ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 12. maijā [1]

I — Ievads

1. Šajā tiesvedībā *Hoge Raad der Nederlanden den Gerichtshof* vēlas saņemt Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk tekstā — "Sestā direktīva") [2] interpretāciju saistībā ar standarta programmatūras piegādi, kas vēlāk tika pielāgota pircēja vajadzībām.

2. Šajā sakarā rodas jautājums, vai tika veikta viena salikta vai divas dažādas darbības, proti, no vienas puses, standarta programmatūras piegāde un, no otras puses, pielāgojumu programmēšana, kā arī dažas citas papilddarbības. Turklāt nav skaidrs, vai šī darbība vai, attiecīgi, darbības ir atzīstamas par preču piegādi vai par pakalpojuma sniegšanu. Visbeidzot, ja tā ir pakalpojumu sniegšana, tad ir nepieciešama Sestās direktīvas 9. panta par sniegšanas vietas noteikšanu interpretācija.

3. Personu, kam par labu ir veikta darbība, nodokļu maksātājs *Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV* u.c., Amersforta [*Amersfoort*] (Nīderlande) (turpmāk tekstā — "*Levob*"), nodarbojas ar apdrošināšanas pakalpojumu sniegšanu, kas atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") [3]. Tā kā tā rezultātā *Levob* nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumu, tā vēlas panākt tādu direktīvas interpretāciju, kuras rezultātā programmatūras nodošanai un pielāgošanai Kopienā piemērotu iespējami zemāku PVN likmi.

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — OV L 145, 1. lpp.

3 — Skat. Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) apakšpunktu.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesības*

4. Turpmāk tiks citēti šai prāvai nozīmīgie Sestās direktīvas noteikumi, turklāt atbilstoši laikam, kad iesniegts prejudiciālais jautājums — līdz 2002. gada 6. maijam spēkā esošajā redakcijā [4].

5. Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. pantu pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

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

2. Par preču ievešanu."

6. Piegādes jēdziens Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā ir definēts kā "tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam".

7. Sestās direktīvas 6. panta 1. punkts pakalpojumu sniegšanu nošķir šādi:

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

Šādi darījumi cita starpā var ietvert:

— nemateriālā īpašuma nodošanu neatkarīgi no tā, vai tas ir tāda dokumenta priekšmets, kurš rada īpašumtiesības,

— [..]."

4 — Ar Padomes 2002. gada 7. maija Direktīvu 2002/38/EK (OV L 128, 41. lpp.), ar kuru groza un īslaicīgi groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu radio un televīzijas apraides pakalpojumiem un dažiem elektroniski sniegtiem pakalpojumiem, tai skaitā Sestās direktīvas 9. panta 2. punktā tika ieviesti īpaši noteikumi par pakalpojumu sniegšanas vietu elektroniski sniegtiem pakalpojumiem. Turklāt direktīvai tika pievienots I. pielikums, kas satur tajā minēto pakalpojumu paraugsarakstu. Pielikuma 2. punktā iekļauta programmatūras pievadīšana un atjaunināšana.

8. Sestās direktīvas 8. pantā piegādes vietu nosaka šādi:

"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. [..]

b) precēm, kuras nenosūta un netransportē: vietu, kur atrodas preces piegādes laikā.

[..]

2) Neatkarīgi no 1. punkta a) apakšpunkta, ja preču sūtījuma vai preču transporta nosūtīšanas vieta ir nevis preču importētājā valstī, bet citā, uzskata, ka vieta, kur piegādā importētājs 21. panta 2. punkta izpratnē, un visu tai sekojošo piegāžu vietas atrodas preču importētājā valstī."

9. Sestās direktīvas 9. panta par pakalpojumu sniegšanas vietu ir paredzēti šādi noteikumi:

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

2. Tomēr:

[..]

c) tādu pakalpojumu sniegšanas vieta, kas saistīti ar:

— kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai tamlīdzīgiem pasākumiem, ieskaitot šādu pasākumu rīkotāju darbību, un attiecīgā

gadījumā papildpakalpojumu sniegšanu,

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

[..]

[..]."

e) vieta, kur sniedz turpmāk norādītos pakalpojumus, ja to dara klientiem, kas reģistrēti ārpus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas reģistrēti Kopienā, bet citā valstī nekā pakalpojumu sniedzējs, ir vieta, kur klients ir reģistrējis savu uzņēmumu [kur atrodas tā sēdeklis] vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz šo pakalpojumu [..]:

10. Saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punktu summa, kurai uzliek nodokli, ir:

"a) preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, izņemot b), c) un d) apakšpunktā minētos, — visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām;

— autortiesību, patentu, licenču, preču zīmju un līdzīgu tiesību nodošana un tiesību pāreja,

— [..]

[..]."

B — *Valsts tiesības*

11. Sestā direktīva Nīderlandes valsts tiesībās ir transponēta ar 1968. gada *Wet op de omzetbelasting* (Likums par apgrozījuma nodokli) noteikumiem. Tā kā nav novērojams, ka šim gadījumam nozīmīgās valsts tiesību normas pēc būtības atšķiras no Sestās direktīvas noteikumiem, valsts tiesību normas netiks citētas.

III — Fakti un prejudiciālie jautājumi

12. 1997. gada 2. oktobrī *Levob* ar Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrētu uzņēmumu *Financial Data Planning Corporation* (turpmāk tekstā — "*FDP*") noslēdza līgumu par programmatūras piegādi apdrošināšanas līgumu administrēšanai. Saskaņā ar līgumu *Levob* saņem beztermiņa licenci bez tiesībām to nodot talāk tikai *Levob* vajadzībām pielāgotai standarta programmatūrai *Comprehensive Life Administration System* (*CLAS*). Apakšlicences *Levob* izsniegt nedrīkst. Turklāt programmatūra ir jāinstalē un *Levob* personāls ir jāapmāca *FDP*.

13. *CLAS* Amerikas Savienotajās Valstīs tiek ieviesta bez īpašas pielāgošanas apdrošināšanas jomā. Tomēr, to ieviešot *Levob*, bija nepieciešama virkne pielāgošanas pasākumu, kurus līgumslēdzējas puses apzināja kopīgā, līgumam pievienotā izpētē. It īpaši pielāgojumi attiecās uz tulkojumiem holandiešu valodā, kā arī funkciju integrēšanā, kas bija nepieciešamas sakarā ar starpnieku iesaistīšanu un to atlīdzības aprēķināšanu.

14. Tāpat līgums paredzēja, ka *Levob* pēc pielāgošanas darbu pabeigšanas veiks kopējo pieņemšanas pārbaudi (*Integral Acceptance Test*).

15. Samaksa līgumā tika sadalīta šādi: par standarta programmatūras piegādi tika nolīgti USD 713 000, no kuriem USD 101 000 bija jāsamaksā līguma noslēgšanas brīdī. Atlikusī daļa bija jāmaksā kā ikmēneša maksājumi USD 36 000 apmērā. Maksa par pielāgošanu tika aprēķināta atbilstoši izdevumiem, tomēr nevarēja būt zemāka par USD 793 000 un augstāka par USD 970 000. Par katru *FDP* veikto instalēšanu un darbinieku apmācību tika paredzēti USD 7500.

16. Turklāt puses vienojās, ka licences uz standarta programmatūru stājas spēkā Amerikas Savienotajās Valstīs pirms pielāgošanas darbiem. Tādēļ rēķinā maksai bija jābūt

sadalītai, turklāt, to importējot, kas bija *Levob* pienākums, Nīderlandē datu nesēju vērtībai bija jābūt norādītai atsevišķi.

17. Atbilstoši iesniedzējtiesas minētajam kasācijas instance var pieņemt, ka *Levob* darbinieki datu nesējus ar standarta programmatūru atbilstoši līguma noteikumiem pieņēma Amerikas Savienotajās Valstīs un nogādāja Nīderlandē [5]. Pēc tam no 1997. līdz 1999. gadam *FDP* uz prasītājas datu apstrādes ierīcēm instalēja pamata programmu, īstenoja nolīgtos pielāgošanas pasākumus un apmācīja prasītājas personālu.

18. Tā rezultātā *Levob* un nodokļu administrācijai radās domstarpības par PVN piemērošanu attiecīgajām darbībām. *Levob* uzskatīja, ka tai PVN ir jāmaksā tikai par pielāgošanu, bet ne par standarta programmatūras piegādi. Turpretī nodokļu administrācija uzskatīja, ka *FDP* par pielāgoto programmatūru *Levob* ir izsniegusi kopējo licenci. Tādējādi par šo pakalpojumu no *Levob* ir iekasējams nodoklis. Tā noteica atbilstošus nodokļus maksājumus [6].

