

Kohtuasi C-41/04

Levob Verzekeringen BV ja OV Bank NV

versus

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden'i eelotsusetaotlus)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artiklid 2, 5, 6 ja 9 – Andmekandjale salvestatud tarkvara üleandmine – Tarkvara hilisem kohandamine omandaja erivajadustele – Üks maksustatav sooritus – Teenuste osutamine – Teenuste osutamise koht

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Teenuste osutamine – Mitmest aspektist koosnevad tehingud – Tehing, mida tuleb pidada üheks soorituseks – Kriteeriumid – Andmekandjale salvestatud tarkvara tarnimine ning selle tarkvara hilisem kohandamine tarbija erivajadustele*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 2 lõige 1)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Teenuste osutamine – Mõiste – Andmekandjale salvestatud tarkvara tarnimine ning selle tarkvara hilisem kohandamine tarbija erivajadustele – Hõlmamine – Tingimused*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 6 lõige 1)

3. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Teenuste osutamine – Kohaldatava maksuseaduse kindlaksmääramine – Konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused jms teenused – Mõiste – Tarkvara hilisem kohandamine tarbija erivajadustele – Hõlmamine*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 9 lõike 2 punkti e kolmas taane)

1. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 2 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui kaks või mitu maksumaksja poolt keskmiseks tarbijaks peetavale tarbijale pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või tegevust on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt majanduslikus mõttes ühe terviku, mille osadeks jagamine oleks kunstlik, kujutavad käibemaksu kohaldamise mõttes need aspektid või tegevused koos endast ühte sooritust. See on nii tehingu puhul, millega maksumaksja tarnib tarbijale andmekandjale salvestatud eelnevalt arendatud ja turustatud tarkvara, nagu ka selle tarkvara hilisemal kohandamisel selle omandaja erivajadustele, isegi selle eest eraldi hindade maksmisel.

(vt punkt 30 ning resolutiivosa punktid 1 ja 2)

2. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 6 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellist ühte sooritust nagu tarkvara tarnimine ning selle hilisem kohandamine tarbija erivajadustele tuleb kvalifitseerida „teenuste osutamisenä”, kui tuleb välja, et kohandamine ei ole vähetähtis ega kõrvaline, vaid sellel on

vastupidi valdav iseloom; nii see on eriti siis, kui pidades silmas selliseid aspekte nagu kohandamise ulatus, kestus ja hind, on sellel kohandamisel otsustav tähtsus, et omandaja saaks kohandatud tarkvara kasutada.

(vt punktid 28–30 ja resolutiivosa punkt 3)

3. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandat taanet, mis määrab kindlaks konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenustele jms teenustele kohaldatava maksuseaduse, tuleb tõlgendada nii, et see kohaldub sellise ühe teenuse nagu tarkvara tarnimine ning selle hilisem kohandamine tarbija erivajadustele osutamise puhul maksukohustuslasele, kes asub ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis.

Nimetatud säte ei nimeta mitte kutsealasid nagu jurist, konsultant, raamatupidaja või insener, vaid nende kutsealade esindajate ja muude selliste isikute teenuseid. Ühenduse õiguslooja kasutab selles sättes nimetatud kutsealasid seal nimetatud teenuste kategooriate määratlemise vahendina. Selles osas on informaatikal, mille alla kuulub tarkvara programmeerimine ja arendamine, tähtis koht tulevaste inseneride väljaõppes ning tihti kujutavad need endast ühte paljudest väljaõppe käigus inseneridele pakutavatest spetsialiseerumise õppeainetest. Sellist teenust nagu arvutitarkvara kohandamine tarbija erivajadustele võivad osutada mõnikord insenerid, mõnikord muud sellised sama eesmärgi täitmist lubava väljaõppega isikud. Sellest tuleneb, et selline teenus kuulub kas inseneride või inseneri tegevusega seoses muude selliste isikute osutatud teenuste hulka.

