

Lieta C-41/04

Levob Verzekeringen BV un OV Bank NV

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – 2., 5., 6. un 9. pants – Datu nes?j? noglab?tas programmat?ras nodošana – V?l?ka programmat?ras piel?gošana sa??m?ja ?pašaj?m vajadz?b?m – Vienota, ar nodokli apliekama darb?ba – Pakalpojumu sniegšana – Sniegšanas vieta

?ener?ladvok?tes Julianas Kokotes [*Juliane Kokott*] secin?jumi, sniegti 2005. gada 12. maij?

Tiesas spriedums (pirm? pal?ta) 2005. gada 27. oktobr?

Sprieduma kopsavilkums

1. *Noteikumi par nodok?iem — Ties?bu aktu saska?ošana — Apgroz?juma nodok?i — Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma — Pakalpojumu sniegšana — No vair?kiem elementiem sast?voši dar?jumi — Par vienotu darb?bu uzskat?ms dar?jums — Krit?riji — Datu nes?j? noglab?tas standarta programmat?ras pieg?de un v?l?ka š?s programmat?ras piel?gošana pat?r?t?ja ?pašaj?m vajadz?b?m*

(Padomes Direkt?vas 77/388 2. panta 1. punkts)

2. *Noteikumi par nodok?iem — Ties?bu aktu saska?ošana — Apgroz?juma nodok?i — Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma — Pakalpojumu sniegšana — J?dziens — Datu nes?j? noglab?tas standarta programmat?ras pieg?de un v?l?ka š?s programmat?ras piel?gošana pat?r?t?ja ?pašaj?m vajadz?b?m — Iek?aušana — Nosac?jumi*

(Padomes Direkt?vas 77/388 6. panta 1. punkts)

3. *Noteikumi par nodok?iem — Ties?bu aktu saska?ošana — Apgroz?juma nodok?i — Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma — Pakalpojumu sniegšana — Nodok?u piesaistes vietas noteikšana — Konsultantu, in?inieru, izp?tes biroju, juristu, gr?matvežu un citi l?dz?gi pakalpojumi — J?dziens — Datorprogrammas piel?gošana ?pašaj?m pat?r?t?ja vajadz?b?m — Iek?aušana*

(Padomes Direkt?vas 77/388 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta trešais ievilkums)

1. 2. panta 1. punkts Sestaj? direkt?v? 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, ir interpret?jams t?d?j?di, ka, ja divi vai vair?ki elementi vai darb?bas, ko nodok?u maks?t?js ir veicis saist?b? ar pat?r?t?ju – k? vidusm?ra pat?r?t?ju – ir savstarp?ji cieši saist?ti t?, ka tie objekt?vi, no ekonomisk? viedok?a raugoties, veido vienu veselu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga, PVN piem?rošanai šie elementi vai darb?bas veido vienotu darb?bu. T? tas ir attiec?b? uz dar?jumu, ar kuru nodok?u maks?t?js pat?r?t?jam pieg?d?

iepriekš izstrādātu un tirgū laistu standarta programmatūru, kas noglabāta datu nesējā, un uz šīs programmatūras vīlīku pielgošanu saņēmēja pasākumā vajadzībām, pat ja par katru darbību maksā atsevišķu cenu.

(sal. ar 30. punktu un rezolūvās daļas 1) un 2) punktu)

2. 6. panta 1. punkts Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, ir interpretējams tādējādi, ka šāda vienota darbība – tāda kā datu nesēja noglabātas standarta programmatūras piegāde un vīlīka tās pielgošana patērētāja pasākumā vajadzībām – ir atzīstama par “pakalpojumu sniegšanu”, ja izrādās, ka pielgojums nav nedz maznozīmīgs, nedz pakārtots, bet gan ka tam ir dominājošs raksturs; šāds gadījums ir tad, ja, ņemot vērā tādus elementus kā pielgojuma apjoms, ilgums un izmaksas, pielgojumam ir izšķirošs raksturs, lai saņēmējam atbilstoši viņa vajadzībām autu izmantot programmatūru.

