

ENERĢLADVOKĀTA FILIPA LEŽĀ [PHILIPPE LÉGER] SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 14. septembrī 1(1)

Lieta C-111/05

Aktiebolaget NN

pret

Skatteverket

(Regeringsrätten (Zviedrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

PVN – Tāda optisko šķiedru kabeļa piegāde un uzstādīšana jēras gultnē, kas starptautiskajos
deklarāciju savieno divas dalībvalstis – Ar nodokli apliekama darbējuma kvalifikācija – Šāda darbējuma
vietas noteikšana

1. Šīs prejudiciālās tiesvedības mērķis ir precizēt, kā aprēķināms pievienotās vērtības
nodoklis (PVN), ar ko apliekami izdevumi par optisko šķiedru kabeļa piegādi un uzstādīšanu
jēras gultnē starp divām dalībvalstīm, kuras šī starptautiskie deklāri.

2. Uzdotie jautājumi būtībā attiecas uz šāda darbējuma kvalifikāciju un tās iekšējās fiskālās vietas
noteikšanu, lai novērtētu dalībvalstu nodokļu uzlikšanas pilnvaras. Vispirms ir jānoskaidro, vai
šāds darbējums kvalificējams kā preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana. Pēc tam ir jānosaka,
vai šāds darbējums ir jāsadala atkarībā no kabeļa iekšējās fiskālās atrašanās vietas un vai tas ir
apliekams ar PVN par to kabeļa daļu, kas atrodas ārpus Kopienas teritorijas.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesības

3. Padomes Sestajā direktīvā 77/388/EEK (2) noteikta īpaši plaša PVN piemērošanas joma, 2.
panta 1. punktā paredzot, ka PVN ir jāmaksā “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko
par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas”.

4. Jādzīens “valsts teritorijā” Sestās direktīvas 3. panta 2. punkta izpratnē atbilst Eiropas
Kopienas dibināšanas līguma piemērošanas jomai, kas attiecībā uz visām dalībvalstīm noteikta
EKL 299. pantā.

5. Jādzīeni “preču piegāde” un “pakalpojumu sniegšana” ir definēti attiecīgi Sestās direktīvas
5. pantā un 6. pantā.

6. Saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 1. punktu par “preču piegādi” uzskatāma tiesību
nodošana rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.

7. Sestās direktīvas 6. panta 1. punktā noteikts, ka “pakalpojumu sniegšana” nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde šīs direktīvas 5. panta izpratnē.
8. Visbeidzot, Sestās direktīvas 8. un 9. pantā noteikta vieta, kur attiecīgais darījums apliekams ar nodokli atkarībā no tā, vai tas uzskatāms par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu. Kā izriet no direktīvas septītā apsvēruma, minēto pantu mērķis ir novērst konfliktus par dababvalstu jurisdikciju, it īpaši attiecībā uz preču piegādi ar uzstādīšanu un pakalpojumu sniegšanu.
9. Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta teksts ir šāds:
- “Par preču piegādes vietu uzskata:
- a) [...] Ja piegādātājs vai kāds cits viņa vietā preces uzstāda vai samontē, izmēģinot vai neizmēģinot tās, par piegādes vietu uzskata vietu, kur preces uzstāda vai samontē. Gadījumos, kad uzstādīšanu vai montāžu veic nevis piegādātāja valstī, bet citā, dababvalstī, kur preces ievēd, veic visus vajadzīgos pasākumus, lai izvairītos no dubultās nodokļu uzlikšanas šajā valstī;
- [...].”
10. Sestās direktīvas 9. panta 1. punktā savukārt paredzēts, ka par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgas iestādes, tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē.
11. Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunktā tomēr ir noteikts, ka ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas īpašums.
- B – Valsts tiesības**
12. No Zviedrijas Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Mervärdesskattelagen* (3)) 1. nodaļas 1. panta izriet, ka nodoklis ir jāmaksā, ja var uzskatīt, ka darījums ir veikts valsts teritorijā.
13. *ML* 1. nodaļas 6. pantā jādziens “preces” definēts kā ģermeniskas lietas, tajā skaitā nekustams īpašums. Saskaņā ar 5. nodaļas 2. panta pirmo daļu prece, kas saskaņā ar pārdēvēja un pircēja savstarpēji noslēgto līgumu ir jāpiegādā pircējam, tiek pārdota valsts teritorijā, ja šā prece atrodas valstī, kad pārdēvējs, pircējs, vai trešā persona uzskatītās piegādi pircējam (1. punkts), vai ja prece neatrodas valstī piegādes uzskaites brīdī, bet to tur saliek vai uzstāda pārdēvējs pats vai ar kāds uz viņa rēķina (2. punkts).
14. *ML* 1. nodaļas 6. pantā turklāt ir noteikts, ka ar jādzienu “pakalpojums” saprot visu to, ko nevar uzskatīt par precēm un ko var sniegt, veicot profesionālo darbību.
15. Saskaņā ar *ML* 5. nodaļas 4. panta pirmo daļu ar nekustamo īpašumu saistīti pakalpojumi tiek sniegti valsts teritorijā, ja tur atrodas pats nekustamais īpašums. Atbilstoši tās pašas nodaļas 6. panta 4. punktam pakalpojumi tiek sniegti valsts teritorijā, ja tie tiek veikti Zviedrijā un attiecas uz darbu ar kustamo īpašumu, ieskaitot šādu īpašumu uzraudzības vai analīzes pakalpojumus.
16. *ML* 5. nodaļas 8. panta pirmajā daļā ir paredzēts, ka attiecībā uz pārējiem pakalpojumiem darījums ir uzskatāms par īstenotu valsts teritorijā, ja pakalpojuma sniedzējam Zviedrijā ir

saimnieciskās darbības vieta vai pastāvīga pārstāvniecība, no kuras sniedz pakalpojumus. Iesniedzējtiesa tomēr norāda, ka minētais noteikums nav piemērojams telekomunikāciju pakalpojumiem. Tajā pašā laikā visbeidzot tiek precizēts, ka pakalpojumi, kas nav sniegti ne no darbības vietas vai pastāvīgās pārstāvniecības Zviedrijā, ne no ārvalstīm, ir uzskatāmi par sniegtiem valsts teritorijā, ja Zviedrijā ir pakalpojumu sniedzēja atrašanās vieta vai vieta, kur tas pastāvīgi rezidē.

II – Faktiskais konteksts

17. Šīs tiesvedības pamats ir prāva starp Zviedrijā dibinātu sabiedrību *Aktiebolaget NN* (4) un *Skatteverket* (Zviedrijas nodokļu administrācija) attiecībā uz PVN piemērošanu izdevumiem par optisko šķiedru kabeļa piegādi un uzstādīšanu jūras gultnē starp Zviedrijas Karalisti un citu dalībvalsti, ko šī ir starptautiskie deī.

18. Saskaņā ar *NN* iecerētajiem darījuma noteikumiem tā būtu kabeļa pašniece, uzsākot uzstādīšanas darbus. Kabeļa pašumtiesības uz klientu pārietu tikai pēc tā uzstādīšanas un pirmo darbības izmēģinājumu veikšanas.

19. Kabelis tiks nostiprināts un ierakts Zviedrijas cietzemes teritorijā, vēlāk – metru pēc metra jūras gultnē. Tādējādi kabelis vispirms tiks uzstādīts Zviedrijas jūras robežās, tas ir, iekšjos deīos un teritoriālajā jūrā, vēlāk starptautiskajos deīos. Tad kabelis tiks uzstādīts otras dalībvalsts teritoriālajā jūrā un iekšjos deīos un, visbeidzot, šīs valsts teritorijas cietzemē.

20. Ja to pieļauj jūras gultnes stāvoklis, kabeli ieraks arī tajā. Tāpat, ņemot vērā attālumu starp noenkurošanas punktiem, var izrādīties nepieciešams atsevišķos gadījumos kabeli pagarināt, kas ir salīdzinoši tehniski sarežģīts process.

