και του υπεδάφους του³¹. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το κοινοτικό δίκαιο, και εν προκειμένω η οδηγία 92/43/ΕΟΚ του Συμβουλίου³², έχει εφαρμογή στην αποκλειστική οικονομική ζώνη και στην υφαλοκρηπίδα ενός κράτους μέλους όταν τούτο ασκεί εκεί κυριαρχικά δικαιώματα³³. Εξ αυτού συνήγαγε ότι το κράτος αυτό παρέβη τις υποχρεώσεις του όταν δεν θέσπισε τα αναγκαία μέτρα για την εφαρμογή των απαιτήσεων της εν λόγω οδηγίας.

94. Εν πάση περιπτώσει, εκείνο που σε αυτό το στάδιο της ανάλυσής μου νομίζω ότι είναι σημαντικό είναι η μεταξύ των κρατών μελών κατανομή της εξουσίας φορολόγησής με γνώμονα το μέρος του καλωδίου που βρίσκεται στην αντίστοιχη επικράτειά τους, ηπειρωτική και θαλάσσια, να μην καταλήξει σε συγκρούσεις εδαφικής αρμοδιότητας και, επομένως, σε επικαλύψεις φορολογικής κυριαρχίας.

95. Ασφαλώς, όπως ορθότατα αναφέρει το Skatteverket, η κατανομή της εξουσίας φορολόγησής μιας τέτοιας πράξεως μπορεί πάρα ταύτα να δημιουργήσει δυσκολίες μεταξύ των κρατών μελών. Οι δυσκολίες αυτές δεν θα πρέπει να αφορούν τη φορολόγηση της τιμής του ίδιου του καλωδίου. Συγκεκριμένα, είναι λογικό το δικαίωμα που κάθε κράτος έχει να φορολογήσει την τιμή αυτή να πρέπει να καθορισθεί με γνώμονα το μήκος του καλωδίου στο ηπειρωτικό έδαφός του και στη θαλάσσια επικράτειά του σε σχέση με το συνολικό μήκος του καλωδίου αυτού.

96. Αντιθέτως, η κατανομή της εξουσίας φορολόγησής δύναται να προκαλέσει μεγαλύτερο προβληματισμό όσον αφορά την τιμή των υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, μπορεί να τεθεί το ζήτημα αν οι υπηρεσίες πρέπει να προστεθούν και αν η εξουσία φορολόγησής τους πρέπει να κατανεμηθεί όπως η τιμή του ίδιου του καλωδίου, δηλαδή αναλόγως του μήκους του εντός του εδάφους κάθε κράτους, ή αν πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των υπηρεσιών που πραγματοποιούνται σε συγκεκριμένο τόπο, όπως

30 — Βλ., εν προκειμένω, το άρθρο 2 της Συμβάσεως των Ηνωμένων Εθνών για το δίκαιο της θάλασσας (στο εξής: Σύμβαση του Montego Bay), η οποία υπεγράφη στο Montego Bay στις 10 Δεκεμβρίου 1982, εγκρίθηκε εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας με την απόφαση 98/392/ΕΚ του Συμβουλίου της 23ης Μαρτίου 1998 (ΕΕ L 179, σ. 1) και κυρώθηκε από όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως.

31 — Βλ. τα άρθρα 56 και 77 της Συμβάσεως του Montego Bay όσον αφορά, αντιστοίχως, την αποκλειστική οικονομική ζώνη και την υφαλοκρηπίδα.

32 — Οδηγία της 21ης Μαΐου 1992 για τη διατήρηση των φυσικών οικοτόπων καθώς και της άγριας πανίδας και χλωρίδας (ΕΕ L 206, σ. 7).

33 — Απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2005, C-6/04, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Σύλλογος 2005, σ. I-9017, σκέψη 117).

η προέκταση του καλωδίου μεταξύ δύο σημείων στερεώσεως, και των λοιπών υπηρεσιών.

μπορεί να εφαρμοστεί όταν, όπως εν προκειμένω, τα δύο κράτη μέλη χωρίζονται από έναν χώρο ο οποίος δεν ανήκει στο κοινοτικό έδαφος.

97. Ενώπιον αυτών των δύο εναλλακτικών λύσεων, είμαι της γνώμης ότι τα κράτη μέλη μπορούν κάλλιστα να χρησιμοποιήσουν τη λύση που δίνει τη μεγαλύτερη ευκολία. Συγκεκριμένα, μπορεί να είναι δύσκολο, και σχετικά αυθαίρετο, να καθοριστούν με βεβαιότητα οι υπηρεσίες που συνδέονται με συγκεκριμένο τόπο και εκείνες που αφορούν ολόκληρο το καλώδιο, όπως οι δοκιμές λειτουργίας.