(sal. ar 28.–30. punktu un rezolūvās daļas 3) punktu)

3. 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta trešais ievilkums Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, kurā ir noteikta nodokļu piesaistes vieta attiecībā uz konsultantu, inženieru, izpētes biroju, juristu, grāmatvežu un citiem līdzīgiem pakalpojumiem, kā arī datu apstrādi un informācijas piegādi, ir interpretējams tādējādi, ka to piemēro tādai vienotajai pakalpojumu sniegšanai kā standarta programmatūras piegāde un vīlīka tās pielgošana patērētāja pasākumā vajadzībām, kas sniegti Kopienē dibinātām nodokļu maksātājam, taču ārpus pakalpojumu sniedzēja valsts.

Faktiski minētā tiesību norma neattiecas uz profesijām, tādām kā juristi, konsultanti, grāmatveži vai inženieri, bet gan uz darbībām, ko veic šie profesionāļi un tiem līdzīgas personas. Kopienū likumdevējs šajā noteikumā minētās profesijas izmanto kā līdzekli, lai noteiktu paredzēto darbību kategorijas. Šajā sakarā informatīvas zinātni, tostarp programmatūru radšanai un attīstībai, ir nozīmīga loma izglītībā, ko iegūst topošie inženieri, un tie bieži vien šādas izglītības ieguvē ir viena no tās piedāvātajiem mērķību virzieniem. Tādās darbībās kā programmatūras pielgošana pašmērķēja vajadzībām var veikt gan inženieri, gan arī citas personas, kuras ir atbilstoši izglītotas šādu mērķu sasniegšanai. No tā izriet, ka šāda darbība ir vai nu inženieru, vai arī citu, ar inženieriem salīdzināmu personu veikta darbība.

(sal. ar 37.–41. punktu un rezolūvās daļas 4) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2005. gada 27. oktobrī (*)

Sestā PVN direktīva – 2., 5., 6. un 9. pants – Datu nesēja noglabātas programmatūras nodošana – Vīlīka programmatūras pielgošana saņēmēja pasākumā vajadzībām – Vienota, ar nodokli apliekama darbība – Pakalpojumu sniegšana – Sniegšanas vieta

Lieta C-41/04

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nēderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 30. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 2. februārī, tiesvedībā

Levob Verzekeringen BV,

OV Bank NV

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši K. Šēmans [*K. Schiemann*] (referents), N. Kolnerika [*N. Colneric*], H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*] un E. Levits,

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre K. Štranca [*K. Sztranc*], administratore,

ģemotvārī rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 24. februārī,

ģemotvārī apsvērumus, ko sniedza:

– *Levob Verzekeringen BV* un *OV Bank NV* vārdā – J. van Dongens [*J. van Dongen*], *advocaat*, H. K. Bulks [*G. C. Bulk*], *adviseur*, un V. Nēvenhaizens [*W. Nieuwenhuizen*], *belastingadviseur*,

– Nēderlandes valdības vārdā – H. H. Sevenstere [*H. Sevenster*] un J. van Bakela [*J. van Bakel*], kā arī M. de Hrēfe [*M. de Grave*], pārstāvji,

– Eiropas Kopienu Komisijas vārdā – L. Strēma van Lēra [*L. Ström van Lier*] un A. Veimērs [*A. Weimar*], pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokātes secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 12. maijā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lēgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz to, kā interpretēt 2. panta 1. punktu, 5. panta 1. punktu, 6. panta 1. punktu un 9. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šis jautājums radies prāvas starp nodokļu maksātāju *Levob Verzekeringen B.V.* un *OV Bank N.V.* (turpmāk tekstā – “*Levob*”) un *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts sekretārs finanšu jautājumos) ietvaros saistībā ar pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) maksāšanu par dažādiem darījumiem, tostarp programmatēras iegādāšanos, tās pielgošanu *Levob* vajadzībām, tās instalāšanu un *Levob* personāla apmēcību, lai ar to strādātu.

