

Byla C-41/04

Levob Verzekeringen BV ir OV Bank NV

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 2, 5, 6 ir 9 straipsniai – ? duomenų laikmenų ?rašytos programinės ?rangos perleidimas – Programinės ?rangos v?lesnis pritaikymas specifiniams pirk?jo poreikiams – Viena apmokestinama paslauga – Paslaugų teikimas – Paslaugos suteikimo vieta“

Generalinės advokatės J. Kokott išvada, pateikta 2005 m. gegužės 12 d. I-0000

2005 m. spalio 27 d. Teisingumo Teismo (pirmoji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

1. Mokesčių teisės nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Paslaugų teikimas — Iš kelių elementų sudaryti sandoriai — Sandoris, kuris turis būti laikomas viena paslauga — Kriterijai — ? duomenų laikmenų ?rašytos standartinės programinės ?rangos tiekimas ir šios programinės ?rangos v?lesnis pritaikymas specifiniams vartotojo poreikiams

(Tarybos direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 dalis)

2. Mokesčių teisės nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Paslaugų teikimas — S?voka — ? duomenų laikmenų ?rašytos standartinės programinės ?rangos tiekimas ir šios programinės ?rangos v?lesnis pritaikymas specifiniams vartotojo poreikiams — ?traukimas — S?lygos

(Tarybos direktyvos 77/388 6 straipsnio 1 dalis)

3. Mokesčių teisės nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Paslaugų teikimas — Apmokestinimo vietos nustatymas — Konsultantų, inžinierių, konsultacinių biurų, teisininkų, buhalterių paslaugos ir kitos panašios paslaugos — S?voka — Programinės ?rangos pritaikymas specifiniams vartotojo poreikiams — ?traukimas

(Tarybos direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečia ?trauka)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo 2 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad kai du ar daugiau vidutiniu vartotoju laikomo vartotojo naudai apmokestinamojo asmens tiekiami elementai ar atliekami veiksmai susiję taip glaudžiai, kad objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visumą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio, šių elementų ar veiksmų visuma sudaro vieną paslaugų apmokestinimo PVM tikslu. Taip yra sandorio, pagal kurį apmokestinamasis asmuo vartotojui patiekia iš anksto sukurtą ir parduodamą standartinę programinę ?rangą, išsaugotą duomenų laikmenoje, ir v?liau pritaiko šią programinę ?rangą specifiniams šio pirk?jo poreikiams, atveju, net jeigu už tai nustatomos atskiros

kainos.

(žr. 30 punktą, rezoliucinės dalies 1–2 punktus)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 6 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad tokia viena paslauga, kaip standartinės programinės įrangos tiekimas ir jos pritaikymas vėliau specifiniams vartotojo poreikiams, turi būti laikoma „paslaugų teikimu“, kai paaiškėja, jog pritaikymas nėra nei nereikšmingas, nei pagalbinis, tačiau, priešingai, yra dominuojamojo pobūdžio; taigi taip yra tuomet, kai, atsižvelgiant į tokius elementus, kaip antai apimtis, kaina ar trukmė, šis pritaikymas yra lemiamas, siekiant suteikti pirkėjui galimybę naudoti pritaiktą programinę įrangą.

(žr. 28–30 punktus, rezoliucinės dalies 3 punktą)

3. Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečia trauka, kuri nustato konsultantų, inžinierių, konsultacinių biurų, teisininkų, buhalterių ir kitų panašių paslaugų apmokestinimo vietas, taip pat duomenų apdorojimą ir informacijos teikimą, turi būti aiškinama taip, kad ji taikoma tokiai vienai paslaugai, kaip standartinės programinės įrangos tiekimas ir jos pritaikymas vėliau specifiniams vartotojo poreikiams, suteiktai Bendrijoje, tačiau kitoje valstybėje nei paslaugų teikėjas įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui.

