

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)  
της 29ης Μαρτίου 2007\*

Στην υπόθεση C-111/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, υποβληθείσα από το Regeringsrätten (Σουηδία) με απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2005, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Μαρτίου 2005, στο πλαίσιο της δίκης

**Aktiebolaget NN**

κατά

**Skatteverket,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Rosas, πρόεδρο τμήματος, Α. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (εισηγητή) και Α. Ó Caoimh, δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

γενικός εισαγγελέας: P. Léger  
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Aktiebolaget NN, εκπροσωπούμενη από την U. Grefberg Nyberg, proces-  
sansvarig,
  
- το Skatteverket, εκπροσωπούμενο από τον B. Persson,
  
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την L. Ström  
van Lier και τον Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη  
συνεδρίαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, σημείο 1, 3, παράγραφος 1, 5, 6, 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', και 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2002/93/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Δεκεμβρίου 2002 (ΕΕ L 331, σ. 27, στο εξής: έκτη οδηγία).
  
- 2 Τα ερωτήματα που έθεσε το αιτούν δικαστήριο ανέκυψαν στο πλαίσιο προσφυγής που η Aktiebolaget NN (στο εξής: εταιρία NN), η οποία εδρεύει στη Σουηδία, άσκησε κατά μιας προκριματικής γνωμοδοτήσεως του Skatterättsnämnden (επιτροπής φορολογικού δικαίου) σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων περί φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) σε μια πράξη που συνίσταται στην τοποθέτηση, μεταξύ της Σουηδίας και ενός άλλου κράτους μέλους, καλωδίου οπτικών ινών του οποίου ένα μέρος πρέπει να τοποθετηθεί στον βυθό της θάλασσας σε διεθνή ύδατα.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Η κοινοτική νομοθεσία*

- 3 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. 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·

[...]»

4 Το άρθρο 3 της οδηγίας αυτής ορίζει:

«1. Κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας, νοείται ως:

— “έδαφος κράτους μέλους”: το εσωτερικό της χώρας, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στις παραγράφους 2 και 3,

— “Κοινότητα” και “έδαφος της Κοινότητας”: το εσωτερικό των κρατών μελών, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στις παραγράφους 2 και 3,

— [...] ]

2. Για τους σκοπούς της εφαρμογής της παρούσας οδηγίας, ως “εσωτερικό της χώρας” νοείται το πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, όπως ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στο άρθρο [299 ΕΚ].

[...]»

5 Κατά το άρθρο 5 της εν λόγω οδηγίας:

«1. Ως “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

[...]»

6 Το άρθρο 6 της έκτης οδηγίας ορίζει:

«1. Ως “παροχή υπηρεσιών” θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.

[...]»

7 Το άρθρο 8 της οδηγίας αυτής διευκρινίζει:

«1. Ως τόπος παραδόσεως αγαθών θεωρείται:

- α) στην περίπτωση αποστολής ή μεταφοράς αγαθού υπό του προμηθευτού ή του αγοραστή είτε υπό τρίτου προσώπου: ο τόπος όπου ευρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο ενάρξεως της αποστολής ή της μεταφοράς με προορισμό τον παραλήπτη· επί παραδόσεως του αγαθού κατόπιν εγκαταστάσεως ή συναρμολογήσεως, 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·

[...]»

8 Το άρθρο 9 της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«1. Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητος του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την

οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείπει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας η συνήθους διαμονής του.

2. Εν τούτοις:

- α) τόπος παροχής υπηρεσιών συναφών προς ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών κτηματομεσιτών και εμπειρογνώμωνων, καθώς και των υπηρεσιών που αποσκοπούν στην προετοιμασία ή τον συντονισμό εργασιών επί ακινήτων, όπως παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή γραφείων επιβλέψεως, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο·

[...]»

*Η εθνική ρύθμιση*

- 9 Από το κεφάλαιο I, άρθρο 1, του νόμου περί φόρου προστιθεμένης αξίας (mervärdesskattelagen, SFS 1994, αριθ. 200, στο εξής: ML) προκύπτει ότι ο φόρος αυτός οφείλεται μεταξύ άλλων όταν θεωρείται ότι μια πράξη πραγματοποιήθηκε στο εσωτερικό της χώρας.
- 10 Ως «αγαθά» υπό την έννοια του κεφαλαίου I, άρθρο 6, του ML νοούνται τα «ενσώματα αντικείμενα» στα οποία περιλαμβάνονται τα ακίνητα και το φυσικό αέριο καθώς και η θερμότητα, το ψύχος και η ηλεκτρική ενέργεια. Κατά το

κεφάλαιο 5, άρθρο 2, του ίδιου νόμου, ένα αγαθό το οποίο, βάσει συμβάσεως μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή, πρέπει να προωθηθεί μέχρι τον δεύτερο 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 συναρμολογήθηκε ή τοποθετήθηκε από τον πωλητή ή για λογαριασμό του (σημείο 2).