Atbilstošās tiesību normas

3 Sestās direktīvas 2. pants paredz:

“Pievienotās vārtības nodoklis jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atļauzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas katrai rīkojas.

2. Par preču ieviešanu.”

4 Atbilstoši minētās direktīvas 5. panta 1. punktam “preču piegāde” ir “tiesību nodošana rīkoties ar materiālu pašumu kā pašniekam”.

5 Tās pašas direktīvas 6. panta 1. punkts ir noteikts:

““Pakalpojumu sniegšana” nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.

[..]”

6 Sestās direktīvas 9. pants nosaka:

“1. Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu [kur atrodas tā sēdekļis] vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras sniedz pakalpojumus [..].

2. Tomēr:

[..]

e) vieta, kur sniedz turpmāk norādītos pakalpojumus, ja to dara klientiem, kas reģistrēti ģērbus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas reģistrēti Kopienā, bet citā valstī nekā pakalpojumu sniedzājs, ir vieta, kur klients ir reģistrējis savu uzņēmumu [kur atrodas tā sēdekļis] vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz šo pakalpojumu, vai, ja nav šādas vietas, tā pastāvīgā adrese vai vieta, kur tas parasti rezidē [dzīvo],

– [..]

– [..]

– konsultantu, inženieru, izpētes biroju, juristu, grāmatvežu un citi līdzīgi pakalpojumi, kā arī datu apstrāde un informācijas piegāde:

[..].”

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

7 *Levob*, kas reģistrēta Amersfortā (Nīderlandē), sniedz apdrošināšanas pakalpojumus. 1997. gada 2. oktobrī tā noslēdza līgumu (turpmāk tekstā – “līgums”) ar uzņēmumu *Financial Data Planning Corporation* (turpmāk tekstā – “FDP”), kas reģistrēta Amerikas Savienotajās Valstīs.

8 Atbilstoši līgumam FDP apņēma *Levob* piegādāt datorprogrammu, ko tā pārdod apdrošināšanas kompānijām Amerikas Savienotajās Valstīs (turpmāk tekstā – “standarta programmatūra”). Šīs programmatūras beztermiņa licence bez tiesībām to nodot tīlā *Levob* tika piešķirta par maksu USD 713 000 apmērā, no kuriem USD 101 000 bija jāsamaksā līguma noslēgšanas brīdī un atlikusā daļa kā 17 ikmēneša maksājumi USD 36 000 apmērā. Maksa [par programmatūru] atbilstoši līgumam bija jāpārējamā jādala no citām maksājumiem summām. Līgumā

paši tika precizēts, ka licence stājas spēkā Amerikas Savienotajās Valstīs, *Levob* rēķojoties kā preces importētājam Nīderlandē.

9 Iesniedzējtiesa pārdēj minētā sakarā norāda, ka datu nesējus, kuros noglabāta programmatūra, *FDP* nodeva *Levob* ar Amerikas Savienoto Valstu teritorijā, un tos gala rezultātā Nīderlandē ieveda *Levob* darbinieki.

10 Līgums vienlīdz paredzēja, ka *FDP* standarta programmatūru pielāgos tā, lai *Levob* to varētu izmantot apdrošināšanas līgumu, kurus tā slēdz, administrēšanai. Pēc būtības tas attiecas uz šīs programmas tulkošanu holandiešu valodā un tajā vajadzīgo grozījumu iestrādāšanu sakarā ar to, ka Nīderlandē šādu apdrošināšanas līgumu slēgšanā iesaistās starpnieki. Atkarībā no galīgajām specifikācijām, kas līgumslēdzēju pusē bija jānosaka līguma izpildes gaitā, maksa par šo pielāgošanu nevarēja būt zemāka par USD 793 000 un augstāka par USD 970 000.

