

GENERALINĖS ADVOKATĖS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2005 m. gegužės 12 d.<sup>1</sup>

I — Įžanga

1. Šioje byloje *Hoge Raad der Nederlanden* prašo Teisingumo Teismo išaiškinti 1977 m. gegužės 17d. Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva)<sup>2</sup>, kiek ji susijusi su standartinės programinės įrangos paketo, kuris vėliau buvo pritaikytas pirkėjo poreikiams, perleidimo kvalifikavimu.

2. Šiomis aplinkybėmis kyla klausimas, ar tokiu atveju yra vienas bendras sandoris, ar du atskiri sandoriai, būtent, pirma, standartinės programinės įrangos perleidimas ir, antra, pakeitimų bei kai kurių kitų papildomų funkcijų programavimas. Be to, neaišku,

ar šis sandoris ar sandoriai laikytini prekių tiekimu ar paslaugų teikimu. Jeigu kalbama apie paslaugų teikimą, tuomet, siekiant nustatyti paslaugų teikimo vietą, reikalingas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio išaiškinimas.

3. Paslaugos gavėjas – mokestinis vienetas *Levob Verzekerings B. V., OV Bank N.V. ir kt., Amersfoort* (Nyderlandai) (toliau – *Levob*) – teikia pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamas draudimo paslaugas<sup>3</sup>. Kadangi dėl to *Levob* neturi teisės į atskaitą, jis siekia tokio direktyvos išaiškinimo, pagal kurį programinės įrangos perleidimas ir pritaikymas Bendrijoje būtų apmokestintas kuo mažesniu pridėtinės vertės mokesčiu.

<sup>1</sup> Originalo kalba: vokiečių.

<sup>2</sup> — OL L 145, p. 1.

<sup>3</sup> — Žr. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies a punktą.

## II — Teisinis pagrindas

### A — Bendrijos teisė

4. Toliau pateikiamos šiam procesui aktualios Šeštosios direktyvos nuostatos. Be to, atsižvelgiant į prejudicinį klausimą, remiamasi jos iki 2002 m. gegužės 6 d. galiojusia redakcija<sup>4</sup>.

5. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

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

2. prekių importas.“

4 — 2002 m. gegužės 7 d. Tarybos direktyva 2002/38/EB, iš dalies pakeičiančia ir laikinai iš dalies pakeičiančia Direktyvą 77/388/EEB dėl pridėtinės vertės mokesčio priemonių, taikomų radijo ir televizijos transliacijų paslaugoms ir tam tikroms elektroninėmis priemonėmis teikiamoms paslaugoms (OL L 128, p. 41), į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalį buvo, be kita ko, įtrauktos specialios nuostatos apie elektroninėmis priemonėmis suteiktų paslaugų vietą. Be to, direktyva buvo papildyta L priedu, kuris pateikia rekomenduojamą paslaugų, kurias apima minėtos nuostatos, sąrašą. Priedo 2 punkte yra numatytas programinės įrangos tiekimas ir jos atnaujinimas.

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

7. Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis paslaugas nuo prekių tiekimo atiboja taip:

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

Tokie sandoriai gali būti, *inter alia*:

— nematerialiojo turto perleidimas, nesvarbu, ar to turto nuosavybės teisė patvirtinama dokumentu ar ne,

<...>“

8. Šeštosios direktyvos 8 straipsnis prekių tiekimo vietą apibrėžia taip:

pagal 21 straipsnio 2 dalį, vykdomo tiekimo vieta ir vėlesnių šių prekių tiekimų vieta yra šalyje, į kurią prekės importuotos.“

„1. Prekių tiekimo vieta laikoma:

a) Tiekėjo, arba asmens, kuriam tiekama, arba trečiojo asmens išsiųstų ar gabenamų prekių atveju: vieta, kur prekės yra tuo metu, kai prasideda jų siuntimas ar gabenimas asmeniui, kuriam jos tiekiamos. Kai prekės instaliuojamos arba surenkamos paties tiekėjo arba jo sąskaita (su išbandymu ar be jo), tiekimo vieta laikoma ta vieta, kur prekės yra instaliuojamos ar surenkamos. <...>

9. Šeštosios direktyvos 9 straipsnis numato tokias su paslaugų tiekimo vieta susijusias nuostatas:

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

b) Neišsiųstų ir netransportuojamų prekių atveju: vieta, kur prekės yra, kai vyksta tiekimas.

2. Tačiau:

<...>

<...>

c) paslaugų, susijusių su:

2. Nukrypstant nuo 1 dalies a punkto, tais atvejais, kai siunta išsiunčiama ar prekės gabenamos kitoje, o ne tų prekių importo šalyje, laikoma, kad importuotojo, apibrėžto

— kultūrine, menine, sportine, mokslinė, švietimo, pramogų ir kitokia panašia veikla, įskaitant tokios veik-

los organizatorių darbą, ir tam tikrais atvejais papildomų paslaugų teikimą, <...>

— konsultantų, inžinierių, konsultacinių biurų, teisininkų, buhalterijų paslaugos ir kitos panašios paslaugos, taip pat duomenų apdorojimas ir informacijos teikimas;

suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos;

<...>“

<...>

e) toliau nurodytų paslaugų, teikiamų klientams, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę verslo vietą, į kurią teikiamos paslaugos, <...>:

10. Pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalį apmokestinamąją vertę sudaro:

— autorių teisių, patentų, licencijų, prekių ženklų ir panašių teisių suteikimas ar perleidimas;

„a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina;

<...>

<...>“

## B — Nacionalinė teisė

11. Šeštoji direktyva Nyderlandų nacionalinėje teisėje yra įgyvendinta 1968 m. *Wet op de omzetbelasting* (Apyvartos mokesčio įstatymas) nuostatomis. Kadangi nėra akivaizdu, kad šiuo atveju aktualios nacionalinių teisės aktų nuostatos iš esmės nukrypsta nuo Šeštosios direktyvos nuostatų, nacionalinių teisės aktų nuostatos nepateikiamos.

tis *Levob*, buvo būtina atlikti nemažai pritaikymo darbų, kuriuos sutarties šalys numatė prie sutarties pridėtoje bendroje analizėje. Pritaikymas daugiausia buvo susijęs su vertimu į olandų kalbą bei funkcijų, kurių reikėjo dėl tarpininkų apskaitos bei jų atlyginimo apskaičiavimo, įdiegimu.

