

C?41/04. sz. ügy

Levob Verzekeringen BV és OV Bank NV

kontra

Staatssecretaris van Financiën

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?irányelv – A 2., 5., 6. és 9. cikk – Adathordozón rögzített számítógépes program átruházása – Számítógépes programnak a vev? egyéni igényei szerint történ? átalakítása – Egységet képez? adóztatott ügylet – Szolgáltatásnyújtás – A teljesítés helye”

J. Kokott f?tanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2005. május 12.

A Bíróság ítélete (els? tanács), 2005. október 27.

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések — Jogszabályok harmonizálása — Forgalmi adó — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — Szolgáltatásnyújtás — Több m?veletb?l álló ügyletek — Egységet képez? szolgáltatásnak min?sítend? ügylet — Szempontok — A kereskedelemben hozzáférhet?, adathordozón rögzített általános számítógépes program értékesítése és a fogyasztó egyéni igényei szerint történ? kés?bbi átalakítása*

(77/388 tanácsi irányelv, 2. cikk, (1) bekezdés)

2. *Adórendelkezések — Jogszabályok harmonizálása — Forgalmi adó — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — Szolgáltatásnyújtás — Fogalom — A kereskedelemben hozzáférhet?, adathordozón rögzített általános számítógépes program értékesítése és a fogyasztó egyéni igényei szerint történ? kés?bbi átalakítása — Bennfoglaltság — Feltételek*

(77/388 tanácsi irányelv, 6. cikk, (1) bekezdés)

3. *Adórendelkezések — Jogszabályok harmonizálása — Forgalmi adó — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — Szolgáltatásnyújtás — A teljesítés helyének meghatározása — Tanácsadói, mérnöki, tanácsadó irodai, ügyvédi, számviteli szolgáltatások és egyéb hasonló szolgáltatások — Fogalom — A fogyasztó egyéni igényei szerint átalakított számítógépes program — Bennfoglaltság*

(77/388 tanácsi irányelv, 9. cikk, (2) bekezdés, e) pont, harmadik francia bekezdés)

1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy amennyiben az adóalanynak az átlagos fogyasztó részére teljesített két vagy több m?velete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok gazdasági szempontból objektíve olyan egészt alkotnak, amelynek elemekre bontása er?ltetett lenne, e m?veletek és cselekmények összessége a hozzáadottérték-adó alkalmazásának szempontjából egységet képez? ügyletnek min?sül. Ez a helyzet az olyan ügylet esetén, amely során az adóalany valamely el?z?leg kifejlesztett és forgalomba hozott, a kereskedelemben hozzáférhet?, adathordozón rögzített

programot értékesít a fogyasztó részére, amelyet ezt követően átalakít a vevő egyéni igényei szerint; és még akkor is ez a helyzet, ha ezekre külön árat határoztak meg.

(vö. 30. pont és a rendelkezés rész 1–2. pontja)

2. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy az olyan egységet képező ügyletet, mint a kereskedelemben hozzáférhető program értékesítése és a fogyasztó egyéni igényei szerint történő későbbi átalakítása, „szolgáltatásnyújtásnak” kell minősíteni abban az esetben, ha úgy tűnik, hogy az átalakítás nem csekély vagy járulékos jellegű, hanem éppen ellenkezőleg: döntő jelentőségű; általában ez a helyzet akkor, ha az olyan körülményeket tekintve, mint az átalakítás mértéke, költsége vagy időtartama, a program átalakítása meghatározó szerepet játszik abban, hogy a vevő a saját igényeinek megfelelően tudja használni a programot.

(vö. 28–30. pont és a rendelkezés rész 3. pontja)

3. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának harmadik francia bekezdését, amely meghatározza a tanácsadói, mérnöki, tanácsadó irodai, ügyvédi, számviteli szolgáltatások és egyéb hasonló szolgáltatások, valamint az adatfeldolgozás és információszolgáltatás teljesítési helyét, akként kell értelmezni, hogy azt alkalmazni kell az olyan egységet képező szolgáltatásnyújtásra, mint a kereskedelemben hozzáférhető program értékesítése és a fogyasztó egyéni igényei szerint történő későbbi átalakítása, amelyet a Közösségben letelepedett adóalany részére a szolgáltatást nyújtó országán kívül nyújtanak.