19. Pret šiem lēmumiem celtā prasība *Gerechtshof Amsterdam* netika apmierināta. *Levob* pirmās instances tiesas spriedumu pārsūdzēja kasācijas instancē *Hoge Raad*, kas Tiesai ar 2004. gada 30. janvāra lēmumu saskaņā ar EKL 234. pantu uzdeva šādus prejudiciālos jautājumus:

"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 tādas kā šajā lietā programmatūras piegāde ar tādiem pašiem noteikumiem — ja, no vienas puses, par piegādātāja izstrādātu un tirgū laistu standarta programmatūru, kas noglabāta datu nesējā, un, no otras puses, par vēlāku tās pielāgošanu pircēja vajadzībām par katru tiek nolīgta atsevišķa cena — ir jāuzskata par vienotas darbības veikšanu?

5 — *Gerechtshof von Amsterdam* visādā ziņā pirmajā instancē skaidri paziņoja, ka *Levob* ar zināmām šaubām pierādīja to, ka tai jau pirms pielāgošanas bija tiesības rīkoties ar standarta programmatūru kā īpašniekam. Šaubas radās tādēļ, ka *Levob* nevarēja sniegt nekādas tuvākas ziņas par to, kad tās darbinieki programmatūru ir pieņēmuši, un ka *Levob* importēšanas brīdī netika iesniegusi nekādu paziņojumu.

6 — Precīzi izsakoties, tika saņemti divi lēmumi: viens par 1997. gadu un viens — par 1998. un 1999. gadu. Abi lēmumi tika apstrīdēti. *Hoge Raad* tomēr, acīmredzami, uzdod prejudiciālo jautājumu tikai saistībā ar prāvu par 1997. gada lēmumu. Šajā lēmumā PVN parāds tika noteikts NLG 52 022 apmērā, no kuriem *per saldo* piekrita summa NLG 50 732 apmērā par pielāgošanu un summa NLG 1 290 apmērā — par programmatūras piegādi.

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

c) Ja uz pēdējo 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. punktā minētajā 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 pirmā jautājuma a) apakšpunktā minēto jautājumu atbilde ir noraidoša — vai tādā gadījumā minētajā jautājumā uzskaitītie noteikumi ir interpretējami tādējādi, ka nepielāgotas programmatūras piegāde datu nesējā ir atzīstama par materiālā īpašuma piegādi, par kuru atsevišķi nolīgtā cena ir atlīdzība 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 tādējādi, ka pakalpojums ir uzskatāms par sniegtu šī panta 1. punktā minētajā vietā vai vienā no vietām, kas minētas šī paša panta 2. punktā?

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

20. Tiesas prāvā savu viedokli izteica *Levob*, Nīderlandes valdība un Komisija. Viņu ieskatā, ciktāl nepieciešams, tiks citēts juridiskā pamatojuma ietvaros.

IV — Juridiskais pamatojums

21. Šajā lietā ir radies vispārīgs jautājums par to, vai programmatūras piegāde Sestās direktīvas izpratnē ir atzīstama par piegādi vai pakalpojumu. Šo jautājumu, kā arī sekas, kas izriet no pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanas, dažādos veidos skar atsevišķi prejudiciālie jautājumi. Tādēļ, pirms atbildēt

uz atsevišķiem prejudiciālajiem jautājumiem, būtu nepieciešams izvērtēt dažus apsvērumus par programmatūras aplikšanu ar PVN.

22. Šajā sakarā rodas jautājums par to, kāda nozīme ir PVN komitejas vadlīnijām par programmatūras piegādes aplikšanu ar PVN. Uz šīm vadlīnijām atsaucās *Hoge Raad*, it īpaši *Advocaat-Generaal*, kā arī *Levob*.

A — *Par PVN komitejas vadlīniju nozīmi*

23. PVN komiteja ir uz Sestās direktīvas 29. panta pamata dibināta padomdevēja komisija, kuras sastāvā ietilpst dalībvalstu un Komisijas pārstāvji. Komiteja konsultē Sestajā direktīvā paredzētajos gadījumos un papildus tam, pēc tās priekšsēdētāja lūguma vai pamatojoties uz kāda no tās locekļa pieprasījumu, nodarbojas ar citiem jautājumiem saistībā ar Sestās direktīvas interpretāciju. Savā 38. sanāksmē 1993. gada 25. maijā komiteja uz Komisijas informācijas pamata vienbalsīgi pieņēma minētās vadlīnijas.

24. Pēc Tiesas pieprasījuma Komisija iesniedza un iztirzāja vadlīnijas, norādot, ka tās nav juridiski saistošas un nav arī publicētas. Padomu un nolēmumu konfidenciālais raksturs acīmredzami izriet no komitejas darba kārtības, kas, cik man zināms, nav publicēta [7]. Nīderlandē vadlīnijas ir integrētas administratīvajos priekšrakstos [8].

25. Principā arī juridiski nesaistošs padomdevēju komiteju viedoklis Kopienu kontekstā var ietvert noderīgas norādes uz Kopienas tiesību aktu interpretāciju. Kamēr PVN komitejas vadlīnijas nav publicētas, Tiesai tās nav jaievēro, jo tiesību subjektiem nav dota iespēja pēc tām vadīties.

26. Tas it īpaši ir spēkā tādēļ, ka nepastāv neviens iemesls tam, ka vienbalsīgi pieņemtās komitejas vadlīnijas par Sestās direktīvas interpretāciju būtu jāpatur slepenībā. Tieši to publicēšana vēl jo vairāk būtu vēlama, lai tiktu ievērota vienota interpretācija.

7 — Skat. Pirmās instances tiesas secinājumus 1999. gada 6. decembra rīkojumā lietā T-178/99 *Elder* (*Recueil*, II-3509. lpp., 7. punkts). Šīs prāvas priekšmets bija personas iesnieguma par ieskatīšanos PVN komitejas protokolā noraidījums.

8 — *Mededeling 57 des Staatssecretaris van Financiën* (1998. gada 14. augusta Lēmums Nr. VB98/1785, VN 1998/40.33).

27. Neko nemaina fakts, ka vadlīnijas ir integrētas valsts tiesību normās, kas tikušas publicētas. Šie administratīvie priekšraksti būtībā attiecas uz valsts transponēšanas tiesībām un nevis tieši uz Sesto direktīvu. Turklāt valsts tiesību normas vispārīgi var nenorādīt uz Kopienu tiesību interpretāciju. Sakarā ar to, ka Kopienu vadlīnijas nav publicētas, nodokļa maksātājs nevar pārbaudīt, vai valsts administratīvā prakse tik tiešām atbilst vadlīnijām.

B — *Par programmatūras piegādes aplikšanu ar PVN*

28. Atbilstoši tam, kas minēts pamata lietā, ir jānošķir divi gadījumi, proti, standarta programmatūras piegāde, kas saglabāta uz datu nesēja, un īpaši klientam izstrādātas programmatūras sagatavošana.

1) Standarta programmatūras uz datu nesēja piegāde

29. Standarta programmatūras uz cieta datu nesēja, piemēram, *CD-ROM* vai *DVD* formātā, piegāde faktiski sevī ietver divas darbības. Pirmkārt, tiek nodots datu nesējs, otrkārt, tiek noslēgta par licences līgumu saukta vienošanās par lietošanas tiesībām uz tajā saglabāto programmatūru.

30. Nīderlandes valdība tādēļ programmatūras piegādi uztver kā darbību kopumu, kur galvenā darbība ir lietošanas tiesību piešķiršana. Tā rezultātā tā šo kopējo darbību uztver kā pakalpojumu sniegšanu. *Levob* turpretī priekšplānā izvirza datu nesēja piegādi, kas ir materiāla īpašuma piegāde Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē. Komisijai ir diferencēta nostāja: ja licence par programmatūras lietošanu ir nododama, tad būtu piešķirtas tās tiesības, kas ir īpašniekam, un tādējādi tā būtu uzskatāma par preču piegādi. Tālāk nenododamu lietošanas tiesību gadījumā turpretim tā ir uzskatāma par pakalpojumu sniegšanu.

31. Saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 1. punktu preču piegāde nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam. Visas darbības, kas nav subsumējamas šai definīcijai, tiek uzskatītas par pakalpojumu sniegšanu Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta izpratnē.