- 11 Ως «υπηρεσία» υπό την έννοια του κεφαλαίου I, άρθρο 6, του ML νοείται οτιδήποτε δεν θεωρείται αγαθό και μπορεί να παρασχεθεί στο πλαίσιο επαγγελματικής δραστηριότητας. Κατά το κεφάλαιο 5, άρθρο 4, πρώτη περίπτωση, του νόμου αυτού, οι υπηρεσίες που αφορούν ένα ακίνητο παρέχονται στο εσωτερικό της χώρας αν το ακίνητο βρίσκεται εκεί. Βάσει του κεφαλαίου 5, άρθρο 6, πρώτη περίπτωση, σημείο 4, του νόμου αυτού, υπηρεσίες παρέχονται στο εσωτερικό της χώρας αν πραγματοποιούνται στη Σουηδία και αφορούν εργασίες επί κινητών, περιλαμβανομένων των εργασιών φυλάξεως ή αναλύσεως κινητών. Το κεφάλαιο 5, άρθρο 8, πρώτη περίπτωση, του ML ορίζει, μεταξύ άλλων, ότι, για άλλες υπηρεσίες εκτός εκείνων τις οποίες αφορούν τα άρθρα 4 έως 6, στοιχείο a, ή 7, στοιχείο a (αλλά τούτο δεν ισχύει, μεταξύ άλλων, για τις υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών), θεωρείται ότι η σχετική πράξη πραγματοποιήθηκε στο εσωτερικό της χώρας αν εκείνος που παρέσχε την υπηρεσία έχει στη Σουηδία την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση με βάση την οποία παρασχέθηκε η υπηρεσία. Επιπλέον, στην ίδια περίπτωση της διατάξεως αυτής, ορίζεται ότι οι υπηρεσίες που δεν παρέχονται από έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στη Σουηδία ή στην αλλοδαπή θεωρείται ότι παρέχονται στο εσωτερικό της χώρας αν εκείνος που παρέχει τις υπηρεσίες αυτές έχει στη Σουηδία την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του.

## **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 12 Η εταιρία NN ασκεί, στον τομέα των τηλεπικοινωνιών, δραστηριότητες που συνίστανται, μεταξύ άλλων, στην τοποθέτηση, στη συντήρηση και στην επισκευή



καλωδίων οπτικών ινών. Σκοπεύει να συνάψει συμβάσεις σχετικά με την παροχή και την τοποθέτηση, μεταξύ της Σουηδίας και ενός άλλου κράτους μέλους, υποβρυχίου καλωδίου οπτικών ινών το οποίο θα χρησιμοποιηθεί από τον αντισυμβαλλόμενο για την προσφορά υπηρεσιών αναμεταδόσεως σε διάφορους τηλεπικοινωνιακούς φορείς. Η εταιρία NN θα αγοράσει από διάφορους επιχειρηματίες το καλώδιο και το λοιπό αναγκαίο υλικό, θα ναυλώσει ένα σκάφος με το πλήρωμά του και θα προσλάβει ειδικευμένο προσωπικό για την τοποθέτηση καλωδίων.

- 13 Το καλώδιο θα τοποθετηθεί και θα ενταφιαστεί στο ηπειρωτικό έδαφος της Σουηδίας προκειμένου στη συνέχεια να τοποθετηθεί, και εν ανάγκη να ενταφιαστεί, στον βυθό της θάλασσας, πρώτα στα εσωτερικά ύδατα και στην αιγιαλίτιδα ζώνη της Σουηδίας, μετά στην υφαλοκρηπίδα της Σουηδίας και του άλλου κράτους μέλους ως παράκτιων κρατών και, τέλος, στην αιγιαλίτιδα ζώνη και στα εσωτερικά ύδατα του άλλου κράτους μέλους, για να τοποθετηθεί και ενταφιαστεί στο ηπειρωτικό έδαφος του τελευταίου. Λαμβανομένων υπόψη των αποστάσεων μεταξύ των σημείων στερεώσεως, μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να αποδειχθεί αναγκαία η προσθήκη προεκτάσεως του καλωδίου, πράξη η οποία συνιστά μια σχετικά περίπλοκη τεχνική διαδικασία. Υπό φυσιολογικές συνθήκες, το κόστος του υλικού δύναται να φθάσει το 80 έως 85 % του συνολικού κόστους. Αν οι συνθήκες είναι αντίξοες, π.χ. λόγω του ότι ξέσπασαν καταιγίδες, το υλικό θα αντιπροσωπεύει μικρότερο μέρος του συνολικού κόστους.
- 14 Μετά την τοποθέτηση του καλωδίου και μετά ορισμένες προκαταρκτικές δοκιμές, το δικαίωμα κυριότητας επί του καλωδίου θα μεταβιβαστεί στον αντισυμβαλλόμενο. Οι εργασίες θα συνεχιστούν με συμπληρωματικές δοκιμές επί τριάντα περίπου ημέρες και τότε η εταιρία NN θα διορθώσει τυχόν κακοτεχνίες.
- 15 Η εταιρία NN ζήτησε προκριματική γνωμοδότηση από το Skatterättsnämnden για να μάθει, αφενός, αν η σχεδιαζόμενη πράξη αποτελεί υπηρεσία η οποία αφορά ακίνητο υπό την έννοια του κεφαλαίου 5, άρθρο 4, του ML ή εργασία επί κινητού

υπό την έννοια του κεφαλαίου 5, άρθρο 6, του ίδιου νόμου, ή ακόμη άλλο είδος υπηρεσίας και, αφετέρου, αν η Σουηδία είναι η χώρα παροχής της υπηρεσίας.