21. Iespējamo problēmu atrisināšana attiecībā uz servitātiem un nepieciešamo atļauju iegāšana ir klienta, nevis *NN* ziņā.

22. Parastos apstākļos materiālu izmaksas var sasniegt 80–85 % no kopējām izmaksām. Nelabvēlīgos apstākļos, piemēram, ņemot vērā, materiālu izmaksu daļa kopā izmaksu ietvaros samazinās.

23. Lai noskaidrotu, kā aprēķināms PVN, ko uzliek šāda darījuma izdevumiem, *NN* vērsās pie *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību komisija) ar diviem šādiem jautājumiem. Pirmkārt, *NN* jautāja, vai kabeļa uzstādīšana jūras gultnē starp divām valstīm uzskatāma par pakalpojumu, kas saistīts ar nekustamo pašumu *ML* 5. nodaļas 4. panta izpratnē, vai arī par darbu ar kustamu pašumu *ML* 5. nodaļas 6. panta izpratnē, vai arī par kāda cita veida pakalpojumu un, ja tā, par kādu.

24. Otrkārt, *NN* jautāja, vai attiecībā uz kabeļa uzstādīšanu jūras gultnē Zviedrija ir pakalpojuma sniegšanas valsts, ja šādu uzstādīšanu veic starp konkrētu vietu uz cietzemes Zviedrijas teritorijā un citu vietu uz cietzemes citā valstī, ko šī ir minēto valstu teritoriālie deīi un starptautiskie deīi.

25. *Skatterättsnämnden* 2003. gada 13. jūnijā iepriekšējā atzinumā nolēma, ka iecerētais darījums uzskatāms par Zviedrijā sniegtu pakalpojumu, kam piemērojama *ML* 5. nodaļas 8. panta pirmā daļa.

26. *Skatterättsnämnden* minēto lēmumu pamatoja ar šādiem apsvērumiem. Vispirms attiecībā uz darījuma kvalifikāciju tā norādīja, ka, lai arī lielāko daļu *NN* apgrozījuma no kabeļa uzstādīšanas veido pašā kabeļa izmaksas, darījumam nepieciešamā sarežģītā aprīkojuma un

speciālo zināšanu dēļ tas kopumā uzskatāms par pakalpojumu sniegšanu.

27. Pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanai *Skatterättsnämnden* atsaucās uz spriedumu lietā *Berkholz* (5), kurš attiecas uz nodokļa uzlikšanu ieņēmumiem no spēļu automātiem uz prēmijiem, kas kursē starp Vāciju un Dāniju. *Skatterättsnämnden* norādīja, ka minētajā spriedumā Sestās direktīvas 9. panta noteikumos nav ierobežota dalībvalstu brīvība ar nodokli aplikt pakalpojumu sniegšanu ārpus to teritorijās jurisdikcijas uz to jurisdikcijai pakāutu kuģu klāja.

28. Minētajā spriedumā Tiesa turklāt norādīja, ka Sestās direktīvas 9. panta 1. punkts norādītajam kritērijam darījuma piesaistei vietai, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu, ir prioritāra nozīme. Minēto kritēriju var neņemt vērā vienīgi gadījumā, ja tas piemērošana liedz sasniegt no nodokļu iekasēšanas viedokļa saprātīgu rezultātu vai izraisa kolīziju ar citu dalībvalsti.

29. *Skatterättsnämnden* uzskatīja, ka šajā lietā NN sniegtajam pakalpojumam nav pazīmju, kas ļautu darījuma vietu noteikt nevis pārc vietas, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu, bet piemērot citus darījuma piesaistes kritērijus.

30. *Skatterättsnämnden* sniegto iepriekšējo atzinumu NN pāršādzāja. Tā *Regeringsrätten* (Augstākā administratīvā tiesa) lūdz minēto atzinumu grozīt un pamatoti atzīt, ka iecerētais darījums ir ar nekustamu īpašumu saistīts pakalpojums un ka tādējādi Zviedrijā PVN ir jāmaksā tikai par pakalpojumiem, kas sniegti šīs valsts cietzemes un jūras teritorijā.

III – Prejudiciālie jautājumi

31. *Regeringsrätten* norāda, ka ir saskārusies ar divām nostājām. No vienas puses, NN apgalvo, ka jūras gultnē uzstādīts kabelis, ierakts vai nē, uzskatāms par nekustamu īpašumu. No otras izriet, ka pakalpojums, kas saistīts ar šādu nekustamu īpašumu, Zviedrijā ar nodokli var aplikt tikai par to kabeļa daļu, kas atrodas valsts teritorijā.

32. No otras puses *Skatteverket* apgalvo, ka atbilstoši NN nostājai no nodokļu iekasēšanas viedokļa darījums būtu sadalāms trīs daļās. Tas ir, darījums ietilptu pakalpojumi, kas saistīti ar to kabeļa daļu, kas atrodas Zviedrijā un tajā arī aplikti ar nodokli, pakalpojumi, kas saistīti ar to kabeļa daļu, kas atrodas otrā dalībvalstī un ar nodokli aplikti tajā, kā arī, visbeidzot, pakalpojumi, kas saistīti ar to kabeļa daļu, kas uzstādīta starptautiskajos ūdeņos un ar nodokli nav apliekami. *Skatteverket* skatījums šāda nostāja, atbilstoši kurai daļa no pakalpojuma netiek aplikta ar nodokli, ir pretrunā Sestās direktīvas 9. panta mērķim novērst ne tikai konfliktus par jurisdikciju, bet arī nodokļu neuzlikšanu.

33. Ņemot vērā minētos atbildes, *Regeringsrätten* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai tāda kabeļa, kas uzstādīts divu dalībvalstu teritorijās un arī ārpus Kopienas teritorijas, ar nodokli apliekams piegādes un uzstādīšanas darījums, kura acmredzami lielāko daļu kopājo izmaksu veido pats kabelis, ir uzskatāms par preču piegādi atbilstoši Sestās direktīvas [..] noteikumiem, kas attiecas uz ar nodokli apliekamu darījumu vietu?

2) Ja tomēr šāds darījums ir uzskatāms par pakalpojumu sniegšanu, vai ir jāuzskata, ka šis pakalpojums ir saistīts ar nekustamo īpašumu tādējādi, ka pakalpojuma sniegšanas vieta ir nosakāma saskaņā ar [Sestās] direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunktu?

3) Ja atbilde uz pirmo vai otro jautājumu ir apstiprinoša, vai [Sestās] direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts vai, pakārtoti, tās 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir interpretējams

tādējādi, ka darījums ir sadalīms, pamatojoties uz kabeļa teritoriālo izvietojumu?

4) Ja atbilde uz trešo jautājumu ir apstiprinoša, vai [Sestās] direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts vai, pakārtoti, 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts kopā ar tās 2. panta 1. punktu un 3. panta 1. punktu ir saprotams tādējādi, ka pievienotās vārtības nodoklis nav jāmaksā par to preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas daļu, kas attiecas uz teritoriju ārpus Kopienas?”

IV – Analīze

34. Vispirms varētu būt noderīgi ņemt vērā, ka *Regeringsrätten* uzdoto prejudiciālo jautājumu pieņemšana, ko puses neapstrīd, neliekas apstrīdama, lai arī pamata prāva balstīta uz vienkāršu līgumu sniegt atzinumu par nodokļa uzlikšanu darījumam, kas minēts līguma iesniegšanas brīdī vai nav noticis.

35. Šādu kontekstā uzdotu prejudiciālu jautājumu pieņemšanu Tiesa vārtējā 1998. gada 12. novembra spriedumā lietā *Victoria Film* (6). Minētajā spriedumā Tiesa atzina par nepieņemamiem prejudiciālos jautājumus, ko *Skatterättsnämnden* uzdeva, pamatojoties uz līgumu sniegt atzinumu, jo *Skatterättsnämnden* tādējādi veicot administratīvu darbību, nevis izskatot strīdu (7).