32. Attiecībā uz datu nesēju nepastāv nekādas šaubas par to, ka īpašums pāriet pie ieguvēja, tādējādi tā ir uzskatāma par preču piegādi. Lietošanas tiesību uz datorprogrammu piešķiršana turpretī pati par sevi nevar tikt atzīta kā preču piegāde, jo šādas tiesības nav materiāls īpašums Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta izpratnē un tādam arī netiek pielīdzinātas, kā, piemēram, elektrība vai noteiktas tiesības uz zemes gabaliem [9].

33. Tomēr pastāv jautājums par to, vai lietošanas tiesību uz programmatūru nodošana vispār var tikt uztverta kā no datu nesēja nodošanas atdalīta darbība (pakalpojuma sniegšana).

34. Abos agrākajos spriedumos *Bosch* [10] un *Brown Boveri* [11] Tiesa jau ir izskatījusi līdzīgu jautājumu sakarā ar muitas vērtības noteikumiem. *Bosch* spriedumā Tiesa konstatēja, ka mašīnas muitas vērtībā nav ietverama patenta vērtība (šīs mašīnas pielietošanas procesā), jo kopējais muitas tarifs aptver tikai materiāla īpašuma importu un nevis nemateriāla īpašuma importu, kā, piemēram, norises veidu, pakalpojumus vai *know-how* [12].

35. Lietā *Brown Boveri* Tiesa pretēji ģenerāladvokāta Lenca [*Lenz*] [13] izklāstītajam nosprieda, ka datu nesēja muitas vērtība ietver tajā ietverto programmatūru [14].

36. Vēlāk muitas noteikumi tika mainīti tādējādi, ka, darot zināmu muitas vērtību, ir jāņem vērā datu nesēja vērtība un nevis tajā noglabātās programmatūras vērtība [15]. Šis apstāklis sakarā ar norādi Sestās direktīvas 11. panta B daļas 1. punktā attiecās arī uz importa PVN aprēķina pamatu. Ne velti, lai izmantotu šo izdevīgo vērtības noteikšanas regulējumu, *Levob* lielu nozīmi piešķir tam, ka programmatūras piegāde ir atzīstama par piegādi ASV un pēc tam par importu Kopienā.

9 — Skat. Sestās direktīvas 5. panta 2. punktu un 3. punkta a) apakšpunktu.

10 — 1977. gada 14. jūlija spriedums lietā 1/77 *Bosch* (*Recueil*, 1473. lpp.).

11 — 1991. gada 18. aprīļa spriedums lietā C-79/89 *Brown Boveri* (*Recueil*, 1853. lpp.).

12 — Spriedums lietā *Bosch* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 4. un 5. punkts).

13 — Skat. 1990. gada 2. maija secinājumus (*Recueil*, 1862. lpp., 29. un turpm. punkti).

14 — Spriedums lietā *Brown Boveri* (minēts 11. zemsvītras piezīmē, 21. punkts).

15 — Skat. 167. panta 1. punktu Komisijas 1993. gada 2. jūlija Regulā (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus Padomes Regulai (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas muitas kodeksa izveidi (OV L 253, 1. lpp.): "Neņemot vērā Kodeksa 29.–33. pantu, nosakot tādu ievestu datu nesēju muitas vērtību, kuros ir dati vai instrukcijas izmantošanai datu apstrādes iekārtās, ņem vērā tikai paša datu nesēja izmaksas vai vērtību. Ievestu datu nesēju ar datiem vai instrukcijām muitas vērtībā tādēļ neieskaita datu vai instrukciju izmaksas vai vērtību, ar noteikumu, ka tādas izmaksas vai vērtību var nošķirt no attiecīgā datu nesēja izmaksām vai vērtības."

37. Visbeidzot, laika posmā, kas attiecas uz pamata lietu, šis īpašais noteikums par muitas vērtības noteikšanu programmatūrai tika atcelts, un līdz ar to muitas likme saskaņā ar Nolīgumu par tirdzniecību ar informācijas tehnoloģiju produktiem tika samazināta līdz nullei [16].

38. Minētos spriedumus un likumdevēja pieņemtās tiesības normas būtiski ietekmē īpaši muitas tiesībās izvirzītie mērķi un Vispārējās vienošanās par tarifiem un tirdzniecību norādījumi šajā nozarē. Spriedumi attiecas uz preces darījuma vērtību, nosakot muitu. Muitas tiesību īpašo noteikumu datoriem un datu nesējiem mērķis ir atvieglot tirdzniecību ar šīm precēm, lai tādējādi veicinātu tehnisko un ekonomisko attīstību [17].

39. Noteikumu par PVN pamatā nav tas pats mērķis, kas ir muitas tiesībās. Tādējādi minētie spriedumi un tiesību akti par PVN muitas tiesību nozarē neattiecas uz standarta programmatūras aplikšanu ar PVN. Līdz ar to ar atsevišķu kritēriju palīdzību būtu jāizvērtē, vai standarta programmatūras piegādes uz datu nesēju gadījumā PVN kontekstā būtu jāpieņem, ka pastāv divas atšķirīgas darbības.

40. Pretarguments ir tāds, ka ar īpašumtiesību uz lietu ieguvi principā pāriet arī neierobežota vara un lietošanas tiesības uz šo lietu. Proti, pērkot grāmatu, netiek piešķirta īpaša lasīšanas licence vai mūzikas kompaktdiska gadījumā — mūzikas klausīšanās licence. Arī, iegūstot tehnisku ierīci, tādēļ nav nepieciešama īpaša vienošanās par tās lietošanu, jo ierīcē ar patentu aizsargāta izgudrojuma formā ir ietverts intelektuālais īpašums.

41. Lietošanas tiesību uz kādu darbu, kas ieņēmis kāda priekšmeta formu, robežas visādā ziņā nav autortiesības. Autortiesību aizsardzība attiecībā uz programmatūru Eiropas līmenī ir noregulēta Padomes 1991. gada 14. maija Direktīvā 91/250/EEK par datorprogrammu tiesisko aizsardzību [18].

16 — 167. pants tika atcelts ar Komisijas 2002. gada 11. marta Regulu (EK) Nr. 444/2002 par grozījumiem Regulā (EEK) Nr. 2454/93, kas paredz īstenošanas noteikumus Padomes Regulai (EEK) Nr. 2913/92 par Muitas kodeksa izveidi, un Regulās (EK) Nr. 2787/2000 un (EK) Nr. 993/2001 (OV L 68, 11. lpp.), ar šādu pamatojumu (septītais apsvērums): Regulas (EEK) Nr. 2454/93 167. panta 1. punkta mērķis bija izvairīties no muitas nodokļu piemērošanas programmatūrai, ko ieved ar datu nesējiem. Šis mērķis šobrīd ir sasniegts ar Nolīgumu par tirdzniecību ar informācijas tehnoloģiju produktiem (*ITA*), kas apstiprināts ar Padomes Lēmumu 97/359/EK. Tāpēc, neierobežojot 1995. gada 12. maija Vispārējās vienošanās par tarifiem un tirdzniecību 4.1. Lēmuma piemērošanu, datu nesēju muitas vērtības noteikšanai turpmāk vairs nav jāparedz īpaši piemērošanas noteikumi.

17 — Skat. ģenerāladvokāta Lenca secinājumu (minēti 13. zemsvītras piezīmē) 15. un turpm. punktus lietā *Brown Boveri*.

18 — OV L 122, 42. lpp.

42. Direktīvas 91/250 1. panta 1. punkts datorprogrammas attiecībā uz autortiesību aizsardzību ierindo tādā pašā kategorijā kā literāros darbus. Saskaņā ar šīs direktīvas 4. pantu noteikta rīcība, it īpaši programmas pavairošana un izplatīšana, var notikt tikai ar autora piekrišanu. Turpretī no Direktīvas 91/250 5. panta 1. punkta var izsecināt, ka saskaņā ar noteikumiem notikušai likumīga ieguvēja veiktai programmas izmantošanai principā nav vajadzīga autora atļauja.

43. Pirmā programmas eksemplāra pārdošana Kopienā, ko veic tiesību īpašnieks vai ar viņa piekrišanu, ir izsmēlusi tiesības šo eksemplāru izplatīt Kopienā (Direktīvas 91/250 4. panta c) apakšpunkta otrais teikums). Līdz ar to pirmais ieguvējs, nepastāvot nepieciešamībai prasīt atļauju no autora, var likumīgi trešai personai nodot īpašumtiesības uz pavairojamo materiālu. Tātad pirmais ieguvējs varu pār ķermenisko lietu var īstenot kā īpašnieks.