16 Το Skatterättsnämnden διατύπωσε τη γνωμοδότησή του στις 13 Ιουνίου 2003. Εκτίμησε ότι η σχεδιαζόμενη πράξη πρέπει να θεωρηθεί υπηρεσία που θα παρασχεθεί εντός της Σουηδίας σύμφωνα με το κεφάλαιο 5, άρθρο 8, πρώτη περίπτωση, του ML, καθόσον η πράξη αυτή δεν έχει χαρακτηριστικά που να καθιστούν δυνατή την εφαρμογή των ειδικών διατάξεων φορολογικής συνδέσεως που περιέχονται στο κεφάλαιο 5, άρθρα 4 έως 6, στοιχείο a, και 7, στοιχείο a, του ML.

17 Η εταιρία NN άσκησε ενώπιον του Regeringsrätten προσφυγή κατά της πιο πάνω προκριματικής γνωμοδότησεως. Υποστηρίζει ότι η τοποθέτηση του επίμαχου στην κύρια δίκη καλωδίου αποτελεί υπηρεσία η οποία αφορά ακίνητο υπό την έννοια του κεφαλαίου 5, άρθρο 4, του ML και ότι, κατά συνέπεια, ΦΠΑ οφείλεται μόνο για τις υπηρεσίες που παρέχονται εντός του ηπειρωτικού εδάφους, των εσωτερικών υδάτων και της αιγιαλίτιδας ζώνης της Σουηδίας.

18 Εκτιμώντας ότι για τη λύση της διαφοράς της κύριας δίκης είναι αναγκαία ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, 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 κατατμηθεί 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;»

**Επί των προδικαστικών ερωτημάτων***Επί του πρώτου ερωτήματος*

- 19 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί να πληροφορηθεί αν, από πλευράς ΦΠΑ, μια πράξη η οποία αφορά την παράδοση και την τοποθέτηση καλωδίου οπτικών ινών το οποίο συνδέει δύο κράτη μέλη και βρίσκεται εν μέρει έξω από το έδαφος της Κοινότητας, στην οποία πράξη η τιμή του ίδιου του καλωδίου αντιπροσωπεύει σαφώς το μεγαλύτερο μέρος του συνολικού κόστους, πρέπει να θεωρηθεί παράδοση αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.
- 20 Κατ' αρχάς, πρέπει να καθοριστεί αν, εξ απόψεως ΦΠΑ, η παράδοση και η τοποθέτηση καλωδίου, υπό τις συνθήκες τις οποίες περιγράφει το αιτούν δικαστήριο, πρέπει να θεωρηθούν δύο χωριστές φορολογητέες πράξεις ή ενιαία σύνθετη πράξη η οποία αποτελείται από διάφορα στοιχεία.
- 21 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, όταν μια πράξη αποτελείται από ένα σύνολο στοιχείων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες τελέστηκε η πράξη αυτή, προκειμένου να καθοριστεί, αφενός, αν πρόκειται για δύο ή περισσότερες χωριστές παροχές ή για ενιαία παροχή και, αφετέρου, αν, στην τελευταία περίπτωση, η ενιαία αυτή παροχή πρέπει να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών (βλ., στο ίδιο πνεύμα, τις αποφάσεις της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Συλλογή 1996, σ. I-2395, σκέψεις 12 έως 14 της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP, Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 28, καθώς και της 27ης Οκτωβρίου 2005, C-41/04, Levob Verzekeringen και OV Bank, Συλλογή 2005, σ. I-9433, σκέψη 19).
- 22 Λαμβανομένου υπόψη τόσο του γεγονότος ότι από το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι κάθε πράξη πρέπει συνήθως να θεωρείται χωριστή και

ανεξάρτητη όσο και του γεγονότος ότι η πράξη που, σε οικονομικό επίπεδο, συνίσταται σε μία μόνον παροχή δεν πρέπει να διαιρείται τεχνητά για να μην αλλοιώνεται η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ, πρέπει πρώτα να αναζητούνται τα χαρακτηριστικά στοιχεία της σχετικής πράξεως για να καθοριστεί αν ο υποκείμενος στον φόρο χορηγεί στον πελάτη του πλείονες χωριστές κύριες παροχές ή μία ενιαία παροχή (βλ., στο ίδιο πνεύμα, τις προαναφερθείσες αποφάσεις CPP, σκέψη 29, και Levob Verzekeringen και OV Bank, σκέψη 20).

- 23 Εν προκειμένω, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι πρόκειται για ενιαία παροχή όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία που ο υποκείμενος στον φόρο παρέσχε στον πελάτη συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μόνο μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή (προαναφερθείσα απόφαση Levob Verzekeringen και OV Bank, σκέψη 22).
- 24 Εν προκειμένω, η σύμβαση την οποία σχεδιάζει η εταιρία NN έχει ως αντικείμενο τη μεταβίβαση, μετά την ολοκλήρωση της τοποθέτησής και την πραγματοποίησή δοκιμών, ενός καλωδίου σε λειτουργική κατάσταση.
- 25 Από τη διαπίστωση αυτή προκύπτει ότι, αφενός, όλα τα στοιχεία που συνθέτουν την επίμαχη στην κύρια δίκη πράξη είναι αναγκαία για την πραγματοποίησή της και ότι, αφετέρου, συνδέονται στενά μεταξύ τους. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί χωρίς μια δόση υπερβολής ότι ο πελάτης πρώτα θα αποκτήσει το καλώδιο οπτικών ινών και μετά θα λάβει, από τον ίδιο προμηθευτή, τις υπηρεσίες σχετικά με την τοποθέτησή του (βλ., κατ' αναλογία, την προαναφερθείσα απόφαση Levob Verzekeringen και OV Bank, σκέψη 24).

