

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2007. gada 29. martā \*

Lieta C-111/05

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Regeringsrätten* (Zviedrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2005. gada 24. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 4. martā, tiesvedībā

*Aktiebolaget NN*

pret

*Skatteverket.*

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*], U. Lehmušs [*U. Lohmus*] (referents) un A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*],

\* Tiesvedības valoda — zviedru.

ģenerālvokāts F. Ležē [*P. Léger*],  
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņmot vērā rakstveida procesu,

ņmot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Aktiebolaget NN* vārdā — U. Grefberga Niberga [*U. Grefberg Nyberg*],  
*processansvarig*,
  
- *Skatteverket* vārdā — B. Pērsons [*B. Persson*], pārstāvis,
  
- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — L. Strēma van Lira [*L. Ström van Lier*] un  
D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvji,

noklausijusies ģenerālvokāta secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 14. septembrī,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz 2. panta 1. punkta, 3. panta 1. punkta, 5., 6. panta, 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta un 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 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.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2002. gada 3. decembra Direktīvu 2002/93/EK (OV L 331, 27. lpp., turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”).
- 2 Iesniedzējtiesa uzdod jautājumus saistībā ar sūdzību, ko *Aktiebolaget NN* (turpmāk tekstā — “sabiedrība NN”), kas reģistrēta Zviedrijā, ir iesniegusi par *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību komisija) iepriekšējo atzinumu attiecībā uz noteikumu par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”) piemērošanu darījumam par optisko šķiedru kabeļa ierīkošanu starp Zviedriju un citu dalībvalsti, ja daļa no tā ir jāuzstāda jūras gultnē starptautiskajos ūdeņos.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Kopienu tiesiskais regulējums*

- 3 Sestās direktīvas 2. pantā ir paredzēts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas;

[..].”

- 4 Šīs direktīvas 3. pantā ir noteikts:

“1. Šajā direktīvā:

— “dalībvalsts teritorija” nozīmē valsts teritoriju, kas attiecībā uz katru dalībvalsti ir noteikta 2. un 3. punktā,

— “Kopiena” un “Kopienas teritorija” nozīmē dalībvalstu teritoriju, kas attiecībā uz katru dalībvalsti ir noteikta 2. un 3. punktā,

— [..].

2. Šajā direktīvā “valsts teritorija” ir apgabals, kurā piemēro Eiropas Ekonomikas kopienas dibināšanas līgumu, kā attiecībā uz katru dalībvalsti ir noteikts [EKL 299.] pantā.

[..]”

5 Atbilstoši šīs direktīvas 5. pantam:

“1. “Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

[..]”

6 Sestās direktīvas 6. pantā ir paredzēts:

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

[..”

7 Šīs direktīvas 8. pantā ir precizēts:

“1. Par preču piegādes vietu uzskata:

- a) precēm, ko nosūta vai transportē vai nu piegādātājs, vai persona, kurai tās piegādā, vai arī trešā persona: vietu, kur preces atrodas brīdī, kad sākas nosūtīšana vai transportēšana personai, kurai tās piegādā. 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, dalībvalsts, kurā preces ievēd, veic visus vajadzīgos pasākumus, lai izvairītos no dubultās nodokļu uzlikšanas šajā valstī;

[..].”

8 Šīs direktīvas 9. pantā ir noteikts:

“1. 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.

2. Tomēr:

- a) ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšanas vieta, ieskaitot nekustamā īpašuma aģentu un ekspertu pakalpojumus, kā arī būvdarbu sagatavošanas un koordinācijas pakalpojumus, piemēram, arhitektu un būvdarbu uzraudzības uzņēmumu pakalpojumus, ir vieta, kur atrodas īpašums;

[..].”

*Valsts tiesiskais regulējums*

- 9 No Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*mervärdesskattelagen*, SFS 1994, Nr. 200, turpmāk tekstā — “ML”) 1. nodaļas 1. panta izriet, ka nodoklis cita starpā ir jāmaksā, ja uzskatāms, ka darījums ir veikts valsts teritorijā.
- 10 Ar “precēm” ML 1. nodaļas 6. panta nozīmē saprot “ķermeniskas lietas”, tajā skaitā nekustamu īpašumu, kā arī gāzi, siltumu, dzesēšanu un elektroenerģiju. Atbilstoši šī likuma 5. nodaļas 2. pantam prece, kas saskaņā ar pārdevēja un pircēja savstarpēji

noslēgto līgumu ir jāpiegādā pircējam, tiek pārdota valsts teritorijā, ja šī prece atrodas valstī, kad pārdevējs, pircējs, vai trešā persona uzsāk tās piegādi pircējam (1. punkts), vai ja prece neatrodas valstī piegādes uzsākšanas brīdī, bet to tur saliek vai uzstāda pārdevējs pats vai arī kāds uz viņa rēķina (2. punkts).