E rendelkezés ugyanis nem az ügyvédi, tanácsadói, számviteli vagy mérnöki szakmákról rendelkezik, hanem az e szakmák képviselői által végzett vagy azokhoz hasonló szolgáltatásokról. A közösségi jogalkotó az e rendelkezésben említett szakmákat az itt szabályozott szolgáltatásfajták meghatározására használja. E tekintetben megemlítendő, hogy az informatika és ennek keretében a programozás és a programfejlesztés jelentős szerepet kap a jövő mérnökei részére nyújtott oktatásban, és az informatika gyakran a diákok által e képzés során választható szakok között található. A fogyasztó egyéni igényei szerint átalakított számítógépes program kifejlesztéséhez vagy átalakításához hasonló szolgáltatást tehát mérnökök vagy olyan egyéb személyek végezhetnek, akik olyan képzésben részesültek, amely erre felkészítette őket. Ebből következően az ilyen szolgáltatás vagy a mérnöki, vagy a mérnöki tevékenységhez hasonló szolgáltatások közé tartozik.

(vö. 37–41. pont és a rendelkezés rész 4. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2005. október 27. (*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 2., 5., 6. és 9. cikk – Adathordozón rögzített számítógépes program átruházása – Számítógépes programnak a vevő egyéni igényei szerint történő későbbi átalakítása – Egységet képező adóztatott ügylet – Szolgáltatásnyújtás – A teljesítés helye”

A C-41/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a

Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2004. február 2-án érkezett 2004. január 30-i határozatával terjesztett el az előtte

a **Levob Verzekeringen BV**, valamint

az **OV Bank NV**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, K. Schiemann (előadó), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues és E. Levits bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: K. Sztranc előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. február 24-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Levob Verzekeringen BV és az OV Bank NV képviselőiben J. van Dongen advocaat, G. C. Bulk adviseur és W. Nieuwenhuizen belastingadviseur,
- a holland kormány képviselőiben H. Sevenster és J. van Bakel, valamint M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőiben L. Ström van Lier és A. Weimar, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2005. május 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 2. cikke (1) bekezdésének, 5. cikke (1) bekezdésének, 6. cikke (1) bekezdésének és 9. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a csoportos adóalanyisággal rendelkező Levob Verzekeringen BV, illetve az OV Bank NV (a továbbiakban: Levob) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) közötti többféle ügylet, így számítógépes program beszerzése, annak a Levob igényei szerint történő későbbi átalakítása, telepítése és a Levob munkatársainak a program használatára vonatkozó képzése után megfizetendő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

3 A hatodik irányelv 2. cikke ekként rendelkezik:

„A [HÉA] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

2. a termékimport.”

4 Az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében „»[t]ermékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése”.

5 Az irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerint:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem minősül termékértékesítésnek.”

[...]

6 Az irányelv 9. cikkének rendelkezése szerint:

„(1) Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja [...].

(2) Azonban:

[...]

e) a következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedettnek vagy a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtanak, a teljesítés helyének az a hely minősül, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye található, vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

– [...]

– [...]

– tanácsadói, mérnöki, tanácsadó irodai, ügyvédi, számviteli szolgáltatások és egyéb hasonló szolgáltatások, valamint az adatfeldolgozás és információszolgáltatás

[...]”.

Az alapeljárás és az elzeterjesztett kérdések

7 Az amersfooti (Hollandia) székhelyű Levob biztosítási tevékenységgel foglalkozik. 1997. október 2-án szerződést (a továbbiakban: a szerződés) kötött az egyesült államokbeli székhelyű Financial Data Planning Corporation társasággal (a továbbiakban: FDP).