36. Tajā pašā spriedumā Tiesa tomēr norādīja arī to, ka gadījumā, ja nodokļa maksātājs vai nodokļu administrācija *Skatterättsnämnden* iepriekšējo atzinumu pārsūdzētu, varētu uzskatīt, ka attiecīgā apelācijas tiesa īsteno tiesvedību EKL 234. panta izpratnē ar mērķi kontrolēt tādā tiesību akta tiesiskumu, ar ko regulēta nodokļa maksātāja aplikšana ar nodokli (8).

37. Atbilstoši šādi nostājai Tiesa jau vairākkārt vārtējusi tādus prejudiciālus jautājumus, ko *Regeringsrätten* uzdevusi saistībā ar sūdzību par *Skatterättsnämnden* iepriekšēju atzinumu (9).

A – Par pirmo prejudiciālo jautājumu

38. Ar pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kā atbilstoši Sestajai direktīvai ir kvalificējams konkrētais darījums. Tāpēc iesniedzējtiesa jautā, vai ar nodokli apliekams darījums par tādā kabeļa piegādi un uzstādīšanu, kas uzstādīts divu daļbvalstu teritorijā un ārpus Kopienas teritorijas un kura kopājo izmaksu acīmredzami lielāko daļu veido paša kabeļa cena, Sestās direktīvas izpratnē ir uzskatāms par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu.

39. Lai atbildētu uz minēto jautājumu, vispirms ir jānoskaidro, vai kabeļa piegāde un uzstādīšana iesniedzējtiesas aprakstītajos apstākļos Sestās direktīvas izpratnē ir jāuzskata par vienotu darījumu, nevis par atsevišķiem darījumiem, kas ar nodokli apliekami katrs atsevišķi.

40. Es tāpat kā iesniedzējtiesa un personas, kas iestājušās lietā, uzskatu, ka tas ir viens vienots darījums.

41. Saskaņā ar judikatūru darījumu, kas sastāv no vairākiem elementiem, tas ir, vai nu vairāku pakalpojumu kopuma, vai preču piegādes un pakalpojumiem, PVN uzlikšanas nolūkā par vienotu darījumu var uzskatīt dažādos apstākļos.

42. Tā tas ir, piemēram, gadījumā, kad viens no šādiem elementiem ir pamata pakalpojums, bet otram vai citiem pakalpojumiem salīdzinājums ar to ir tikai papildu raksturs. Šāds pakalpojums uzskata par papildu [pakalpojumiem] tādēļ, ka tie paši nav darījuma mērķis, bet tikai līdzeklis iespējami labākam guvumam no pamata pakalpojuma (10). Tātad tie nav būtiski.

43. Kompleksu darījumu var vārtēt kā vienotu darījumu, kad visi to veidojošie elementi šāiet vajadzīgi. Tiesa ir atzinusi, ka šāds darījums uzskatāms par vienotu, kad to veidojošie elementi ir

savstarp?ji cieši saist?ti t?, ka tie objekt?vi veido vienotu, ekonomiski nedal?mu darb?bu, kuras iedal?šana [vair?k?s darb?b?s] b?tu m?ksl?ga (11). *NN* iecer?tais dar?jums man š?iet tieši š?ds.

44. V?rt?jot šo dar?jumu atbilstoši iesniedz?jtiesas sniegtajam aprakstam, redzams, ka to veido optisko š?iedru kabe?a pieg?de un uzst?d?šana j?ras gultn?, ?pašumties?bas nododot klientam tikai p?c uzst?d?šanas un darb?bas izm??in?jumiem. L?dz ar to *NN* un klienta pl?not?s vienošan?s priekšmets ir uzst?d?ta un darba k?rt?b? esoša kabe?a nodošana ?pašum?.

45. L?dz ar to, manupr?t, b?tu m?ksl?gi š?das vienošan?s ietvaros, ko paredz?ts nosl?gt starp diviem uz??mumiem, nodal?t kabe?a pieg?di un ar t? uzst?d?šanu saist?tos pakalpojumus. Jaukta dar?juma anal?z? nevar atk?pties no PVN piem?rošanas past?v?g? principa, ka j?pieturas pie ekonomisk?s realit?tes. T? k? kabe?a ?pašumties?bu nodošana paredz?ta tikai p?c kabe?a uzst?d?šanas un darb?bas p?rbaudes, š?da dar?juma ekonomiskajai realit?tei neatbilstu trakt?jums, ka klients vispirms ieg?d?sies optisko š?iedru kabeli un v?l?k attiec?gos ar kabe?a uzst?d?šanu saist?tos pakalpojumus. L?dz ar to Sest?s direkt?vas piem?rošanas nol?kos j?uzskata, ka min?tais dar?jums ir vienots.

46. P?c tam j?v?rt?, k? attiec?gais dar?jums kvalific?jams. Šaj? tiesved?b? par to pausti tr?s viedok?i.

47. *Skatteverket* uzskata, ka dar?jums j?uzskata par pakalpojumu sniegšanu. T? nor?da, ka šo dar?jumu veido virkne pakalpojumu, ko nevarot uzskat?t par papildu pakalpojumiem. Min?tie pakalpojumi ir iepriekš?ji p?t?jumi, uzst?d?šanas darbi uz cietzemes un j?r?, kabe?a aizvilkšana l?dz noteikt?m viet?m, kas ir sarežž?ta tehniska darb?ba, un, visbeidzot, uzraudz?bas pas?kumi. *Skatteverket* uzsver, ka min?to pakalpojumu sniegšanai vajadz?gs specializ?ts apr?kojums un ka tie ir absol?ti nepieciešami izvirz?t? uzdevuma veikšanai.

48. *NN* skaidro, ka str?d?gais dar?jums esot j?uzskata par pakalpojumu sniegšanu, kas saist?ta ar nekustamo ?pašumu. P?c *NN* dom?m, š?di uzst?d?ts kabelis ir nekustams ?pašums judikat?ras izpratn?, jo tas ir ievietots zem?. *NN* nost?ja ir v?rsta uz Sest?s direkt?vas 5. panta 5. punkta piem?rošanu, saska?? ar kuru dal?bvalstis par preces pieg?di š?s direkt?vas 5. panta 1. punkta izpratn? var uzskat?t dažu b?vdarbu veikšanu. T? k? Zviedrijas Karaliste š?du iesp?ju tom?r neizmantoja, attiec?gajam dar?jumam esot j?piem?ro Sest?s direkt?vas 6. panta 1. punkts.

49. Eiropas Kopien? Komisija savuk?rt uzskata, ka dar?jums j?uzskata par pre?u pieg?di Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punkta izpratn?. Turpm?k izkl?st?to apsv?rumu d?? es piekr?tu š?dai nost?jai.

50. Vispirms ir j?nor?da, ka str?d?gais dar?jums ietilpst Sest?s direkt?vas 5. panta 1. punkta piem?rošanas jom?. Saska?? ar min?to ties?bu normu par "pre?u pieg?di" uzskata ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam. Atbilstoši judikat?rai šis j?dziens tulkojams paplašin?ti, to attiecinot uz jebk?diem dar?jumiem, ar ko viena persona nodod otram personai ?ermenisku lietu ar ties?b?m ar to faktiski r?koties k? š?s lietas ?pašniekam (12). Neš?iet apstr?dams tas, ka optisko š?iedru kabelis j?ras gultn? ir ?ermeniska lieta un ka p?c tam, kad *NN* to uzst?d?jusi un p?rbaud?jusi t? darb?bu, tas tiks nodots klientam, ?aujot ar to r?koties k? ?pašniekam.