44. Kā likumīgs oriģinālā datu nesēja ieguvējs arī trešā persona atbilstoši noteikumiem ir tiesīga lietot tajā noglabāto programmu [19]. Līgumiska vienošanās pat lietošanas tiesību tālaknodošanas aizliegumu, ko ražotājs nolīdzis ar pirmo ieguvēju, trešo personu nesaista. Gadījumā, ja šādu līgumisku noteikumu vispār var likumiski nolīgt, tad jebkurā gadījumā tas ir spēkā tikai starp tiesību uz aizsardzību īpašnieku un pirmo ieguvēju. Pirmajam ieguvējam attiecīgajā gadījumā ir jāatlīdzina savam līgumpartnerim (izgatavotājam) zaudējumi, jo viņš ir pārkāpis līgumiskos nosacījumus. Šāda veida līgumiskie pārkāpumi tomēr neietekmē ne otrā ieguvēja īpašumtiesību uz datu nesēju iegūšanu, ne arī ar īpašumu saistīto lietošanas tiesību pāreju.

45. Licences līgums, kas tiek noslēgts papildus līgumam par datu nesēja, uz kura ir saglabāta attiecīgā programma, nodošanu, tādējādi nav noteikts tikai lietošanas tiesībām uz programmu. Vēl jo vairāk, lietošanas tiesības izriet no īpašuma tiesībām uz pavairojamo materiālu. Licences līguma mērķis drīzāk ir lietošanas tiesības ierobežot attiecībās starp aizsardzības tiesību īpašnieku un programmas kopijas ieguvēju.

46. Tā rezultātā licences līguma priekšmets nav ar nodokli apliekama darbība. Vēl jo vairāk, darbība, kas ir īpašumtiesību uz pavairojamo materiālu nodošana, pat ir norobežota.

19 — Lai novērstu nelikumīgu programmas vairākkārtīgu izmantošanu, pirmajam programmas ieguvējam tā ir jādzēš.

47. Tas, ka šādā licences līgumā ir ietverts lietošanas tiesību tālāknodošanas aizliegums, pretēji Komisijas uzskatam, neizslēdz iespēju klasificēt kopējo darbību kā piegādi.

48. Pretēji iepriekš minētajai analīzei, atbilstoši Nīderlandes valdības viedoklim, pilnībā ir jaatsakās no fakta nozīmes par datu nesēja ieguvi. Drīzāk būtu jābalstās tikai uz lietošanas tiesību ieguvi. Datu nesēja nodošana tad savā ziņā būtu tikai tehnisks palīglīdzeklis, lai īstenotu programmas lietošanu. Šādam viedoklim tomēr nevar piekrist.

49. Tiek atbalstīts risinājums, ka ieguvējam nav svarīgas īpašumtiesības uz "transporta līdzekli", tātad datu nesēju. Turklāt programmas piegāde uz datu nesēja PVN kontekstā būtu līdzīga programmas lejuplādēšanai no interneta, jo saskaņā ar aktuālo tiesisko kārtību lejuplādēšana ir jāuztver kā pakalpojums [20].

50. Iemeslu, kas ir pret šo pieņēmumu, tomēr ir vairāk. Saskaņā ar šo pieņēmumu datorprogrammas uz datu nesēja, no vienas puses, un mūzika kompaktdiskā vai teksts grāmatā, no otras puses, bez redzama pamata tiktu vērtēti dažādi. Atšķirībā no šiem salīdzināmajiem, ar autortiesībām aizsargātajiem darbiem attiecībā uz datorprogrammu par prioritārām tiktu izvirzītas lietošanas tiesības uz datu nesējā ietvertu darinājumu un nevis pašas īpašumtiesības uz datu nesēju. Kamēr mūzikas kompaktdiska vai grāmatas nodošana tiek pieņemta kā preču piegāde Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta nozīmē, kompaktdiska ar programmu piegāde tiktu atzīta par pakalpojuma sniegšanu.

51. To, kādi sarežģījumi varētu rasties no šāda iedalījuma, ilustrē piemērs ar leksikonu, kas saglabāts *CD-ROM* vai *DVD* formātā. Šāds leksikona *CD-ROM* sevī ietver neskaitāmus tekstus un attēlus digitālā formātā, kā arī programmas šo datu parādīšanai un administrēšanai. Vai šāds kompaktdisks ir kvalificējams kā grāmatas piegāde vai arī kā kompaktdisks ar datorprogrammu — pakalpojuma sniegšana?

52. Turklāt *Levob* pamatoti uzsver, ka, klasificējot to kā pakalpojuma sniegšanu, rodas sarežģījumi, ja — kā tas ierasts masveida darījumos, atsavinot standarta programmatūras — tiek iesaistīti starpnieki. Praksē starpnieki datu nesējus saņem no ražotāja vai no citiem starpniekiem un tos atsavina

20 — Skat. Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta pēdējo ievilkumu saistībā ar L pielikumu Direktīvas 2002/38 redakcijā (minēta 4. zemsvītras piezīmē), kas, bez šaubām, nav nozīmīga šajos lietas faktiskajos apstākļos.

tālāk gala saņēmējiem. Viņiem nav ne tuvāku zināšanu par licences noteikumiem, kas ir spekā attiecībā pret gala saņēmēju, ne arī šie noteikumi jebkādā formā ir starp viņiem un ieguvējiem noslēgtā pirkuma līguma par standarta programmatūru priekšmets. Tādējādi būtu nereāli pieņemt, ka ieguvējs saņem precīzi nenoteiktas lietošanas tiesības un nekādu materiālu īpašumu.

53. Ja vispār stājas spēkā īpašs licences līgums par lietošanas tiesību piešķiršanu, tad tas notiek tikai programmatūras instalēšanas brīdī galējā saņēmēja datorā, ar ko gala saņēmējs atbilstoši izgatavotāja likumīgam viedoklim akceptē licences noteikumus. Jebkurā gadījumā papildus datu nesēja cenai, ko jau saņēmis starpnieks, nav maksājama atlīdzība. Par šo darījumu diez vai varētu iekasēt PVN.

54. Šis piemērs norāda uz to, ka uzmanības vēršanai uz datu nesēja nodošanu un nevis lietošanas tiesību piešķiršanu ir arī praktiskas priekšrocības saistībā ar aplikšanu ar PVN. Materiāla īpašuma nodošana sevī ietver publicitātes elementu, kam viegli var piesaistīt aplikšanu ar nodokli. Turpretī tam, kad un starp kādām personām tiek nodotas nemateriālas lietas, ir grūtāk izsekot. Turklāt šeit drīzāk pastāv manipulāciju draudi. Sakarā ar publicitātes elementa esamību vai attiecīgi trūkumu ir attaisnojama dažādā pieeja programmas novadīšanai uz datu nesēju, no vienas puses, un lejuplādēšanai no interneta, no otras puses.

55. Kā starprezultāts ir minams tas, ka standarta prgrammatūras piegāde uz datu nesēju ir uzskatāma par piegādi Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta izpratnē.

2) Īpašas, pasūtītāja prasībām pielāgotas programmatūras attīstīšana

56. Visi lietas dalībnieki ir vienisprātis par to, ka programmatūras attīstīšana īpaši klienta vajadzībām nav preces piegāde, bet gan pakalpojuma sniegšana.

57. Tam principā var piekrist, lai gan atsevišķā gadījumā ir apsveramas dažādas alternatīvas, kas, iespējams, prasa atšķirīgu pieeju. Arī šeit izejas punkts ir jautājums par to, vai tiek nodots materiāls īpašums, kurā ietverts intelektuāla rakstura programmēšanas pakalpojums. Tas noteikti nav attiecināms uz tādu

gadījumu, kad īpaši attīstīta programma savā pilnajā formā rodas tikai klienta datorā.

C — *Par prejudiciālajiem jautājumiem*

58. Ja turpretī programmētājs saskaņā ar klienta datiem programmu rada savā uzņēmumā un pasūtītājam nodod datu nesēju ar programmu, kuru atliek tikai instalēt, tad šeit ir piemērojams tas pats pamatojums, kas standarta programmatūras gadījumā.