Iš tikrųjų ši nuostata susijusi ne su profesijomis, pavyzdžiui, teisininkų, konsultantų, buhalterių ar inžinierių, o su jų ir panašių profesijų atstovų paslaugomis. Bendrijos teisės aktų leidėjas šioje nuostatoje paminėtas profesijas vartoja kaip priemonę šioje nuostatoje nurodytoms paslaugų kategorijoms apibrėžti. Šiuo požiūriu informatikos mokslai, įskaitant programavimą ir programinės įrangos kūrimą, yra labai svarbūs būsimųjų inžinierių universitetinėms studijoms ir dažnai netgi būna viena iš vairių specializacijų krypčių, siūlomų jiems studijų metu. Taigi tokia paslauga, kaip informatikos programinės įrangos pritaikymas specifiniams vartotojo poreikiams, gali suteikti ir inžinieriai, ir kiti asmenys, kurių išsilavinimas jiems leidžia pasiekti tą patį tikslą. Tai reiškia, kad tokiu paslaugų teikimu gali būti laikomos tiek inžinierių, tiek asmenų, kurių veikla panaši į inžinierių veiklą, teikiamos paslaugos.

(žr. 37–41 punktus, rezoliucinės dalies 4 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2005 m. spalio 27 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 2, 5, 6 ir 9 straipsniai – duomenų laikmenų rašytos programinės įrangos perleidimas – Programinės įrangos vėlesnis pritaikymas specifiniams pirkėjo poreikiams – Viena apmokestinama paslauga – Paslaugų teikimas – Paslaugos suteikimo vieta“

Byloje C-41/04

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2004 m. sausio 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. vasario 2 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Levob Verzekeringen BV,

OV Bank NV

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai K. Schieman (pranešėjas), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues ir E. Levits,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą K. Sztranc, administratorą,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2005 m. vasario 24 d. posėdžiui,

išnagrinąjįs rašytines pastabas, pateiktas:

- *Levob Verzekeringen BV* ir *OV Bank NV*, atstovaujama advokaat J. van Dongen, *adviseur* G. C. Bulk ir *belastingadviseur* W. Nieuwenhuizen,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. Sevenster, J. van Bakel ir M. de Grave,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos L. Ström van Lier ir A. Weimar,

susipažinęs su 2005 m. gegužės 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 2 straipsnio 1 dalies, 5 straipsnio 1 dalies, 6 straipsnio 1 dalies ir 9 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas sprendžiant ginčą tarp mokestinio vieneto *Levob Verzekeringen BV* ir *OV Bank NV* (toliau – *Levob*) ir *Staatssecretaris van Financiën* (Valstybės sekretorius finansams) dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėjimo sudarant įvairius sandorius, skaitant programinės įrangos įsigijimą, vėliau jos pritaikymą *Levob* poreikiams, instaliavimą ir *Levob* personalo apmokymą dirbti šia programine įranga.

Teisinis pagrindas

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnis numato:

„Pridėtiną vertę mokesčiu apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

2) prekių importas.“

4 Prekių tiekimo sąvoka šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje apibrėžiama kaip „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

5 Šios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis nustato:

„Paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 9 straipsnis nustato:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigėjas savo verslą arba turi nuolatinį įmonę, iš kurios teikia paslaugas <...>

2. Tačiau:

<...>

e) toliau nurodytą paslaugą, teikiamą klientams, steigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, steigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra steigėjas savo verslą arba turi nuolatinį verslo vietą, kurioje teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

– <...>

– <...>

– konsultantų, inžinierių, konsultacinių biurų, teisininkų, buhalterių paslaugos ir kitos panašios paslaugos, taip pat duomenų apdorojimas ir informacijos teikimas,

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 Amersfoort (Nyderlandai) steigėsi *Levob* užsiima draudimo veikla. 1997 m. spalio 2 d. ji sudarė sutartį (toliau – sutartis) su Jungtinėje Valstijose steigusia įmone *Financial Data Planning Corporation* (toliau – *FDP*).