57. Š?da anal?zes metode ir piem?rota ar? iepriekš min?taj? spriedum? *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, kurš man š?iet ?paši noder?gs šaj? liet?, jo attiecas tieši uz t?da dar?juma kvalifik?ciju, kas t?pat ietver gan preces pieg?di, gan ar pieg?di neš?irami saist?tus pakalpojumus. Min?tais dar?jums bija t?da programmnodrošin?juma pieg?de, kas bija ?paši j?piel?go pat?r?t?ja vajadz?b?m. Tiesa to, ka š?ds dar?jums ir pakalpojumu sniegšana, secin?ja nevis pamatojoties uz visa dar?juma vienk?ršu aprakstu kopum?, k? t? r?koj?s iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Faaborg-Gelting Linien*, bet gan pamatojoties uz š?diem krit?rijiem: pamata programmnodrošin?juma piel?gojumu noz?me, lai to padar?tu ieguv?jam lietder?gu, š?das piel?gošanas apm?rs, ilgums un izmaksas (18).

58. Saskaņā ar faktu izklāstu liet?, kur? tais?ts min?tais spriedums, pakalpojumu sniegšana, tas ir, programmnodrošinājuma piel?gošana, uzst?d?šana un person?la apm?c?ba, norisin?jusies vair?k nek? gadu, s?kot ar izv?rt?jumu, k?di piel?gojumi nepieciešami, un nosl?dzot ar programmnodrošinājuma darb?bas p?rbaudi; dar?juma kop?j?s izmaks?s pakalpojumu izmaksas veidoja liel?ku da?u nek? pamata programmnodrošinājuma izmaksas (19).

59. Manupr?t, no min?t?s judikat?ras izriet divi uz šo lietu attiecin?mi apsv?rumi. Pirmk?rt, lai dar?jumu kopum? var?tu kvalific?t k? pakalpojumu sniegšanu, nepietiek ar to vien, ka pakalpojumi, kas sniegti attiec?g? dar?juma ietvaros, ir nepieciešami vai vienk?rši noder?gi preces ieguv?jam. Š?diem pakalpojumiem j?piem?t izš?irošai noz?mei. T?d?j?di iepriekš min?taj? liet? *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* to, ka programmnodrošinājuma piel?gošanas darbiem ir š?da izš?iroša noz?me, Tiesa secin?ja ne tikai p?c piel?gošanas noz?mes, lai programmnodrošinājumu padar?tu ieguv?jam noder?gu, bet ar? p?c piel?gošanas apjoma, ilguma un izmaks?m.

60. L?dz ar to v?rt?jam? dar?juma kvalifik?cijas nol?k? dar?juma ietvaros sal?dzinoši j?nov?rt? preces pieg?des un pakalpojumu sniegšanas relat?v? noz?me dar?jum?. Min?to dar?jumu var kvalific?t k? pakalpojumu sniegšanu tikai tad, ja pakalpojumiem ir izš?iroša noz?me (20).

61. Otrk?rt, krit?rijiem, ko ?em v?r?, veicot š?du v?rt?jumu, ir j?b?t objekt?viem. Š?da pras?ba ir lo?iska, jo Sest?s direkt?vas m?r?is ir vienoto PVN sist?mu pamatot ar j?dziena "ar nodokli apliekami dar?jumi" vienotu defin?ciju (21). Pras?ba, ka krit?rijiem ir j?b?t objekt?viem, ir pamatota ar? t?d??, ka jaukta dar?juma kvalifik?cijai ir j?b?t uz??mumiem paredzamai. J?atg?dina – ja, pamatojoties uz attiec?gaj?m ties?bu norm?m, var rasties finansi?la rakstura sekas – Kopien? ties?b?s šis tiesisk?s pa??v?bas nosac?jums piem?rojams it ?paši, lai ieinteres?taj?m person?m ?autu prec?zi zin?t to saist?bu apm?ru, ko vi?iem uzliek ties?bu normas (22).

62. Jaukta dar?juma k? pre?u pieg?des vai k? pakalpojumu sniegšanas kvalifik?cijai var b?t b?tiskas sekas it ?paši attiec?b? uz to ties?bu normu piem?rošanu, kuras reglament? vietas noteikšanu, kur? dar?jums apliekams ar nodok?iem. T?d?j?di šaj? liet?, ja dar?jums ir uzskat?ms par pre?u pieg?di, tam piem?rojams Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrais teikums, saskaņā ar kuru dal?bvalstu pilnvaras nodok?u uzlikšanas jom? ir j?nosaka p?c kabe?a atrašanās vietas p?c uzst?d?šanas.

63. Ja turpretim dar?jums ir kvalific?jams k? pakalpojumu sniegšana, Sest?s direkt?vas 9. pant? ir paredz?ta alternat?va. Attiec?gi, k? ar nodokli apliekam? dar?juma vieta tiks uzskat?ta vai nu vieta, kur pieg?d?t?js ir dibin?jis savu uz??mumu, k? paredz?ts Sest?s direkt?vas 9. panta 1. da??, vai ar? t? vieta, kur atrodas kabelis, k? paredz?ts 9. panta 2. da??. Pirmaj? gad?jum? visu dar?jumu piln?b? ar nodokli aplikt dr?kst?tu Zviedrijas Karaliste; š?du nost?ju ie??musi *Skatteverket*. Otraj? gad?jum? min?t? dal?bvalsts dar?jumu ar nodokli aplikt dr?kst?tu tikai par to kabe?a da?u, kas atrodas t?s cietzemes un j?ras teritorij?; š?du nost?ju ie??musi *NN*.

64. Šaj? liet? iesniedz?jtiesa Tiesu l?dz preciz?t, vai pakalpojumi, ko paredz?jusi sniegt *NN*, dar?jum? ir uzskat?mi par izš?irošiem, lai ar? to izmaksas veido tikai 10–15 % no dar?juma kop?j?m izmaks?m.

65. Š?da izv?rt?juma gr?t?bas sl?pjas apst?kl?, ka min?tie pakalpojumi ir pas?kumi, kas ir neš?irami nepieciešami zem?dens optisk? kabe?a izmantošanai, ?oti tehniski, un to sniegšanai ir vajadz?gi iev?rojami resursi, piem?ram, ?paši apr?kota ku?a izmantošana. K? jau nor?d?ts, min?tajiem pas?kumiem nav papildu rakstura iepriekš min?t? sprieduma liet? *Madgett* un *Baldwin* noz?m?, tas ir, pas?kumi nav paredz?ti tikai t?d??, lai pre?u pieg?de notiktu lab?kajos pieejamos apst?k?os. Svar?g?k ir noskaidrot – vai ir j?atz?st, ka š?diem pas?kumiem ir izš?iroša noz?me, lai gan paša kabe?a, dar?jumu ?stenojot parastos apst?k?os, izmaksas veido 80–85 % no kop?j?m

izmaks?m.

66. T? k? liel?ko da?u no dar?juma izmaks?m veido pre?u izmaksas, es neuzskatu, ka pakalpojumu var uzskat?t par izš?irošiem.

67. K? jau nor?d?ju, jauktā dar?juma kvalifik?cijai ir j?uzs?k ar pre?u pieg?des un pakalpojumu sniegšanas attiec?g?s noz?mes sal?dzinošu v?rt?jumu, kas j?veic pamatojoties uz objekt?viem krit?rijiem, lai t?d?j?di non?ktu pie rezult?ta, ko uz??mumi var paredz?t. Tas, ka preces cena dar?juma kop?j?s izmaks?s ir izš?iroša, manupr?t, ir uzskat?ms par š?d?m pras?b?m piln?b? atbilstošu krit?riju.

68. Dar?juma kop?jo izmaksu da?a, kas attiecas uz precī, un da?a, kas attiecas uz pakalpojumiem, ?auj sal?dzin?t preces pieg?des un ar to saist?to pakalpojumu noz?mi dar?jum? p?c vienota objekt?va krit?rija. Turkl?t cena ir vispiem?rot?kais krit?rijs, lai noteiktu preces un pakalpojumu saimniecisko v?rt?bu jaukt? dar?jum?. Ja, k? tas ir šaj? liet?, preces cena iev?rojami p?rsniedz pakalpojumu sniegšanas izmaksas, dar?juma kvalifik?cijai noteicošais, manupr?t, ir tas, ka dar?juma kop?j?s izmaks?s izš?iroš? noz?me ir preces cenai.