## III — Faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

12. 1997 m. spalio 2 d. *Levob* su Jungtinėse Amerikos Valstijose įsikūrusia įmone *Financial Data Planning Corporation* (toliau — *FDP*) sudarė sutartį dėl programinės įrangos, skirtos draudimo sutartims administruoti, perleidimo. Pagal sutartį *Levob* įgyja neterminuotą, neperleidžiamą licenciją naudotis *Levob* poreikiams pritaikyta standartine *Comprehensive Life Administration System* (CLAS) programine įranga. *Levob* nėra suteikiama teisė išduoti sublicencijų. Be to, *FDP* turėjo instaliuoti programinę įrangą ir apmokyti *Levob* personalą.

14. Sutartis taip pat numatė, kad, užbaigus pritaikymo darbus, *Levob* atliks bendrą programos tinkamumo patikrinimą (*Integral Acceptance Test*).

13. Jungtinėse Valstijose CLAS naudojama draudimo paslaugų sektoriuje, nebūdama specialiai pritaikyta. Tačiau, norint ja naudo-

15. Sutartyje kaina buvo išdėstyta tokia tvarka: už standartinės programinės įrangos perleidimą buvo sutarta 713 000 USD suma, iš kurios 101 000 USD turėjo būti sumokėta sudarant sutartį. Likusi dalis turėjo būti mokama 36 000 USD dydžio mėnesinėmis įmokomis. Kaina už pritaikymą buvo apskaičiuota atsižvelgiant į sąnaudas, tačiau turėjo būti ne mažesnė nei 793 000 USD ir neviršyti 970 000 USD. Už *FDP* atliktą programinės įrangos instaliavimą ir darbuotojų apmokymą buvo numatyta dar papildomai po 7 500 USD.

16. Be to, šalys susitarė, kad standartinės programinės įrangos licencijos galiojimas prasidės Jungtinėse Valstijose dar prieš atliekant pritaikymo darbus. Kaina už tai sąskai-

toje turėjo būti nurodyta atskirai, o įvežimo į Olandiją, kurį turėjo atlikti *Levob*, tikslais duomenų laikmenų vertė turėjo būti nurodyta atskirai.

17. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kasaciniame procese gali būti remiamasi tuo, kad pagal sutarties sąlygas *Levob* darbuotojai duomenų laikmenas su standartine programine įranga perėmė Jungtinėse Valstijose ir pargabeno į Nyderlandus<sup>5</sup>. Po to 1997–1999 m. *FDP* ieškovo duomenų apdorojimo įrenginiuose instaliavo bazinę programą, atliko sutartą pritaikymą ir apmokė ieškovo personalą.

18. Todėl išsiskyrė *Levob* ir mokesčių administratoriaus nuomonės dėl šių veiksmų vertinimo pridėtinės vertės mokesčio prasme. *Levob* nuomone, jis pridėtinės vertės mokesčio nesumokėjo tik už pritaikymą, o ne už standartinės programinės įrangos perleidimą. Mokesčių administratorius manė priešingai – kad *FDP* suteikė *Levob* bendrąją licenciją pritaikytai programinei įrangai. Todėl ši sandorį *Levob* apskritai turėtų apmo-

kestinti kaip paslaugų teikimą. Mokesčių administratorius nurodė sumokėti mokesstinę nepriemoką<sup>6</sup>.

19. Dėl šių sprendimų pareikšto ieškinio *Gerechtshof Amsterdam* nepatenkino. *Levob* kasacine tvarka apskundė pirmosios instancijos teismo sprendimą *Hoge Raad*, kuris 2004 m. sausio 30 d. sprendimu pagal EB 234 sraipsnį pateikė Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

1. a) Ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis bei 5 straipsnio 1 dalis kartu su 6 straipsnio 1 dalimi aiškintini taip: toks programinės įrangos perleidimas kaip nagrinėjamoje byloje ir joje esančiomis sąlygomis – kai, pirma, už tiekėjo sukurtą ir į rinką patiektą standartinę programinę įrangą, išsaugotą duomenų laikmenoje, ir, antra, už pritaikymą vėliau pirkėjo poreikiams nustatomas atskiras apmokėjimas, – gali būti laikomas vienos paslaugos atlikimu?

5 – Tačiau *Gerechtshof Amsterdam* per pirmosios instancijos procesą aiškiai nustatė, kad *Levob* nepavyko neabejotinai įrodyti, jog jis jau prieš pritaikymą įgijo galimybę disponuoti standartine programine įranga kaip savininkas. Abejonės kilo dėl to, kad *Levob* negalėjo pateikti tikslesnių duomenų, kada jo darbuotojai priėmė programinę įrangą, ir dėl to, kad *Levob* importo metu nepateikė deklaracijos.

6 – Tiksliau sakant, buvo priimti du nurodymai – vienas už 1997 metus ir vienas už 1998 bei 1999 metus. Abu nurodymai buvo apskysti. Tačiau *Hoge Raad* greičiausiai pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą tik byloje dėl nurodymo už 1997 metus. Šiame nurodyme įrašyta 52 022 Olandijos gildenų (NLG) nesumokėto pridėtinės vertės mokesčio suma, iš kurios 50 732 NLG suma yra už pritaikymą, o 1290 NLG suma – už paties programinės įrangos paketo perleidimą.

- b) Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar šios nuostatos tuomet turėtų būti aiškinamos taip: ši paslauga laikytina vienu paslaugų teikimu (kuris apima ir prekės – duomenų laikmenos – tiekimą)?
- b) Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar tuomet Šeštosios direktyvos 9 straipsnis turėtų būti aiškinamas taip: paslauga yra suteikta šio straipsnio 1 dalyje nurodytoje vietoje ar 2 dalyje nurodytose vietose?
- c) Jeigu į pastarąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar tuomet Šeštosios direktyvos (iki 2002 m. gegužės 6 d. galiojusi redakcija) 9 straipsnis turėtų būti aiškinamas taip: ši paslauga yra suteikta 9 straipsnio 1 dalyje nurodytoje vietoje?
- c) Ar programinės įrangos pritaikymo paslaugai galioja tos pačios taisyklės, kaip ir standartinės programinės įrangos perleidimui?
- d) Jeigu į pastarąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, koks Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies punktą tuomet turėtų būti taikomas?

20. Per procesą Teisingumo Teisme *Levob*, Nyderlandų vyriausybė bei Komisija išsakė savo nuomones. Jų argumentai, kiek yra būtina, bus pateikti atliekant teisinį vertinimą.

#### IV — Teisinis vertinimas

2. a) Jeigu į 1 klausimo a dalį būtų atsakyta neigiamai, ar tuomet tame klausime paminėtos nuostatos turėtų būti aiškinamos taip: laikmenoje esančios nepritaikytos programinės įrangos 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?