1) Darbību kopums vai divas atsevišķas darbības (1. jautājuma a) apakšpunkts)

59. Vienkāršs fakts, ka šeit ir runa par īpaši klienta vajadzībām radītu programmatūru, pamatojumā neko nemainītu. Tas ilustrē salīdzinājumu ar citiem darbiem, kas klienta uzdevumā tiek radīti individuāli. Arī atbilstoši ļotiem izmēriem uzceltas mājas gadījumā, kuru nodod pabeigtā stadijā, runa ir par preces piegādi un nevis par dažādu meistaru un būvuzņēmumu, kas piedalījušies būvniecībā, sniegtu pakalpojumu kopumu.

61. Sākotnējā novirze turpmākas izvērtēšanas nolūkā veicama, atbildot uz jautājumu par to, vai standarta programmatūras piegāde, no vienas puses, un tās pielāgošana *Levob* īpašajām vajadzībām, no otras puses, ir viens darbību kopums vai divas atsevišķas darbības. Šis jautājums it īpaši svarīgs ir tādēļ, ka no iepriekš minētā izriet, ka standarta programmatūras piegāde ir kvalificējama kā preces piegāde, bet pielāgošana turpretī — kā pakalpojuma sniegšana.

60. Atbilstoši faktiem pamata lietā *FDP* darbinieki pēc *CLAS-Software* instalēšanas uzsāka tās pielāgošanu *Levob* datu apstrādes ierīcēs. Tā rezultātā šajā gadījumā šī darbība ir atzīstama par sniegtu pakalpojumu Sestās direktīvas 6. panta 1. pukta izpratnē.

62. Ja programmatūras piegāde un tās pielāgošana būtu atsevišķas darbības (pieņēmums Nr. 2), tad būtu piemērojami dažādi noteikumi par darbību veikšanas vietu. Tā rezultātā Nīderlandē ar nodokli būtu jāapliek tikai pielāgošana, kamēr par standarta programmatūras piegādes vietu būtu jāuzskata

ASV, un līdz ar to Kopienās šis darījums ar PVN nebūtu jāapliek[21].

63. Turpretī, ja pastāv vienādi kvalificējams darbību kopums (pieņēmums Nr. 1), tad būtu jānosaka arī viena darbības veikšanas vieta.

64. *Levob*, balstoties uz līguma formulējumu, uzskata, ka runa ir par divām atsevišķām darbībām. Nīderlandes valdība un Komisija pārstāv pretēju viedokli. Programmas instalēšanu un personāla apmācību lietas dalībnieki viennozīmīgi uztver kā papilddarbības, kas ir kvalificējamas atbilstoši galvenajai darbībai.

65. Sestā direktīva nesatur nekādus īpašus noteikumus par to, ar kādiem nosacījumiem vairākas savstarpēji saistītas darbības ir atzīstamas par vienu darbību kopumu. Spriedumā *CCP*[22] Tiesa tomēr par šo jautājumu ir izteikusi šādus apgalvojumus:

"Tā kā, no vienas puses, no Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izriet, ka jebkura pakalpojuma sniegšana būtībā ir uzskatāma par atsevišķu, patstāvīgu darbību, un tā kā, no otras puses, funkcionējošas PVN sistēmas interesēs mākslīgi nedrīkst sadalīt ekonomiski vienotu pakalpojumu sniegšanu, attiecīgā apgrozījuma būtība ir jāizpēta nolūkā konstatēt to, vai nodokļa maksātājs patērētājam ir sniedzis vairākus patstāvīgus galvenos pakalpojumus vai arī vienu vienotu, turklāt ir jāņem vērā vidējā patērētāja viedoklis."

66. Darbību kopuma būtības izpētē pamatā ir izvirzīti divi mērķi. No vienas puses, dažādas atsevišķas darbības atbilstoši to raksturam būtu jāizvērtē dažādi. Bet pārāk strikts darbību kopuma sadalījums atsevišķi kvalificējamās darbībās, no otras puses, sarežģītu PVN priekšrakstu piemērošanu[23]. Ikvienā gadījumā ir nosakāms objektīvs kritērijs. Subjektīvam darbības veicēja un/vai saņēmēja viedoklim nav nozīmes. Lai gan Tiesas apgalvojumi *CPP* spriedumā attiecas

21 — Visādā ziņā PVN būtu maksājams importa gadījumā, turklāt par izvērtējuma pamatu saskaņā ar augstāk (36. punktā) aprakstītajiem noteikumiem būtu jāņem vērā tikai datu nesēja vērtība.

22 — 1999. gada 25. februāra spriedums lietā C-349/96 *CPP* (*Recueil*, I-973. lpp., 29. punkts).

23 — Dažos secinājumos ir vērojama pat tendence šajā kontekstā par prioritāru izvirzīt praktiskumu nevis precizitāti: skat. ģenerāladvokāta Kosmas [*Cosmas*] 1996. gada 1. februāra secinājumus lietā C-231/94 *Faaborg Gelting Linien* (1996. gada 2. maija spriedums, *Recueil*, I-2395. lpp., 14. punkts), ģenerāladvokāta Fenelija [*Fennelly*] 1996. gada 25. aprīļa secinājumus lietā C-327/94 *Dudda* (1996. gada 26. septembra spriedums, *Recueil*, I-4595., 4597. lpp., 35. punkts) un ģenerāladvokāta Fenelija 1998. gada 11. jūnija secinājumus 22. zemsvitras piezīmē minētajā lietā C-349/96 *CPP* (*Recueil*, I-976. lpp., 47. un turpm. punkti).

uz darbību kopumu, tomēr tie ir attiecināmi uz gadījumu, kad preces piegāde un pakalpojuma sniegšana ir veikta vienlaicīgi [24].

67. Atbilstoši Tiesas uzskatam, vienoti izvērtējams darbību kopums it īpaši pastāv tad, ja darbība sevī ietver galveno darbību un citas nepatstāvīgas papilddarbības. Papilddarbība pastāv tad, ja "tas klientam nav vis mērķis, bet līdzeklis, lai pie optimāliem noteikumiem izmantotu darbības veicēja veikto galveno darbību" [25].

68. Šajā lietā neviena no abām būtiskajām darbībām (standarta programmatūras piegāde un tās pielāgošana) citai darbībai pakalpojumam nav pakārtoti tādējādi, ka tā viennozīmīgi ir papilddarbība. Tomēr no tā neizriet, ka abas darbības PVN kontekstā nav uztveramas kā darbību kopums. Galvenās darbības un papilddarbības savienojums veido tikai *vienu* judikatūrā atzītu lietu grupu.

69. Būtībā tālāk, ņemot vērā visus apstākļus, ir jānosaka darbības būtība. Šajā sakarā svarīgi ir tas, vai abas darbības savā starpā ir tik cieši saistītas, ka tām, no vidusmēra patērētāja viedokļa raugoties, priekš klienta nav nepieciešamās praktiskās nozīmes [26].

70. Par to, vai starp standarta programmatūras piegādi un tās pielāgošanu konkrēti pastāv šāda cieša saistība, ir jālemj iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus nozīmīgos faktiskos apstākļus. Tomēr Tiesa var noteikt pieturas punktus, kuri šajā sakarā var būt nozīmīgi.

71. Par labu tam, ka pastāv nešķirama abu darbību sasaiste, runā tas, ka tāds Nīderlandes apdrošināšanas uzņēmums kā *Levob* — citāds nekā, iespējams, amerikāņu — bez pielāgošanas standarta programmatūru nevar izmantot. Arī pielāgošanas pakalpojumi

24 — Tā spriedumā lietā C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien* (minēta 23. zemsvītras piezīmē) ēdienu piegāde un restorāna pakalpojumi tika uzskatīti par vienotu darbību. 2001. gada 15. maija spriedumā lietā C-34/99 *Primback* (*Recueil*, I-3833. lpp.) Tiesa kredīta piešķiršanu un mēbeļu piegādi kvalificēja kā pakalpojumu kopību.

25 — *CPP* spriedums (minēts 22. zemsvītras piezīmē, 30. punkts), skat. arī 1989. gada 13. jūlija spriedumu lietā 173/88 *Henriksen* (*Recueil*, I-2763. lpp., 14.–16. punkts), 1998. gada 22. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 *Madgett* un *Baldwin* (*Recueil*, I-6229. lpp., 24. lpp.) un 2001. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-76/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-249. lpp., 27. punkts).

26 — Arī spriedumā *Henriksen* (minēts 25. zemsvītras piezīmē, 15. punkts) Tiesa par nozīmīgu atzina ciešu darbību saistību.

nav īstenojami izolēti, ja pirms tam nav piegādāta pamata programmatūra, kuru apstrādātājs var apstrādāt un to pārzina.