69. L?dz ar to dar?jums uzst?d?ta un darba k?rt?b? esoša kabe?a ?pašumties?bu nodošanai, kur? kabe?a cena vien veido 80–85 % kop?jo izmaksu, ir j?uzskata par preces pieg?di.

70. Š?du apsv?rumu d?? es iesaku uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu atbild?t – ar nodokli apliekams dar?jums, ko veido t?da kabe?a pieg?de un uzst?d?šana, kas atrodas divu dal?bvalstu teritorij?s un ?rpus Kopienas teritorijas un kura kop?jo izmaksu nep?rprotami liel?ko da?u veido paša kabe?a cena, ir j?uzskata par preces pieg?di Sest?s direkt?vas izpratn?.

B – *Par otro prejudici?lo jaut?jumu*

71. Otrais prejudici?lais jaut?jums attiecas uz to, vai konkr?to dar?jumu var uzskat?t par pakalpojumu sniegšanu saist?b? ar nekustamo ?pašumu Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn? vai ar? dar?juma vieta ir t?, kur pakalpojumu sniedz?js ir dibin?jis savu saimniecisko darb?bu.

72. T? k? otrais jaut?jums balst?ts uz pie??mumu, ka dar?jums uzskat?ms par pakalpojumu sniegšanu, bet es esmu ierosin?jis to uzskat?t par pre?u pieg?di, otro jaut?jumu nev?rt?šu.

C – *Par trešo prejudici?lo jaut?jumu*

73. Ar trešo prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts j?interpret? t?, ka, nosakot dal?bvalstu pilnvaru apjomu nodok?u uzlikšanas jom?, dar?juma vieta ir j?sadala vair?k?s viet?s, pamatojoties uz kabe?a teritori?lo izvietojumu.

74. T?d?j?di iesniedz?jtiesa, uzdodot šo jaut?jumu, v?las noskaidrot, vai Zviedrijas Karalistes un otras dal?bvalsts pilnvaras nodok?u uzlikšanas jom? j?attiecina tikai uz to kabe?a da?u, kas atrodas katras valsts teritorij?. Pret?j? gad?jum? Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts b?tu j?interpret? t?, ka atbilstoši šai normai dal?bvalst?m ir kolid?joša jurisdikcija p?r dar?jumu, jo kabelis atrodas gan vienas, gan otras valsts teritorij?.

75. Manupr?t, šai otrajai interpret?cijai nevar piekrist. Es t?pat k? *NN*, *Skatteverket* un Komisija uzskatu, ka nol?k? noteikt dal?bvalstu pilnvaras nodok?u uzlikšanas jom? dar?juma vieta ir j?nosaka, dar?jumu sadalot atkar?b? no kabe?a teritori?l? izvietojuma.

76. Atbilstoši argument?cijas metodei, ko parasti iev?ro Kopienas ties?bu normas interpret?cij?

(23), šo nost?ju pamatoju ar Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta saturu, tiesisko regul?jumu, pie kura pieder š? ties?bu norma, un t?s sasniedzamo m?r?i.

77. Sest?s direkt?vas 8. pants ir kol?ziju ties?bu norma, ar ko tiek noteikta vieta, kur? ar nodok?iem apliekama pre?u pieg?de, un sekojoši nodal?ta to attiec?go dal?bvalstu jurisdikcija nodok?u uzlikšanas jom?, kas ir iesaist?tas vien? un taj? paš? dar?jum?.

78. Min?tais pants attiecas uz vair?kiem pre?u pieg?des gad?jumiem. Taj? t?d?j?di ietvertas piesaistes normas, kas piem?rojamas pieg?dei ar nos?t?šanu vai transport?šanu, k? nor?d?ts š? panta 1. punkta a) apakšpunkt?, pieg?dei bez nos?t?šanas vai transport?šanas, k? nor?d?ts t? 1. punkta b) apakšpunkt?, un pieg?dei, ko veic ar ku?i, lidmaš?nu vai vilcienu, k? nor?d?ts t? 1. punkta c) apakšpunkt?.

79. Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrais teikums ar? ietver ?pašu noteikumu par jurisdikciju, ja precī uzst?da vai samont?, to izm??inot vai neizm??inot.

80. Šeit ir lietder?gi ?sum? atg?din?t, ka Sest?s direkt?vas 8. panta piem?rošanas jomu b?tiski ierobežo Padomes Direkt?va 91/680/EEK (24). Fisk?lo robežu likvid?šana starp dal?bvalst?m, nodok?u atcelšana importam un eksporta atbr?vošana no nodok?iem no 1993. gada 1. janv?ra rad?ja nepieciešam?bu pie?emt p?rejas noteikumus ar nodokli apliekamo ieg?des dar?jumu Kopienas teritorij? vietās noteikšanai. Š?di p?rejas noteikumi ietverti Sest?s direkt?vas 28.b pant?.

81. Es tom?r nedom?ju, ka min?tie noteikumi ir piem?rojami šaj? liet?. Š?ds p?rejas tiesiskais regul?jums attiecas uz dar?jumiem, kuros prece tiek p?rvietota no vienas dal?bvalsts uz citu. Sest?s direkt?vas 28.b panta B da?as 1. punkta pirm? teikuma pirm?s da?as otraj? ievilkum? ir skaidri nor?d?ts, ka taj? paredz?t? atk?pe ir piem?rojama tikai tad, ja pieg?d?t?s preces nav preces p?c mont?žas vai uzst?d?šanas, gan p?rbaud?tas, gan nep?rbaud?tas, ko pieg?d?jis pieg?d?t?js vai k?ds vi?a v?rd?. L?dz ar to šaj? liet? j?piem?ro tieši Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrais teikums.

82. K? jau noskaidrots, atbilstoši min?tajai ties?bu normai par t?du pre?u pieg?des vietu, kas uzst?d?tas vai samont?tas, uzskata vietu, kur preces uzst?d?tas vai samont?tas. T?tad attiec?b? uz precī, kura tiek uzst?d?ta, ierokot zem?, valsti, kas ir ties?ga uzlikt nodokli attiec?gajam pieg?des dar?jumam, nosaka, iev?rojot vietu, kur atrodas š?di ierakt? prece.

83. Min?taj? ties?bu norm? saskaņ?ma zin?ma l?dz?ba ar Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunktu, atbilstoši kuram ar nekustamo ?pašumu saist?tu pakalpojumu sniegšanas vieta ir t?, kur atrodas šis ?pašums. Abos apl?kotajos gad?jumos nodok?u uzlikšanas pilnvaras nosaka p?c preces fizisk?s atrašan?s vietas, tas ir, ?eogr?fisk? novietojuma.

84. Š?du krit?riju priekšroc?ba ir t?, ka nodok?u uzlikšanas pilnvaras tiek piesaist?tas fiziskam apst?klim, ko var ?oti viegli un objekt?vi konstat?t. Tas ar? liekas sapr?t?gi, ?emot v?r? PVN j?gu, proti, ka šis ir pat?ri?a nodoklis. Vieta, kur prece tiek uzst?d?ta, faktiski ir t? pati, kur precī “pat?r?” t?s ieguv?js, t?pat k? nekustam? ?pašuma atrašan?s vietu var uzskat?t par vietu, kur pakalpojumu sa??m?jam tiek sniegti ar konkr?to nekustamo ?pašumu saist?tie pakalpojumi.