- 11 Ar "pakalpojumu" *ML* 1. nodaļas 6. panta nozīmē saprot visu to, ko nevar uzskatīt par precēm un ko var sniegt, veicot profesionālo darbību. Atbilstoši šī likuma 5. nodaļas 4. panta pirmajam ievilkumam ar nekustamo īpašumu saistīti pakalpojumi tiek sniegti valsts teritorijā, ja tur atrodas pats nekustamais īpašums. Atbilstoši minētā likuma 5. nodaļas 6. panta pirmā ievilkuma ceturtajai daļai pakalpojumi tiek sniegti valsts teritorijā, ja tie tiek veikti Zviedrijā un attiecas uz darbu ar kustamu īpašumu, ieskaitot šādu īpašumu uzraudzības vai analīzes pakalpojumus. *ML* 5. nodaļas 8. panta pirmajā ievilkumā ir paredzēts, ka attiecībā uz pakalpojumiem, kas nav minēti no 4. panta līdz 6. panta a) apakšpunktam vai 7. panta a) apakšpunktā (to neattiecinot uz telekomunikāciju pakalpojumiem), darījums ir uzskatāms par īstenotu valsts teritorijā, ja pakalpojuma sniedzējam Zviedrijā ir saimnieciskās darbības vieta vai pastāvīga pārstāvniecība, no kuras sniedz pakalpojumus. Šajā ievilkumā turklāt ir paredzēts, ka pakalpojumi, kas nav sniegti ne no darbības vietas vai pastāvīgas pārstāvniecības Zviedrijā, ne no ārvalstīm, ir uzskatāmi par sniegtiem valsts teritorijā, ja Zviedrijā ir pakalpojumu sniedzēja atrašanās vieta vai vieta, kur tas pastāvīgi rezidē.

## **Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi**

- 12 Sabiedrība *NN* strādā telekomunikāciju jomā, ierīkojot, apkalpojot un labojot optisko šķiedru kabeļus. Tā paredz noslēgt līgumus par optisko šķiedru kabeļa starp



Zviedriju un citu dalībvalsti piegādi un uzstādīšanu jūras dzelmē, kuru pircējs izmantos, lai dažādiem telekomunikāciju operatoriem piedāvātu pārraides pakalpojumus. Sabiedrība *NN* iegādāsies kabeli un pārējos vajadzīgos materiālus no dažādiem uzņēmumiem, nofraktēs kuģi ar apkalpi un pieņems darbā kabeļu uzstādīšanas speciālistus.

- 13 Kabelis tiks nostiprināts un ierakts Zviedrijas teritorijas cietzemē, lai to vēlāk uzstādītu un vajadzības gadījumā ieraktu jūras gultnē, vispirms iekšējos ūdeņos un Zviedrijas teritoriālajā jūrā, vēlāk Zviedrijas kontinentālajā šelfā, otras kaimiņu dalībvalsts kontinentālajā šelfā un, visbeidzot, otras dalībvalsts teritoriālajā jūrā un iekšējos ūdeņos, lai beigās to nostiprinātu un ieraktu šīs valsts teritorijas cietzemē. Ņemot vērā attālumu starp noenkurošanās punktiem, var izrādīties nepieciešams atsevišķos gadījumos kabeli pagarināt, kas ir salīdzinoši tehniski sarežģīts process. Parastos apstākļos materiālu izmaksas var sasniegt 80–85 % no kopējām izmaksām. Nelabvēlīgos apstākļos, piemēram, uznākot vētrai, materiālu izmaksu daļa kopējo izmaksu ietvaros samazinās.
- 14 Pēc kabeļa uzstādīšanas un atsevišķiem sākotnējiem izmēģinājumiem īpašuma tiesības uz kabeli tiks nodotas pircējam. Darbs vēlāk tiks turpināts, trīsdesmit dienas veicot papildu izmēģinājumus, kad sabiedrība *NN* novērsīs konstatētās nepilnības.
- 15 Sabiedrība *NN* lūdza *Skatterättsnämnden* sniegt iepriekšēju atzinumu, pirmkārt, vai paredzētais darījums ir ar nekustamu īpašumu saistīts pakalpojums *ML 5*. nodaļas