8 A szerződés értelmében az FDP vállalta, hogy a Levob részére leszállítja azt a számítógépes programot, amelyet biztosítótársaságok részére értékesít az Egyesült Államokban

(a továbbiakban: alpprogram). A Levob 713 000 USD összeg? jogdíj ellenében határozatlan időre megkapta a program át nem ruházható használati jogát, amelyből 101 000 USD a szerződés aláírásakor, a hátralék pedig tizenhét, 36 000 USD összeg? havi részletben volt fizetendő. A jogdíjat a szerződés alapján fizetendő egyéb összegektől elkülönítve kellett kiszámlázni. A szerződés ezen kívül tartalmazta, hogy a használat az Egyesült Államokban veszi kezdetét, és a Levob a termék hollandiai import?reként jár el.

9 A kérdést elterjeszt? bíróság e tekintetben megjegyzi, hogy az FDP az Egyesült Államok területén adta át a programot tartalmazó informatikai adathordozót a Levob részére, amelyet azt követően a Levob munkatársai hoztak be Hollandiába.

10 A szerződés ugyanakkor elírta az FDP számára az alpprogram annak érdekében történ? átalakítását, hogy a Levob használni tudja az általa kötött biztosítási szerződések feldolgozásához. Az átalakítás főleg a program holland nyelvre történ? átírását és az amiatt szükséges módosítások átvezetését jelentette, hogy Hollandiában a biztosítási szerződések megkötésében ügynökök is közreműködnek. Az átalakítás költsége a felek által a szerződés végrehajtása során meghatározandó végleges feltételek szerint legalább 793 000 USD-t és legfeljebb 970 000 USD-t érhetett el.

11 Az FDP ezenfelül kétszer 7500 USD összeg? díj ellenében vállalta az alpprogramnak a Levob informatikai rendszerére történ? telepítését és megfelelő átalakítását, illetve a Levob munkatársainak 5 napig tartó képzését. A szerződés végül azt is elírta, hogy a felek az átvétel előtt teljeskörűen tesztelik az átalakított programot.

12 Az alpprogram átalakítása, telepítése és a megegyezésben rögzített oktatás 1997 és 1999 között valósult meg.

13 A Levob az alpprogramért fizetett összegeket nem tüntette fel a HÉA-bevallásában. A társaság 2000. január 25-én kérte, hogy az adóhatóság a szóban forgó program átalakítása, telepítése és az FDP által végzett képzés címén megfizetett összegek tekintetében adókötelezettséget módosító értesítéseket bocsásson ki.

14 Mivel úgy ítélte meg, hogy az FDP által végzett ügylet az átalakított programra vonatkozó egységet képez? ügyletnek minősül, az adóhatóság adókötelezettséget módosító értesítést bocsátott ki a Levob által a szerződés alapján kifizetett teljes összegre vonatkozóan.

15 Miután a Gerechtshof te Amsterdam 2001. december 31-i ítéletével elutasította a Levob e bírósághoz benyújtott keresetét, a társaság fellebbezést nyújtott be ezen ítélet ellen a kérdést elterjeszt? bírósághoz. Fellebbezésében a társaság főleg azt kifogásolja, hogy a Gerechtshof te Amsterdam az alpprogram értékesítését és átalakítását egyetlen adóztatott ügyletnek tekintette, az ügyletet pedig szolgáltatásnyújtásnak minősítette. A Levob szerint ugyanis az alpprogramra vonatkozó ügylet termékértékesítésnek minősül.