8 Pagal sutarties sąlygas *FDP* siūpareigojo patiekti *Levob* programinę įrangą, kurią ji parduoda draudimo kompanijoms Jungtinėje Valstijose (toliau – bazinė programinė įranga). Už 713 000 JAV dolerių (USD) sumą, iš kurių 101 000 USD turėjo būti sumokėta pasirašant sutartį, o likusi suma – 36 000 USD dydžio mėnesinėmis įmokomis per 17 mėnesių, *Levob* buvo suteikta neterminuota neperleidžiama šios programinės įrangos licencija. Šiai sumai turėjo būti pateikta atskira sąskaita nuo kitų pagal sutartį mokėtinų sumų. Be to, sutartis nustatė, kad licencijos galiojimas prasidės Jungtinėje Valstijose, o *Levob* bus šio turto importuotojas iš Nyderlandus.

9 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas šiuo atžvilgiu nurodo, kad *FDP* duomen? laikmenas su standartine programine ?ranga perdav? *Levob* Jungtini? Valstij? teritorijoje ir kad *Levob* darbuotojai v?liau pargabeno jas ? Nyderlandus.

10 Sutartis, be kita ko, numat?, kad *FDP* pritaikys bazin? programin? ?rang? tam, kad *Levob* gal?t? j? naudoti savo sudarytoms draudimo sutartims administruoti. Iš esm?s tai buvo šios programin?s ?rangos išvertimas ? oland? kalb? ir jos pakeitimas, susij?s su tuo, kad Nyderlanduose tokios draudimo sutartys sudaromos ir padedant tarpininkams. Tokio pritaikymo kaina pagal galutines specifikacijas, kurias šalys tur?jo nustatyti vykdydamos sutart?, tur?jo b?ti ne mažesn? nei 793 000 USD ir neviršyti 970 000 USD.

11 Be to, *FDP* ?sipareigojo instaliuoti bazin? programin? ?rang?, pritaikyti j? *Levob* informacinei sistemai ir organizuoti penki? dien? apmokymus *Levob* darbuotojams, už tai sumokant atitinkamai du kartus po 7500 USD. Galiausiai sutartis taip pat numat?, kad užbaigus pritaikymo darbus šalys atliks bendr? programin?s ?rangos tinkamumo patikrinim?.

12 Bazin?s programin?s ?rangos pritaikymas, instaliavimas ir sutarti apmokymai ?vyko 1997–1999 metais.

13 *Levob* savo PVM deklaracijoje nenurod? sum?, sumok?t? už bazin? programin? ?rang?. 2000 m. sausio 25 d. ji mokes?i? administratoriaus papraš? *a posteriori* pateikti pranešim? apie mok?tinus mokes?ius, kiek tai susij? su sumomis, sumok?tomis už šios programin?s ?rangos pritaikym?, instaliavim? ir *FDP* organizuotus apmokymus.

14 Manydamas, kad *FDP* ?vykdytas sandoris buvo viena paslauga, susijusi su pritaikyta programine ?ranga, mokes?i? administratorius pateik? pranešim? apie mok?tinus mokes?ius d?l vis? sum?, kurias *Levob* perved? pagal šį sutart?.

15 *Gerechtshof te Amsterdam* 2001 m. gruodžio 31 d. sprendimu atmetus *Levob* pareikšt? ieškin?, ši pateik? kasacin? skund? d?l šio sprendimo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. Gr?sdoma savo kasacin? skund?, *Levob* kaltina *Gerechtshofte Amsterdam* bazin?s programin?s ?rangos tiekim? ir jos pritaikym? vertinus kaip vien? apmokestinam? sandor?, be to, kvalifikavus š? sandor? kaip paslaug? teikim?. Ta?iau, *Levob* manymu, bazin?s programin?s ?rangos patiekimas yra prek? tiekimas.