4. panta nozīmē vai darbs ar kustamu īpašumu šī likuma 5. nodaļas 6. panta nozīmē, vai arī cita veida pakalpojums un, otrkārt, vai Zviedrija ir pakalpojuma sniegšanas vieta.

16 *Skatterättsnämnden* sniedza savu atzinumu 2003. gada 13. jūnijā. Tā uzskatīja, ka paredzētais darījums ir jāuzskata par Zviedrijā sniegtu pakalpojumu, piemērojot *ML* 5. nodaļas 8. panta pirmo ievilkumu, jo tam nav raksturīgas iezīmes, kas ļautu piemērot *ML* 5. nodaļas no 4. panta līdz 6. panta a) apakšpunktā un 7. panta a) apakšpunktā paredzētās piesaistes speciālās normas.

17 Sabiedrība *NN* iesniedza sūdzību par minēto iepriekšējo atzinumu *Regeringsrätten* [Augstākā administratīvā tiesa]. Tā apgalvo, ka pamata prāvā aplūkotā kabeļa uzstādīšana ir ar nekustamu īpašumu saistīts pakalpojums *ML* 5. nodaļas 4. panta nozīmē un ka tādējādi PVN ir jāmaksā tikai par pakalpojumiem, kas sniegti Zviedrijas teritorijas cietzemē, iekšējos ūdeņos un teritoriālajā jūrā.

18 Uzskatot, ka strīda atrisināšanai pamata lietā ir vajadzīga Kopienu tiesību interpretācija, *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

acīmredzami lielāko daļu kopējo 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 sadalāms, 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 vērtības nodoklis nav jāmaksā par to preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas daļu, kas attiecas uz teritoriju ārpus Kopienas?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Par pirmo jautājumu*

- 19 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa grib noskaidrot, vai PVN iekasēšanas nolūkā tāda optisko šķiedru kabeļa, kas savieno divas dalībvalstis un daļēji uzstādīts ārpus Kopienas teritorijas, piegādes un uzstādīšanas darījums, kura acīmredzami lielāko daļu kopējo izmaksu veido pats kabelis, ir uzskatāms par preču piegādi Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē.
- 20 Vispirms ir jānosaka, vai PVN uzlikšanas nolūkā kabeļa piegāde un uzstādīšana iesniedzējtiesas izklāstītajos apstākļos ir jāaplūko kā divi atšķirīgi ar nodokli apliekami darījumi vai kā viens vienots salikts darījums, kuru veido vairāki elementi.
- 21 Kā tas izriet no Tiesas judikatūras, ja darījums sastāv no virknes elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros attiecīgais darījums tiek veikts, lai, pirmkārt, noteiktu to, vai pastāv divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi vai vienots pakalpojums un, otrkārt, vienota pakalpojuma gadījumā, vai šis vienotais pakalpojums ir atzīstams par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu (šajā sakarā skat. 1996. gada 2. maija spriedumu lietā *C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, Recueil*, I-2395. lpp., 12.–14. punkts; 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā *C-349/96 CPP, Recueil*, I-973. lpp., 28. punkts, kā arī 2005. gada 27. oktobra spriedumu lietā *C-41/04 Levob Verzekeringen un OV Bank, Krājums*, I-9433. lpp., 19. punkts).
- 22 Ievērojot abus apstākļus, pirmkārt, ka atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam katrs darījums parasti ir uzskatāms par atsevišķu un neatkarīgu un, otrkārt, ka

darījumu, kas ir tikai ekonomiska rakstura pakalpojums, nedrīkst mākslīgi sadalīt, lai neizkropļotu PVN sistēmas darbību, vispirms ir svarīgi noteikt attiecīgā darījuma iezīmes, lai noteiktu, vai nodokļu maksātājs sniedz savam klientam vairākus atšķirīgus pamata pakalpojumus vai arī vienu vienotu pakalpojumu (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumu lietā *CPP*, 29. punkts, un spriedumu lietā *Levob Verzekerings* un *OV Bank*, 20. punkts).