16 Ilyen körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) a) A hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdését, 5. cikkének (1) bekezdését és 6. cikkének (1) bekezdését együttesen akként kell-e értelmezni, hogy egyetlen ügyletnek kell tekinteni a jelen ügyben tárgyalt típusú számítógépes program azonos feltételekkel történt értékesítését, amelynek keretében két külön árat határoznak meg az eladó által kifejlesztett és forgalomba hozott, a kereskedelemben hozzáférhető, adathordozón rögzített programra, illetve e programnak a vev? igényei szerinti későbbi átalakítására?

b) Igenl? válasz esetén e rendelkezéseket akként kell?e értelmezni, hogy ezen ügyletet szolgáltatásnak kell tekinteni (amelynek szerves részét képezi a termék, azaz az adathordozó értékesítése)?

c) Ez utóbbi kérdésre adott igenl? válasz esetén a hatodik irányelv (2002. május 6?án hatályos) 9. cikkét akként kell?e értelmezni, hogy e szolgáltatást az e cikk (1) bekezdésében említett helyen kell teljesítettnek tekinteni?

d) Az el?z? kérdésre adott nemleges válasz esetén a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének melyik pontját kell alkalmazni?

2) a) Az 1) a) pontban szerepl? kérdésre adott nemleges válasz esetén az ott említett rendelkezéseket akként kell? e értelmezni, hogy az át nem alakított számítógépes program adathordozón rögzítve történ? átruházását termékértékesítésnek kell tekinteni, amelynek keretében a megállapodásban a termékre külön meghatározott ár felel meg a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában említett ellenértéknek?

b) E kérdésre adott nemleges válasz esetén akként kell? e értelmezni a hatodik irányelv 9. cikkét, hogy a szolgáltatásnyújtást az e cikk (1) bekezdésében említett helyen vagy inkább az e cikk (2) bekezdésében említett helyek valamelyikén kell teljesítettnek tekinteni?

c) Azonos elbírálás alá tartozik? e a program átalakítására és a kereskedelemben hozzáférhet? program értékesítésére irányuló szolgáltatás?"

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?

Az els? kérdés a) és b) pontjáról

17 A kérdést el?terjeszt? bíróság els? kérdésének a) és b) pontjában, amelyeket indokolt együtt elbírálni, azt kívánja megtudni, hogy az olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, a HÉA felszámítása szempontjából két külön ügyletnek vagy egységet képez? ügyletnek kell? e tekinteni az eladó által kifejlesztett és forgalomba hozott, a kereskedelemben hozzáférhet? program adathordozón történ? értékesítését, valamint e programnak az eladó által a vev? egyéni igényei szerint külön áron végzett kés?bbi átalakítását, továbbá a második esetben az ügyletet szolgáltatásnyújtásnak kell?e tekinteni?

18 El?zetesen emlékeztetni kell arra, hogy az ügylet tartalmára vonatkozó kérdés eldöntése különös jelent?sséggel bír a HÉA tekintetében, mind a tevékenységek adóztatási helyének meghatározása, mind az alkalmazandó adókulcs, illetve a hatodik irányelvben az adómentességre meghatározott rendelkezések szempontjából (a C? 349/96. sz. CPP?ügyben 1999. február 25?én hozott ítélet [EBHT 1999. I? 973. o.] 27. pontja).

19 Amint az a Bíróság ítélezési gyakorlatából következik, ha valamely tevékenység több m?veletb?l, illetve cselekményb?l áll, az adott tevékenységre irányadó valamennyi körülmény figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy két, illetve több ügyletr?l vagy pedig egységet képez? ügyletr?l van? e szó, és hogy ez utóbbi esetben az egységet képez? ügyletet szolgáltatásnyújtásnak kell? e tekinteni (lásd e tekintetben a C? 231/94. sz., Faaborg?Gelting Linien ügyben 1996. május 2?án hozott ítélet [EBHT 1996., I? 2395. o.] 12– 14. pontját és a CPP? ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 28? 29. pontját).

20 Figyelembe véve azt a kett?s követelményt, miszerint egyfel?l a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdéséb?l az következik, hogy általában valamennyi ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni, másfel?l a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból, illetve értékesítésb?l

álló ügyleteket a HÉA-rendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani, annak eldöntése érdekében, hogy az adóalany az átlagos fogyasztó részére több különálló f?szolgáltatást, illetve értékesítést vagy egységet képez? ügyletet teljesít? e, el?ször is fel kell deríteni a szóban forgó ügylet egyedi jellemz?it (lásd értelemszer?en a CPP-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 29. pontját).