16 Tokiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) a) Ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis ir 5 straipsnio 1 dalis kartu su 6 straipsnio 1 dalimi yra aiškinatina taip: toks programin?s ?rangos perleidimas kaip nagrin?jamoje byloje ir joje esan?iomis s?lygomis – kai, viena vertus, už tiek?jo sukurt? ir parduodam? standartin? programin? ?rang?, išsaugot? duomen? laikmenoje, ir, antra vertus, už pritaikym? v?liau pirk?jo poreikiams nustatomas atskiras apmok?jimas – turi b?ti laikomas vienos paslaugos atlikimu?

b) Jeigu ? š? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar šios nuostatos tuomet tur?t? b?ti aiškinamos taip: ši paslauga laikytina vienu paslaug? teikimu (kuris apima ir prek?s, t. y. duomen? laikmenos, tiekim?)?

c) Jeigu ? pastar?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, ar tuomet Šeštosios direktyvos (2002 m. geguž?s 6 d. redakcija) 9 straipsnis tur?t? b?ti aiškinamas taip: ši paslauga yra suteikta šio straipsnio 1 dalyje nurodytoje vietoje?

d) Jeigu ? pastar?j? klausim? b?t? atsakyta neigiamai, koks Šeštosios direktyvos 9

straipsnio 2 dalies punktas tuomet turėtų būti taikomas?

2) a) Jeigu ? pirmojo klausimo a punkto b) atsakyta neigiamai, ar tuomet tame klausime paminėtos nuostatos turėtų būti aiškinamos taip: laikmenoje esančios nepritaikytos programinės ?rangos perleidimas turėtų būti laikomas materialaus turto tiekimu, už kurį numatyta atskira kaina yra Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatytas atlygis?

b) Jeigu ? šis klausimas b) atsakyta neigiamai, ar tuomet Šeštosios direktyvos 9 straipsnis turėtų būti aiškinamas taip: paslauga yra suteikta šio straipsnio 1 dalyje nurodytoje vietoje ar vienoje iš 2 dalyje nurodytų vietų?

c) Ar programinės ?rangos pritaikymo paslaugai galioja tos pačios taisyklės kaip ir standartinės programinės ?rangos perleidimui?"

D)I prejudicini? klausim?

D)I pirmojo klausimo a ir b punkt?

17 Savo pirmojo klausimo a ir b punktais, kurie nagrinėtini kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar PVM surinkimo tikslais tokiomis aplinkybomis, kokios nagrinėjamos pagrindin?je byloje, tiek?jo sukurta ir parduota standartin? programin? ?ranga, išsaugota duomen? laikmenoje, ir v?liau tiek?jo atliekamas šios ?rangos pritaikymas specifiniams pirk?jo poreikiams, už kuriuos nustatomos atskiros kainos, turi būti laikomi dviem atskiromis paslaugomis ar viena paslauga, o pastaruoju atveju – ar ši viena paslauga gali būti laikoma paslaug? teikimu.

18 Pirmiausia primintina, kad su sandorio apimtimi susij?s klausimas PVM poži?riu yra ypatingos svarbos tiek siekiant nustatyti apmokestinam?j? sandori? viet?, tiek taikant apmokestinimo dyd? arba, esant reikalui, Šeštojoje direktyvoje numatytas su atleidimu nuo mokes?io susijusias nuostatas (1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C?349/96, Rink. p. I?973, 27 punktas).

19 Kaip išplaukia iš Teisingumo Teismo praktikos, kai sandor? sudaro jo sud?tin? dal? ir veism? daugetas, reikia atsižvelgti ? visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, viena vertus, ar tai yra dvi ar daugiau atskir? paslaug?, ar viena paslauga, ir, kita vertus, ar pastaruoju atveju ši viena paslauga turi būti laikoma paslaug? teikimu (šiuo klausimu žr. 1996 m. geguž?s 2 d. Sprendimo *Faaborg?Gelting Linien*, C?231/94, Rink. p. I?2395, 12–14 punktus ir min?to Sprendimo *CPP* 28 ir 29 punktus).

