

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 įrangos perleidimas – Programinės įrangos vėlesnis pritaikymas specifiniams pirkėjo poreikiams – Viena apmokestinama paslauga – Paslaugų teikimas – Paslaugos suteikimo vieta“

Generalinis advokatas 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 įrangos tiekimas ir šios programinės įrangos vėlesnis 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 — Švoka — duomenų laikmenų rašytos standartinės programinės įrangos tiekimas ir šios programinės įrangos vėlesnis pritaikymas specifiniams vartotojo poreikiams — Traukimas — Šlygos

(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 — Švoka — Programinės įrangos 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, šis 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 įrangą, išsaugotą duomenų laikmenoje, ir vėliau pritaiko šią programinę įrangą specifiniams šio pirkėjo 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 pritaikytą 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 suseigiam 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, sielomų jiems studijų metu. Taigi tokie paslaugų, 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 inžinierių veiklai, 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. Schiemann (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,

išnagrinęs 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 įgijimą, vėliau jos pritaikymą *Levob* poreikiams, instaliavimą ir *Levob* personalo apmokymą dirbti šia programine įranga.

Teisinis pagrindas

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnis numato:

„Pridėtinasis vertės mokestis 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 būstinę, iš kurios teikia paslaugas <...>

2. Tačiau:

<...>

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

– <...>

– <...>

– konsultantų, inžinierių, konsultacinių biurų, teisininkų, buhalterinių 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 Jungtine Valstijose steigėsi *Financial Data Planning Corporation* (toliau – *FDP*).

8 Pagal sutarties sąlygas *FDP* siūpareigojo patiekti *Levob* programinių rangų, kurių ji parduoda draudimo kompanijoms Jungtine Valstijose (toliau – bazinių programinių rangų). Už 713 000 JAV dolerių (USD) sumą, iš kurių 101 000 USD turėjo būti sumokėta pasirašant sutartį, o likusi suma – 36 000 USD dydžio mokesimis mokomis per 17 mėnesių, *Levob* buvo suteikta neterminuota neperleidžiama šios programinių rangos licencija. Šiai sumai turėjo būti pateikta atskira sąskaita nuo kitų pagal sutartį mokėtiną sumą. Be to, sutartis nustatė, kad licencijos galiojimas prasidės Jungtine Valstijose, o *Levob* bus šio turto importuotojas 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 ši? 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 aiškintina 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 punktą tuomet turėtų būti taikomas?

2) a) Jeigu pirmojo klausimo a punktu būtų atsakyta neigiamai, ar tuomet tame klausime paminėtos nuostatos turėtų būti aiškinamos taip: laikmenoje esančios nepritaikytos programinėsrangos 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 būtų 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 programinėsrangos pritaikymo paslaugai galioja tos pačios taisyklės kaip ir standartinės programinėsrangos perleidimui?“

Dži prežudicini klausim?

Dži pirmojo klausimo a ir b punkt?

17 Savo pirmojo klausimo a ir b punktais, kurie nagrinėtini kartu, prašymų priimti prežudicinų sprendimų pateiktas teismas siekia išsiaiškinti, ar PVM surinkimo tikslais tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, tiekėjo sukurta ir parduota standartinė programinėrangą, išsaugota duomenų laikmenoje, ir vėliau tiekėjo atliekamas šios rangos pritaikymas specifiniams pirkėjo 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 paslaugų tekimu.

18 Pirmiausia primintina, kad su sandorio apimtimi susijęs klausimas PVM požiūriu yra ypatingos svarbos tiek siekiant nustatyti apmokestinamąjį sandorį vietą, tiek taikant apmokestinimo dydį arba, esant reikalui, Šeštojoje direktyvoje numatytas su atleidimu nuo mokesčio susijusias nuostatas (1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 27 punktą).

19 Kaip išplaukia iš Teisingumo Teismo praktikos, kai sandorį sudaro jo sudėtinė dalis ir veiksmai daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, viena vertus, ar tai yra dvi ar daugiau atskirų paslaugų, ar viena paslauga, ir, kita vertus, ar pastaruoju atveju ši viena paslauga turi būti laikoma paslaugų tekimu (šiuo klausimu žr. 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Faaborg/Gelting Linien*, C-231/94, Rink. p. I-2395, 12–14 punktus ir minėto Sprendimo *CPP* 28 ir 29 punktus).