11 Turklāt *FDP* apņēmās uzstādīt standarta programmatūru un tās pielāgojumu *Levob* datorsistēmā, kā arī veikt piecas dienas tās personāla apmācības, par katru maksājot USD 7500. Visbeidzot, līgums paredzēja, ka abas puses attiecībā uz pielāgoto programmu veiks kopīgo pieņemšanas pārbaudi.

12 Standarta programmatūras pielāgošana, tās instalācija un [ar to saistītā] apmācība norisinājās no 1997. līdz 1999. gadam.

13 *Levob* savās PVN deklarācijās neuzrādīja par standarta programmatūru samaksātās summas. 2000. gada 25. janvārī tā nodokļu administrācijai pieprasīja izdot paziņojumu par [nodokļu] piedziņu *a posteriori*, kas attiecas uz samaksātājam summām minētās programmatūras pielāgošanai, tās instalāšanai un *FDP* sniegtajai apmācībai.

14 Uzskatot, ka *FDP* sniegtie pakalpojumi ir vienota darbība, kas attiecas uz pielāgoto programmatūru, minētā administrācija izdeva ziņojumu par [nodokļu] piedziņu, kas attiecas uz visu to summu kopumu, ko *Levob* pārskaitēja atbilstoši līgumam.

15 *Levob* celtā prasība *Gerechtshof te Amsterdam* tika noraidīta ar 2001. gada 31. decembra lēmumu; *Levob* pret šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā. Savas kasācijas sūdzības atbalstam *Levob* pārmēt *Gerechtshof*, ka tā ir uzskatījusi, ka standarta programmatūras piegāde un tās pielāgošana ir vienots ar nodokli apliekams darījums un, otrkārt, ka tas ir bijis “pakalpojuma sniegšanas” darījums. Tomēr atbilstoši *Levob* uzskatām standarta programmatūras piegāde ir preces piegāde.

16 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“1) a) Vai Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts, 5. panta 1. punkts un 6. panta 1. punkts, tos aplūkojot kopā, ir interpretējami tādējādi, ka tādās kā šajā lietā programmatūras piegāde ar tādām pašām noteikumiem – ja, no vienas puses, par piegādātāja izstrādātu un tirgū laistū standarta programmatūru, kas noglabāta datu nesējā, un, no otras puses, par vāļķu tās pielāgošanu pircēja vajadzībām par katru tiek nolīgta atsevišķa cena – ir jāuzskata par vienotas darbības veikšanu?

b) Gadījumā, ja uz šo jautājumu atbilde ir apstiprinoša – vai šie noteikumi ir interpretējami tādējādi, ka šā darbība ir atzīstama par vienotu pakalpojumu (kura neatemama daļa ir preces, proti, datu nesēja, piegāde)?

c) Ja uz pārdējo jautājumu atbilde ir apstiprinoša – vai tādā gadījumā Sestās direktīvas 9. pants (redakcijā, kas bija spēkā 2002. gada 6. maijā) ir interpretējams tādējādi, ka šis pakalpojums

ir sniegts 9. panta 1. punkta minētā vietā?

d) Ja uz iepriekšējo jautājumu atbilde ir noraidoša – kurš no Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta apakšpunktiem tādā gadījumā ir piemērojams?