85. Visbeidzot, Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otr? teikuma m?r?is t?pat k? š?s direkt?vas 9. pantam, k? nor?d?ts t?s sept?taj? apsv?rum?, ir nepie?aut dal?bvalstu jurisdikciju savstarp?jus konfliktus. K? Tiesa jau nosprieda attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 9. pantu, b?tu j?izvair?s, no vienas puses, no kompeten?u kol?zijas, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodok?iem, un, no otras puses, ien?kumu neaplikšanas ar nodok?iem visp?r (25). Tiesa nesen 2005. gada 15. septembra spriedum? liet? *Köhler* (26) atzina, ka šo Sest?s direkt?vas 9. panta m?r?u anal?zi var attiecin?t ar? uz š?s direkt?vas 8. pantu, jo šis noteikums

t?pat k? min?tais 9. pants ietilpst Sest?s direkt?vas VI noda??, kur? tiek regul?ta ar nodokli apliekamo dar?jumu vieta.

86. Visp?r?gi nevar noliegt, ka Sest?s direkt?vas 8. un 9. pant? ietverto kol?ziju normu piem?rošanas m?r?is un rezult?ts ir nodok?u uzlikšanas pilnvaru pieš?iršana vienai dal?bvalstij. To pašu var teikt par Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otraj? teikum? un 9. panta 2. punkta a) apakšpunkt? ietvertajiem noteikumiem. Parasti precī uzst?da vai samont? vienas valsts teritorij? un vien? valst? atrodas ar? nekustamais ?pašums. T?d?j?di kompeten?u kol?zijas risks tiek nov?rstis, nodok?u uzlikšanas pilnvaras pieš?irot vienai valstij.

87. Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrais teikums tom?r ir piem?rojams ar?, lai izš?irtu kompeten?u kol?ziju, kad t?pat k? šaj? liet? attiec?g? prece tiek uzst?d?ta divu dal?bvalstu teritorij?s.

88. Š?d? gad?jum? min?t?s ties?bu normas saturs, konteksts un sasniedzamais m?r?is ?auj to interpret?t t?, ka nodok?u uzlikšanas pilnvaras katrai valstij pieš?iramas attiec?b? uz to preces da?u, kas uzst?d?ta t?s teritorij?.

89. Š?ds risin?jums, š?iet, atbilst min?t?s ties?bu normas tekstam, ar kuru nodok?u uzlikšanas pilnvaras tiek piesaist?tas preces uzst?d?šanas vai mont?žas vietai. Tas ar? š?iet sapr?t?gi, ?emot v?r? Sest?s direkt?vas j?gu, jo šaj? liet? min?tais kabelis tiek metru p?c metra uzst?d?ts katras attiec?g?s dal?bvalsts teritorij?. T?tad preces pieg?de un l?dz ar to t?s ieguv?ja veiktais "pat?riš" sec?gi notiek katras min?t?s dal?bvalsts teritorij?.

90. Visbeidzot, abu attiec?go dal?bvalstu kompeten?u savstarp?jas kol?zijas risku nov?rš to robežas. Šaj? liet? analiz?jam? gad?jum? dar?juma vietas noteikšana atbilstoši Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajam teikumam ir piel?dzin?ma k?rt?bai, kas izriet?tu no Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta b) apakšpunkta, kas attiecas uz transporta pakalpojumiem un kur? paredz?ts, ka "vieta, kur sniedz transporta pakalpojumu, ir vieta, kur notiek transport?šana, ?emot v?r? veikto att?lumus". Dubultas nodok?u uzlikšanas risks nepast?v, jo katra valsts var dar?jumam uzlikt nodok?us tikai par to kabe?a da?u, kas atrodas t?s teritorij?, bet š?s teritorijas nep?rkl?jas (27).

91. K? jau min?ju, Sest?s direkt?vas teritori?l? piem?rošanas joma ir noteikta t?s 3. pant?, atsaucoties uz EKL 299. panta noteikumiem. J?atg?dina, ka min?taj? pant? EK l?guma teritori?l? piem?rošanas joma ir noteikta, uzskaitot visu dal?bvalstu pilnos nosaukumus, nenor?dot uz to ?eogr?fiskaj?m sast?vda??m (28). No t? secin?ts, ka šis EKL 299. pants t?l?k nor?da uz valsts ties?bu norm?m, ar kur?m katra dal?bvalsts nosaka savu teritoriju (29). L?dz ar to ar? Sest? direkt?va katras dal?bvalsts nodok?u uzlikšanas pilnvaru teritori?lo robežu noteikšanai t?l?k nor?da uz valstu likumiem.

92. Ja apsver, ko tas noz?m? divas dal?bvalstis savienojša kabe?a izvietošanas j?ras gultn? gad?jum?, ir j?secina, ka katra dal?bvalsts dr?kst?s dar?jumam uzlikt nodokli par to kabe?a da?u, kas atrodas t?s sauszemes teritorij? un iekš?jo ?de?u robež?s. Dal?bvalsts dar?jumam nodok?us var uzlikt ar? par to kabe?a da?u, kas atrodas t?s teritori?lajos ?de?os, jo saska?? ar starptautiskaj?m j?ras ties?b?m valsts realiz? savu suverenit?ti p?r to gultni (30).

93. Var?tu ar? sagaid?t, ka dal?bvalsts nolemj attiec?gajam dar?jumam uzlikt nodok?us par to kabe?a da?u, kas atrodas t?s ekskluz?vaj? ekonomiskaj? zon? vai kontinent?laj? šelf?, jo valsts savas suver?n?s ties?bas var realiz?t ar? tur, lai ar? maz?k? m?r?, it ?paši attiec?b? uz j?ras gultnes un dz??u izmantošanu (31). Šaj? sakar? Tiesa jau ir nospriedusi, ka Kopienas ties?bas, šaj? gad?jum? Padomes Direkt?va 92/43/EEK (32), ir piem?rojamas dal?bvalsts ekskluz?vaj? ekonomiskaj? zon? un kontinent?laj? šelf?, ja dal?bvalsts tur ?steno savas suver?n?s ties?bas

(33). Tiesa no t? ir secin?jusi, ka dal?bvalsts nav izpild?jusi savus pien?kumus, jo nav veikusi nepieciešamos pas?kumus, lai izpild?tu min?t?s direkt?vas pras?bas.

94. Katr? zi??, manupr?t, šaj? argument?cijas stadij? svar?gi ir tas, ka starp dal?bvalst?m nodok?u uzlikšanas jom? past?vošais kompeten?u sadal?jums p?c to sauszemes un j?ras teritorij? atrodos? kabe?a da?as neizraisa str?du par teritori?lo kompetenci un t?d?j?di ar? fisk?l?s suverenit?tes p?rkl?šanos.

95. Protams, k? to pamatoti nor?da *Skatteverket*, nodok?u uzlikšanas š?dam dar?jumam pilnvaru sadal?jums tom?r var dal?bvalst?m rad?t gr?t?bas. Š?d?m gr?t?b?m nevajadz?tu rasties, nodokli uzliekot kabe?a cenai. Tas, cik?l katra valsts var min?tajai cenai uzlikt nodokli, lo?iski b?tu j?nosaka atkar?b? no kabe?a garuma, kas izvietots t?s sauszemes un j?ras teritorij? sal?dzin?jum? ar kabe?a kop?jo garumu.

96. Nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?jums tom?r var rad?t papildu jaut?jumus par pakalpojumu cenu. Var rasties jaut?jums, vai tie b?tu j?summ? un nodok?u uzlikšanas pilnvaras j?sadala t?pat k? attiec?b? uz paša kabe?a cenu, tas ir, atkar?b? no kabe?a garuma, kas atrodas katras valsts teritorij?, vai tom?r ir j?noš?ir pakalpojumi, kas sniegti konkr?t? viet?, piem?ram, novietojot kabeli starp div?m stiprin?juma viet?m, no citiem pakalpojumiem.