- 26 Κατά συνέπεια, η παροχή και η τοποθέτηση ενός καλωδίου, υπό τις συνθήκες που περιγράφει το αιτούν δικαστήριο, πρέπει να θεωρηθούν ενιαία πράξη εξ απόψεως ΦΠΑ.
- 27 Στη συνέχεια, για να καθοριστεί αν μια ενιαία σύνθετη πράξη, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, πρέπει να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθών ή ως παροχή υπηρεσιών, πρέπει να προσδιοριστούν τα κυρίαρχα στοιχεία της (βλ., μεταξύ άλλων, τις προαναφερθείσες αποφάσεις Faaborg-Gelting Linien, σκέψεις 12 και 14, και Levob Verzekeringen και OV Bank, σκέψη 27).
- 28 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, στις περιπτώσεις που πρόκειται για ενιαία σύνθετη πράξη, μια παροχή πρέπει να θεωρείται παρεπόμενη της κύριας παροχής όταν για την πελατεία δεν αποτελεί αυτοσκοπό, αλλά το μέσο για να ληφθεί υπό τις καλύτερες συνθήκες η κύρια υπηρεσία (βλ., στο ίδιο πνεύμα, την απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin, Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 24, και την προαναφερθείσα απόφαση CPP, σκέψη 30).
- 29 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η τοποθέτηση του επίμαχου στην κύρια δίκη καλωδίου απαιτεί την εφαρμογή περίπλοκων τεχνικών διαδικασιών, επιβάλλει τη χρησιμοποίηση ειδικού εξοπλισμού, καθιστά αναγκαία ειδική τεχνογνωσία και είναι όχι μόνον άρρηκτα συνδεδεμένη με την παράδοση του αγαθού εντός του πλαισίου μιας πράξεως τέτοιου εύρους, αλλά και απαραίτητη για τη μεταγενέστερη χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση του αγαθού αυτού. Επομένως, η τοποθέτηση του πιο πάνω καλωδίου δεν αποτελεί απλώς και μόνον παρεπόμενο στοιχείο της παραδόσεως.

- 30 Ωστόσο, μένει να καθοριστεί αν, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων που χαρακτηρίζουν την επίμαχη στην κύρια δίκη πράξη, η παράδοση του καλωδίου ή η τοποθέτησή του είναι αυτό που υπερισχύει για να χαρακτηριστεί η συναλλαγή είτε ως παράδοση αγαθών είτε ως παροχή υπηρεσιών.
- 31 Εν προκειμένω, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, «[ω]ς “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος».
- 32 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, από το κείμενο της διατάξεως αυτής προκύπτει ότι η έννοια της παραδόσεως αγαθού δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλά περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβίβασεως ενός ενσώματου αγαθού από ένα συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενο να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως εάν ήταν κύριος του αγαθού αυτού. Ο σκοπός της έκτης οδηγίας θα μπορούσε να διακυβευτεί αν η διαπίστωση ότι πρόκειται για παράδοση αγαθών, η οποία είναι μία από τις τρεις φορολογητέες πράξεις, εξηρτάτο από τη συνδρομή προϋποθέσεων που ποικίλλουν αναλόγως του αστικού δικαίου του σχετικού κράτους μέλους (βλ., στο ίδιο πνεύμα, τις αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψεις 7 και 8· της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, *Armbrecht*, Συλλογή 1995, σ. I-2775, σκέψεις 13 και 14· της 6ης Φεβρουαρίου 2003, C-185/01, *Auto Lease Holland*, Συλλογή 2003, σ. I-1317, σκέψεις 32 και 33, και της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, *HE*, Συλλογή 2005, σ. I-3123, σκέψη 64).
- 33 Από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η σχεδιαζόμενη σύμβαση αφορά ενσώματο αντικείμενο, δηλαδή ένα καλώδιο οπτικών ινών, το οποίο θα αγοραστεί και τοποθετηθεί από τον προμηθευτή και το οποίο, μετά από δοκιμές λειτουργίας που θα γίνουν από τον τελευταίο, προορίζεται να μεταβιβαστεί στον πελάτη, ο οποίος θα μπορεί να διαθέτει το καλώδιο αυτό ως κύριος.