(vt punktid 37–41 ja resolutiivosa punkt 4)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

27. oktoober 2005(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artiklid 2, 5, 6 ja 9 – Andmekandjale salvestatud tarkvara üleandmine – Tarkvara hilisem kohandamine omandaja erivajadustele – Üks maksustatav sooritus – Teenuste osutamine – Teenuste osutamise koht

Kohtuasjas C-41/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) 30. jaanuari 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. veebruaril 2004, menetluses

Levob Verzekeringen BV,

OV Bank NV

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud K. Schiemann (ettekandja), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues ja E. Levits,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik K. Sztranc,

arvestades kirjalikus menetluses ja 24. veebruari 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Levob Verzekeringen BV ja OV Bank NV, esindajad: *advocaat* J. van Dongen, *adviseur* G. C. Bulk ja *belastingadviseur* W. Nieuwenhuizen,

– Madalmaade valitsus, esindajad: H. Sevenster, J. van Bakel ja M. de Grave,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: L. Ström van Lier ja A. Weimar,

olles 12. mai 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 2 lõike 1, artikli 5 lõike 1, artikli 6 lõike 1 ja artikli 9 tõlgendamist.

2 Nimetatud eelotsusetaotlus esitati ühe maksukohustuslasena käsitatavate Levob Verzekeringen BV ja OV Bank NV (edaspidi „Levob“) ning Staatssecretaris van Financiën'i (rahanduse riigisekretär) vahelise kohtuvaidluse raames seoses erinevatelt tehingutelt, sh tarkvara omandamine, selle hilisem kohandamine Levobi vajadustele, selle installeerimine ning Levobi töötajate koolitamine selle tarkvara kasutamiseks, käibemaksu maksmisega.

Õiguslik raamistik

3 Kuuenda direktiivi artikkel 2 näeb ette:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2. kauba import.“

4 Nimetatud direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt „[on] „[k]aubatarne“ [...] materiaalse vara omanikuna kasutamise õiguse üleminek“.

5 Sama direktiivi artikli 6 lõige 1 sätestab:

„„Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.

[...].

6 Kuuenda direktiivi artikkel 9 näeb ette:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht [...].

2. Sellest olenemata:

[...]

e) on allpool nimetatud teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele klientidele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis, teenuste osutamise kohaks kliendi tegevuskoht või teenuste kasutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

– [...]

– [...]

– konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused jms teenused, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenused,

[...].

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7 Levob, asukoht Amersfoort (Madalmaad), tegeleb kindlustustegevusega. 2. oktoobril 1997 sõlmis ta lepingu äriühinguga Financial Data Planning Corporation (edaspidi „FDP”), asukoht Ühendriigid.

8 Lepingu kohaselt pidi FDP tarnima Levobile arvutiprogrammi, mida esimene turustab Ühendriikides asuvatele kindlustusseltsidele (edaspidi „baastarkvara”). Selle tarkvara osas anti Levobile mitte üleantav piiramatult kehtivusajaga litsents 713 000 USA dollari suuruse tasu eest, millest 101 000 dollarit tuli maksta lepingu sõlmimisel ja ülejäänud igakuise 36 000 dollarilise maksena seitsmeteistkümne kuu jooksul. Selle tasu kohta esitati teistest lepingu alusel tasutavatest summadest eraldi arve. Leping täpsustas ka, et litsents hakkab kehtima Ühendriikides ning Levob tegutseb kauba Madalmaadesse importijana.

9 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib viimasena osutatu kohta, et baastarkvara sisaldavad andmekandjad anti tõesti FDP poolt Levobile üle Ühendriikide territooriumil ning Levobi töötajad tõid need hiljem Madalmaadesse.

10 Leping nägi muu hulgas ette, et FDP kohandab baastarkvara selleks, et Levobil oleks võimalik seda viimase poolt turustatud kindlustuslepingute haldamise raames kasutada. Põhilises osas oli tegemist selle programmi hollandikeelseks muutmise ja sinna vajalike muudatuste tegemisega, kuna Madalmaades tegelevad selliste kindlustuslepingutega vahendajad. Selle kohandamise hind pidi sõltuvalt lepingu täitmise käigus poolte vahel kindlaks tehtavatest lõplikest täpsustustest olema vahemikus 793 000 dollarit kuni 970 000 dollarit.