72. Teorētiski klients var uzdot veikt pielāgošanu trešai personai. Zināmu iemeslu dēļ *Levob* šādu alternatīvu neizvēlējās. Jo datu sadalījums starp diviem darba veicējiem radītu juridiskus un praktiskus sarežģījumus. No juridiskā viedokļa, lai veiktu programmas izmaiņas droši vien būtu nepieciešams saņemt atļauju no autora [27]. No tehniskā viedokļa, trešai personai, lai iejauktos programmā, būtu jābūt nepieciešamajām zināšanām par tās uzbūvi.

73. Tālāk būtiska pazīme abu darbību nešķiramai saiknei ir programmatūras uzņēmuma atbildība par kopējās standarta programmatūras un pielāgošanas paketes funkcionalitāti. Saskaņā ar attiecīgo līgumu nekļūdīgā funkcionēšana ir pārbaudāma ar *Integral Acceptance Test* palīdzību. Tas saistīts ar to, ka jebkura kļūdaina funkcionēšana, vai tā attiecas uz kļūdu standarta programmatūrā vai arī pielāgošanas programmā, galu galā var būt visa līguma atcelšanas iemesls. Šī kopējā programmatūras uzņēmuma atbildība atbilst līguma jēgai un mērķim. Jo nav nozīmes tam, ka *Levob* rīcībā ir nekļūdīga standarta programmatūra, ja tā nav veiksmīgi apstrādāta atbilstoši tās mērķiem.

74. Abas darbības veicot vienam un tam pašam uzņēmumam, tiek nodrošināts, ka viens un tas pats darījumu partneris ir atbildīgs par visu komponentu funkcionalitāti. Ja turpretī *Levob* standarta programmatūru būtu saņēmusi no viena uzņēmuma un pielāgošanu būtu veicis cits uzņēmums, tie nevarētu atbildēt par otra kļūdām. Tā rezultātā *Levob* nevarētu atkāpties no līguma par nevainojamas standarta programmatūras piegādi tikai tādēļ, ka pielāgošana nav izdevusies.

75. *Levob* minētā specifika līguma izpildījumā nav pretruna ar kopējā pakalpojuma kvalificēšanu. It īpaši rēķinu izsniegšanas par veiktajām darbībām veids, atbilstoši Tiesas uzskatam, ir tikai pazīme. Tā jau ir nolēmusi, ka atsevišķas darbības var pastāvēt arī tad, ja

27 — Saskaņā ar Direktīvas 91/250 4. panta b) apakšpunktu atļauja nepieciešama, tulkojot, piemērojot, pārveidojot un citādi modificējot datorprogrammu.

tiek iesniegts kopējs rēķins [28]. Un otrādi: darbību kopuma esamība nav izslēdzama vienīgi tādēļ, ja tiek norādītas atsevišķas cenas un iesniegti atsevišķi rēķini [29].

76. Cenas sadalījums divās daļās esot kalpojis mērķim cenu par pielāgošanu saglabāt elastīgu atbilstoši faktiskajiem izdevumiem. Tomēr šis noteikums par cenu nav pamats pieņēmumam, ka no PVN aspekta noteikti pastāv atsevišķi izvērtējamas darbības. Arī galdnieks, kas atbilstoši parametriem izgatavo skapi, savā piedāvājumā var norādīt materiālu izmaksas kā nemainīgu cenu, savukārt veikto darbu — atbilstoši faktiski nepieciešamajām darba stundām. Tomēr nav šaubu par to, ka rezultātā notiek skapja piegāde un nevis tiek veiktas divas atsevišķas darbības. Šis piemērs norāda uz to, ka atsevišķs cenas aprēķins par divām darbībām noteikti neizsaka kaut ko par to savstarpējo saistību.

77. Ne atsevišķs rēķins par standarta programmatūru, ne arī datu nesēja ar šo programmatūru nodošana *Levob* darbiniekam, kas ar šādu mērķi ieceļojis Amerikas Savienotajās Valstīs, neliek apšaubīt augstāk iztirzātā šīs darbības ciešo saistību ar programmatūras pielāgošanu. Ar minēto darbību palīdzību acīmredzami bija jāizraisa īpašs importa fakts, lai panāktu tai laikā spēkā esošā izdevīgā noregulējuma par muitas vērtības noteikšanu attiecībā uz PVN piemērošanu. Datu nesēja nodošanas līgumiskais izpildījums un atsevišķu rēķinu iesniegšana par standarta programmatūru tomēr nav saistīta ar noteiktām šīs darbības īpašībām, ar ko attaisnotu citāda PVN režīma piemērošanu nekā pielāgošanai.

78. Ja līgumiskajiem noteikumiem par cenu un rēķinu izsniegšanu tiktu piešķirta izšķiroša nozīme, līgumslēdzējas puses PVN klasificēšanu varētu ietekmēt pēc saviem ieskatiem. Tas būtu pretrunā prasībai saskaņā ar līgumu veikto darbību vai darbības izvērtēt objektīvi pēc to būtības.

79. Līdz ar to uz 1. prejudiciālā jautājuma a) apakšpunktu ir jāatbild, ka standarta programmatūras piegāde uz datu nesēja tās tālākai pielāgošanai klienta vajadzībām Sestās direktīvas nozīmē ir uzskatāma par vienotu darbību, ja darbības daļas savā starpā ir saistītas tik cieši, ka tām atsevišķi, no vidusmēra patērētāja viedokļa raugoties, attiecībā pret klientu nav nepieciešamās praktiskās nozīmes. Šī jautājuma izvērtēšanai izšķiroša nozīme nav tam, vai par darbības

28 — *CPP* spriedums (minēts 22. zemsvītras piezīmē, 31. punkts).

29 — Skat. 2000. gada 25. maija ģenerāladvokāta Fenelija secinājumus lietā C-76/99 Komisija/Francija (minēta 25. zemsvītras piezīmē, I-251. lpp., 31. punkts).

daļām ir nolīgtas atsevišķas cenas un izsniegti atsevišķi rēķini.

šana nav kvalificējamas tikai kā papilddarbības.

2) Pirmais pieņēmums: vienota darbība

80. 1. jautājuma b), c) un d) apakšpunktu iesniedzējtiesa ir uzdevusi gadījumam, ja darbības ir kvalificējamas kā vienota darbība, kas saskaņā ar iepriekš minēto ir visai iespējams. Ar 1. jautājuma b) apakšpunktu iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai vienota darbība kopumā ir kvalificējams kā piegāde vai arī kā pakalpojuma sniegšana. Pārējie jautājumi attiecas uz darbības veikšanas vietas noteikšanu.

82. Spriedumā *Faaborg-Gelting Linien*[30] Tiesa ir nolēmusi, ka attiecībā uz darījumu, ko veido darbību kopums, ir jāņem vērā visi šā darījuma norises apstākļi. Ja arī atsevišķi darbību kopuma komponenti nav savstarpēji saistīti kā galvenā darbība un papilddarbība, tomēr ir jāpārbauda, vai darbības būtība slēpjas piegādē vai arī pakalpojuma sniegšanā. Attiecībā uz restorānu, kas bija minēts spriedumā *Faaborg-Gelting Linien*, Tiesa pieņēma, ka pārsvarā pastāvēja pakapojuma sniegšanas elementi.

a) Kvalificēšana kā piegāde vai kā pakalpojuma sniegšana (1. jautājuma b) apakšpunkts)

83. Šajā lietā, skatot visus apstākļus kopumā, būtība arī slēpjas pakalpojuma sniegšanas elementos. Tālāk izšķiroši ir tas, ka standarta programmatūru kā tādu *Levob* nevar izmantot. Tāpēc *Levob* galvenais mērķis nav bijis

81. Darbību kopums, kas veikts par labu *Levob*, ietver kā piegādes, tā arī pakalpojuma sniegšanas elementus, turklāt ne standarta programmatūras piegāde, ne arī tās pielāgo-

30 — Minēts 24. zemsvītras piezīmē, 12.–14. punkts; skat. arī spriedumu *CPP* (minēts 22. zemsvītras piezīmē, 28. punkts) un 2001. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-150/99 *Stockholm Lindöpark* (*Recueil*, I-493. lpp., 26. punkts).

iegādāties standarta, bet gan tās vajadzībām pielāgotu programmatūru.