21 E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy különösen abban az esetben van szó egységet képez? ügyletr?l, ha egy vagy több ügyleti elemet kell f?szolgáltatásnak, illetve értékesítésnek tekinteni, vagy ezzel ellenkez? esetben: ha egy vagy több ügyleti elemet kell a f?szolgáltatás vagy értékesítés adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatásnak, illetve értékesítésnek tekinteni (a CPP-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 30. pontja, valamint a C? 34/99. sz. Primback-ügyben 2001. május 15?én hozott ítélet [EBHT 2001., I? 3833. o.] 45. pontja).

22 Ugyanez igaz arra az esetre, amikor az adóalany két vagy több, az átlagos fogyasztó részére teljesített m?velete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása er?ltetett lenne.

23 Az EK 234. cikkel bevezetett együttm?ködés keretében kétségkívül a nemzeti bíróságok feladata annak megítélése, hogy az adott ügyben ez az eset áll? e fenn, valamint az, hogy e tekintetben érdemben elvégezzék a tények értékelését. A Bíróság azonban köteles tájékoztatni a nemzeti bíróságokat a közösségi jog alá tartozó valamennyi olyan értelmezési szempontról, amely a bíróságok által tárgyalt ügyek eldöntéséhez hasznos lehet.

24 Amint azt a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tti fellebbezésben megtámadott határozatot hozó Gerechtshof te Amsterdam megállapította, az alapügyet illet?en úgy t?nik, hogy az olyan ügylet gazdasági célja, mint amely az FDP és a Levob között megvalósult, az, hogy az adóalany a fogyasztó részére olyan programot fejlesszen ki, amely kifejezetten a fogyasztó igényeihez igazodik. E tekintetben – amint azt a holland kormány joggal megjegyezte – valóságtól való elrugaszkodás lenne azt állítani, hogy a fogyasztó az eladótól el?bb megszerezte a már meglév? programot, amely ezen állapotában a gazdasági tevékenysége szempontjából semmilyen használati értékkel nem rendelkezett, majd ezt követ?en külön elvégeztette az átalakítási munkákat, amelyek már használhatóvá tették a szóban forgó programot.

25 Nem dönt? jelent?ség? a kérdésben hangsúlyozott azon körülmény, miszerint a szerz?désben az alapprogram értékesítésére és átalakítására külön árat állapítottak meg. E körülmény ugyanis nem alkalmas arra, hogy befolyásolja a szóban forgó értékesítés és átalakítás között objektíve fennálló szoros kapcsolatot, sem annak eldöntését, hogy azok egyetlen gazdasági ügyletbe tartoznak?e (lásd e tekintetben a CPP-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 31. pontját).

26 Ebb?l következ?en a hatodik irányelv 2. cikkét akként kell értelmezni, hogy a HÉA szempontjából f? szabályként egységet képez? ügyletnek kell tekinteni valamely számítógépes programnak a fentihez hasonló értékesítését és kés?bbi átalakítását.

27 Másodszor, annak eldöntéséhez, hogy az ilyen egységet képez? összetett ügyletet szolgáltatásnyújtásnak kell? e tekinteni, meg kell határozni az ügylet meghatározó elemeit (lásd különösen a Faaborg?Gelting Linien ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 14. pontját).

28 Azon túlmen?en, hogy az alpprogram átalakítása lényeges ahhoz, hogy a vev? a szakmai tevékenységéhez használni tudja a programot, e tekintetben szintén jelent?s körülmény az átalakítás mértéke, id?tartama és költsége.

29 E különböző szempontok alapján a Gerechtshof te Amsterdam megalapozottan jutott arra a

következtetésre, hogy egyetlen, a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerinti szolgáltatásnyújtásról van szó, mivel a fenti szempontok alapján ténylegesen megállapítható, hogy a fenti átalakítások távolról sem csekélyek vagy járulékos jellegűek, hanem döntő jelentőséggel bírnak, mivel meghatározó szerepet játszanak abban, hogy a vevő használni tudja az egyéni igényei szerint átalakított formában beszerzett programot.