21. Šioje byloje keliamas bendrojo pobūdžio klausimas, ar programinės įrangos perleidimas Šeštosios direktyvos prasme kvalifikuotinas kaip tiekimas, ar kaip paslaugų teikimas. Atskiri prejudiciniai klausimai yra įvairiomis prasmėmis susiję su šiuo klausimu bei pasekmėmis, atsirandančiomis nustačius

paslaugų teikimo vietą. Todėl, prieš atsakant į atskirus prejudicinius klausimus, turėtų būti pateikti su programinės įrangos vertinimu pridėtinės vertės mokesčio prasme susiję vertinimai.

22. Šiomis aplinkybėmis kyla klausimas, kokią reikšmę vertinant programinės įrangos perleidimą turi Pridėtinės vertės mokesčio komiteto gairės. Šiomis gairėmis rėmėsi *Hoge Raad*, ypač *Advocaat-Generaal*, ir *Levob*.

A — *Dėl Pridėtinės vertės mokesčio komiteto gairių reikšmės*

23. Pridėtinės vertės mokesčio komitetas yra pagal Šeštosios direktyvos 29 straipsnį įsteigta patariamoji institucija, sudaryta iš valstybių narių ir Komisijos atstovų. Su komitetu konsultuojamasi Šeštojoje direktyvoje numatytais atvejais, be to, jis gali pirmininko ar vieno iš jo narių prašymu nagrinėti kitus klausimus, susijusius su Šeštosios direktyvos aiškinimu. Remiantis Komisijos pateikta informacija, 1993 m. gegužės 25 d. vykusiam 38-jame posėdyje komitetas, prieš tai informavęs Komisiją, vienbalsiai patvirtino minėtas gaires.

24. Teisingumo Teismui pareikalavus, Komisija pateikė gaires ir nurodė, kad jos nėra privalomojo pobūdžio ir kad nebuvo oficialiai paskelbtos. Pagal komiteto darbo tvarkos taisykles, kurios vėlgį, kiek žinoma, taip pat nebuvo oficialiai paskelbtos, jame vykstantys pasitarimai bei priimami sprendimai yra aiškiai konfidencialaus pobūdžio<sup>7</sup>. Nyderlanduose gairės buvo įtrauktos į administracinius teisės aktus<sup>8</sup>.

25. Suteikti naudingų nuorodų aiškinant Bendrijos teisės aktus Bendrijos lygiu gali ir patariamųjų komitetų neprivalomojo pobūdžio nuomonės. Tačiau kol Pridėtinės vertės mokesčio komiteto gairės nėra oficialiai paskelbtos, Teisingumo Teismas neturėtų joms teikti jokios reikšmės, nes teisės aktų taikymo subjektai patys neturi galimybės į jas atsižvelgti.

26. Taip yra dar ir dėl to, kad nėra aiškias pagrindas, kuriuo remiantis komiteto vienbalsiai priimtos Šeštosios direktyvos aiškinimo gairės turėtų būti laikomos konfidencialiomis. Tam, kad į vienodą aiškinimą būtų plačiai atsižvelgiama, kaip tik reikėtų jas oficialiai paskelbti.

7 — Žr. šiuo klausimu Pirmosios instancijos teismo išvadas 1999 m. gruodžio 6 d. Nutartyje *Elder* (T-178/99, Rink. p. II-3509, 7 punktą). Šio teisinio ginčo objektas buvo piliečio prašymo leisti susipažinti su Pridėtinės vertės mokesčio komiteto protokolais atmetimas.

8 — *Mededeling 57 des Staatssecretaris van Financiën* (1998 m. rugpjūčio 14 d. Nutarimas Nr. VB98/1785, VN 1998/40.33).

27. Situacijos nekeičia tai, kad gairės buvo perkeltos į administracinius nacionalinės teisės aktus, kurie buvo oficialiai paskelbti. Šie administracinės teisės aktai susiję su nacionaline teise, reglamentuojančia ES teisės aktų įgyvendinimą, o ne tiesiogiai su Šeštąja direktyva. Be to, nacionalinės teisės nuostatos apskritai negali pateikti nuorodų dėl Bendrijos teisės aiškinimo. Oficialiai nepaskelbus Bendrijos gairių, apmokestinamasis asmuo negali patikrinti, ar nacionalinė administracinė praktika iš tikrųjų atitinka gaires.

*B — Dėl programinės įrangos perleidimo vertinimo pridėtinės vertės mokesčio prasme*

28. Pagal pagrindinės bylos aplinkybes išskirtini du atvejai, būtent – standartinės programinės įrangos, saugomos duomenų laikmenoje, perleidimas ir specialiai klientui sukurtos programinės įrangos pateikimas.

1) Standartinės programinės įrangos, esančios duomenų laikmenoje, perleidimas

29. Standartinės programinės įrangos, išsaugotos standžiojoje duomenų laikmenoje, pavyzdžiui, pastoviosios atminties kompakti-

niame diske ar skaitmeniniame vaizdadiskyje (CD-ROM ar DVD), perleidimas įprastai apima du veiksmus. Pirma, yra perduodama duomenų laikmena, antra, sudaromas dažniausiai licencine sutartimi vadinamas susitarimas dėl teisės naudotis joje išsaugota programine įranga.

30. Todėl Nyderlandų vyriausybė programinės įrangos perleidimą laiko sandorių daugetu, kuriame teisės naudotis suteikimas yra pagrindinis sandoris. Todėl ji šią sandorių visumą apskritai laiko paslaugų teikimu. *Levob* – priešingai – pagrindu laiko duomenų laikmenos perdavimą, kuris laikytinas materialaus turto tiekimu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme. Komisija laikosi skirtingos pozicijos: jeigu programinės įrangos naudojimo licencija yra perleidžiama, tuomet suteikiamos tokios pačios teisės, kokias turi savininkas, taip kad apskritai tai yra tiekimas. Atvirkščiai, neperleidžiamų naudojimosi teisių atveju būtų buvęs paslaugų teikimas.

31. Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį tiekimas yra tuomet, kai perduodama galimybė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu. Visi sandoriai, kurių ši sąvoka neapima, pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalį laikytini paslaugų tiekimu.

32. Dėl duomenų laikmenos nėra jokių abejonių, kad teisė į jos nuosavybę pereina įgijėjui, todėl tai laikytina tiekimu. Atvirkščiai, teisės naudotis kompiuterine programa suteikimas pats savaime negali būti laikomas tiekimu, nes tokia teisė nėra materialusis turtas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme ir ji negali būti prilyginta materialiajam turtui, kaip kad elektra ar atitinkamos teisės į žemės sklypus<sup>9</sup>.