- 34 Το γεγονός ότι η παράδοση του πιο πάνω καλωδίου θα συνοδεύεται από την τοποθέτησή του δεν εμποδίζει κατ' αρχήν την υπαγωγή της πράξεως αυτής στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.
- 35 Συγκεκριμένα, πρώτον, από το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι ένα ενσώματο αγαθό μπορεί να τοποθετηθεί ή να συναρμολογηθεί, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του, χωρίς η πράξη να χάσει αναγκαστικά τον χαρακτηρισμό της ως «παραδόσεως αγαθού». Δεύτερον, όπως ο γενικός εισαγγελέας παρατήρησε στο σημείο 51 των προτάσεών του, η διάταξη αυτή δεν διακρίνει μεταξύ των τρόπων τοποθετήσεως, οπότε η ενσωμάτωση ενός κινητού στο έδαφος δεν πρέπει οπωσδήποτε να υπάγεται στην έννοια των «έργων επί ακινήτων» κατά το άρθρο 5, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.
- 36 Επίσης, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, αν η τοποθέτηση του επίμαχου στην κύρια δίκη καλωδίου γίνει υπό φυσιολογικές συνθήκες, ο κύκλος εργασιών του προμηθευτή από την πράξη αυτή θα αποτελείται, κατά το μεγαλύτερο μέρος, από το κόστος του ίδιου του καλωδίου και του λοιπού υλικού, το οποίο αντιπροσωπεύει το 80 έως 85% του συνολικού ποσού της εν λόγω πράξεως, ενώ, αν οι συνθήκες είναι αντίξοες, π.χ. λόγω της μορφολογίας του εδάφους, της καταστάσεως του βυθού της θάλασσας, της ανάγκης προσθήκης προεκτάσεως του καλωδίου ή της εμφανίσεως καταιγίδων, θα μειωθεί το ποσοστό του κόστους του υλικού στο συνολικό κόστος.
- 37 Εν προκειμένω, ναι μεν η σχέση μεταξύ της τιμής του αγαθού και της τιμής των υπηρεσιών είναι ένα αντικειμενικό δεδομένο το οποίο αποτελεί ένα δείκτη που μπορεί να ληφθεί υπόψη για τον χαρακτηρισμό της επίμαχης στην κύρια δίκη πράξεως, πλην όμως, όπως η Επιτροπή υποστηρίζει με τις παρατηρήσεις της, το



κόστος του υλικού και των εργασιών δεν πρέπει από μόνο του να έχει καθοριστική σημασία.

- 38 Κατά συνέπεια, για να χαρακτηριστεί η σχεδιαζόμενη πράξη, πρέπει να εξεταστεί και η σημασία που η παροχή υπηρεσιών έχει σε σχέση με την παράδοση του καλωδίου.
- 39 Εν προκειμένω, ακόμη και αν είναι απαραίτητο να τοποθετηθεί το καλώδιο για να μπορέσει να χρησιμοποιηθεί και ακόμη και αν, λόγω ιδίως της αποστάσεως και της μορφολογίας του εδάφους, η ενσωμάτωση του καλωδίου στο έδαφος είναι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως, σε μεγάλο βαθμό περίπλοκη και απαιτεί σημαντικά μέσα, εξ αυτών δεν προκύπτει ότι η παροχή υπηρεσιών έχει κυρίαρχο χαρακτήρα σε σχέση με την παράδοση του αγαθού. Συγκεκριμένα, από την περιγραφή των συμβατικών ρητρών η οποία γίνεται στην απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι εργασίες που πρέπει να γίνουν από τον προμηθευτή περιορίζονται στην τοποθέτηση του επίμαχου στην κύρια δίκη καλωδίου και δεν έχουν ως σκοπό ούτε ως αποτέλεσμα να μεταβάλουν τη φύση του πιο πάνω καλωδίου ή να το προσαρμόσουν στις ειδικές ανάγκες του πελάτη (βλ., κατ' αναλογία, την προαναφερθείσα απόφαση *Levob Verzekeringen* και *OV Bank*, σκέψεις 28 και 29).
- 40 Λαμβανομένων υπόψη όλων των στοιχείων αυτών, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι μια πράξη η οποία αφορά την παράδοση και την τοποθέτηση καλωδίου οπτικών ινών, το οποίο συνδέει δύο κράτη μέλη και βρίσκεται εν μέρει έξω από το έδαφος της Κοινότητας, πρέπει να θεωρηθεί παράδοση αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, όταν προκύπτει ότι, μετά τις δοκιμές λειτουργίας που θα γίνουν από τον προμηθευτή, το καλώδιο θα μεταβιβαστεί στον πελάτη, ο οποίος θα μπορεί να το διαθέτει ως κύριος, ότι η τιμή του ίδιου του καλωδίου αντιπροσωπεύει σαφώς το μεγαλύτερο μέρος του συνολικού κόστους της εν λόγω πράξεως και ότι οι υπηρεσίες του προμηθευτή περιορίζονται στην τοποθέτηση του καλωδίου, χωρίς να μεταβάλουν τη φύση του και χωρίς να το προσαρμόσουν στις ειδικές ανάγκες του πελάτη.

*Επί του δευτέρου ερωτήματος*

- 41 Το δεύτερο ερώτημα τέθηκε μόνο για την περίπτωση που η φορολογητέα πράξη αποτελεί παροχή υπηρεσιών. Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει να εξεταστεί το δεύτερο ερώτημα.