2) a) Ja uz pirmo jautājuma a) apakšpunkta atbilde ir noraidoša – vai tādā gadījumā minētā jautājumu uzskaitītie noteikumi ir interpretējami tādi, ka nepielūgtas programmatīvas piegāde datu nesēja ir atzīstama par materiāla pārveidēšanu, par kuru atsevišķi noliktava cena ir atļaujama Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē?

b) Ja uz šo jautājumu atbilde ir noraidoša – vai tādā gadījumā Sestās direktīvas 9. pants ir interpretējams tādi, ka pakalpojums ir uzskatāms par sniegtu šā panta 1. punkta minētā vietā vai vienā no vietām, kas minētas šā panta 2. punktā?

c) Vai attiecībā uz programmatīvas pielāgošanas pakalpojumu ir spēkā tie paši noteikumi kā attiecībā uz standarta programmatīvas piegādi?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājuma a) un b) apakšpunktu

17 Ar sava pirmo jautājuma a) un b) apakšpunktu, kas izskatīti kopā, iesniedzītājs vālas uzzināt, vai PVN iekasēšanas nolūkā piegādātāja izstrādātās un tirgū laistās standarta programmatīvas, kas noglabāta datu nesējā, piegāde un piegādātāja vāla veikta šīs programmatīvas pielāgošana saņemtajā pārveidējamā vajadzībā, veicot samaksu par katru darbību atsevišķi, tādā apstākļos kā šajā pamata lietā ir jāuzskata par divām atsevišķām darbībām vai arī par vienotu darbību un, ja tā ir vienota darbība, vai tā ir atzīstama par pakalpojumu sniegšanu.

18 Vispirms ir jāatgādina, ka jautājums par darījuma raksturu ir paši savrīgs PVN kontekstā, gan nosakot ar nodokli apliekamo darījumu vietu, gan arī piemērojot nodokļa likmi vai, attiecīgajā gadījumā, Sestās direktīvas noteikumus par nodokļa atbrīvojumiem (1999. gada 25. februāra spriedums lietā C-349/96 *CPP (Recueil, I-973)*, lpp., 27. punkts).

19 Kā tas vienlīdz izriet no Tiesas judikatūras, ja darījums sastāv no virknes elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros notiek apskatāmais darījums, lai noteiktu, pirmkārt, vai pastāv divas vai vairākas atsevišķas darbības vai vienota darbība un, otrkārt, vai šā vienota darbība ir atzīstama par pakalpojumu sniegšanu (šajā sakarā skat. 1996. gada 2. maija spriedumu lietā C-231/94 *Faaborg/Gelting Linien, Recueil, I-2395*, lpp., 12.–14. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *CPP*, 28. un 29. punkts).

20 Ievērojot divus apstākļus, ka, no vienas puses, no Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izriet, ka katrs darījums parasti ir uzskatāms par atsevišķu un neatkarīgu un ka, no otras puses, darījums, kas sastāv no vienas vienīgas ekonomiska rakstura darbības, nav mērķslēģi sadalāms, lai neizkropotu PVN sistēmas efektivitāti, tātad ir svarīgi, pirmkārt, izpētīt apskatāmā darījuma raksturojošos elementus, lai noteiktu, vai nodokļu maksātājs par labu patērētājam – kā vidusmēra patērētājam – ir veicis vairākas galvenās un savstarpēji nošķirtas darbības vai arī vienotu darbību (pēc analoģijas skat. iepriekš minēto spriedumu *CPP*, 29. punkts).

21 Šajā sakarā Tiesa ir nospriedusi, ka vienota darbība pastāv tad, ja viens vai vairāki elementi veido galveno darbību, lai gan savukārt viens vai vairāki elementi ir uzskatāmi par vienu vai vairāku papilddarbību, uz kurām attiecas tāds pats nodokļu režīms kā uz galveno darbību

(iepriekš minētais spriedums *CPP*, 30. punkts, un 2001. gada 15. maija spriedums lietā C-34/99 *Prinback, Recueil*, I-3833. lpp., 45. punkts).

22 Tapat tas ir gadījums, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs veicis attiecībā uz patērētāju – kā vidusmēra patērētāju – ir savstarpēji cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalīmu darbību, kura iedalīšana [vairākas darbības] būtiski mēģinājumi.