30 Valamennyi fenti körülményt figyelembe véve az első kérdés a) és b) pontjára azt a választ kell adni, hogy:

- a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy amennyiben az adóalany az átlagos fogyasztó részére teljesített két vagy több művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok gazdasági szempontból objektíve olyan egészt alkotnak, amelynek elemekre bontása értelmetlen lenne, e műveletek és cselekmények összessége a HÉA alkalmazásának szempontjából egységet képező ügyletnek minősül;
- ez a helyzet az olyan ügylet esetén, amely során az adóalany valamely előzőleg kifejlesztett és forgalomba hozott, a kereskedelemben hozzáférhető, adathordozón rögzített programot értékesít a fogyasztó részére, amelyet ezt követően átalakít a vevő egyéni igényei szerint; és még akkor is ez a helyzet, ha ezekre külön árat határoztak meg;
- a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy „szolgáltatásnyújtásnak” kell minősíteni az ilyen egységet képező ügyletet abban az esetben, ha úgy tűnik, hogy a szóban forgó átalakítás nem csekély vagy járulékos jellegű, hanem éppen ellenkezőleg: döntő jelentőségű; általában ez a helyzet akkor, ha az olyan körülményeket tekintve, mint az átalakítás mértéke, költsége vagy időtartama, a program átalakítása meghatározó szerepet játszik abban, hogy a vevő a saját igényeinek megfelelően tudja használni a programot.

Az első kérdés c) és d) pontjáról

31 A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésének c) és d) pontjában azt kívánja megtudni, hogy mit kell teljesítési helynek tekinteni az olyan egységet képező szolgáltatásnyújtás esetén, mint amilyen az első kérdés a) és b) pontjára adott válaszban szerepel.

32 E tekintetben a hatodik irányelv 9. cikke tartalmazza a teljesítési hely megállapítására vonatkozó szabályokat. Míg e cikk (1) bekezdése az erre vonatkozó általános szabályt írja le, a (2) bekezdés különös szabályként egy sor egyéb teljesítési helyet határoz meg. E rendelkezések célja az olyan joghatósági összeütközés elkerülése, amely egyrészt a kettős adóztatáshoz, másrészt az adóztatás elmaradásához vezetne (lásd különösen a C-452/03. sz., RAL [Channel Islands] és társai ügyben 2005. május 12-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3947. o.] 23. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

33 A hatodik irányelv 9. cikke (1) és (2) bekezdésének viszonyát illetően a Bíróság már kimondta, hogy az (1) bekezdés alkalmazása semmiképpen sem előzi meg (2) bekezdését. Arra a kérdésre kell minden esetben választ adni, hogy az adott eset a 9. cikk (2) bekezdésében szabályozott esetek valamelyike alá tartozik-e; ha nem, akkor az (1) bekezdés alá tartozik (a RAL [Channel Islands] és társai ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 24. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 E tekintetben különösen nem tartható az az állítás, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontját – mint a szabály alóli kivételt – szűken kell értelmezni (a C-108/00. sz. SPI-ügyben 2001. március 15-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-2361. o.] 17. pontja).

35 Meg kell tehát vizsgálni, hogy az olyan ügylet, mint amilyen az alapügyben felmerült, a

hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdése alá tartozhat?e.

36 E tekintetben a kérdést elterjeszt? bíróság az irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontja harmadik francia bekezdésének esetleges alkalmazását veti fel, amely a „tanácsadói, mérnöki, tanácsadó irodai, ügyvédi, számviteli szolgáltatások és egyéb hasonló szolgáltatások, valamint az adatfeldolgozás és információszolgáltatás” tekintetében határozza meg a teljesítés helyét. E bíróság közelebb?l azzal a felvetéssel él, hogy lehet? e az alapügy tárgyát képez? ügyletet e rendelkezés szerinti „adatfeldolgozás[nak] és információszolgáltatás[nak]” min?síteni. A Bíróság elé terjesztett észrevételeikben mind a holland kormány, mind az Európai Közösségek Bizottsága ez utóbbi értelmezés pártján áll.