*Επί του τρίτου ερωτήματος*

- 42 Με το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν, για να καθοριστεί ο τόπος τελέσεως μιας πράξεως η οποία υπόκειται σε ΦΠΑ και αφορά την παράδοση και την τοποθέτηση καλωδίου οπτικών ινών το οποίο συνδέει δύο κράτη μέλη και βρίσκεται εν μέρει έξω από το έδαφος της Κοινότητας, το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η φορολογική αρμοδιότητα κάθε κράτους μέλους περιορίζεται στο μέρος του καλωδίου που βρίσκεται στο έδαφός του.
- 43 Κατ' αρχάς, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι ο τίτλος VI της έκτης οδηγίας περιέχει τις διατάξεις που αφορούν τον καθορισμό του τόπου των φορολογητέων πράξεων, δηλαδή το άρθρο 8 για τις παραδόσεις αγαθών και το άρθρο 9 για τις παροχές

υπηρεσιών. Ο στόχος που οι διατάξεις αυτές έχουν στο πλαίσιο του γενικού συστήματος της οδηγίας, όπως μπορεί να συναχθεί από την έβδομη αιτιολογική σκέψη της, είναι μια ορθολογική κατανομή των σφαιρών εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών περί ΦΠΑ, με τον καθορισμό, με ομοιόμορφο τρόπο, του τύπου φορολογικής συνδέσεως των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών. Οι διατάξεις αυτές σκοπό έχουν και να αποφεύγονται οι συγκρούσεις αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν τόσο σε καταστάσεις διπλής φορολογίας όσο και στη μη φορολόγηση εσόδων [βλ., κατ' αναλογία, τις αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berholz, Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 14<sup>η</sup> της 12ης Μαΐου 2005, C-452/03, RAL (Channel Islands) κ.λπ., Συλλογή 2005, σ. I-3947, σκέψη 23, και της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, C-58/04, Köhler, Συλλογή 2005, σ. I-8219, σκέψη 22].

- 44 Όσον αφορά τον καθορισμό του τύπου όπου θεωρείται ότι έγινε μια παράδοση αγαθών, το άρθρο 8 της έκτης οδηγίας προβλέπει διάφορα ειδικά σημεία συνδέσεως αναλόγως του αν πρόκειται για παραδόσεις αγαθών με ή χωρίς μεταφορά, για παραδόσεις αγαθών μέσα σε πλοίο, αεροπλάνο ή τρένο, για παραδόσεις φυσικού αερίου ή ηλεκτρισμού μέσω δικτύων διανομής ή ακόμη για την παράδοση αγαθού το οποίο τοποθετήθηκε ή συναρμολογήθηκε με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του. Στην τελευταία περίπτωση, κατά την παράγραφο 1, στοιχείο α', δεύτερη ημιπερίοδος, του άρθρου αυτού, θεωρείται ότι ο τόπος της παραδόσεως βρίσκεται στο μέρος όπου έγινε η τοποθέτηση ή συναρμολόγηση.
- 45 Είναι αλήθεια ότι, για να είναι λειτουργικός, ένας κανόνας άρσεως συγκρούσεων πρέπει να καθιστά δυνατή την απονομή μόνο σε ένα από τα σχετικά κράτη μέλη της φορολογικής αρμοδιότητας για την υποβολή μιας πράξεως σε ΦΠΑ. Υπό την έννοια αυτή, όταν έχει γίνει η τοποθέτηση του αγαθού, θεωρείται ότι η παράδοση έγινε, κατ' αρχήν, στο έδαφος ενός και μόνον κράτους μέλους και, όταν η τοποθέτηση του αγαθού συνίσταται στην ενσωμάτωσή του στο έδαφος, το μέρος όπου έγινε η ενσωμάτωση αυτή είναι εκείνο που καθορίζει το αρμόδιο κράτος για τη φορολόγηση της παραδόσεως.

- 46 Ωστόσο, τούτο δεν σημαίνει ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη ημιπερίοδος, της έκτης οδηγίας δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση που η τοποθέτηση ενός αγαθού στο έδαφος ενός από τα κράτη μέλη συνεχίζεται στο έδαφος άλλου κράτους μέλους. Συγκεκριμένα, όταν το αγαθό αυτό, και μάλιστα στην υπόθεση της κύριας δίκης ένα καλώδιο οπτικών ινών, έχει τοποθετηθεί στο έδαφος του πρώτου και μετά του δεύτερου κράτους μέλους, ο τόπος παραδόσεως βρίσκεται διαδοχικά στο έδαφος κάθε ενός από τα κράτη αυτά.
- 47 Επομένως, στην περίπτωση αυτή, όπως ο γενικός εισαγγελέας παρατήρησε στο σημείο 88 των προτάσεών του, αρμοδιότητα για τη φορολόγηση της πράξεως πρέπει να αναγνωριστεί σε κάθε κράτος μέλος για το μέρος του καλωδίου που έχει τοποθετηθεί στο έδαφός του.
- 48 Αυτή η αντίστοιχη φορολογική αρμοδιότητα κάθε κράτους μέλους σχετικά με την πράξη στο σύνολό της περιλαμβάνει όχι μόνον το απαιτητό του φόρου ο οποίος οφείλεται επί της τιμής του ίδιου του καλωδίου, αλλά και την εξουσία φορολογήσεως των υπηρεσιών σχετικά με την τοποθέτηση.
- 49 Συγκεκριμένα, στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι υπηρεσίες σχετικά με την τοποθέτηση του καλωδίου οπτικών ινών περιλαμβάνουν όχι μόνον αυτή καθ' εαυτή την τοποθέτηση και την ενδεχόμενη προέκταση του καλωδίου αυτού, αλλά και τις