97. Š?das izv?les priekš? es uzskatu, ka dal?bvalst?m ir pamats izv?l?ties vienk?rš?ko risin?jumu. Skaidri noteikt, kuri pakalpojumi ir piesaist?ti konkr?tai vietai un kuri attiecas uz visu kabeli, k?, piem?ram, darb?bas p?rbaudes un izm??in?jumi, var š?ist sarežž?ti un zin?m? m?r? patva??gi.

98. Š?das gr?t?bas var sal?dzin?t ar t?m, kas rodas, piem?ram, nosakot nodok?u uzlikšanas vietu pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, kas saist?ta ar divas dal?bvalstis savienojša tilta b?vniec?bu. Š?du gr?t?bu iev?rojam?s noz?mes d?? Eiropas Savien?bas Padome nol?k? vienk?ršot nodok?a iekas?šanas proced?ru atbilstoši Sest?s direkt?vas 27. panta 1. punktam attiec?gaj?m dal?bvalst?m at??va pie?emt, ka darbi norit?ja vienas valsts teritorij? (34). Š?du risin?jumu tom?r b?tu gr?ti piem?rot, jo, k? tas ir šaj? liet?, abas dal?bvalstis nodala zona, kas nav Kopienas teritorij?.

99. L?dz ar to es atbalst?tu risin?jumu, kur? tiktu atz?ts, ka kabe?a uzst?d?šanas un darb?bas izm??in?šanas pakalpojumi attiecas uz visu kabeli kopum? un to sniegšanas da?a katr? no dal?bvalst?m nosak?ma k? attiec?ba starp kabe?a garumu valsts teritorij? un kabe?a kop?jo garumu. Š?ds risin?jums turkl?t atbilstu pie??mumam, ka šaj? liet? *NN* veikt? kabe?a pieg?de un uzst?d?šana PVN uzlikšanas nol?kos uzskat?ma par vienotu dar?jumu.

100. ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, iesaku uz trešo prejudici?lo jaut?jumu atbild?t – Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts j?interpret? t?d?j?di, ka, nosakot dal?bvalstu pilnvaru apjomu nodok?u uzlikšanas jom?, dar?juma vieta ir j?sadala vair?k?s viet?s, pamatojoties uz kabe?a ?eogr?fisko atrašanās vietu.

D – *Par ceturto prejudici?lo jaut?jumu*

101. Ar ceturto prejudici?lo jaut?jumu iesniedz?jtiesa jaut?, vai Sest?s direkt?vas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts kop? ar š?s direkt?vas 2. panta 1. punktu un 3. panta 1. punktu ir j?interpret? t?d?j?di, ka par to preces pieg?des da?u, kas veikta zon? ?rpus Kopienas teritorijas, PVN nav j?maks?.

102. Tādējādi iesniedzējtiesa vālas noskaidrot, vai Kopienas tiesības jāsaprot tādēļ, ka darījums nav apliekams ar nodokļiem par to kabeņa daļu, kas atrodas starptautiskajos ūdeņos.

103. Tāpat kā *NN*, *Skatteverket* un Komisija uzskatu, ka par to kabeņa daļu, kas atrodas ārpus Kopienas teritorijas, PVN nav jāmaksā.

104. Kā jau pārliecinājāmies, Sestās direktivas 2. panta 1. punkts ir paredzēts, ka PVN jāmaksā par tādām ar nodokļiem apliekamām darbībām, kas veiktas valsts teritorijā, un šis jēdziens šīs direktivas 3. panta 2. punkta izpratnē atbilst Līguma piemērošanas jomai, kas attiecībā uz katru dalībvalsti noteikta EKL 299. pantā.

105. Ar šīm tiesību normām Sestā direktīva savu piemērošanas jomu attiecina tikai uz teritoriju, ko katra no 25 dalībvalstīm ir noteikusi kā savas valsts teritoriju un kurā tās īsteno savu fiskālo suverenitāti. Saskaņā ar starptautiskajām jūras tiesību valsts principu atklātā jūrā nav nekādu suverēnu tiesību, izņemot tās, kas attiecas uz kuģiem, kuri kuģo ar to karogu (35).

106. Tiesa iepriekš minētajā spriedumā lietā Komisija/Francija (36) noteikusi, ka Sestā direktīva neietver normas, saskaņā ar kurām dalībvalstīm būtu ar PVN jāapliek maršruta daļas, kurās transporta pakalpojumi sniegti ārpus dalībvalstu teritorijas, starptautiskajā zonā.

107. Tomēr Tiesa attiecībā uz nodokļu uzlikšanu pakalpojumiem, kas sniegti uz kuģa, ir nospriedusi, ka Sestā direktīva neaizliedz dalībvalstīm ar nodokļiem saistīt tos tiesību aktus piemērot ārpus to teritorijas, ja tās nepārņem citu dalībvalstu tiesības (37). Iepriekš minētajā spriedumā lietā *Köhler* Tiesa turklāt nospriedusi, ka šis apsvērums attiecas arī uz situāciju, kad tiek uzlikti nodokļi par preču piegādi (38).

108. Šāda piemērošanas jomas paplašināšana, manuprāt, ir pieļaujama tikai tad, ja pakalpojumu sniegšana vai preču piegāde notiek transporta līdzeklī, kas tādējādi veido piesaisti noteiktas dalībvalsts fiskālajai jurisdikcijai. Iepriekš minētajā spriedumā lietā *Köhler* tika interpretēts Sestās direktivas 8. panta 1. punkta c) apakšpunkts, atbilstoši kuram, ja, veicot pasažieru pārvadājumus Kopienas teritorijā, preču piegāde notiek uz kuģa klāja, lidaparātā vai vilcienā, par preču piegādes vietu ir uzskatāma vieta, no kuras pasažieru transportlīdzeklis uzsāk kustību. Šāda pieeja apstiprināta arī iepriekš minētajā spriedumā lietā *Berkholz*, kurā Tiesa šādu piemērošanas jomas paplašināšanu skaidri piesaistījusi attiecīgās valsts jurisdikcijai pār kuģi, uz kura klāja tiek sniegti pakalpojumi (39).

109. Šāda Sestās direktivas piemērošanas jomas paplašināšana, ko Tiesa pieņēvusi konkrētos gadījumos, manuprāt, nav pretrunā principam, ka šā direktīva ir piemērojama tikai dalībvalstu teritorijā, kas noteikta dalībvalstu tiesību aktos.

110. Līdz ar to piedāvāju uz ceturto prejudiciālo jautājumu atbildēt – Sestās direktivas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts kopā ar Sestās direktivas 2. un 3. pantu ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN nav jāmaksā par preču piegādi daļai, kas attiecas uz zonu ārpus Kopienas teritorijas.

V – Secinājumi

111. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, iesaku uz *Regeringsrätten* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) ar nodokli apliekams darījums, ko veido tāda kabeņa piegāde un uzstādīšana, kas atrodas divu dalībvalstu teritorijās un ārpus Kopienas teritorijas un kura kopājo izmaksu nepārprotami lielāko daļu veido paša kabeņa cena, ir jāuzskata par preču piegādi Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktivas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par

apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ar grozījumiem, kas veikti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, kas ievieš jaunus vienkāršotus pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli – dažu atbrīvojumu jomu un praktiskus pasākumus to piemērošanai, izpratnē;

2) Sestās direktīvas 77/388, ar grozījumiem, kas veikti ar Direktīvu 95/7, 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka, nosakot dalībvalstu pilnvaru apjomu nodokļu uzlikšanas jomā, darījuma vieta ir jāsadalā vairākos vietās, pamatojoties uz kabeļa ģeogrāfisko atrašanās vietu;

3) Sestās direktīvas, ar grozījumiem, kas veikti ar Direktīvu 95/7, 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts kopā ar šīs pašas direktīvas 2. un 3. pantu ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN nav jāmaksā par preču piegādi daļai, kas attiecas uz zonu ārpus Kopienas teritorijas.