84. Otrkārt, ir jākonstatē — pielāgošana un instalēšana prasīja daudz darba, kas risinājās vairāk nekā trīs gadus. Darbi tika aizsākti ar kopīgu pielāgošanas pieprasījuma novērtējumu un tika pabeigti ar kopējo programmas pārbaudi. Instalēšana un darbnieku apmācība ir tikai papilddarbības. Tas, ka tie ir saskaņā ar līgumu veiktās darbības elementi, tomēr norāda, ka *FDP* bija jāsniedz visaptverošs "pilns serviss", kas ievērojami pārsniedza pamata programmas uzstādīšanu.

85. Visbeidzot, pakalpojuma sniegšanas elementi, tātad programmatūras pielāgošana, tās instalēšana un apmācības pakalpojumi, naudas izteiksmē sastādīja lielāku daļu no kopējās cenas nekā standarta programmatūras piegāde.

b) Darbības veikšanas vieta (1. jautājuma c) un d) apakšpunkts)

86. Tādējādi uz 1. prejudiciālā jautājuma b) apakšpunktu ir jāatbild, ka darbību kopums, kas sastāv no standarta pogrammatūras piegādes, tās pielāgošanas klienta vajadzībām, tās instalēšanas un ar to saistīto apmācību, kopumā ir kvalificējams kā pakalpojuma sniegšana Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta izpratnē, ja vien, skatot kopā visus apstākļus, pārsvarā ir vērojami pakalpojuma sniegšanas elementi. Tas ir spēkā gadījumā:

— ja standarta programmatūras pielāgošanai ir izšķiroša nozīme tās izmantošanā, ko veic tās ieguvējs,

— ja pielāgošana un instalēšana ir prasījusi tik daudz līdzekļu, ka tās nav atzīstamas par papilddarbībām,

— ja pakalpojuma sniegšanas elementi veido lielāko daļu no darbību kopuma vērtības.

87. Ar 1. jautājuma c) un d) apakšpunktu, kas izvērtējami kopā, iesniedzējtiesa vēlas

uzzināt, vai vispār kā pakalpojuma sniegšana kvalificējamās darbības veikšanas vieta ir nosakāma saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta vispārīgajiem noteikumiem, vai arī pastāv viens no šā panta 2. punktā minētajiem gadījumiem. Atbilstoši 1. punktam pakalpojuma sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas pakalpojuma sniedzēja uzņēmuma sēdeklis, bet saskaņā ar 2. punktu — kur atrodas pakalpojuma saņēmēja sēdeklis.

88. Nīderlandes valdība un Komisija ir vienisprātis, ka nozīmīgs ir Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta trešais ievilkums, tādējādi pakalpojuma sniegšanas vietai esot Nīderlandei. *Levob* primāri uzskata, ka pastāv divas atsevišķas darbības, kur pakalpojuma sniegšanas (programmatūras pielāgošana) vieta ir nosakāma atbilstoši Sestās direktīvas 9. panta 1. punktam. Gadījumā, ja Tiesa uzskata, ka pastāv salikta darbība, tad, atbilstoši *Levob* viedoklim, kopumā runa ir par piegādi, kas saskaņā ar Sestās direktīvas 8. pantu ir norisinājusies Amerikas Savienotajās Valstīs.

89. Atbilstoši judikatūrai vieta, kurā atrodas pakalpojumu sniedzēja uzņēmuma sēdeklis, saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 1. punktu ir svarīgāks pieturas punkts, nosakot darbības veikšanas vietu [31].

90. Attiecībā uz saikni starp Sestās direktīvas 9. panta 1. un 2. punktu Tiesa turklāt ir nospriedusi, ka 9. panta 2. punkts satur virkni īpašu pieturas punktu, kamēr 1. punkts ir vispārīgs noteikums; ar šo noteikumu palīdzību būtu jānovērš gan kompetenču konflikti, kuru rezultāts būtu dubulta aplikšana ar nodokli, gan arī ienākumu neaplikšana [32].

91. No tā Tiesa izsecināja, ka interpretācijas rezultātā 9. panta 1. punktam nav prioritārs spēks pār 2. punktu. Vēl jo vairāk, katrā atsevišķā gadījumā rodas jautājums, vai nozīmīgs ir viens no 9. panta 2. punkta noteikumiem; pretējā gadījumā spēkā ir 1. punkts [33]. Sestās direktīvas 9. panta 1. un

31 — Spriedums *Faaborg* (minēts 24. zemsvītras piezīmē, 16. punkts) un 1985. gada 4. jūlija spriedums lietā 168/84 *Berkholz* (*Recueil*, 2251. lpp., 17. punkts).

32 — 2001. gada 15. marta spriedums lietā C-108/00 *Syndicat des producteurs indépendants* [*SPI*] (*Recueil*, I-2361. lpp., 15. punkts). Skat. arī spriedumu lietā C-327/97 *Dudda* (minēts 23. zemsvītras piezīmē, 20. punkts); 2001. gada 25. janvāra spriedumu lietā C-429/97 Komisija/Francija (*Recueil*, I-637. lpp., 41. punkts) un 2004. gada 27. maija spriedumu lietā C-68/03 *Lipjes* (Krājums, I-5879. lpp., 16. punkts, attiecībā uz saikni starp Sestās direktīvas 9. panta 1. punktu un 28.b panta E daļu).

33 — Spriedums *SPI* (minēts 32. zemsvītras piezīmē, 16. punkts) un spriedums *Dudda* (minēts 32. zemsvītras piezīmē, 21. punkts).

2. punkts tādējādi atrodas izņēmuma attiecībās, un 2. punkts ir tulkojams sašaurināti [34].

92. Lietā C-427/97 (Komisija/Francija), uz ko atsaucas arī *Levob*, Tiesa noraidīja 2. punkta piemērošanu saliktai darbībai un par praktisku risinājumu atzina 1. punkta noteikumu. Tas tomēr nenozīmē, ka 2. punkta piemērošana attiecībā uz salikto darbību vispār ir izslēgta. Konstatējums spriedumā Komisija/Francija daudz vairāk ir skatāms konkrēto faktu kontekstā. Aplikšana ar nodokli pakalpojuma saņēmēja vietā minētajā lietā būtu izraisījusi kompetenču sadrumstalotību, jo pakalpojums tika sniegts virknei pakalpojuma saņēmēju ar sēdekli dažādās dalībvalstīs.

93. Šajā lietā šādi draudi nepastāv, jo *Levob* ir vienīgā persona, kam par labu ir veikta saliktā darbība. Neskatoties uz to, ka pastāv salikta darbība, vispirms ir jāizvērtē, vai uz kādu no faktiskajiem apstākļiem attiecas Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta noteikumi.

34 — Spriedums *SPI* (minēts 32. zemsvītras piezīmē, 17. punkts).

94. Ar programmatūras piegādi un pielāgošanu vispirms tiek piešķirtas licences tiesības Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta pirmā ievilkuma izpratnē. Starp *FDP* un *Levob* noslēgtais līgums paredz, ka gan standarta programmatūrai, gan arī pielāgošanai tiek piešķirta licence.

95. Kā tas tika iepriekš konstatēts, lietošanas tiesību piešķiršanai uz standarta programmatūru paralēli datu nesēja piegādei nav izšķirošas nozīmes. Tas ir attiecināms arī uz pielāgošanas pakalpojumiem. Jo nebūtu nozīmes priekš *Levob* radīt īpašu programmatūras pielāgojumu, tai nenododot arī lietošanas tiesības. Tā kā būtība slēpjas pakalpojumu sniegšanas (kopumā) un nevis licences piešķiršanā, Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta pirmā ievilkuma piemērošana ir izslēgta.

96. *FDP* veicamos apmācības pakalpojumus, tos aplūkojot izolēti, var kvalificēt kā izglītības pakalpojumus saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmo ievilkumu. Šiem pakalpojumiem ir tikai papildu raksturs, kā rezultātā attiecībā uz šo pasākumu ir izslēgta īpaša pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšana.

97. Pēc būtības rodas jautājums, vai ir piemērojams Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta trešais ievilkums, kas ir spēkā attiecībā uz "konsultantu, inženieru, izpētes biroju, juristu, grāmatvežu un citiem līdzīgiem pakalpojumiem, kā arī datu apstrādi un informācijas piegādi".

98. Šo noteikumu var interpretēt divējādi. Pirmkārt, to šauri var interpretēt tādējādi, ka tas sevī ietver tikai brīvo profesiju sniegtos pakalpojumus, ieskaitot *šo pakalpojumu ietvaros* ietilpstošo datu apstrādi un informācijas piegādi. Tādā gadījumā šis priekšraksts šajā lietā nebūtu piemērojams, jo trūkst atbilstošas saistības ar minēto profesiju grupu sniegtajiem pakalpojumiem.