20 Atsižvelgiant į dvigubą galimybę, kad, viena vertus, iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies išplaukia, jog kiekvienas sandoris iš esmės laikytinas atskiru bei savarankišku, ir, kita vertus, sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro viena paslauga, negali būti dirbtinai skaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos funkcionalumas, pirmiausia svarbu išsiaiškinti būdingus nagrinėjamo sandorio elementus siekiant nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo vartotojui, laikomam vidutiniu vartotoju, suteikia kelias savarankiškas pagrindines paslaugas ar vieną paslaugą (žr. taip pat jau minėto sprendimo *CPP* 29 punktą).

21 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas nusprendė, kad viena paslauga yra pirmiausia tuomet, kai vienas ar keli elementai turi būti laikomi sudarančiais pagrindinę paslaugą, ir, priešingai, vienas ar keli elementai turi būti laikomi nepagrindiniais, kuriems taikomas pagrindinės paslaugos mokesstinis režimas (jau minėto sprendimo *CPP* 30 punktą ir 2001 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Primback*, C-34/99, Rink. p. I-3833, 45 punktą).

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 faktinį vertinimą. Tačiau Teisingumo Teismas turi šiems nacionaliniams teismams nurodyti visus su Bendrijos teise susijusius vertinimo kriterijus, kurie gali būti reikalingi priimančiam sprendimui 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 programinį rangą, 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 programinį rangą, 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 bazinį programinės rangos tiekimą ir, antra, už jos pritaikymą, pati savaime nėra lemiamas. Iš tikrųjų ši aplinkybė nėra tokia, kad galėtų paveikti tamprą objektyvų ryšį, kuris atsirado dėl minėto tiekimo ir pritaikymo, arba jį priklausomai 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 programinės rangos 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 bazinis programinės rangos pritaikymas, siekiant padaryti jį naudingą pirkėjo vykdomai profesinei veiklai, bet ir šio pritaikymo apimtis, trukmė ir kaina.

29 Ši 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 galimybes naudoti šį konkretų jo specifiniams poreikiams pritaikytą programinį rangą.

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 tiekiami 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,

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

parduodamą standartinį programinį rangą, išsaugotą duomenų laikmenoje, ir vėliau pritaiko šį programinį rangą specifiniams šio pirkėjo poreikiams, atveju, net jeigu už tai nustatomos atskiros kainos,

– Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip: tokia viena paslauga turi būti laikoma „paslaugų teikimu“, kai atrodo, kad pritaikymas konkrečiu atveju nėra nei nereikšmingas, nei pagalbinis, tačiau, priešingai, yra dominuojamojo pobūdžio; taigi taip yra tuomet, kai atsižvelgiant į tokius elementus, kaip antai jo apimtis, kaina ar trukmė, šis pritaikymas yra lemiamas, siekiant suteikti pirkėjui galimybę naudoti pritaikytą programinį rangą.

Dėl pirmo klausimo c ir d punktų?

31 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmo klausimo c ir d punktuose klausia, kurioje vietoje laikoma suteikta viena paslauga, kokia nurodyta atsakyme į pirmo klausimo a ir b punktus.

32 Šiuo klausimu Šeštosios direktyvos 9 straipsnis pateikia apmokestinimo vietos nustatymo taisyklės. Šios nuostatos 1 dalis nustato bendrą šios srities taisyklę, o 2 dalis nurodo kelis specialius kriterijus. Šiomis nuostatomis siekiama išvengti, pirma, kompetencijos išskaidymo, galinčios lemti dvigubą apmokestinimą, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (žr., pavyzdžiui, 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimo *RAL (Channels Islands) ir kt.*, C-452/03, Rink. p. I-0000, 23 punktų ir nurodytą teismo praktiką).