23 Šajā sakarā Tiesa nosprieda, ka viena vienota pakalpojuma gadījumā divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs veicis patērētāja interesēs, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga (iepriekš minētais spriedums lietā *Levob Verzekerings* un *OV Bank*, 22. punkts).

24 Šajā lietā sabiedrības *NN* paredzētā līguma mērķis ir nodot uzstādītu un darba kārtībā esošu kabeli pēc tā uzstādīšanas pabeigšanas un darbības pārbaudes.

25 No šī konstatējuma izriet, pirmkārt, ka visi pamata lietā aplūkotā darījuma elementi šķiet vajadzīgi tā istenošanai un, otrkārt, tie ir cieši saistīti. Šādos apstākļos nevar īsti uzskatīt, ka patērētājs vispirms iegādāsies optisko šķiedru kabeli, bet vēlāk no tā paša piegādātāja attiecīgos šī kabeļa uzstādīšanas pakalpojumus (pēc analogijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Levob Verzekerings* un *OV Bank*, 24. punkts).

- 26 Līdz ar to kabeļa piegāde un uzstādīšana iesniedzējtiesas izklāstītajos apstākļos, uzliekot PVN, ir jāuzskata par vienotu darījumu.
- 27 Lai turpmāk noteiktu, vai tāds vienots salikts darījums, kas tiek aplūkots pamata lietā, ir kvalificējams par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ir jāidentificē pakalpojuma būtiskākie elementi (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Faaborg-Gelting Linien*, 12. un 14. punkts, kā arī lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 27. punkts).
- 28 No Tiesas judikatūras izriet, ka vienota sarežģīta darījuma gadījumā kāds pakalpojums ir jāuzskata par papildinājumu pamata pakalpojumam, ja patērētāja mērķis nav saņemt šo pakalpojumu kā tādu, bet izmantot to kā līdzekli, lai vislabākajos apstākļos izmantotu pakalpojuma sniedzēja pamata pakalpojumu (šajā sakarā skat. 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotajās lietās *C-308/96* un *C-94/97 Madgett un Baldwin, Recueil*, I-6229. lpp., 24. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *CPP*, 30. punkts).
- 29 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pamata prāvā aplūkotajai kabeļa uzstādīšanai ir jāveic sarežģītas tehniskas procedūras, ir jāizmanto īpašs aprīkojums, ir vajadzīga specifiska tehnoloģiskā kompetence un tā ne tikai nav nošķirama no preces piegādes šāda apmēra darījumā, bet tai ir arī būtiska nozīme šīs preces vēlākā izmantošanā. No minētā izriet, ka šī kabeļa uzstādīšana nav piegādes parasts papildu elements.

- 30 Turpmāk tomēr vēl ir jānoskaidro, vai, kvalificējot darījumu par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ņemot vērā pamata lietā aplūkotajam darījumam raksturīgās iezīmes, lielāka nozīme ir kabeļa piegādei vai tā uzstādīšanai.
- 31 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka atbilstoši Sestās direktīvas 5. panta 1. punktam “preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam”.
- 32 Atbilstoši Tiesas judikatūrai no šī noteikuma teksta izriet, ka preces piegādes jēdziens nenorāda uz īpašuma nodošanu piemērojamajās valsts tiesībās paredzētajās formās, bet ietver jebkādus darījumus, ar ko viena persona nodod otrai personai ķermenisku lietu ar tiesībām to faktiski tai izmantot kā šīs lietas īpašniekam. Sestās direktīvas mērķis būtu apdraudēts, ja preču piegādes, kas ir viens no trijiem ar nodokli apliekamiem darījumiem, atzīšana būtu atkarīga no tādu nosacījumu izpildes, kas atšķiras atkarībā no attiecīgās dalībvalsts civiltiesībām (šajā sakarā skat. 1990. gada 8. februāra spriedumu lietā *C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Recueil*, I-285. lpp., 7. un 8. punkts; 1995. gada 4. oktobra spriedumu lietā *C-291/92 Armbrecht, Recueil*, I-2775. lpp., 13. un 14. punkts; 2003. gada 6. februāra spriedumu lietā *C-185/01 Auto Lease Holland, Recueil*, I-1317. lpp., 32. un 33. punkts, kā arī 2005. gada 21. aprīļa spriedumu lietā *C-25/03 HE, Krājums*, I-3123. lpp., 64. punkts).
- 33 No iesniedzējtiesas sniegtajām ziņām izriet, ka paredzētais ligums attiecas uz ķermenisku lietu, proti, optisko šķiedru kabeli, kuru ir iegādājies un uzstādījis pakalpojumu sniedzējs un kurš pēc piegādātāja veiktās tā darbības pārbaudes ir paredzēts nodošanai patērētājam, kas varēs rīkoties ar to kā īpašnieks.