11 FDP kohustuseks oli ka baastarkvara installeerimine, selle kohandamine Levobi arvutisüsteemile ning Levobi töötajatele viiepäevase koolituse läbiviimine kahe 7500 dollari suuruse makse eest. Lõpuks nägi leping kohandatud tarkvarale ette ka pooltevahelise üldise vastuvõtutesti.

12 Baastarkvara kohandamine, selle installeerimine ja kokkulepitud koolitus toimusid aastatel 1997–1999.

13 Levob jättis baastarkvara eest tasutud summad oma käibemaksudeklaratsioonis märkimata. 25. jaanuaril 2000 palus ta maksuhalduril esitada tagantjärgi maksuteated nimetatud tarkvara kohandamise, selle installeerimise ning FDP läbiviidud koolitusega seoses tasutud summadega.

14 Leides, et FDP osutatud teenus koosnes kohandatud tarkvara puudutavast ühest sooritusest, esitas maksuhaldur Levobi poolt lepingu alusel tasutud kõikide summade kohta vastavad maksuteated.

15 Kuna 31. detsembri 2001. aasta kohtuotsusega jäeti Gerechthof te Amsterdam'ile Levobi poolt esitatud kaebus rahuldamata, esitas viimane selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Oma kassatsioonkaebuses heidab Levob Gerechthof te Amsterdam'ile ette eriti seda, et viimane pidas baastarkvara tarnimist ja selle kohandamist üheks maksustatavaks tehinguks ning muu hulgas kvalifitseeris nimetatud tehingu kui „teenuste osutamise”. Levobi arvates kujutab baastarkvara hankimine endast kaubatarnet.

16 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. a) Kas kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1, artikli 5 lõike 1 ja artikli 6 lõike 1 kombineeritud sätteid tuleb tõlgendada nii, et käesolevas asjas vaatluse all olevat tüüpi tarkvara tarnimist samadel tingimustel, mille raames ühelt poolt andmekandjale salvestatud ja tarnija poolt arendatud ja turustatud tarkvaral ning teiselt poolt tarkvara hilisemale ostja vajadustele kohandamisele on kehtestatud eraldi hinnad, tuleb pidada üheks soorituseks?

b) Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas neid sätteid tuleb tõlgendada nii, et seda sooritust tuleb pidada üheks teenuseks (mille lahutamatuks osaks on kauba, st andmekandja tarne)?

c) Kui vastus viimasele küsimusele on jaatav, siis kas kuuenda direktiivi artiklit 9 (6. mai 2002. aasta redaktsioonis) tuleb tõlgendada nii, et see teenus on osutatud selle sätte lõikes 1 nimetatud kohas?

d) Kui vastus eelnevale küsimusele on eitav, siis milline kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt on kohaldatav?

2. a) Kui vastus esimese küsimuse punktile a on eitav, siis kas selles nimetatud sätteid tuleb tõlgendada nii, et andmekandjale salvestatud kohandamata tarkvara tarnimist tuleb pidada materiaalse vara tarnimiseks, mille jaoks kokku lepitud eraldi hind kujutab endast kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a ette nähtud tasu?

b) Kui vastus sellele küsimusele on eitav, siis kas kuuenda direktiivi artiklit 9 tuleb seega tõlgendada nii, et teenuste osutamine on toimunud selle sätte lõikes 1 nimetatud kohas või ühes sama artikli lõikes 2 nimetatud kohas?

c) Kas tarkvara kohandamise teenuse osas kehtib sama olukord nagu baastarkvara

tarnimise osas?”

Eelotsuse küsimused

Esimese küsimused punktid a ja b

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tahab oma esimese küsimuse punktidega a ja b, mida tuleb käsitleda koos, teada, kas käibemaksu sissenõudmise eesmärgil tuleb põhikohtuasja asjaoludel toimunud eraldi hindade eest andmekandjale salvestatud ja tarnija poolt arendatud ja turustatud tarkvara tarnimist ning tarnija poolt selle tarkvara hilisemat kohandamist omandaja erivajadustele pidada kaheks eraldiseisvaks soorituseks või üheks soorituseks, ning kui tegemist on ühe sooritusega, siis kas seda tuleb kvalifitseerida teenuste osutamisenä.