20 Atsižvelgiant ? dvigub? galimyb?, kad, viena vertus, iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies išplaukia, jog kiekvienas sandoris iš esm?s laikytinas atskiru bei savarankišku, ir, kita vertus, sandoris, kur? ekonominiu poži?riu sudaro viena paslauga, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūt? pakeistas PVM sistemos funkcionalumas, pirmiausia svarbu išsiaiškinti b?dingus nagrinėjamo sandorio elementus siekiant nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo vartotojui, laikomam vidutiniu vartotoju, suteikia kelias savarankiškas pagrindines paslaugas ar vien? paslaug? (žr. taip pat jau min?to sprendimo *CPP* 29 punkt?).

21 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas nusprend?, kad viena paslauga yra pirmiausia tuomet, kai vienas ar keli elementai turi būti laikomi sudaran?iais pagrindin? paslaug?, ir, priešingai, vienas ar keli elementai turi būti laikomi nepagrindiniais, kuriems taikomas pagrindin?s paslaugos mokestinis režimas (jau min?to sprendimo *CPP* 30 punktas ir 2001 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Primback*, C?34/99, Rink. p. I?3833, 45 punktas).

22 Ta pati išvada išplaukia, kai du ar daugiau elementų ar veiksmų, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikia vidutiniu vartotoju laikomam vartotojui, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio.

23 Vykdydami EB 234 straipsnyje tvirtintą bendradarbiavimą, nacionaliniai teismai iš tiesų turi nustatyti, ar taip yra konkrečiu nagrinėjamu atveju, ir šiuo atžvilgiu pateikti galutinį faktų vertinimą. Tačiau Teisingumo Teismas turi šiems nacionaliniams teismams nurodyti visus su Bendrijos teise susijusius vertinimo kriterijus, kurie gali būti reikalingi priimant sprendimą jį sprendžiamoje byloje.

24 Dėl pagrindinės bylos, kaip konstatavo *Gerechtshof te Amsterdam*, dėl kurio sprendimo buvo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjamas kasacinis skundas, atrodo, kad tokio sandorio, kokį sudarė FDP ir Levob, ekonominis tikslas yra tas, kad apmokestinamasis asmuo vartotojui patiekia tam tikros paskirties programinęrangą, specialiai pritaikytą šio vartotojo poreikiams. Šiuo atžvilgiu, kaip teisingai pažymėjo Nyderlandų vyriausybė, paprastai tariant, negalima teigti, kad toks vartotojas iš to paties tiekėjo įsigijo, pirma, iš anksto sukurtą programinęrangą, kuri tokios būklės neturėjo jokios naudos jo ekonominei veiklai, o tik vėliau – pritaikymus, kurie vieninteliai šiai programinei rangai gali suteikti tokį naudingumą.

25 Klausime paminėta aplinkybė, kad sutartyje buvo numatytos atskiros kainos, pirma, už bazinės programinėsrangos tiekimą ir, antra, už jos pritaikymą, pati savaime nėra lemiamą. Iš tikrųjų ši aplinkybė nėra tokia, kad galėtų paveikti tamprą objektyvų ryšį, kuris atsirado dėl minėto tiekimo ir pritaikymo, arba jį priklausymą ekonominiu požiūriu vienam sandoriui (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *CPP* 31 punktą).

26 Iš to išplaukia, kad Šeštosios direktyvos 2 straipsnis turi būti aiškinamas taip: toks tiekimas ir vėliau toks programinėsrangos pritaikymas iš esmės gali būti laikomi sudarančiais vieną paslaugą apmokestinimo PVM tikslu.

27 Antra, klausimas, ar toks vienas kompleksinis teikimas turi būti laikomas paslaugų teikimu, reikalauja identifikuoti dominuojančius šio teikimo elementus (žr., pavyzdžiui, minėto sprendimo *Faaborg/Gelting Linien* 14 punktą).

28 Šiuo atžvilgiu svarbus yra ne vien bazinės programinėsrangos pritaikymas, siekiant padaryti jį naudingą pirkėjo vykdomai profesinei veiklai, bet ir šio pritaikymo apimtis, trukmė ir kaina.