1 – Oriģinālvārda – franču.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas veikti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, kas ievieš jaunus vienkāršotus pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli – dažu atbrīvojumu jomu un praktiskus pasākumus to piemērošanai (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

3 – SFS1994, Nr. 200, turpmāk tekstā – “ML”.

4 – Turpmāk tekstā – “NN”.

5 – Tiesas 1985. gada 4. jūlija spriedums lietā 168/84 *Berkholz* (*Recueil*, 2251. lpp.).

6 – C-134/97 (*Recueil*, I-7023. lpp.).

7 – 18. punkts.

8 – Turpat.

9 – Tiesas 2001. gada 8. marta spriedums lietā C-240/99 *Skandia* (*Recueil*, I-1951. lpp.); 2004. gada 1. aprīļa spriedums lietā C-320/02 *Stenholmen* (*Recueil*, I-3509. lpp.) un 2005. gada 20. janvāra spriedums lietā C-412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck* (Krājums, I-743. lpp.).

10 – Skat. it īpaši Tiesas 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 *Madgett un Baldwin* (*Recueil*, I-6229. lpp., 24. punkts) par viesnīcas sniegtajiem ekskursiju pakalpojumiem un transportēšanu līdz viesnīcai; 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP* (*Recueil*, I-973. lpp., 30. punkts) par apdrošināšanas un citu pakalpojumu sniegšanu kredītkaršu īpašniekiem, un 2001. gada 15. maija spriedumu lietā C-34/99 *Primback* (*Recueil*, I-3833. lpp., 45. punkts) par kredītu, ko mēbeļu tirgotājs piedāvājis saviem klientiem preču iegādei viņa uzņēmumā.

11 – Tiesas 2005. gada 27. oktobra spriedums lietā C-41/04 *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* (Krājums, I-9433. lpp., 22. punkts).

12 – Skat. it īpaši Tiesas 1990. gada 8. februāra spriedumu lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (*Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts) un 2005. gada 21. aprīļa spriedumu lietā C-25/03 *HE* (Krājums, I-3123. lpp., 64. punkts).

13 – Padomes 1967. gada 11. aprīļa Direktīva 67/228/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstīs būtu akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopīgās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 71, 1303. lpp.; turpmāk tekstā – “Otrā direktīva”).

14 – Otrās direktīvas 5. panta 2. punkta e) apakšpunktā noteikts:

“Par piegādi 1. punkta izpratnē [uzskatāma] arī bēvdarbu veikšana, tostarp kustamas mantas savienošana ar nekustamu mantu.”

15 – Tiesas 1996. gada 2. maija spriedums lietā C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien (Recueil, I-2395. lpp., 12. punkts)* un iepriekš minētais spriedums lietā *Levob Verzekeringen un OV Bank*, 27. punkts.

16 – Iepriekš minētais spriedums lietā *Faaborg-Gelting Linien*, 14. punkts.

17 – Turpat, 13. un 14. punkts.

18 – 28. punkts.

19 – No fakti izklāsta izriet, ka programmnodrošinājuma maksa bija USD 713 000, bet samaksa par pielīgājumiem – robežs no USD 793 000 līdz USD 970 000 papildus to uzstādīšanas izmaksām ieguvēja informātikas sistēmā un personāla apmācībai USD 15 000 apmērā.

20 – Iepriekš minētais spriedums lietā *Faaborg-Gelting Linien*, 14. punkts.

21 – Iepriekš minētais spriedums lietā *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, 7. un 8. punkts. Skat. arī Tiesas 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-305/01 *MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring (Recueil, I-6729. lpp., 38. punkts)* un 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-223/03 *University of Huddersfield* (Krājums, I-1751. lpp., 40. un 48. punkts).

22 – Tiesas 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-255/02 *Halifax u.c.* (Krājums, I-1609. lpp., 72. punkts un tajā minētā judikatūra) un iepriekš minētais spriedums lietā *University of Huddersfield*, 49. punkts.

23 – To, kā metode nesen piemērota PVN jomā attiecībā uz Sestās direktīvas 9. pantu, skat. Tiesas 2006. gada 9. marta spriedumu lietā C-114/05 *Gillan Beach* (Krājums, I-2427. lpp., 21. punkts).

24 – Padomes 1991. gada 16. decembra direktīva, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopīgo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.).

25 – Tiesas 2005. gada 12. maija spriedums lietā C-452/03 *RAL (Channel Islands) u.c.* (Krājums, I-3947. lpp., 23. punkts).

26 – C-58/04 (Krājums, I-8219. lpp., 22. punkts).

27 – Tiesa 1990. gada 13. marta spriedumā lietā C-30/89 Komisija/Francija (*Recueil, I-691. lpp., 16. punkts*) nosprieda, ka pašā piesaistes norma transporta pakalpojumiem, kas bija izņēmums no Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta ietvertajiem vispārīgajiem noteikumiem pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanai, ir paredzēta, lai nodrošinātu to, ka katra dalībvalsts transporta pakalpojumus apliktu ar nodokļiem par to maršruta daļu, kas veikta tās teritorijā.

28 – EKL 299. panta 1. punkts ir noteikts:

“Šis Līgums attiecas uz Beļģijas Karalisti, Ķēhijas Republiku, Dānijas Karalisti, Vācijas Federatīvo Republiku, Igaunijas Republiku, Grieķijas Republiku, Spānijas Karalisti, Francijas Republiku, Īriju, Itālijas Republiku, Kipras Republiku, Latvijas Republiku, Lietuvas Republiku, Luksemburgas Lielhercogisti, Ungārijas Republiku, Maltas Republiku, Nīderlandes Karalisti, Austrijas Republiku, Polijas Republiku, Portugāles Republiku, Slovānijas Republiku, Slovākijas Republiku, Somijas Republiku, Zviedrijas Karalisti un Lielbritānijas un Ziemeļārijas Apvienoto Karalisti.”

29 – Tiesas 1978. gada 10. oktobra spriedums lietā 148/77 *Hansen* (*Recueil*, 1787. lpp., 9. punkts).

30 – Šajā sakarā skat. 2. pantu ANO Jūras tiesību konvencijā (turpmāk tekstā – “Montegobejas konvencija”), kas parakstīta 1982. gada 10. decembrī Montegobejā un Eiropas Kopienas vārdā apstiprināta ar Padomes 1998. gada 23. marta Lēmumu Nr. 98/392/EK (OV L 179, 1. lpp.) un ko ratificējušas visas Eiropas Savienības dalībvalstis.

31 – Skat. Montegobejas konvencijas 56. un 77. pantu par attiecīgi ekskluzīvo ekonomisko zonu un kontinentālo šelfu.

32 – Padomes 1992. gada 21. maija Direktīva par dabisko dzīvotņu, savvaļas faunas un floras aizsardzību (OV L 206, 7. lpp.).

33 – Tiesas 2005. gada 20. oktobra spriedums lietā C-6/04 Komisija/Apvienotā Karaliste (Krājums, I-9017. lpp., 117. punkts).

34 – Skat. it īpaši Padomes 2005. gada 11. oktobra Lēmumu 2005/713/EK, ar ko atļauj Vācijas Federatīvajai Republikai un Nīderlandes Karalistei piemērot pasākumu, atkāpjoties no 3. panta Sestajā direktīvā (OV L 271, 39. lpp.). Skat. arī Padomes 1995. gada 30. marta Lēmumu 95/114/EK, ar ko atļauj Vācijas Federatīvajai Republikai un Luksemburgas Lielhercogistei piemērot pasākumu, atkāpjoties no 3. panta Sestajā direktīvā (OV L 80, 46. lpp.).

35 – Skat. Montegobejas konvencijas 89. un 92. pantu.

36 – 17. punkts.

37 – Tiesas 1986. gada 23. janvāra spriedums lietā 283/84 *Trans Tirreno Express* (*Recueil*, 231. lpp., 20. punkts).

38 – 25. punkts.

39 – 16. punkts.