τακτικές δοκιμές που θα γίνουν κατά την τοποθέτηση και ορισμένες προκαταρκτικές δοκιμές λειτουργίας που θα γίνουν όταν ολοκληρωθεί η τοποθέτηση, καθώς και τη διενέργεια συμπληρωματικών δοκιμών επί τριάντα περίπου ημέρες μετά τη θέση του πιο πάνω καλωδίου σε λειτουργία, κατά τη διάρκεια των οποίων δοκιμών ο προμηθευτής θα διορθώσει τυχόν κακοτεχνίες. Το πιο πάνω σύνολο υπηρεσιών, ορισμένες από τις οποίες δεν συνδέονται με συγκεκριμένο γεωγραφικό τόπο, αφορά ολόκληρο το καλώδιο και ως εκ τούτου, ακριβώς όπως η τιμή του ίδιου του καλωδίου και του λοιπού υλικού, πρέπει να φορολογηθεί από κάθε κράτος μέλος αναλόγως του μήκους του καλωδίου που βρίσκεται στο έδαφός του.

- 50 Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η αρμοδιότητα για τη φορολόγηση της παραδόσεως και της τοποθέτησεως καλωδίου οπτικών ινών, το οποίο συνδέει δύο κράτη μέλη και βρίσκεται εν μέρει έξω από το έδαφος της Κοινότητας, ανήκει σε κάθε κράτος μέλος αναλόγως του μήκους του καλωδίου που βρίσκεται στο έδαφός του, όσον αφορά τόσο την τιμή του ίδιου του καλωδίου και του λοιπού υλικού όσο και το κόστος των υπηρεσιών που συνδέονται με την τοποθέτηση του τελευταίου.

#### *Επί του τετάρτου ερωτήματος*

- 51 Με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά στην ουσία αν το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με τα άρθρα 2, σημείο 1, και 3 της ίδιας οδηγίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η παράδοση και τοποθέτηση καλωδίου οπτικών ινών το οποίο συνδέει δύο κράτη μέλη δεν υπόκειται σε ΦΠΑ για το μέρος της πράξεως το οποίο αφορά μια οικονομική ζώνη η οποία δεν ανήκει στο έδαφος της Κοινότητας.

- 52 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας υποχρεώνει τα κράτη μέλη να υποβάλλουν σε ΦΠΑ όλες τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο και ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή.
- 53 Το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας καθορίζεται στο άρθρο της 3, κατά το οποίο ως «έδαφος κράτους μέλους» νοείται το εσωτερικό της χώρας, όπως αυτό ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου αυτού, και ως «έδαφος της Κοινότητας» νοείται το εσωτερικό των κρατών μελών, όπως αυτό ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στις πιο πάνω παραγράφους. Εξαιρουμένων ορισμένων εθνικών εδαφών που στην παράγραφο 3 του πιο πάνω άρθρου 3 αποκλείονται ρητώς βάσει της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου, το «εσωτερικό της χώρας» αντιστοιχεί στο πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης, όπως αυτό ορίζεται, για κάθε κράτος μέλος, στο άρθρο 299 ΕΚ.
- 54 Ελλείψει, στη Συνθήκη, ακριβέστερου ορισμού του εδάφους που υπόκειται στην κυριαρχία κάθε κράτους μέλους, σε κάθε ένα από τα κράτη μέλη απόκειται να καθορίσει την έκταση και τα όρια του εδάφους αυτού, σε συμφωνία με τους κανόνες του δημοσίου διεθνούς δικαίου.
- 55 Όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το καθεστώς της οδηγίας αυτής εφαρμόζεται υποχρεωτικά και επιτακτικά στο σύνολο του εθνικού εδάφους των κρατών μελών (βλ., στο ίδιο πνεύμα, την απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 1986, 283/84, *Trans Tirreno Express*, Συλλογή 1986, σ. 231, σκέψη 20).