29 Šių įvairių kriterijų pagrindu *Gerechtshof te Amsterdam* teisingai nusprendė, kad buvo teikiama viena paslauga Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme, nes minėti kriterijai leidžia veiksmingai nuspręsti, jog, tikrai nebūdamas nereikšmingas ar pagalbinis, toks pritaikymas yra dominuojamojo pobūdžio dėl savo lemiamos reikšmės pirkėjui suteikiant galimybę naudoti įsigytą jo specifiniams poreikiams pritaikytą programinęrangą.

30 Atsižvelgiant į visus šiuos faktus, į pirmo klausimo a ir b punktus reikia atsakyti taip:

– Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip: kai du ar daugiau vidutiniu vartotoju laikomo vartotojo naudai apmokestinamojo asmens tiekami elementai ar atliekami veiksmai yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visumą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio, šių elementų ar veiksmų visuma sudaro vieną paslaugą apmokestinimo PVM tikslu,

– taip yra sandorio, pagal kurį apmokestinamasis asmuo vartotojui patiekia iš anksto sukurtą ir

parduodam? standartin? programin? ?rang?, išsaugot? duomen? laikmenoje, ir v?liau pritaiko ši? programin? ?rang? specifiniams šio pirk?jo poreikiams, atveju, net jeigu už tai nustatomos atskiros kainos,

– Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip: tokia viena paslauga turi b?ti laikoma „paslaug? teikimu“, kai atrodo, kad pritaikymas konkre?iu atveju n?ra nei nereikšmingas, nei pagalbinis, ta?iau, priešingai, yra dominuojamojo pob?džio; taigi taip yra tuomet, kai atsižvelgiant ? tokius elementus, kaip antai jo apimtis, kaina ar trukm?, šis pritaikymas yra lemiamas, siekiant suteikti pirk?jui galimyb? naudoti pritaikyt? programin? ?rang?.

D?l pirmo klausimo c ir d punkt?

31 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pirmo klausimo c ir d punktuose klausia, kurioje vietoje laikoma suteikta viena paslauga, kokia nurodyta atsakyme ? pirmo klausimo a ir b punktus.

32 Šiuo klausimu Šeštosios direktyvos 9 straipsnis pateikia apmokestinimo vietos nustatymo taisykles. Šios nuostatos 1 dalis nustato bendr? šios srities taisykl?, o 2 dalis nurodo kelis specialius kriterijus. Šiomis nuostatomis siekiama išvengti, pirma, kompetencijos išskaidymo, galin?ios lemti dvigub? apmokestinim?, ir, antra, pajam? neapmokestinimo (žr., pavyzdžiui, 2005 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *RAL (Channels Islands) ir kt.*, C?452/03, Rink. p. I?0000, 23 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

33 D?l 9 straipsnio pirm?j? dviej? dali? santykio Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad šios nuostatos 1 dalis neturi pirmenyb?s 2 dalies atžvilgiu. Kiekvienu atveju klausiama, ar situacijai taikytina 9 straipsnio 2 dalis, jei ne – taikoma 1 dalis (min?to sprendimo *RAL (Channels Islands) ir kt.* 24 punktas ir nurodyta teismo praktika).

34 Taigi negalima, be kita ko, teigti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas, kaip taisykl?s išimtis, tur?t? b?ti aiškinamas siaurai (2001 m. kovo 15 d. Sprendimo *SPI*, C?108/00, Rink. p. I?2361, 17 punktas).

35 Tod?l reikia išanalizuoti, ar tokiai operacijai, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, gali b?ti taikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis.

36 Šiuo atžvilgiu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas d?l galimo šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto tre?ios ?traukos taikymo, kuri nustato „konsultant?, inžinieri?, konsultacini? biur?, teisinink?, buhalterin? paslaug? ir kit? panaši? paslaug?, taip pat duomen? apdorojimo ir informacijos teikimo“ apmokestinimo viet?. Be to, šis teismas siekia išsiaiškinti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamas sandoris neturi b?ti laikomas „duomen? apdorojimu ir informacijos teikimu“ šios nuostatos prasme. Teisingumo Teismui pateiktose pastabose ir Nyderland? vyriausyb?, ir Europos Bendrij? Komisija sutinka su tokiu aiškinimu.