37 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának harmadik francia bekezdése nem az ügyvédi, tanácsadói, számviteli vagy mérnöki szakmákról rendelkezik, hanem az e szakmák képvisel?i által végzett vagy azokhoz hasonló szolgáltatásokról. A közösségi jogalkotó az e rendelkezésben említett szakmákat az itt szabályozott szolgáltatásfajták meghatározására használja (lásd a C? 145/96. sz. von Hoffmann?ügyben 1997. szeptember 16?án hozott ítélet [EBHT 1997., I? 4857. o.] 15. pontját).

38 E tekintetben egyebek mellett szem el?tt kell tartani, hogy az informatika és ennek keretében a programozás és a programfejlesztés jelent?s szerepet kap a jöv? mérnökei részére nyújtott oktatásban, és az informatika gyakran a diákok által e képzés során választható szakok között található.

39 A fogyasztó egyéni igényei szerint átalakított számítógépes program kifejlesztéséhez vagy átalakításához hasonló szolgáltatást tehát mérnökök vagy olyan egyéb személyek végezhetik, akik olyan képzésben részesültek, amely erre felkészítette ?ket.

40 Ebb?l következ?en az ilyen szolgáltatás vagy a mérnöki, vagy a mérnöki tevékenységhez hasonló szolgáltatások közé tartozik.

41 A fentiek alapján az els? kérdés c) és d) pontjára azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának harmadik francia bekezdését akként kell értelmezni, hogy azt alkalmazni kell az olyan egységet képez? szolgáltatásnyújtásra, mint amilyen az els? kérdés a) és b) pontjában szerepel, vagyis amelyet a Közösségben letelepedett adóalany részére a szolgáltatást nyújtó országán kívül nyújtanak.

A második kérdés?l

42 A második kérdés csak arra az esetre vonatkozott, ha az els? kérdés a) pontjára adott válasz nemleges. Tekintettel az e kérdésre adott igenl? válaszra, a második kérdést nem szükséges megvizsgálni.

A költségekr?l

43 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést elterjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (els? tanács) a következ?képpen határozott:

1) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy amennyiben az adóalany az átlagos fogyasztó részére teljesített két vagy több m?velete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok gazdasági**

szempontból objektíve olyan egészt alkotnak, amelynek elemekre bontása erőteltetett lenne, e m?veletek és cselekmények összessége a HÉA alkalmazásának szempontjából egységet képez? ügyletnek min?sül.

2) Ez a helyzet az olyan ügylet esetén, amely során az adóalany valamely el?z?leg kifejlesztett és forgalomba hozott, a kereskedelemben hozzáférhet?, adathordozón rögzített programot értékesít a fogyasztó részére, amelyet ezt követ?en átalakít a vev? egyéni igényei szerint; és még akkor is ez a helyzet, ha ezekre külön árat határoztak meg.

3) A 77/388 hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdését akként kell értelmezni, hogy „szolgáltatásnyújtásnak” kell min?síteni az ilyen egységet képez? ügyletet abban az esetben, ha úgy t?nik, hogy a szóban forgó átalakítás nem csekély vagy járulékos jelleg?, hanem éppen ellenkez?leg: dönt? jelent?ség?; általában ez a helyzet akkor, ha az olyan körülményeket tekintve, mint az átalakítás mértéke, költsége vagy id?tartama, a program átalakítása meghatározó szerepet játszik abban, hogy a vev? a saját igényeinek megfelel?en tudja használni a programot.

4) A 77/388 hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának harmadik francia bekezdését akként kell értelmezni, hogy azt alkalmazni kell az olyan egységet képez? szolgáltatásnyújtásra, mint amilyen az els? kérdés a) és b) pontjában szerepel, vagyis amelyet a Közösségben letelepedett adóalany részére a szolgáltatást nyújtó országán kívül nyújtanak.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.