18 Esialgu tuleb meelde tuletada, et küsimus tehingu ulatuse kohta omab käibemaksu seisukohalt erilist tähtsust nii maksustatavate tehingute koha kindlakstegemiseks kui ka maksumäära või käesoleval juhul kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastuse sätete kohaldamiseks (25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP, EKL 1999, lk I-973, punkt 27).

19 Nagu tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjassepuutuva tehingu toimumisel esinenud asjaolusid, selleks, et kindlaks teha ühelt poolt, kas tegemist on kahe või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega, ning teiselt poolt, kui tegemist on ühe sooritusega, kas seda tuleb kvalifitseerida teenuste osutamisenä (vt selle kohta 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien, EKL 1996, lk I-2395, punktid 12–14, ja eespool viidatud CPP kohtuotsus, punktid 28 ja 29).

20 Arvestades neid kahte asjaolu, et ühelt poolt tuleneb kuuenda direktiivi artikli 2 lõikest 1, et tavaliselt tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks, ning teiselt poolt vältimaks käibemaksusüsteemi toimimise moonutamist, ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks jagada, on esiteks tähtis selgeks teha asjassepuutuvat tehingut iseloomustavad tunnused, selleks, et teha kindlaks, kas maksumaksja osutab keskmiseks tarbijaks peetavale tarbijale mitu eraldiseisvat põhisooritust või ühe soorituse (vt analoogiline eespool viidatud CPP kohtuotsus, punkt 29).

21 Selles osas on Euroopa Kohus juba leidnud, et ühe sooritusega on tegemist eriti sel juhul, kui ühte või mitut aspekti tuleb pidada põhisoorituseks, samas kui vastupidisel juhul tuleb ühte või mitut aspekti pidada kõrvalsoorituseks või kõrvalsoorituseks, mille olukord maksustamise seisukohalt on sama, mis põhisoorituse puhul (eespool viidatud CPP kohtuotsus, punkt 30, ja 15. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-34/99: Primback, EKL 2001, lk I-3833, punkt 45).

22 Sama kehtib ka sellise olukorra kohta, kui kaks või mitu maksumaksja poolt keskmiseks tarbijaks peetavale tarbijale pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik.

23 EÜ artikliga 234 kehtestatud koostöö raames on siseriiklike kohtute ülesandeks teha kindlaks, kas see mingil konkreetsel juhul on nii ning hinnata selles osas lõplikult fakte. Euroopa Kohtu ülesanne on siiski nendele kohtutele esitada kõik ühenduse õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mida saab kasutada siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel.

24 Mis puudutab põhikohtuasja, siis näib, nagu seda sedastas ka Gerechtshof te Amsterdam, kelle kohtuotsuse peale esitati eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olev

kassatsioonkaebus, et taolise FDP ja Levobi vahelise tehingu eesmärgiks oli maksukohustuslase poolt tarbijale konkreetselt selle tarbija vajadustele kohandatud funktsionaalse tarkvara tarnimine. Selles osas ja nagu Madalmaade valitsus õigesti märkis, ei saa järeldada, ilma, et selline käsitlus muutuks kunstlikuks, et selline tarbija omandas samalt tarnijalt kõigepealt olemasoleva tarkvara, mis sellisel kujul ei toonud tema majandustegevusele siiski mingisugust kasu ning mis osutus kasulikuks alles pärast nimetatud tarkvara kohandamist.

25 Asjaolu, mida küsimuses rõhutatakse, st et lepingus nähti ette eraldi hinnad ühelt poolt tarkvara tarnimisele ning teiselt poolt selle kohandamisele, ei ole iseenesest otsustav. See asjaolu ei ole olemuselt selline, et mõjutada väljatoodud objektiivset tihedat seost nimetatud tarnimise ja kohandamise vahel ega nende ühe majandustehingu osaks olemist (vt selle kohta eespool viidatud CPP kohtuotsus, punkt 31).