33 Dėl 9 straipsnio pirmųjų dviejų dalių santykio Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad šios nuostatos 1 dalis neturi pirmenybės 2 dalies atžvilgiu. Kiekvienu atveju klausiama, ar situacijai taikytina 9 straipsnio 2 dalis, jei ne – taikoma 1 dalis (minuto sprendimo *RAL (Channels Islands) ir kt.* 24 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

34 Taigi negalima, be kita ko, teigti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas, kaip taisyklės išimtis, turėtų būti aiškinamas siaurai (2001 m. kovo 15 d. Sprendimo *SPI*, C-108/00, Rink. p. I-2361, 17 punktą).

35 Todėl reikia išanalizuoti, ar tokiai operacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, gali būti taikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis.

36 Šiuo atžvilgiu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl galimo šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečiojo traukos taikymo, kuri nustato „konsultantų, inžinierių, konsultacinių biurų, teisininkų, buhalterinių paslaugų ir kitų panašių paslaugų, taip pat duomenų apdorojimo ir informacijos teikimo“ apmokestinimo vietą. Be to, šis teismas siekia išsiaiškinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris neturi būti laikomas „duomenų apdorojimu ir informacijos teikimu“ šios nuostatos prasme. Teisingumo Teismui pateiktose pastabose ir Nyderlandų vyriausybės, ir Europos Bendrijų Komisija sutinka su tokio aiškinimu.

37 Primintina, kad iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, jog Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečiaji trauka susijusi ne su profesijomis, pavyzdžiui, teisininkų, konsultantų, buhalterinių 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 (1997 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *von Hoffmann*, C-145/96, Rink. p. I-4857, 15 punktą).

38 Šiuo požiūriu iš tiesų reikia pažymėti, kad informatikos mokslai, skaitant programavimą ir programinių rangų kūrimą, yra labai svarbūs būsimųjų inžinierių universitetinėms studijoms ir

dažnai netgi b?na viena iš ?vairi? specializacij? kryp?i?, si?lom? jiems studij? metu.

39 Taigi toki? paslaug?, kaip informatikos programin?s ?rangos pritaikymas specifiniams vartotojo poreikiams, gali suteikti ir inžinieriai, ir kiti asmenys, kuri? išsilavinimas jiems leidžia pasiekti t? pat? tiksl?.

40 Tai reiškia, kad tokiu paslaug? teikimu gali b?ti laikomos tiek inžinieri?, tiek asmen?, kuri? veikia panaši ? inžinieri? veikl?, teikiamos paslaugos.

41 Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, ? pirmo klausimo c ir d punktus turi b?ti atsakyta, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto tre?ia ?trauka turi b?ti aiškinama taip: ji taikoma vienai paslaugai, kokia nurodyta atsakyme ? pirmo klausimo a ir b punktus, suteikta Bendrijoje, ta?iau kitoje nei paslaug? teik?jo valstyb?je ?sisteigusiam apmokestinamajam asmeniui.

D?I antrojo klausimo

42 Antrasis klausimas pateiktas tik tuo atveju, jeigu ? pirmojo klausimo a punkt? b?t? atsakyta neigiamai. Atsižvelgiant ? tai, kad ? pastar?j? klausim? atsakyta teigiamai, antrojo klausimo nagrin?ti nebereikia.

D?I bylin?jimosi išlaid?

43 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. **1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 2 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip: kai du ar daugiau vidutiniu vartotoju laikomo vartotojo naudai apmokestinamojo asmens tiekiami elementai ar atliekami veiksmai yra taip glaudžiai susij?, kad objektyviai ekonominiu poži?riu sudaro visum?, kurios išskaidymas b?t? dirbtinio pob?džio, ši? element? ar veism? visuma sudaro vien? paslaug? apmokestinimo PVM tikslu.**

2. **Taip yra sandorio, pagal kur? apmokestinamasis asmuo vartotojui patiekia iš anksto sukurt? 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.**

3. **Šeštosios direktyvos 77/388 6 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip: tokia viena paslauga turi b?ti laikoma „paslaug? teikimu“, kai paaišk?ja, jog 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 apimtis, kaina ar trukm?, šis pritaikymas yra lemiamas, siekiant suteikti pirk?jui galimyb? naudoti pritaikt? programin? ?rang?.**

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.