23 Atbilstoši EKL 234. pantā iedibinātās sadarbības ietvaros noteikt, vai šāds ir konkrētais gadījums, un šajā sakarā izvērtēt visus faktus ir valsts tiesu kompetencē. Tomēr Tiesai piekrīt attiecīgajam tiesīmniekam sniegt visus interpretācijas elementus, kas attiecas uz Kopienas tiesību, kas varētu būt noderīgi, izspriežot lietu, ko tās izskata.

24 Attiecībā uz pamata prāvā – kā to konstatēja *Gerechtshof te Amsterdam*, par kuras lēmumu ir iesniegta kasācijas sūdzība iesniegātājiem – izskatās, ka tādā kā starp *FDP* un *Levob* noslēgtā darījuma saimnieciskais mērķis ir funkcionālas programmas, kas pielāgota attiecīgajam patērētāja vajadzībām, piegāde, ko veicis nodokļu maksātājam. Šajā sakarā, kā uz to arī pamatoti norāda Nīderlandes valdība, nevarēti uzskatīt, ka šāds patērētājs no tā pašā piegādātāja vispirms ir nopircis iepriekš pastāvīgu programmu, kura kā tādā nav derīga viena ekonomiskajā darbībā, un tikai vēlāk [nopircis] pielāgojums, kas vienīgā veidā minētajai programmai piešķirt šādu derīgumu.

25 Apstāklis, kas kā epigrafs izmantots jautājumā, ka līgumam par standarta programmas piegādi, no vienas puses, un par tās pielāgošanu, no otras puses, tika paredzētas atsevišķas cenas, nav noteicošais. Faktiski šāds apstāklis neietekmē ne ciešu objektīvu saikni, kas tiek izcelta saistībā ar minēto piegādi un pielāgojumu, ne arī tās esamību vienotā ekonomiskā rakstura darbībā (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu *CPP*, 31. punkts).

26 No tā izriet, ka Sestās direktīvas 2. pants ir interpretējams tādējādi, ka šāda veida programmas piegāde un vēlāka pielāgošana principā ir uzskatāmas par vienotu darbību PVN kontekstā.

27 Lai atbildētu uz jautājumu par to, vai, otrārti, šāda salikta vienota darbība ir atzīstama par pakalpojumu sniegšanu, ir jāidentificē minētā pakalpojuma dominjošie elementi (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu *Faaborg/Gelting Linien*, 14. punkts).

28 Papildus standarta programmas pielāgojuma nozīmei, lai tai radītu derīgumu ieguvēja profesionālo aktivitāšu veikšanai, būtiski elementi šajā sakarā ir arī pielāgošanas apjoms, ilgums un izmaksas.

29 Pamatojoties uz šiem dažādajiem kritērijiem, *Gerechtshof te Amsterdam* pareizi secināja, ka pastāv vienots pakalpojums Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta izpratnē, jo minētie kritēriji ļauj uzskatīt, ka šādiem pielāgojumiem, kas nav maznozīmīgi vai pakārtoti, ir dominjošs raksturs to izširošanās nozīmes dēļ, lai saņemtajam ļautu izmantot tās iegādāto programmu, kas pielāgota tās pašajam vajadzībām.

30 Ēmot vērā visu iepriekš teikto, uz pirmo jautājuma a) un b) apakšpunktu ir jāatbild, ka:

– Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs ir veicis attiecībā uz patērētāju – kā vidusmēra patērētāju – ir savstarpēji cieši saistīti, ka tie objektīvi, no ekonomiskā viedokļa raugoties, veido vienu veselumu, kura sadalīšana būtu mērķslēgā, PVN piemērošanai šie elementi vai darbības veido vienotu darbību;

– tas ir attiecībā uz darījumu, ar kuru nodokļu maksātājam piegādā iepriekš izstrādātu un tirgū laistu standarta programmatūru, kas noglabāta datu nesējā, un uz šīs programmatūras veiktā pielāgošanu saņēmēja pašajam vajadzībām, pat ja par katru darbību maksā atsevišķu cenu;

– Sestās direktīvas 6. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka šāda vienota darbība ir atzīstama par “pakalpojumu sniegšanu”, ja izrādās, ka apskatāmais pielāgojums nav nedz maznozīmīgs, nedz pakārtots, bet gan ka tam ir dominājošs raksturs; šāds gadījums it īpaši pastāv tad, ja, ņemot vērā tādus elementus kā pielāgojuma apjoms, ilgums un izmaksas, pielāgojumam ir izšķirošs raksturs, lai saņēmējam atbilstoši viņa vajadzībām autu izmantot programmatūru.