99. No otras puses, datu apstrādi un informācijas nodošanu varētu uzskatīt par plašāka rakstura pakalpojumu, kas pastāv neatkarīgi no pirmo posmu uzskaitījuma. Tādā gadījumā strīdīgie pakalpojumi būtu pakārtojami šim jēdzienam, ja arī šobrīd programmatūras piegādi un programmēšanu bez izņēmuma vairāk nevarētu apzīmēt kā "informācijas datu apstrādi un piegādi". Tomēr uz šiem jēdzieniem nedrīkst attiecināt pārāk striktus kritērijus, bet gan jāņem vērā, ka šī direktīvas daļa negrozīta ir saglabājusies 1977. gada redakcijā.

100. Redakcijas, it īpaši saikļa (*sowie, ainsi que, as well as* ...) izvēle, nozīmē, ka arī citās valodu redakcijās visi uzskaitījuma posmi ir līdzvērtīgi.

101. Piemērojot Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta trešo ievilkumu, Tiesa līdz šim ir koncentrējusies uz to, vai attiecīgi izvērtējamie pakalpojumi pieder pie tādiem pakalpojumiem, kas tiek sniegti galvenokārt priekšrakstā minēto profesiju ietvaros [35]. Šāds vērtējums ir piemērots, jo Kopienu likumdevējs šajā noteikumā minētās profesijas ir izmantojis tikai tādēļ, lai definētu tur minētos pakalpojumu veidus, nevis izvirzījis prasību, lai pakalpojuma sniedzējs tiešām arī atbilstu minētajai profesiju grupai [36].

102. Tomēr paralēli tam Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta trešais ievilkums, neņemot vērā profesiju grupas, ietver sevī "datu apstrādi un informācijas piegādi". 1977. gadā vēl nebija skaidrs priekšstats par programmatūras uzņēmumu.

35 — 1997. gada 6. marta spriedums lietā C-167/95 *Linthorst, Pouwels un Scheres* (*Recueil*, I-1195. lpp., 19. un turpm. punkti) un 1997. gada 16. septembra spriedums lietā C-145/96 *von Hoffmann* (*Recueil*, I-4857. lpp., 15. un turpm. punkti).

36 — Skat. spriedumā *SFI* (minēts 32. zemsvītras piezīmē, 19. un 20. punkts) pie norādījuma uz 1993. gada 17. novembra spriedumu lietā C-68/92 Komisija/Francija (*Recueil*, I-5881. lpp., 17. punkts) un lietā C-69/92 Komisija/Luksemburga (*Recueil*, I-5907. lpp., 18. punkts), saskaņā ar kuriem pakalpojumi reklāmas nozarē pastāv arī tad, ja tos nesniedz reklāmas aģentūra.

Tā rezultātā šajā gadījumā — tātad saistībā ar datu apstrādes un informācijas piegādes pakalpojumiem — ir izslēgts salīdzinājums ar uzskaitīto profesiju grupu darbībām, kā to līdz šim izspriestajās lietās bija uzskatījusi Tiesa.

103. Ja direktīvas autori jēdzienā "datu apstrāde un informācijas piegāde" gribētu ietvert tikai to, ka to var veikt minēto profesiju pārstāvji, tādā gadījumā nebūtu vajadzējis īpaši pieminēt šo pakalpojumu, jo tie jebkurā gadījumā būtu bijuši daļa no šo profesiju grupu pakalpojumiem, ieskaitot citus līdzīgus pakalpojumus.

104. Visbeidzot *Levob* uzsver, ka elektroniski sniegtu pakalpojumu aplikšana ar nodokli vietā, kur atrodas pakalpojuma saņēmēja uzņēmuma sēdeklis, ar Direktīvu 2002/38 ir ieviesta tāpēc, ka šāda veida pakalpojumu aplikšana ar nodokli Kopienā pirms tam bija iespējama visai ierobežoti [37].

105. Šajā sakarā pietiek ar norādījumu, ka grozījumi Sestajā direktīvā, kas ieviesti ar Direktīvu 2002/38, šo lietu neskar, jo programmatūras piegāde un pielāgošana nav notikusi elektroniski. Līdz ar to noteikumu par elektroniski sniegtiem pakalpojumiem ieviešana nekādā gadījumā nav attiecināma uz šeit nozīmīgo, pirms Direktīvas 2002/38 ieviešanas spēkā esošo priekšrakstu interpretāciju.

106. Tā kā pakalpojumi Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta trešā ievilkuma izpratnē ir kvalificējami kā datu apstrādes un informācijas piegādes pakalpojumi, par to sniegšanas vietu ir atzīstama vieta, kur atrodas pakalpojumu saņēmēja uzņēmuma sēdeklis.

3) Pieņēmums Nr. 2: divas atsevišķas darbības (2. jautājuma a), b) un c) apakšpunkts)

107. Šajā lietā, ievērojot iesniedzējtiesas nobeiguma apsvērumus, viss norāda uz to, ka pastāv vienoti kvalificējamo darbību kopums. Līdz ar to uz 2. jautājuma a) apakšpunktu, ko iesniedzējtiesa uzdevusi tikai gadījumā, ja par tiek noraidīta iespēja darbību kopuma iespēja, nav jāatbild.

37 — *Levob* šeit norāda uz pirmo apsvērumu Direktīvā 2002/38 (minēts 4. zemsvītras piezīmē).

108. Ja tomēr, pretēji gaidītajam, būtu nepieciešams īpaši uztvert standarta programmatūras piegādi uz datu nesēja, tad no šo secinājumu IV daļas B nodaļas 1. iedaļā minētā izriet, ka šī darbība ir preču piegāde Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta izpratnē. Līdz ar to atbilde uz 2. jautājuma b) apakšpunktu, kas būtu nozīmīga, tikai pieņemot, ka tā ir pakalpojuma sniegšana, ir lieka.

109. Attiecībā uz 2. jautājuma c) apakšpunktu par standarta programmatūras pielāgošanas vietu var norādīt uz atbildi uz 2. jautājuma c) un d) apakšpunktu. Arī, ja pielāgošanu vērtē izolēti, tad par pakalpojuma sniegšanas vietu saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta trešo ievilkumu ir atzīstama tā vieta, kur atrodas pakalpojuma saņēmēja uzņēmuma sēdeklis.

V — Secinājumi

110. Pamatojoties uz iepriekš minētajiem apsvērumiem, mans priekšlikums uz *Hoge Raad* prejudiciālajiem jautājumiem ir atbildēt šādi:

1) Standarta programmatūras piegāde uz datu nesēja tās tālākai pielāgošanai klienta vajadzībām Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, izpratnē ir uzskatāma par vienotu darbību, ja darbības daļas savā starpā ir saistītas tik cieši, ka tām atsevišķi, no vidusmēra patērētāja viedokļa raugoties, attiecībā pret klientu nav nepieciešamās praktiskās nozīmes. Šī jautājuma izvērtēšanai izšķiroša nozīme nav tam, vai par darbības daļām ir nolīgtas atsevišķas cenas un izsniegti atsevišķi rēķini.

2) Darbību kopums, kas sastāv no standarta pogrammatūras piegādes, tās pielāgošanas klienta vajadzībām, tās instalēšanas un ar to saistīto apmācību, kopumā ir kvalificējams kā pakalpojuma sniegšana Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 6. panta 1. punkta izpratnē, ja vien, skatot kopā visus apstākļus, pārsvarā ir vērojami pakalpojuma sniegšanas elementi. Tas ir spēkā gadījumā,

— ja standarta programmatūras pielāgošanai ir izšķiroša nozīme tās izmantošanā, ko veic tās ieguvējs,

— ja pielāgošana un instalēšana ir prasījusi tik daudz līdzekļu, ka tās nav atzīstamas par papilddarbībām,

— ja pakalpojuma sniegšanas elementi veido lielāko daļu no darbību kopuma vērtības.

3) Saliktā darbība, kurā ietilpst standarta programmatūras piegāde, tās pielāgošana klienta vajadzībām, tās instalēšana un apmācība, ir atzīstama par datu apstrādi un informācijas piegādi Sestās direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta trešā ievilkuma izpratnē, kur tādējādi pakalpojuma sniegšanas vieta ir tā vieta, kur atrodas saņēmēja uzņēmuma sēdeklis.