26 Sellest tuleneb, et kuuenda direktiivi artiklit 2 tuleb tõlgendada nii, et sellist tarnimist ja sellist tarkvara hilisemat kohandamist tuleb käibemaksu osas pidada üheks soorituseks.

27 Mis puudutab aga teist küsimust, kas sellist ühte mitmejärgulist sooritust tuleb kvalifitseerida teenuste osutamisenä, siis see nõuab nimetatud soorituse olulisimate tunnuste tuvastamist (vt eriti eespool viidatud kohtuotsus Faaborg-Gelting Linien, punkt 14).

28 Selles osas on asjakohasteks aspektideks lisaks baastarkvara kohandamisele, et ta tooks kasu omandaja majandustegevusele, ka nimetatud kohandamise ulatus, kestus ja hind.

29 Nende erinevate kriteeriumite põhjal leidis Gerechthof te Amsterdam õigesti, et tegemist on kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 mõttes ühe teenuse osutamisega, nimetatud kriteeriumid lubavad tõepoolest sedastada, et kohandamine ei olnud tähtsuselt mingil viisil vähetähtis või kõrvaline, vaid ülekaalukas, kuna sellel oli otsustav tähtsus, et omandaja saaks kasutada omandatud ja tema erivajadustele kohandatud tarkvara.

30 Arvestades kõiki neid aspekte, tuleb esimese küsimuse punktidele a ja b vastata, et:

– kuuenda direktiivi artikli 2 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui kaks või mitu maksumaksja poolt keskmiseks tarbijaks peetavale tarbijale pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või tegevust on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt majanduslikus mõttes ühe terviku, mille osadeks jagamine oleks kunstlik, kujutavad käibemaksu kohaldamise mõttes need aspektid või tegevused koos endast ühte sooritust;

– see on nii tehingu puhul, millega maksumaksja tarnib tarbijale andmekandjale salvestatud eelnevalt arendatud ja turustatud tarkvara, nagu ka selle tarkvara hilisemal kohandamisel selle omandaja erivajadustele, isegi selle eest eraldi hindade maksmisel;

– kuuenda direktiivi artikli 6 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellist ühte sooritust tuleb kvalifitseerida „teenuste osutamisenä”, kui tuleb välja, et asjaomane kohandamine ei ole vähetähtis ega kõrvaline, vaid see omab vastupidi ülekaalukat tähtsust; nii see on eriti siis, kui pidades silmas selliseid aspekte nagu kohandamise ulatus, kestus ja hind, on sellel kohandamisel otsustav tähtsus, et omandaja saaks kohandatud tarkvara kasutada.

Esimese küsimuse punktid c ja d

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese küsimuse punktides c ja d, millist kohta tuleb pidada esimese küsimuse punktidele a ja b antud vastuses nimetatud ühe teenuse osutamise kohaks.

32 Teenustele kohaldatava maksuseaduse kindlaksmääramise reeglid sätestab kuuenda

direktiivi artikkel 9. Selle artikli lõige 1 sätestab vastava üldreegli ja lõige 2 loetleb rea erandeid. Nende sätete eesmärk on vältida ühest küljest pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teisest küljest tulude maksustamata jätmist (vt eriti 12. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-452/03: RAL (Channel Islands) jt, EKL 2005, lk I-3947, punkt 23 ja viidatud kohtupraktika).

33 Kuuenda direktiivi artikli 9 kahe esimese lõike omavahelise konkurentsi osas on Euroopa Kohus juba asunud seisukohale, et selle artikli lõige 1 ei ole ülimuslik lõike 2 suhtes. Iga juhtumi korral peab küsima, kas tegemist ei ole ühe artikli 9 lõikes 2 sätestatud erandiga; juhul, kui sellega tegu ei ole, tuleb kohaldada lõiget 1 (vt eespool viidatud kohtuotsus RAL (Channel Islands) jt, punkt 24 ja viidatud kohtupraktika).