- 34 Tas, ka papildus kabeļa piegādei tas tiek arī uzstādīts, principā neliedz šim darījumam piemērot Sestās direktīvas 5. panta 1. punktu.
- 35 Pirmkārt, no Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta izriet, ka ķermenisku lietu var uzstādīt vai sakomplektēt, tā darbību pārbaudot pašam piegādātājam vai uz viņa rēķina vai arī to nedarot, un ar to darījums uzreiz nezaudē “preces piegādes” statusu. Otrkārt, kā to norāda ģenerālvokāts secinājumu 51. punktā, tā kā šajā noteikumā netiek izdalīti uzstādīšanas veidi, kustama īpašuma ierakšana zemē ne vienmēr nozīmē “būvdarbus” Sestās direktīvas 5. panta 5. punkta nozīmē.
- 36 No iesniedzējtiesas lēmuma arī izriet — ja uzstādīšanu veic parastos apstākļos, ar šo darījumu saistīto piegādātāja apgrozījumu galvenokārt veido paša kabeļa un pārējo materiālu izmaksas, kas sasniedz 80–85 % no darījuma kopējās summas, bet nelabvēlīgos apstākļos, piemēram, zemes nelabvēlīgu īpatnību vai jūras gultnes stāvokļa dēļ, vajadzības pagarināt kabeli dēļ vai vētras apstākļos materiālu izmaksu daļa kopējo izmaksu ietvaros samazinās.
- 37 Kaut gan šajā sakarā nav apstrīdams, ka preces cenas un pakalpojuma cenas savstarpējā saikne ir objektīvs lielums, veidojot indeksu, ko var ņemt vērā, kvalificējot pamata darījumu, tomēr, kā to savos apsvērumos norāda Eiropas



Kopienų Komisija, materiālu un darbu izmaksām šajā kvalifikācijā nav izšķirošas nozīmes.

38 Tādēļ, lai kvalificētu paredzēto darījumu, ir arī jāpārbauda pakalpojuma sniegšanas nozīme kabeļa piegādē.

39 Šajā sakarā, pat tad, ja ir nepieciešams, lai kabelis tā izmantošanai būtu uzstādīts, un pat, ja it īpaši attāluma un zemes nelabvēlīgo īpatnību dēļ kabeļa ierakšana zemē, kā tas izriet no šī sprieduma 29. punkta, būtu ļoti sarežģīta un tai būtu nepieciešami ievērojami līdzekļi, no minētā tomēr nevar secināt, ka pakalpojumu sniegšanai būtu lielāka nozīme nekā preces piegādei. No iesniedzējtiesas lēmumā ietvertā līguma noteikumu apraksta izriet, ka piegādātāja veicamie darbi ietver tikai pamata lietā aplūkotā kabeļa uzstādīšanu un to mērķis nav ne mainīt minētā kabeļa raksturu, ne to pielāgot klienta īpašajām vajadzībām (pēc analogijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 28. un 29. punkts).

40 Ņemot vērā visus šos elementus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild — optisko šķiedru kabeļa, kas savieno divas dalībvalstis un daļēji ir uzstādīts ārpus Kopienas teritorijas, piegādes un uzstādīšanas darījums ir uzskatāms par preču piegādi Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē, ja ir skaidrs, ka pēc piegādātāja veiktās kabeļa darbības pārbaudes tas tiks nodots patērētājam, kurš varēs rīkoties ar to kā īpašnieks, ja paša kabeļa cena veido acimredzami lielāko daļu no minētā darījuma kopējām izmaksām un ja piegādātāja pakalpojumi ietver tikai kabeļa uzstādīšanu, nemainot tā raksturu un nepielāgojot to klienta īpašajām vajadzībām.