33. Tačiau abejotina, ar teisės naudotis programine įranga perleidimas apskritai gali būti laikomas duomenų laikmenos perdavimo nulemtu sandoriu (paslaugų teikimu).

34. Teisingumo Teismas jau nagrinėjo panašų klausimą abiejuose ankstesniuose sprendimuose *Bosch*<sup>10</sup> bei *Brown Boveri*<sup>11</sup>, susijusiuose su muitinės vertės nustatymu. Sprendime *Bosch* Teisingumo Teismas nustatė, kad mašinos muitinė vertė neturi apimti šios mašinos naudojimo proceso patentų vertės, nes Bendrasis muitų tarifas apima tik materialaus turto, o ne tokių nematerialių prekių, kaip antai procedūros, paslaugų teikimas ar praktinė patirtis, importą<sup>12</sup>.

9 — Žr. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 2 dalį ir 3 dalies a punktą.

10 — 1977 m. liepos 14 d. Sprendimas *Bosch* (1/77, p. 1473).

11 — 1991 m. balandžio 18 d. Sprendimas *Brown Boveri* (C-79/89, p. 1853).

12 — Sprendimas *Bosch* (nurodytas 10 išnašoje, 4 ir 5 punktai).

35. *Brown Boveri* byloje, priešingai generalinio advokato C. O. Lenz<sup>13</sup> teiginiams, Teisingumo Teismas nusprendė, kad duomenų laikmenos muitinė vertė apima ir joje įrašytos programinės įrangos vertę<sup>14</sup>.

36. Vėliau muitų teisės aktai buvo pakeisti taip, kad nustatant muitinę vertę turi būti atsižvelgta tik į duomenų laikmenos, o ne į joje išsaugotos programinės įrangos vertę<sup>15</sup>. Ši aplinkybė dėl Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 1 punkte esančios nuorodos turėjo įtakos ir nustatant importo pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo pagrindą. Be to, ypač siekdamas pasinaudoti šia palankia vertės nustatymo nuostata, *Levob* didelę reikšmę teikia tam, kad programinės įrangos perleidimas JAV būtų vertinamas kaip tiekimas, o vėliau – kaip importas į Bendriją.

13 — Žr. 1990 m. gegužės 2 d. Išvadą, p. 1862, 29 ir paskesni punktai.

14 — Sprendimas *Brown Boveri* (nurodytas 11 išnašoje, 21 punktas).

15 — Žr. 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas, (OL L 253, p. 1), 167 straipsnio I dalį: „Nepaisant Kodekso 29–33 straipsnių, nustatant automatiniu duomenų apdorojimo įrangai skirtų laikmenų ir jose esančių duomenų bei programinės įrangos muitinę vertę, atsižvelgiama tik į pačių laikmenų kainą arba vertę, į importuojamų laikmenų muitinę vertę neįskaitoma jose įrašytų duomenų ar instrukcijų vertė, jeigu ji nurodyta atskirai nuo atitinkamos laikmenos kainos arba vertės.“

37. Tačiau pasibaigus pagrindinės bylos atžvilgiu reikšmingam laikotarpiui vėl buvo panaikinta specialioji nuostata dėl programinės įrangos muitinės vertės nustatymo – po to, kai muitų tarifas, remiantis Susitarimu dėl prekybos informacinių technologijų produktais, bet kuriuo atveju buvo sumažintas iki nulio<sup>16</sup>.

38. Minėtiems sprendimams bylose ir įstatymų leidėjo sprendimams turėjo stiprų poveikį ypatingi muitų teisės tikslai bei GATT reikalavimai šioje srityje. Sprendimai bylose yra susiję su prekės sandorio vertės nustatymu siekiant nustatyti muitą. Specialiomis muitų teisės nuostatomis, taikomomis kompiuteriams ir duomenų laikmenoms, siekiama palengvinti prekybą šiomis prekėmis ir taip skatinti techninį ir ekonominį vystymąsi<sup>17</sup>.

16 — 167 straipsnis buvo panaikintas 2002 m. kovo 11 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 444/2002, iš dalies pakeičiančiu Reglamentą (EEB) Nr. 2454/93, išdėstantį Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas, ir Reglamentu (EB) Nr. 2787/2000 bei (EB) Nr. 993/2001, (OL L 68, p. 11) tokiu pagrindu (septinta konstatuojamoji dalis): Reglamento (EEB) Nr. 2454/93 167 straipsnio 1 dalmi buvo stengiamasi išvengti automatinio duomenų apdorojimo įrangai skirtų laikmenų apmokestinimo muitais importuojant programinę įrangą. Vėliau šis tikslas buvo pasiektas Susitarimu dėl prekybos informacinių technologijų produktais (ITA), patvirtintu 1997 m. kovo 24 d. Tarybos sprendimu 97/359/EB (OL L 155, p. 1). Todėl, nepažeidžiant taikomo 1995 m. gegužės 12 d. GATT sprendimo 4.1, nebereikia numatyti specialių įgyvendinimo nuostatų dėl automatinio duomenų apdorojimo įrangai skirtų laikmenų muitinės vertės nustatymo.

17 — Žr. taip pat generalinio advokato C. O. Lenz išvados byloje *Brown Boveri* (nurodyta 13 išnašoje) 15 ir paskesnius punktus.

39. Nuostatos dėl pridėtinės vertės mokesčio nėra pagrįstos tokiais pačiais tikslais kaip muitų teisė. Todėl nurodyti sprendimai bei teisės aktai muitų teisės srityje neleidžia daryti išvadų dėl standartinės programinės įrangos vertinimo pridėtinės vertės mokesčio prasme. Iš to išplaukia, kad taikant specialius kriterijus turi būti nustatyta, ar standartinės programinės įrangos, esančios duomenų laikmenoje, perleidimas pridėtinės vertės mokesčio prasme laikytinas dviem atskirais sandoriais.

40. Tam prieštarauja faktas, kad įgyjant daiktą nuosavybėn iš esmės kartu yra perimama neribota teisė juo disponuoti ir naudotis. Pavyzdžiui, parduodant knygą n suteikiama atskira licencija skaityti knygą ar parduodant muzikinę kompaktinę plokštelę – licencija klausytis muzikos. Taip pat ir įgyjant techninį įrenginį nereikalingas ypatingas susitarimas dėl jo naudojimo, nes intelektualinė nuosavybė įrenginyje yra įkūnyta patentais saugomų išradimų forma.