34 Selles osas ei saa väita, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e peaks erandina reeglist tõlgendama kitsalt (15. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/00: SPI, EKL 2001, lk I-2361, punkt 17).

35 Seega tuleb uurida, kas põhikohtuasjas vaatluse all olev tehing võib kuuluda kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 alla.

36 Selles osas küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus nimetatud direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda taande võimaliku kohaldamise kohta, mis määrab kindlaks „konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenustele jms teenustele, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenustele” kohaldatava maksuseaduse. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib täpsemalt, kas põhikohtuasjas vaatluse all olevat tehingut ei tohi kvalifitseerida selle sätte mõttes „andmetöötlus- ning teabeandmisteenustena”. Euroopa Kohtule esitatud märkustes ühinevad selle tõlgendusega nii Madalmaade valitsus kui ka Euroopa Ühenduste Komisjon.

37 Siinkohal tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmas taane ei nimeta mitte kutsealasid nagu jurist, konsultant, raamatupidaja või insener, vaid nende kutsealade esindajate ja muude selliste isikute teenuseid. Ühenduse õiguslooja kasutab selles sättes nimetatud kutsealasid seal nimetatud teenuste kategooriate määramise vahendina (16. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-145/96: von Hoffmann, EKL 1997, lk I-4857, punkt 15).

38 Selles osas tuleb märkida, et informaatikal, mille alla kuulub tarkvara programmeerimine ja arendamine, on tähtis koht tulevaste inseneride väljaõppes ning tihti kujutavad need endast ühte paljudest väljaõppe käigus inseneridele pakutavatest spetsialiseerumise õppeainetest.

39 Sellist teenust nagu arvutitarkvara kohandamine tarbija erivajadustele võivad osutada mõnikord insenerid, mõnikord muud sellised sama eesmärgi täitmist lubava väljaõppega isikud.

40 Sellest tuleneb, et selline teenus kuulub kas inseneride või inseneri tegevusega seoses muude selliste isikute osutatud teenuste hulka.

41 Arvestades eelnevat, tuleb esimese küsimuse punktidele c ja d vastata, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandat taanet tuleb tõlgendada nii, et see kohaldub sellise esimese küsimuse punktidele a ja b antud vastuses nimetatud ühe teenuse osutamise puhul maksukohustuslasele, kes asub ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis.

Teine küsimus

42 Teine küsimus esitati selleks puhuks, kui vastus esimese küsimuse punktile a oleks eitav.

Arvestades seda, et vastus esimesele küsimusele on jaatav, ei pea teist küsimust analüüsima.

Kohtukulud

43 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 2 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui kaks või mitu maksumaksja poolt keskmiseks tarbijaks peetavale tarbijale pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või tegevust on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt majanduslikus mõttes ühe terviku, mille osadeks jagamine oleks kunstlik, kujutavad käibemaksu kohaldamise mõttes need aspektid või tegevused koos endast ühte sooritust.**
2. **See on nii tehingu puhul, millega maksumaksja tarnib tarbijale andmekandjale salvestatud eelnevalt arendatud ja turustatud tarkvara, nagu ka selle tarkvara hilisemal kohandamisel selle omandaja erivajadustele, isegi selle eest eraldi hindade maksmisel.**
3. **Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 6 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellist käesoleva resolutsiivosa punktis 2 nimetatud ühte sooritust tuleb kvalifitseerida „teenuste osutamisenä”, kui tuleb välja, et asjaomane kohandamine ei ole vähetähtis ega kõrvaline, vaid sellel on vastupidi valdav iseloom; nii see on eriti siis, kui pidades silmas selliseid aspekte nagu kohandamise ulatus, kestus ja hind, on sellel kohandamisel otsustav tähtsus, et omandaja saaks kohandatud tarkvara kasutada.**
4. **Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandat taanet tuleb tõlgendada nii, et see kohaldub sellise käesoleva resolutsiivosa punktis 3 nimetatud ühe teenuse osutamise puhul maksukohustuslasele, kes asub ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.