*Par otro jautājumu*

- 41 Otrais jautājums tika uzdots tikai tad, ja ar nodokli apliekamais darījums būtu pakalpojumu sniegšana. Ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu nav jāatbild.

*Par trešo jautājumu*

- 42 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa, lai noteiktu optisko šķiedru kabeļa, kas savieno divas dalībvalstis un daļēji uzstādīts ārpus Kopienas teritorijas, piegādes un uzstādīšanas darījuma, par kuru jāmaksā PVN, vietu, jautā, vai Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts it jāinterpretē tādējādi, ka katras dalībvalsts kompetence nodokļu jomā attiecas tikai uz tās teritorijā uzstādītā kabeļa daļu.
- 43 Vispirms ir jāuzsver, ka Sestās direktīvas VI sadaļa ietver noteikumus, kas attiecas uz darījumu, par kuriem jāmaksā nodoklis, vietas noteikšanu, proti, 8. pants attiecas uz preču piegādi un 9. pants — uz pakalpojumu sniegšanu. Šo noteikumu mērķis

direktīvas kopējā sistēmā, kā to var secināt no tās septītā apsvēruma, ir racionāli iezīmēt valsts tiesību aktu PVN jomā piemērošanas robežas, vienveidīgi nosakot par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu maksājamo nodokļu uzlikšanas vietu. Šo noteikumu mērķis ir arī izvairīties, no vienas puses, no kompetenču kolīzijas, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, no otras puses, ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (pēc analogijas skat. 1985. gada 4. jūlija spriedumu lietā 168/84 *Berkholz, Recueil*, 2251. lpp., 14. punkts; 2005. gada 12. maija spriedumu lietā C-452/03 *RAL (Channel Islands) u.c.*, Krājums, I-3947. lpp., 23. punkts, un 2005. gada 15. septembra spriedumu lietā C-58/04 *Köhler*, Krājums, I-8219. lpp., 22. punkts).

44 Attiecībā uz preču piegādes vietas noteikšanu Sestās direktīvas 8. pants paredz vairākus īpašus nodokļu piesaistes kritērijus, kas attiecas uz preču piegādi, izmantojot autotransportu, kuģi, lidmašīnu vai vilcienu, gāzes vai elektroenerģijas piegādi, izmantojot izplatīšanas iekārtas, kā arī tādu preču piegādi, kas ir uzstādāmas vai komplektējamas ar vai bez paša piegādātāja vai uz viņa rēķina veiktu tās darbības pārbaudi. Atbilstoši šī panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajam teikumam preču piegādes ar uzstādīšanu vai komplektēšanu gadījumā, izmēģinot vai neizmēģinot tās, par piegādes vietu uzskata vietu, kur preces uzstāda vai samontē.

45 Nevar noliegt, ka kolīziju tiesību normai, lai tā būtu darboties spējīga, ir jāļauj atzīt tikai vienas attiecīgās dalībvalsts nodokļu kompetenci uzlikt darījumam PVN. Šajā sakarā, ja prece tiek uzstādīta, tad par preču piegādes vietu principā ir uzskatāma tikai viena dalībvalsts teritorija un, ja precī uzstāda, to ierokot zemē, tad, tieši ievērojot vietu, kur tā ir ierakta, tiek noteikta valsts kompetence piegādei uzlikt nodokli.

- 46 Tomēr tas nenozīmē, ka Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta otrais teikums nav jāpiemēro, ja preces uzstādīšana vienas dalībvalsts teritorijā turpinās otras dalībvalsts teritorijā. Ja šī prece, proti, pamata prāvā aplūkotais optisko šķiedru kabelis, vispirms tiek uzstādīts vienas dalībvalsts teritorijā, bet vēlāk otras dalībvalsts teritorijā, tad preces piegādes vieta ir vispirms vienas, bet pēc tam otras valsts teritorijā.
- 47 No minētā izriet, ka šādā gadījumā, kā to ģenerāladvokāts norāda secinājumā 88. punktā, tiesības darījumam uzlikt nodokli ir atzīstamas katrai dalībvalstij attiecībā uz tās teritorijā uzstādītā kabeļa daļu.
- 48 Katras dalībvalsts atbilstošās tiesības uzlikt nodokli darījumam kopumā ietver ne tikai tiesības aplikt ar nodokli paša kabeļa cenu, bet arī ietver tiesības uzlikt nodokli kabeļa attiecīgajiem uzstādīšanas pakalpojumiem.
- 49 Pamata lietā atbilstošie optisko šķiedru kabeļa uzstādīšanas pakalpojumi ietver ne tikai pašu uzstādīšanu un šī kabeļa iespējamo pagarināšanu, bet arī uzstādīšanas laikā īstenotās pastāvīgās pārbaudes un atsevišķas iepriekšējas darbības pārbaudes pēc