- 56 Κατά το άρθρο 2 της Συμβάσεως των Ηνωμένων Εθνών για το δίκαιο της θάλασσας, η οποία υπεγράφη στο Montego Bay στις 10 Δεκεμβρίου 1982, τέθηκε σε ισχύ στις 16 Νοεμβρίου 1994 και εγκρίθηκε με την απόφαση 98/392/ΕΚ του Συμβουλίου, της 23ης Μαρτίου 1998 (ΕΕ L 179, σ. 1, στο εξής: Σύμβαση για το δίκαιο της θάλασσας), η κυριαρχία του παράκτιου κράτους εκτείνεται στην αιγιαλίτιδα ζώνη, στον βυθό της ζώνης αυτής και στο υπέδαφός της.
- 57 Έτσι, το εθνικό έδαφος των κρατών μελών υπό την έννοια του άρθρου 299 ΕΚ αποτελείται επίσης από την αιγιαλίτιδα ζώνη, τον βυθό της ζώνης αυτής και το υπέδαφός της, εξυπακουμένου ότι σε κάθε κράτος μέλος απόκειται να καθορίσει το πλάτος της ζώνης αυτής εντός του ορίου των 12 ναυτικών μιλίων, σε συμφωνία με το άρθρο 3 της Συμβάσεως για το δίκαιο της θάλασσας.
- 58 Κατά συνέπεια, ένα κράτος μέλος έχει την υποχρέωση να υποβάλει σε ΦΠΑ μια παράδοση αγαθών η οποία πραγματοποιείται στην αιγιαλίτιδα ζώνη του, στον βυθό της ζώνης αυτής και στο υπέδαφός της (βλ. επίσης, όσον αφορά την παροχή μεταφορικών υπηρεσιών, την απόφαση της 23ης Μαΐου 1996, C-331/94, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 1996, σ. I-2675, σκέψη 10).
- 59 Αντιθέτως, η κυριαρχία του παράκτιου κράτους στην αποκλειστική οικονομική ζώνη καθώς και στην υφαλοκρηπίδα είναι μόνο λειτουργική και, ως τέτοια, περιορίζεται στο δικαίωμα ασκήσεως των δραστηριοτήτων έρευνας και εκμεταλλεύσεως που προβλέπονται στα άρθρα 56 και 77 της Συμβάσεως για το δίκαιο της θάλασσας. Εφόσον η παράδοση και τοποθέτηση υποβρυχίου καλωδίου δεν περιλαμβάνεται στις δραστηριότητες που απαριθμούνται από τα πιο πάνω άρθρα, το μέρος της πράξεως το οποίο πραγματοποιείται στις δύο αυτές ζώνες δεν εμπίπτει στην κυριαρχία του παράκτιου κράτους. Η διαπίστωση αυτή επιβεβαιώνεται από τα άρθρα 58, παράγραφος 1, και 79, παράγραφος 1, της ίδιας Συμβάσεως, τα οποία αναγνωρίζουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, σε κάθε άλλο κράτος το δικαίωμα τοποθετήσεως υποβρυχίων καλωδίων στις ζώνες αυτές.

- 60 Επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το πιο πάνω μέρος της πράξεως πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας. Το ίδιο ισχύει κατά μείζονα λόγο για το μέρος της πράξεως το οποίο πραγματοποιείται στην ανοικτή θάλασσα, ζώνη η οποία, βάσει του άρθρου 89 της Συμβάσεως για το δίκαιο της θάλασσας, εκφεύγει της κυριαρχίας των κρατών (βλ. επίσης, στον τομέα της παροχής μεταφορικών υπηρεσιών, την απόφαση της 13ης Μαρτίου 1990, C-30/89, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1990, σ. I-691, σκέψη 17).
- 61 Κατά συνέπεια, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με τα άρθρα 2, σημείο 1, και 3 της οδηγίας αυτής, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η παράδοση και τοποθέτηση καλωδίου οπτικών ινών το οποίο συνδέει δύο κράτη μέλη δεν υπόκειται σε ΦΠΑ για το μέρος της πράξεως το οποίο πραγματοποιείται εντός της αποκλειστικής οικονομικής ζώνης, στην υφαλοκρηπίδα και στην ανοικτή θάλασσα.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 62 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Μια πράξη η οποία αφορά την παράδοση και την τοποθέτηση καλωδίου οπτικών ινών το οποίο συνδέει δύο κράτη μέλη και βρίσκεται εν μέρει έξω**



από το έδαφος της Κοινότητας πρέπει να θεωρηθεί παράδοση αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, 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 2002/93/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Δεκεμβρίου 2002, όταν προκύπτει ότι, μετά τις δοκιμές λειτουργίας που θα γίνουν από τον προμηθευτή, το καλώδιο θα μεταβιβαστεί στον πελάτη, ο οποίος θα μπορεί να το διαθέτει ως κύριος, ότι η τιμή του ίδιου του καλωδίου αντιπροσωπεύει σαφώς το μεγαλύτερο μέρος του συνολικού κόστους της εν λόγω πράξεως και ότι οι υπηρεσίες του προμηθευτή περιορίζονται στην τοποθέτηση του καλωδίου, χωρίς να μεταβάλουν τη φύση του και χωρίς να το προσαρμόσουν στις ειδικές ανάγκες του πελάτη.

- 2) Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η αρμοδιότητα για τη φορολόγηση της παραδόσεως και της τοποθέτησεως καλωδίου οπτικών ινών το οποίο συνδέει δύο κράτη μέλη και βρίσκεται εν μέρει έξω από το έδαφος της Κοινότητας ανήκει σε κάθε κράτος μέλος αναλόγως του μήκους του καλωδίου που βρίσκεται στο έδαφός του, όσον αφορά τόσο την τιμή του ίδιου του καλωδίου και του λοιπού υλικού όσο και το κόστος των υπηρεσιών που συνδέονται με την τοποθέτηση του τελευταίου.
- 3) Το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388, σε συνδυασμό με τα άρθρα 2, σημείο 1, και 3 της οδηγίας αυτής, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η παράδοση και τοποθέτηση καλωδίου οπτικών ινών το οποίο συνδέει δύο κράτη μέλη δεν υπόκειται σε φόρο προστιθεμένης αξίας για το μέρος της πράξεως το οποίο πραγματοποιείται εντός της αποκλειστικής οικονομικής ζώνης, στην υφαλοκρηπίδα και στην ανοικτή θάλασσα.

(υπογραφές)