Par pirmo jautājuma c) un d) apakšpunktu

31 Ar sava pirmo jautājuma c) un d) apakšpunktu iesniedzējtiesa jautā, kura vieta ir nosakāma par vienotu pakalpojuma – tādā, kāds tas minēts atbildē uz pirmo jautājuma a) un b) apakšpunktu – sniegšanas vietu.

32 Šajā sakarā Sestās direktīvas 9. pantā ir paredzētas normas, kas nosaka nodokļu piesaistes vietu. Kamēr šis noteikuma 1. punkts šajā sakarā sevī ietver vispārīgu rakstura normu, tādēļ 2. punkts norāda uz virkni nodokļu piesaistes īpašu nosacījumu. Šo noteikumu mērķis ir izvairīties, pirmkārt, no kompetenču kolīzijām, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, otrkārt, no ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (skat. 2005. gada 12. maija spriedumu lietā C-452/03 *RAL (Chanel Islands)* u.c., Krājums, I-3947. lpp., 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Attiecībā uz Sestās direktīvas 9. panta divu pirmo punktu savstarpējo saistību Tiesa jau ir nospriedusi, ka 1. punktam nekādā mērķā nav augstāks spēks pār šo pašu panta 2. punktu. Katrā konkrētajā gadījumā rodas jautājums, vai to reglamentē kāds no 9. panta 2. punktā minētajiem noteikumiem; pretējā gadījumā jāvadās no 1. punkta nosacījumiem (iepriekš minētais spriedums *RAL (Chanel Islands)* u.c., 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Šāds konteksts nevar atzīt, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkts kā noteikuma izņēmums ir interpretējams šauri (2001. gada 15. marta spriedums lietā C-108/00 *SPI, Recueil*, I-2361. lpp., 17. punkts).

35 Tādējādi ir jāizvērtē, vai tādēļ kā pamata lietā apskatāmais darījums var būt pakāuts Sestās direktīvas 9. panta 2. punktam.

36 Šaj? sakar? iesniedz?jtiesa vaic? par min?t?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta treš? ievilkuma, kur? noteikta nodok?u piesaistes vieta “konsultantu, inženieru, izp?tes biroju, juristu, gr?matvežu un citiem l?dz?giem pakalpojumiem, k? ar? datu apstr?dei un inform?cijas pieg?dei”, iesp?jamo piem?rošanu. T? jo ?paši jaut?, vai apskat?mais dar?jums pamata liet? nav kvalific?jams k? “datu apstr?de un inform?cijas pieg?de” š? noteikuma izpratn?. Savos Tiesai iesniegtajos apsv?rumos N?derlandes vald?ba un Eiropas Kopienu Komisija atbalsta šo otro interpret?ciju.

37 J?atg?dina, ka no Tiesas judikat?ras izriet, ka Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta trešaj? ievilkum? min?tais neattiecas uz profesij?m, t?d?m k? juristi, konsultanti, gr?matveži vai inženieri, bet gan uz darb?b?m, ko veic šie profesion??i un tiem l?dz?gas personas. Kopienu likumdev?js šaj? noteikum? min?t?s profesijas izmanto k? l?dzekli, lai noteiktu paredz?to darb?bu kategorijas (1997. gada 16. septembra spriedums liet? C?145/96 *von Hoffmann*, *Recueil*, l?4857. lpp., 15. punkts).