uzstādīšanas pabeigšanas, kā arī trīsdesmit dienu laikā pēc šī kabeļa darbības uzsākšanas veiktos papildu izmēģinājumus, kuru laikā piegādātājs novērs iespējamās nepilnības. Visi šie pakalpojumi, no kuriem daži nav sniegti konkrētā ģeogrāfiskā vietā, attiecas uz kabeli kopumā un tādēļ, tāpat kā paša kabeļa un pārējo materiālu cena, katrai dalībvalstij ir jāapliek ar nodokli, ievērojot tās teritorijā uzstādītā kabeļa daļu.

- 50 Līdz ar to uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka tiesības uzlikt nodokli par optisko šķiedru kabeļa, kas savieno divas dalībvalstis un daļēji uzstādīts ārpus Kopienas teritorijas, piegādi un uzstādīšanu ir abām dalībvalstīm, ievērojot tās teritorijā uzstādītā kabeļa daļu, atbilstoši paša kabeļa un pārējo materiālu cenai, kā arī ar kabeļa uzstādīšanu saistīto pakalpojumu izmaksām.

*Par ceturto jautājumu*

- 51 Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts kopā ar šīs direktīvas 2. panta 1. punktu un 3. pantu ir jāinterpretē tādējādi, ka optisko šķiedru kabeļa, kas savieno divas dalībvalstis un daļēji uzstādīts ārpus Kopienas teritorijas, piegāde un uzstādīšana netiek aplikta ar nodokli tiktāl, ciktāl daļa darbību attiecas uz zonu, kas neietilpst Kopienas teritorijā.

- 52 Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts paredz dalībvalstu pienākumu uzlikt PVN par ikvienu preču piegādi, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.
- 53 Sestās direktīvas piemērošanas teritoriālās robežas ir noteiktas direktīvas 3. pantā, atbilstoši kuram “dalībvalsts teritorija” nozīmē valsts teritoriju, kas attiecībā uz katru dalībvalsti ir noteikta šī panta 2. un 3. punktā, un “Kopiena” un “Kopienas teritorija” nozīmē dalībvalstu teritoriju, kas attiecībā uz katru dalībvalsti ir noteikta minētajos punktos. Izņemot atsevišķas ar 3. panta 3. punktu nepārprotami neiekļautās valstu teritorijas, atbilstoši šī panta 2. punktam “valsts teritorija” ir apgabals, kurā piemēro EK līgumu, kā attiecībā uz katru dalībvalsti ir noteikts EKL 299. pantā.
- 54 Tā kā Līgumā nav precīzāk definēta katras dalībvalsts suverēnā teritorija, katrai dalībvalstij pašai ir jānosaka šīs teritorijas robežas, ievērojot starptautisko publisko tiesību normas.
- 55 Attiecībā uz Sestās direktīvas piemērošanas jomu Tiesa ir atzinusi, ka šajā direktīvā noteiktais režīms ir obligāti jāpiemēro visā dalībvalstu teritorijā kopumā (šajā sakarā skat. 1986. gada 23. janvāra spriedumu lietā 283/84 *Trans Tirreno Express*, *Recueil*, 231. lpp., 20. punkts).