41. Tačiau teisės naudotis kūriniu, įkūnytu materialiaame daikte, ribas nustato autorių teisės normos. Autorių teisių apsauga programinės įrangos atžvilgiu Europos lygiu reguliuojama 1991 m. gegužės 14 d. Tarybos direktyva 91/250/EEB dėl kompiuterinių programų teisinės apsaugos<sup>18</sup>.

18 — OL L 122, p. 42.

42. Direktyvos 91/250 1 straipsnio 1 dalis kompiuterines programas autorių teisių apsaugos prasme prilygina literatūros kūriniui. Pagal šios direktyvos 4 straipsnį atitinkami veiksmai, ypač programos atgaminimas ir platinimas, gali būti atliekami tik gavus autoriaus leidimą. Tačiau iš Direktyvos 91/250 5 straipsnio 1 dalies galima daryti išvadą, jog autoriaus leidimas iš esmės nereikalingas tam, kad programą teisėtai įsigijęs asmuo galėtų ją naudoti pagal paskirtį.

43. Autoriaus teisių turėtoji arba su jo leidimu pardavus programos kopiją Bendrijoje, išnaudojama tos kopijos platinimo teisė (Direktyvos 91/250 4 straipsnio c punkto antras sakiny). Vėliau pirmasis įgijėjas gali trečiajam asmeniui suteikti galiojančią nuosavybės teisę į kopiją, nereikalaujant autoriaus sutikimo. Taigi pirmasis įgijėjas gali materialiuoju turtu disponuoti kaip savininkas.

44. Trečiasis asmuo, kaip teisėtai originalios duomenų laikmenos įgijėjas, taip pat gali pagal paskirtį naudoti joje išsaugotą programą<sup>19</sup>. Gamintojo ir pirmojo įgijėjo sutartimi nustatytas teisės naudotis perleidimo draudimas neįpareigoja trečiųjų asmenų. Jeigu apskritai tokia sutarties nuostata gali

būti veiksmingai suderinta, ji bet kuriuo atveju galioja tiktai vidiniam saugomos teisės savininko santykiui su pirmuoju įgijėju. Tam tikrais atvejais pastarasis privalo savo sutarties partneriui (gamintojui) atlyginti nuostolius, nes jis pažeidė sutartinius įsipareigojimus. Tačiau šios rūšies sutarties pažeidimai nepablogina nei antrojo įgijėjo nuosavybės į duomenų laikmeną įgijimo, nei su nuosavybe susijusios teisės naudotis perėjimo.

45. Taigi perleidžiant duomenų laikmeną, kurioje išsaugota atitinkama programa, papildomai sudaroma licencinė sutartis nėra esminė teisei naudotis programa. Tiksliau sakant, iš teisės į kopijos nuosavybę išplaukia teisė naudotis. Licencinės sutarties tikslas veikiau yra apriboti teisę naudotis saugomos teisės turėtojo santykyje su programos kopijos įgijėju.

46. Todėl licencinės sutarties objektas nėra apmokestinamasis sandoris. Tačiau sandoris, kurio esmė yra teisės į kopijos nuosavybę perleidimas, netgi dar apribojamas.

19 — Tam, kad būtų išvengta neteisėto daugkartinio programos panaudojimo, pirmasis įgijėjas privalo ištrinti savo turimą programą.

47. Priešingai Komisijos nuomonei, tai, kad tokioje licencinėje sutartyje yra numatytas teisės naudotis perleidimo draudimas, neeliminuoja visų veiksmų kvalifikavimo kaip tiekimo galimybės.

48. Olandijos vyriausybės nuomone, priešingai pirmiau pateiktai analizei, duomenų laikmenos įgijimas visiškai neturi būti su-reikšminamas. Atvirkščiai, turi būti atsižvel-giama vien tik į teisės naudotis įgijimą. Duomenų laikmenos perdavimas tuomet būtų tik pagalbinė techninė priemonė, skirta programinei įrangai naudoti. Tačiau šiai nuomonei nepritartina.

49. Tokio sprendimo naudai byloja tai, kad įgijėjas dažniausiai nesiekia įgyti nuosavybės į „perdavimo priemonę“, tai yra duomenų laikmeną. Be to, programinės įrangos duomenų laikmenoje perleidimas mokesetine prasme prilyginamas programinės įrangos parsisiųsdinimui iš interneto, nes bet koku atveju, atsižvelgiant į šią dieną teisinę situaciją, parsisiuntimas laikytinas paslaugų teikimu<sup>20</sup>.

50. Tačiau pagrindai, prieštaraujantys šiai nuostatai, yra svaresni. Pagal juos kompiute-

rinės programos, esančios duomenų laikme-noje, ir į kompaktinę plokštelę įrašyta muzika ar knygos tekstas be akivaizdaus pagrindo vertinami skirtingai. Kitaip nei šių analogiškų autorių teisės saugomų kūrinių atveju, kompiuterinės programos atveju pagrindu lai-koma teisė naudotis duomenų laikmenoje įrašytais kūrinių, o ne pati nuosavybės į duomenų laikmeną teisė. Nors muzikinės kompaktinės plokštelės ar knygos perleidi-mas laikomas prekių tiekimu Šeštosios di-rektyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme, kom-paktinio disko su jame įrašyta programine įranga perleidimas pridėtinės vertės mokes-čio prasme laikomas paslauga.

51. Dėl tokio skirstymo galinčius kilti sun-kumus iliustruoja žodyno, išsaugoto pasto-viosios atminties kompaktiniame diske ar skaitmeniniame vaizdadyje (CD ar DVD), pavyzdys. Tokiame kompaktiniame diske su žodynu yra įrašyta daug skaitmeninio forma-to tekstų ir paveikslėlių, tačiau kartu ir programų, skirtų šiems duomenims atvaiz-duoti ir valdyti. Ar toks kompaktinis diskas, kaip knyga, laikytinas tiekiamą preke ar, kaip kompaktinis diskas su kompiuterine pro-grama, – teikiama paslauga?

52. Be to, *Levob* teisingai pažymi, kad kvalifikuoti kaip paslaugų teikimą sudėtinga tuomet, kai įsitraukia prekybos tarpininkai, kaip įprasta sudarant masinius standartinės programinės įrangos platinimo sandorius. Praktikoje prekybos tarpininkai įgyja duome-nų laikmenas iš gamintojo ar kitų prekybos

20 — Žr. Šeštosios direktyvos su pakeitimais, padarytais Direkty-va 2002/38 (nurodyta 4 išnašoje), kuri, žinoma, dar nėra reikšminga nagrinėjamos aplinkybės, 9 straipsnio 2 dalies e punkto paskutinę įtrauką kartu su L priedu.

tarpininkų ir vėliau perduoda jas galutiniam vartotojui. Jie neturi jokių išsamesnių žinių apie licencijos sąlygas, taikomas galutinio vartotojo atžvilgiu, o šios sąlygos jokia forma nėra jų ir programinės įrangos paketo įgijėjų pirkimo–pardavimo sutarties objektas. Todėl neteisinga būtų manyti, kad įgijėjas įgyja tik nesukonkretintą teisę naudotis ir neįgyja materialiojo turto.

nebuvimas taip pat pateisina skirtingą esančios duomenų laikmenoje ir parsisiųsdintos iš interneto programinės įrangos perleidimo vertinimą.