38 Šaj? sakar? ir j?piebilst, ka inform?tikas zin?tnei, tostarp programmat?ru rad?šanai un att?st?bai, ir noz?m?ga loma izgl?t?b?, ko ieg?st topošie inženieri, un ka t? bieži vien š?das izgl?t?bas ieguv? ir viena no t?s pied?v?tajiem m?c?bu virzieniem.

39 L?dz ar to t?das darb?bas k? programmat?ras piel?gošana ?paš?m pat?r?t?ja vajadz?b?m var veikt gan inženieri, gan ar? citas personas, kuras ir atbilstoši izgl?totas š?du pašu m?r?u sasniegšanai.

40 No t? izriet, ka š?da darb?ba ir vai nu inženieru, vai ar? citu, ar inženieriem sal?dzin?mu personu veikta darb?ba.

41 ?emot v?r? iepriekš teikto, uz pirm? jaut?juma c) un d) apakšpunktu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta trešais ievilkums ir interpret?jams t?d?j?di, ka to piem?ro atbild? uz pirm? jaut?juma a) un b) apakšpunktu min?tajai vienotajai to pakalpojumu sniegšanai, kas sniegti Kopien? dibin?tam nodok?u maks?t?jam, ta?u ?rpus pakalpojumu sniedz?ja valsts.

Par otro jaut?jumu

42 Otrais jaut?jums tika uzdots tikai gad?jum?, ja atbilde uz pirm? jaut?juma a) apakšpunktu b?tu bijusi noraidoša. ?emot v?r? uz to sniegto apstiprinošo atbildi, otrais jaut?jums nav j?izv?rt?.

Par ties?šan?s izdevumiem

43 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata pr?v? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies saist?b? ar apsv?rumu iesniegšanu Tiesai, iz?emot tos, kuri radušies min?tajiem lietas dal?bniekiem, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

- 1) 2. panta 1. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, ir interpret?jams t?d?j?di, ka, ja divi vai vair?ki elementi vai darb?bas, ko nodok?u maks?t?js ir veicis saist?b? ar pat?r?t?ju – k? vidusm?ra pat?r?t?ju – ir savstarp?ji cieši saist?ti t?, ka tie objekt?vi, no ekonomisk? viedok?a raugoties, veido vienu veselu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga, PVN piem?rošanai šie elementi vai darb?bas veido vienotu darb?bu;
- 2) t? tas ir attiec?b? uz dar?jumu, ar kuru nodok?u maks?t?js pat?r?t?jam pieg?d? iepriekš izstr?d?tu un tirg? laistu standarta programmat?ru, kas noglab?ta datu nes?j?, un uz š?s programmat?ras v?l?ku piel?gošanu sa??m?ja ?pašaj?m vajadz?b?m, pat ja par katru darb?bu maks? atseviš?u cenu;
- 3) Sest?s direkt?vas 77/388 6. panta 1. punkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka š?da vienota darb?ba ir atz?stama par “pakalpojumu sniegšanu”, ja izr?d?s, ka apskat?mais piel?gojums nav nedz maznoz?m?gs, nedz pak?rtots, bet gan ka tam ir domin?jošs raksturs; š?ds gad?jums ir tad, ja, ?emot v?r? t?dus elementus k? piel?gojuma apjoms, ilgums un izmaksas, piel?gojumam ir izš?irošs raksturs, lai sa??m?jam atbilstoši vi?a vajadz?b?m ?autu izmantot programmat?ru;
- 4) Sest?s direkt?vas 77/388 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta trešais ievilkums ir interpret?jams t?d?j?di, ka to piem?ro š?s rezolut?v?s da?as 3. punkt? min?tajai vienotajai to pakalpojumu sniegšanai, kas sniegti Kopien? dibin?tam nodok?u maks?t?jam, ta?u ?rpus pakalpojumu sniedz?ja valsts.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.