- 56 Atbilstoši 2. pantam Apvienoto Nāciju Jūras tiesību konvencijā, kas parakstīta Montegobejā [*Montego Bay*] 1982. gada 10. decembrī, stājusies spēkā 1994. gada 16. novembrī un apstiprināta ar Padomes 1998. gada 23. marta Lēmumu 98/392/EK (OV L 179, 1. lpp., turpmāk tekstā — “Jūras tiesību konvencija”), piekrastes valsts suverenitāte attiecas uz teritoriālo jūru, tās gultni un dzilēm.
- 57 Tā kā dalībvalstu valsts teritoriju EKL 299. panta nozīmē veido arī teritoriālā jūra, tās gultne un dzīles, katrai dalībvalstij ir jānosaka teritoriālās jūras josla ne platāka par 12 jūras jūdzēm atbilstoši Jūras tiesību konvencijas 3. pantam.
- 58 Līdz ar to dalībvalstij ir jāuzliek PVN par preču piegādi tās teritoriālajā jūrā, tās gultnē un dzīlēs (attiecībā uz transporta pakalpojumu sniegšanu skat. arī 1996. gada 23. maija spriedumu lietā C-331/94 Komisija/Grieķija, *Recueil*, I-2675. lpp., 10. punkts).
- 59 Turpretī piekrastes valsts suverenitāte ekskluzīvā ekonomiskā zonā un kontinentālajā šelfā ir tikai funkcionāla un kā tāda tā ietver Jūras tiesību konvencijas 56. un 77. pantā paredzētās tiesības veikt izpēti un resursu ieguvu. Tā kā kabeļa piegāde un uzstādīšana jūras gultnē nav šajos pantos uzskaitītās darbības, piekrastes valsts suverenitāte neattiecas uz darījuma daļu, kas veikta šajās divās zonās. Šo konstatējumu apstiprina šīs pašas konvencijas 58. panta 1. punkts un 79. panta 1. punkts, kuri ar dažiem nosacījumiem šajās zonās ļauj uzstādīt kabeļus jūras gultnē jebkurai citai valstij.

- 60 No minētā izriet, ka šo darījuma daļu nevar uzskatīt par tādu, kas īstenota valsts teritorijā Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta nozīmē. Tas pats *a fortiori* attiecas uz darījuma daļu, ko īsteno atklātā jūrā — zonā, uz kuru atbilstoši Jūras tiesību konvencijas 89. pantam neattiecas valstu suverēnās tiesības (par transporta pakalpojumu sniegšanu skat. arī 1990. gada 13. marta spriedumu lietā C-30/89 Komisija/Frāncija, *Recueil*, I-691. lpp., 17. punkts).
- 61 Līdz ar to uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts kopā ar tās 2. panta 1. punktu un 3. pantu ir interpretējams tādējādi, ka par optisko šķiedru kabeļa, kas saista divas dalībvalstis, piegādi un uzstādīšanu ekskluzīvā ekonomiskā zonā, kontinentālajā šelfā un atklātā jūrā PNV nav jāmaksā.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 62 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) optisko šķiedru kabeļa, kas savieno divas dalībvalstis un daļēji ir uzstādīts ārpus Kopienas teritorijas, piegādes un uzstādīšanas darījums ir uzskatāms**



par preču piegādi 5. panta 1. punkta nozīmē Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2002. gada 3. decembra Direktīvu 2002/93/EK, ja ir skaidrs, ka pēc piegādātāja veiktās kabeļa darbības pārbaudes tas tiks nodots patērētājam, kurš varēs rīkoties ar to kā īpašnieks, ja paša kabeļa cena veido acīmredzami lielāko daļu no minētā darījuma kopējām izmaksām un ja piegādātāja pakalpojumi ietver tikai kabeļa uzstādīšanu, nemainot tā raksturu un nepielāgojot to klienta īpašajām vajadzībām;

- 2) Sestās direktīvas 77/388 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka tiesības uzlikt nodokli par optisko šķiedru kabeļa, kas savieno divas dalībvalstis un daļēji uzstādīts ārpus Kopienas teritorijas, piegādi un uzstādīšanu ir abām dalībvalstīm, ievērojot to teritorijā uzstādītā kabeļa daļu, atbilstoši paša kabeļa un pārējo materiālu cenai, kā arī ar kabeļa uzstādīšanu saistīto pakalpojumu izmaksām;
  
- 3) Sestās direktīvas 77/388 8. panta 1. punkta a) apakšpunkts kopā ar tās 2. panta 1. punktu un 3. pantu ir interpretējams tādējādi, ka par optisko šķiedru kabeļa, kas saista divas dalībvalstis, piegādi un uzstādīšanu ekskluzīvā ekonomiskā zonā, kontinentālajā šelfā un atklātā jūrā pievienotās vērtības nodoklis nav jāmaksā.

[Paraksti]