53. Jeigu sudaroma išvis atskira licencinė sutartis dėl teisių naudotis suteikimo, tai įvyksta tik instaliuojant programinę įrangą galutinio vartotojo kompiuteryje, kai instaliavimo metu – teisiniu gamintojo požiūriu – jis sutinka su licencijos sąlygomis. Tačiau už tai, be kainos, sumokėtos prekybos tarpininkui už duomenų laikmeną, nereikia papildomai mokėti. Į šį veiksma praktiškai negalima atsižvelgti apmokestinant pridėtinės vertės mokesčiu.

55. Kaip tarpinę išvadą reikėtų konstatuoti, kad duomenų laikmenoje esančios standartinės programinės įrangos perleidimas laikytinas prekių tiekimu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme.

2) Specialios užsakovo reikalavimams pritaikytos programinės įrangos sukūrimas

54. Šis pavyzdys rodo, kad rėmimasis duomenų laikmenos perdavimu, o ne teisės naudotis suteikimu turi ir praktinių privalumų apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu atžvilgiu. Materialiojo turto perleidimas turi viešumo elementą, kuriuo lengvai gali būti pasiremta apmokestinant. Sudėtingiau atsekti, kada ir tarp kurių asmenų įvyko nematerialių objektų perleidimas. Be to, šiuo atveju egzistuoja didesnis manipuliacijos pavojus. Viešumo elemento buvimas ar

56. Visos šalys vieningai pripažįsta, kad specialiai kliento poreikius tenkinančios programinės įrangos sukūrimas laikytinas paslaugų teikimu, o ne prekių tiekimu.

57. Iš esmės tam pritarina. Tačiau konkrečiu atveju galimos visiškai skirtingos situacijos, kurias galbūt reikėtų vertinti skirtingai. Atskaitos taškas ir šiuo atveju yra klausimas, ar perduodamas materialusis turtas, kuriame

yra kūrybinė programavimo paslauga. Jos aiškiai nėra tuo atveju, kai specialiai sukurta programa, jos galutinė forma, atsiranda tik tai kliento kompiuteryje.

C — *Dėl prejudicinių klausimų*

58. Atvirkščiai, jeigu kūrėjas sukuria visą programą pagal kliento pageidavimus savo įmonėje ir tuomet perduoda užsakovui duomenų laikmeną su programa, kurią tereikia instaliuoti, galėtų būti remiamasi tuo pačiu vertinimu, kaip ir standartinės programinės įrangos atveju.

59. Vien tas faktas, kad kalbama apie specialiai kliento poreikiams pritaikytą programinę įrangą, šiame vertinime nieko nepaaiškina. Tai patvirtina palyginimas su kitais kūriniiais, kurie kliento užsakymu yra sukuriami individualiai. Taip pat ir pagal statybos darbų užsakovo reikalavimus namo statymas ir visiškas įrengimas yra prekių tiekimas, o ne skirtingų statyboje dalyvavusių meistrų ir statybos įmonių paslaugų teikimas.

60. Pagal prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytus duomenis FDP darbuotojai atliko CLAS programinės įrangos pritaikymo darbus po to, kai ji buvo instaliuota *Levob* duomenų apdorojimo įrengimuose. Todėl šis sandoris nagrinėjamu atveju yra paslaugų teikimas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme.

1) Vienas bendras sandoris ar du atskiri sandoriai (1a klausimas)

61. Tolesnio nagrinėjimo išeities taško pasirinkimas išplaukia atsakius į klausimą, ar standartinės programinės įrangos perleidimas ir jos pritaikymas specialioms *Levob* poreikiams yra vienas bendras sandoris, ar du atskiri sandoriai. Šis klausimas ypač svarbus todėl, kad pirmiau pateikti aiškinimai parodė, jog standartinės programinės įrangos perleidimas kvalifikuotinas kaip prekių tiekimas, o jos pritaikymas – kaip paslaugų teikimas.

62. Jeigu programinės įrangos tiekimas ir jos pritaikymas būtų skirtingi sandoriai (2 prielaida), tuomet būtų taikomos skirtingos taisyklės nustatant sandorių vietą. Tai galėtų lemti situaciją, kai apmokestinami tik Nyderlanduose atlikti pritaikymo darbai, o standartinės programinės įrangos tiekimo vieta laikytina Jungtinės Valstijos, ir todėl

Bendrijoje šis procesas nėra apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu<sup>21</sup>.

63. Jeigu tai būtų sandoris, kvalifikuotinas kaip vienas bendras sandoris (1 prielaida), tuomet jo vieta taip pat turėtų būti nustatyta viena.

64. Remdamasis sutarties sandara, *Levob* mano, kad kalbama apie du atskirus sandorius. Nyderlandų vyriausybė ir Komisija laikosi priešingos nuomonės. Proceso dalyviai programos instaliavimą bei personalo apmokymą vieningai laiko papildomu sandoriu, kvalifikuotinu atitinkamai pagal pagrindinį sandorį.

65. Šeštojoje direktyvoje nėra specialių nuostatų apie tai, kokiomis sąlygomis keli tarpusavyje susiję sandoriai vertintini kaip vienas bendras sandoris. Tačiau sprendime *CCP*<sup>22</sup> Teisingumo Teismas šiuo klausimu pateikė tokį esminį paaiškinimą:

21 — Žinoma, tuomet importuojant būtų reikėję sumokėti pridėtinės vertės mokesį, tačiau pagal pirmiau (36 punktas) pateiktas taisykles apskaičiavimo pagrindas būtų tik duomenų laikmenos vertė.

22 — 1999 m. vasario 25 d. Sprendimas *CPP* (C-349/96, Rink. p. I-973, 29 punktas).