99. Κατά συνέπεια, βλέπω ευνοϊκά τη λύση που συνίσταται στο να γίνει δεκτό ότι όλες οι υπηρεσίες σχετικά με την τοποθέτηση και με τις δοκιμές λειτουργίας αφορούν ολόκληρο το καλώδιο και ότι παρέχονται εντός κάθε ενός κράτους μέλους αναλόγως του μήκους του καλωδίου που βρίσκεται στο έδαφός του σε σχέση με το συνολικό μήκος του καλωδίου αυτού. Επίσης, νομίζω ότι η λύση αυτή στοιχεί με την προϋπόθεση ότι, εν προκειμένω, η παροχή του καλωδίου και η τοποθέτησή του από την ΝΝ πρέπει να θεωρηθούν ενιαία πράξη εξ απόψεως ΦΠΑ.

98. Οι δυσκολίες αυτές μπορούν να συσχετιστούν με εκείνες τις οποίες θέτει, π.χ., ο καθορισμός του τόπου φορολογήσεως των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της κατασκευής μιας γέφυρας η οποία συνδέει δύο κράτη μέλη. Η σημασία των δυσκολιών αυτών οδήγησε το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, για να απλουστεύσει τη διαδικασία εισπράξεως του φόρου όπως του δίνει τη δυνατότητα το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, να επιτρέψει στα σχετικά κράτη μέλη να θεωρήσουν ότι αυτό τούτο το έργο βρίσκεται στο έδαφος μόνον ενός κράτους μέλους³⁴. Ωστόσο, η λύση αυτή δύσκολα φαίνεται να

100. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω να δοθεί στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, για να καθοριστεί η εξουσία φορολογήσεως που έχουν τα κράτη μέλη, η πράξη πρέπει να κατατμηθεί με βάση την τοποθέτηση του καλωδίου στις διάφορες επικράτειες.

Δ — Επί του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος

34 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση 2005/713/ΕΚ του Συμβουλίου, της 11ης Οκτωβρίου 2005, με την οποία επετράπη στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών να εφαρμόσουν ένα μέτρο παρεκκλίσεως από το άρθρο 3 της έκτης οδηγίας (ΕΕ L 271, σ. 39). Βλ. και την απόφαση 95/114/ΕΚ του Συμβουλίου της 30ής Μαρτίου 1995, με την οποία επετράπη στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου να εφαρμόσουν ένα μέτρο παρεκκλίσεως από το άρθρο 3 της έκτης οδηγίας (ΕΕ L 80, σ. 46).

101. Με το τέταρτο προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν

το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας σε συνδυασμό με τα άρθρα 2, σημείο 1, και 3, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ΦΠΑ δεν οφείλεται για το μέρος της παραδόσεως ενός αγαθού το οποίο μέρος αφορά μια ζώνη έξω από το έδαφος της Κοινότητας.

102. Έτσι, το αιτούν δικαστήριο θέλει να πληροφορηθεί αν το κοινοτικό δίκαιο πρέπει να νοηθεί υπό την έννοια ότι η πράξη δεν είναι φορολογητέα για το μέρος του καλωδίου που βρίσκεται σε διεθνή ύδατα.

103. Όπως η NN, το Skatteverket και η Επιτροπή, έτσι και εγώ είμαι της γνώμης ότι ΦΠΑ δεν οφείλεται για το μέρος του καλωδίου το οποίο βρίσκεται έξω από το έδαφος της Κοινότητας.

104. Όπως είδαμε, το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι ΦΠΑ οφείλεται για τις φορολογητέες δραστηριότητες που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας και η έννοια αυτή, κατά το άρθρο 3, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας, αντιστοιχεί στο πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης,

όπως ορίζεται για κάθε κράτος μέλος στο άρθρο 299 ΕΚ.

105. Κατά συνέπεια, με τις διατάξεις αυτές, η έκτη οδηγία περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της στα εδάφη που ορίζονται από κάθε ένα από τα 25 κράτη μέλη ως επικράτειά τους, επί της οποίας ασκούν τη φορολογική τους κυριαρχία. Κατά το διεθνές δίκαιο της θάλασσας, τα κράτη, κατ' αρχήν, δεν έχουν καμία κυριαρχική εξουσία στην ανοικτή θάλασσα εκτός από εκείνη που ασκούν επί των πλοίων υπό τη σημαία τους³⁵.

106. Όπως το Δικαστήριο έκρινε στην προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας³⁶, η έκτη οδηγία δεν περιέχει κανέναν κανόνα βάσει του οποίου τα κράτη μέλη θα ήσαν υποχρεωμένα να υποβάλουν σε ΦΠΑ τα τμήματα του δρομολογίου μιας μεταφοράς τα οποία βρίσκονται πέραν των εδαφικών ορίων των κρατών αυτών, στον διεθνή χώρο.

107. Ασφαλώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει, όσον αφορά τη φορολόγηση υπηρεσιών που

35 — Βλ. τα άρθρα 89 και 92 της Συμβάσεως του Montego Bay.

36 — Σκέψη 17.

παρέχονται επί πλοίου, ότι η έκτη οδηγία δεν αντιτίθεται στο να επεκτείνουν τα κράτη μέλη το πεδίο εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας τους πέραν των εδαφικών τους ορίων, αρκεί να μη σφετεριστούν τις αρμοδιότητες άλλων κρατών³⁷. Στην προαναφερθείσα απόφαση Köhler, το Δικαστήριο δέχθηκε και ότι το ίδιο ισχύει στο πλαίσιο της φορολογήσεως της παραδόσεως αγαθών³⁸.

επιρρωννύεται από την προαναφερθείσα απόφαση Berkholz, όπου το Δικαστήριο ρητώς συνέδεσε την πιο πάνω επέκταση αρμοδιότητας με την άσκηση από το σχετικό κράτος μέλος της δικαιοδοσίας του επί του πλοίου εντός του οποίου παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες³⁹.

108. Ωστόσο, η πιο πάνω επέκταση του πεδίου εφαρμογής, κατ' εμέ, ισχύει μόνον όταν η παροχή υπηρεσιών ή η παράδοση ενός αγαθού γίνεται εντός ενός μεταφορικού μέσου, το οποίο έτσι αποτελεί τον σύνδεσμο με τη φορολογική αρμοδιότητα ενός κράτους μέλους. Έτσι, στην προαναφερθείσα απόφαση Köhler, το ζήτημα ήταν η ερμηνεία του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο θεωρείται ότι ο τόπος παραδόσεως αγαθών είναι ο τόπος αφετηρίας της μεταφοράς επιβατών στην περίπτωση που η παράδοση γίνεται σε πλοίο, αεροσκάφος ή τρένο, και κατά τη διάρκεια του τμήματος της μεταφοράς επιβατών το οποίο πραγματοποιείται στο εσωτερικό της Κοινότητας. Η ανάλυση αυτή

109. Επομένως, η πιο πάνω επέκταση του πεδίου εφαρμογής της έκτης οδηγίας, η οποία έγινε δεκτή από το Δικαστήριο σε αυτό το συγκεκριμένο πλαίσιο, κατά τη γνώμη μου δεν θέτει υπό αμφισβήτηση την αρχή ότι το εν λόγω πεδίο εφαρμογής περιορίζεται στο έδαφος των κρατών μελών, όπως ορίζεται από τη νομοθεσία τους.

110. Κατά συνέπεια, προτείνω να δοθεί στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 και 3 της οδηγίας αυτής, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ΦΠΑ δεν οφείλεται για το μέρος της παραδόσεως ενός αγαθού το οποίο μέρος αφορά μια ζώνη έξω από το έδαφος της Κοινότητας.

37 — Απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 1986, 283/84, Trans Tirreno Express (Συλλογή 1986, σ. 231, σκέψη 20).

38 — Σκέψη 25.

39 — Σκέψη 16.

V — Συμπέρασμα

111. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω να δοθεί στα προδικαστικά ερωτήματα του Regeringsrätten η εξής απάντηση:

- «1) Μια φορολογητέα πράξη η οποία αφορά την παράδοση και την τοποθέτηση ενός καλωδίου στο έδαφος δύο κρατών μελών καθώς και έξω από το έδαφος της Κοινότητας, στην οποία πράξη η τιμή του ίδιου του καλωδίου αντιπροσωπεύει σαφώς το μεγαλύτερο μέρος του συνολικού κόστους της πράξεως, πρέπει να θεωρηθεί παράδοση αγαθού υπό την έννοια της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών —Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, για τη λήψη μέτρων απλουστεύσεως στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας— πεδίο εφαρμογής ορισμένων απαλλαγών και πρακτικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους.

- 2) Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, για να καθοριστεί η εξουσία φορολόγησεως που έχουν τα κράτη μέλη, η πράξη πρέπει να καταταχθεί με βάση την τοποθέτηση του καλωδίου στις διάφορες επικράτειες.

- 3) Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7, σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 και 3 της ίδιας οδηγίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ΦΠΑ δεν οφείλεται για το μέρος της παραδόσεως ενός αγαθού το οποίο μέρος αφορά μια ζώνη έξω από το έδαφος της Κοινότητας.»