37 Primintina, kad iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, jog Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto tre?ia ?trauka susijusi ne su profesijomis, pavyzdžiui, teisinink?, konsultant?, buhalterin? ar inžinieri?, o su j? ir panaši? profesij? atstov? paslaugomis. Bendrijos teis?s akt? leid?jas šioje nuostatoje pamin?tas profesijas vartoja kaip priemon? šioje nuostatoje nurodytoms paslaug? kategorijoms apibr?žti (1997 m. rugs?jo 16 d. Sprendimo *von Hoffmann*, C?145/96, Rink. p. I?4857, 15 punktas).

38 Šiuo poži?riu iš ties? reikia pažym?ti, kad informatikos mokslai, ?skaitant programavim? ir programin?s ?rangos k?rim?, yra labai svarb?s b?sim?j? inžinieri? universitetin?ms studijoms ir

dažnai netgi būna viena iš įvairių specializacijų krypčių, siūlomų jiems studijų metu.

39 Taigi tokios paslaugos, kaip informatikos programinės įrangos pritaikymas specifiniams vartotojo poreikiams, gali suteikti ir inžinieriai, ir kiti asmenys, kurių išsilavinimas jiems leidžia pasiekti tą patį tikslą.

40 Tai reiškia, kad tokiu paslaugų teikimu gali būti laikomos tiek inžinierių, tiek asmenų, kurių veikla panaši į inžinierių veiklą, teikiamos paslaugos.

41 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, 9 pirmo klausimo c ir d punktus turi būti atsakyta, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečia įtrauka turi būti aiškinama taip: ji taikoma vienai paslaugai, kokia nurodyta atsakyme 9 pirmo klausimo a ir b punktus, suteikta Bendrijoje, tačiau kitoje nei paslaugų teikėjo valstybėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui.

Dėl antrojo klausimo

42 Antrasis klausimas pateiktas tik tuo atveju, jeigu 9 pirmojo klausimo a punktą būtų atsakyta neigiamai. Atsižvelgiant į tai, kad 9 pastarųjų klausimų atsakymai teigiamai, antrojo klausimo nagrinėti nebereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas** 2 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip: kai du ar daugiau vidutiniu vartotoju laikomo vartotojo naudai apmokestinamojo asmens tiekami elementai ar atliekami veiksmai yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visumą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio, šie elementai ar veiksmai visuma sudaro vieną paslaugą apmokestinimo PVM tikslu.

2. Taip yra sandorio, pagal kurį apmokestinamasis asmuo vartotojui patiekia iš anksto sukurtą ir parduodamą standartinę programinę įrangą, išsaugotą duomenų laikmenoje, ir vėliau pritaiko šią programinę įrangą specifiniams šio pirkėjo poreikiams, atveju, net jeigu už tai nustatomos atskiros kainos.

3. Šeštosios direktyvos 77/388 6 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip: tokia viena paslauga turi būti laikoma „paslaugų teikimu“, kai paaiškėja, jog pritaikymas konkrečiu atveju nėra nei nereikšmingas, nei pagalbinis, tačiau, priešingai, yra dominuojamojo pobūdžio; taigi taip yra tuomet, kai atsižvelgiant į tokius elementus, kaip antai apimtis, kaina ar trukmė, šis pritaikymas yra lemiamas, siekiant suteikti pirkėjui galimybę naudoti pritaikytą programinę įrangą.

4. Šeštosios direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečia trauka turi būti aiškinama taip: ji taikoma vienai paslaugai, kokia nurodyta šios rezoliucijos dalies 3 punkte, suteiktai Bendrijoje, tačiau kitoje nei paslaugų teikėjo valstybėje įsisteigusiam apmokestinamajam asmeniui.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.