„Kadangi, viena vertus, iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies išplaukia, kad kiekvienas paslaugų teikimas iš esmės laikytinas atskiru savarankišku sandoriu, ir, kita vertus, kadangi ekonominiu požiūriu vienas paslaugų teikimas egzistuojančios pridėtinės vertės mokesčio sistemos interesais negali būti dirbtinai skaidomas, turi būti nustatyta nagrinėjamo sandorio esmė, siekiant išaiškinti, ar apmokestinamasis asmuo su vartotoju sudaro kelis savarankiškus pagrindinius sandorius, ar vieną sandorį. Šiuo atveju turi būti remiamasi vidutinio vartotojo požiūriu.“

66. Nustatant sudėtinio sandorio esmę siekiama dviejų tikslų. Pirmiausia reikia skirtingus atskirus sandorius įvertinti atskirai pagal pobūdį. Tačiau, kita vertus, per didelis bendro sandorio suskaidymas į atskirai kvalifikuotinus atskirus sandorius komplikotų pridėtinės vertės mokesčio nuostatų taikymą<sup>23</sup>. Visais atvejais turi būti taikomi objektyvūs kriterijai. Į teikėjo ir (arba) kliento subjektyvų požiūrį neturi būti atsižvelgiama.

23 — Kai kuriose generalinių advokatų išvadose matyti tendencija tokioje situacijoje suteikti prioritetą praktiškumui, o ne tikslumui: žr. 1996 m. vasario 1 d. generalinio advokato G. Cosmas išvadą byloje *Laaborg Gelling Luiten* (C-231/94, 14 punktas); 1996 m. balandžio 25 d. generalinio advokato N. Fennelly išvadą byloje *Dadda* (C-327/94, Rink. p. I-4595, 4597, 35 punktas) ir 1998 m. birželio 11 d. generalinio advokato N. Fennelly išvadą byloje *CPP* (C-349/96, Rink. p. I-976, 47 ir paskesni punktai).

Nors Teisingumo Teismo paaiškinimai sprendime *CPP* susiję su paslaugų daugetu, jie gali būti pritaikyti ir tam atvejui, kai prekių tiekimas ir paslaugų teikimas vykdomi kartu<sup>24</sup>.

67. Teisingumo Teismo nuomone, sandorio, kvalifikuotino kaip vienas sandoris, buvimą ypač liudija tai, kad vienas sandoris yra atliekamas kaip pagrindinis, o kitas yra tik nesavarankiškas papildomas sandoris. Papildomas sandoris yra tuomet, kai „jis klientų atžvilgiu neturi savarankiško tikslo, o naudojamas tik kaip priemonė optimaliai pasinaudoti tiekėjo vykdomu pagrindiniu sandoriu“.<sup>25</sup>

68. Nagrinėjamu atveju nė vienas iš abiejų pagrindinių sandorių (standartinės programinės įrangos tiekimas ir jos pritaikymas) nepavaldus kitam taip, kad būtų aišku, jog jis yra papildomas sandoris. Tačiau tai neleidžia daryti išvados, kad abu sandoriai pridėtinės vertės mokesčio prasme negali būti priskirti vienam bendram sandoriui. Pagrindinio ir

papildomo sandorio kombinacija sudaro tik *vieną* teismų praktikoje jau pripažintą atvejų grupę.

69. Iš esmės toliau, atsižvelgiant į visas aplinkybes, reikia nustatyti sandorių esmę. Tam turi reikšmės, ar abu sandoriai tarpusavyje susiję taip glaudžiai, kad atskirai vienas nuo kito vidutinio vartotojo požiūriu klientui neturi reikalingos praktinės naudos<sup>26</sup>.

70. Ar egzistuoja toks glaudus standartinės programinės įrangos tiekimo ir jos pritaikymo ryšys, galiausiai privalo nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, įvertinęs visas svarbias faktines aplinkybes. Tačiau Teisingumo Teismas gali pateikti principus, kurie šiame kontekste gali vaidinti tam tikrą vaidmenį.

71. Abiejų sandorių glaudaus ryšio buvimą patvirtina tai, kad tokia Nyderlandų draudimo bendrovė kaip *Levob* – skirtingai nei galbūt Amerikos draudimo bendrovė – negali pradėti naudotis standartine programine įranga jos nepritaikius. Taip pat ir

24 — Taip 1996 m. gegužės 2 d. Sprendime *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, Rink. p. I-2395) patiekalų tiekimas ir restorano paslaugos buvo pripažinta vienu paslaugų teikimu. 2001 m. gegužės 15 d. Sprendimu *Primback* (C-34/99, Rink. p. I-3833) Teisingumo Teismas paskolos suteikimą ir baldų tiekimą laikė vienu sandoriu.

25 — Sprendimas *CPP* (nurodytas 22 išnašoje, 30 punktas), žr. kt. sprendimus: 1989 m. liepos 13 d. Sprendimą *Henriksen* (173/88, Rink. p. I-2763, 14–16 punktai); 1998 m. spalio 22 d. Sprendimą *Madgett ir Baldwin* (sujungtos bylos C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229, 24 punktas) ir 2001 m. sausio 11 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-76/99, Rink. p. I-249, 27 punktas).

26 — Taip pat ir sprendime *Henriksen* (nurodytas 25 išnašoje, 15 punktas) Teisingumo Teismas glaudų sandorių ryšį įvertino kaip reikšmingą.

pritaikymo negalima atlikti atskirai, jeigu prieš tai nebuvo patiekta bazinė programinė įranga, kurią galima pritaikyti ir kuri ją pritaikančiam asmeniui yra žinoma.

72. Nors teoriškai klientas pritaikymo darbus galėtų pavesti atlikti ir trečiajam asmeniui, tačiau *Levob* faktiškai šio kelio nepasirinko dėl pagrįstų priežasčių, nes paskirsčius užduotis dviem atskiriems veikėjams atsirastų teisinių ir praktinių sunkumų. Teisine prasme tikriausiai reikėtų gauti autoriaus leidimą pakeisti programą<sup>27</sup>. Technine prasme trečiasis asmuo privalėtų turėti reikalingų žinių apie programos struktūrą, kad galėtų atlikti intervenciją.

73. Kitas svarbus rodiklis, bylojantis apie glaudų abiejų sandorių ryšį, yra programinę įrangą sukūrusios įmonės atsakomybė už efektyvų bendro paketo, kurį sudaro standartinė programinė įranga ir jos pritaikymas, funkcionavimą. Pagal pateiktą sutartį teisingas funkcionavimas turi būti patikrintas *Integral Acceptance Test*. Todėl akivaizdu, kad bet koks neteisingas veikimas, nesvarbu, ar susijęs su standartinės programinės įrangos, ar su pritaikymo programavimo klaida,

gali lemti visos sutarties žlugimą. Ši bendra programinę įrangą sukūrusios įmonės atsakomybė atitinka sutarties prasmę ir tikslą, nes *Levob* neturi naudos disponuodama nepriekaištingai veikiančia standartinė programine įranga, kuri, deja, nebuvo sėkmingai pakeista atsižvelgiant į jos tikslus.

74. Tuo, kad abu sandorius vykdo ta pati įmonė, užtikrinama, jog tas pats verslo partneris yra atsakingas už efektyvų visų komponentų funkcionavimą. Jeigu *Levob* standartinę programinę įrangą būtų įsigijęs iš vienos įmonės, o pritaikymą pavedusi atlikti kitai įmonei, dėl vienos iš jų padarytų klaidų ji negalėtų pareikšti pretenzijų kitai įmonei. Tai lemtų tokią situaciją, kai *Levob* negalėtų užbaigti sutarties dėl nepriekaištingos standartinės programinės įrangos tiekimo tik dėl to, kad pritaikyti nepavyko.

75. *Levob* nurodytos sutarties sandaros ypatybės neprieštarauja kvalifikavimui kaip bendro sandorio. Teisingumo Teismo nuomone, visų pirma sąskaitų už sandorius pateikimo tvarka yra vienas iš įrodymų. Jis jau yra nusprendęs, kad netgi tuo atveju, kai pateikiama bendra sąskaita, gali būti du

27 — Pagal Direktyvos 91/250 4 straipsnio b punktą leidimo visų pirma reikia verčiant, pritaikant, sutvarkant ar kitaip pakeičiant kompiuterio programą.

atskiri sandoriai<sup>28</sup>. Tai galioja atitinkamai ir priešingu atveju: negali būti atmetama bendro sandorio buvimo galimybė dėl to, kad už atskiras sudedamąsias dalis nurodytos ir į sąskaitą atskirai įrašytos atskiros kainos<sup>29</sup>.

76. Kainos buvo padalytos į dvi dalis, siekiant kainą už pritaikymą nustatyti lanksčiai ir atsižvelgiant į faktines sąnaudas. Toks kainos nustatymas neleidžia daryti prielaidos, kad pridėtinės vertės mokesčio prasme būtina egzistuoja du atskirai vertintini sandoriai. Stalius, gaminantis spintą pagal matmenis, sąmatoje irgi gali nurodyti konkrečią medžiagų kainą, o kainą už atliekamą darbą apskaičiuoti atsižvelgdamas į faktišką darbo valandas. Tačiau nėra abejonių, kad rezultatas yra spintos tiekimas, o ne dvi atskiros paslaugos. Šis pavyzdys rodo, kad atskirai apskaičiuojama kaina už du sandorius nebūtinai parodo jų tarpusavio sąryšį.

77. Nei atskira sąskaita už standartinę programinę įrangą, nei duomenų laikmenų su šia standartine programine įranga perdavimas specialiai šiam tikslui į Jungtines Valstijas nuvykusiam *Levob* darbuotojui nekelia abejonių dėl pirmiau išanalizuoto šio sandorio glaudaus ryšio su programinės įrangos pritaikymu. Akivaizdu, kad aprašytomis ope-

racijomis turėjo būti sukurta atskira importo aplinkybių sudėtis, kad būtų taikomos tuo metu galiojusios palankios taisyklės dėl muitinės vertės nustatymo pridėtinės vertės mokesčio tikslu. Sutartimi nustatyta duomenų laikmenų perdavimo tvarka ir atskirai už standartinę programinę įrangą įrašoma į sąskaitą kaina nesusijusios su atitinkamomis šio sandorio, kuris pateisintų atskirą nuo pritaikymo vertinimą pridėtinės vertės mokesčio prasme, ypatybėmis.

78. Jeigu sutartinėms nuostatoms dėl kainos ir sąskaitų pateikimo būtų teikiama lemiama reikšmė, sutarties šalys turėtų galimybę savo nuožiūra daryti įtaką kvalifikuojant pridėtinės vertės mokesčio tikslu. Tai prieštarautų reikalavimui sutartinį (-ius) sandorį (-ius) vertinti objektyviai pagal jo (jų) esmę.

79. Todėl į 1a prejudicinį klausimą atsakytina, kad programinės įrangos, esančios duomenų laikmenoje, perleidimas ir vėliau atliekamas jos pritaikymas kliento poreikiams Šeštosios direktyvos prasme turi būti laikomas vienu sandoriu, jeigu daliniai sandoriai tarpusavyje taip glaudžiai susiję, jog vidutinio vartotojo požiūriu jie atskirai kli-

28 — Sprendimas *CPP* (nurodytas 22 išnašoje, 31 punktas).

29 — Žr. 2000 m. gegužės 25 d. generalinio advokato N. Fennely išvadą byloje *Komisija prieš Prancūziją* (C-76/99, Rink. p. I-249, I-251, 31 punktas).

entui neturi reikalingos praktinės naudos. Vertinant šį klausimą nėra svarbiausia tai, ar už dalinius sandorius buvo sutartos atskiros kainos ir ar išrašomos atskiros sąskaitos.

programinės įrangos tiekimas, nei jos pritaikymas negali būti laikomi vien tik papildomu sandoriu.

2) 1 prielaida: vienas sandoris

80. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas 1 b, c bei d klausimus pateikė tuo atveju, jei sandoriai būtų laikytini vienu sandoriu, o tai labai tikėtina remiantis pirmiau pateikta analize. 1b klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės norėtų sužinoti, ar vienas sandoris apskritai gali būti laikomas prekių tiekimu ar paslaugų teikimu. Kiti klausimai yra susiję su sandorio vietos nustatymu.

82. Sprendime *Faaborg-Gelting Linien*<sup>30</sup> Teisingumo Teismas nusprendė, kad sandorių daugetu pasireiškiančio pardavimo atveju būtinas bendras įvertinimas. Jeigu atskiros sandorių daugeto sudedamosios dalys ir nesusijusios kaip pagrindiniai ir papildomi sandoriai, turi būti išanalizuota, ar sandoriai daugiausia susiję su prekių tiekimu, ar su paslaugų teikimu. Restoranų verslo atveju, kuris buvo nagrinėjamas sprendime *Faaborg-Gelting Linien*, Teisingumo Teismas pripažino paslaugų teikimo dalies persvarą.

a) Kvalifikavimas kaip prekių tiekimas ar kaip paslaugų teikimas (1b klausimas)

83. Nagrinėjamu atveju bendrai įvertinus visas aplinkybes, svarbiausi taip pat yra paslaugų teikimo elementai. Čia lemiamą vaidmenį pirmiausia atlieka tai, kad *Levob* negali panaudoti standartinės programinės įrangos. Todėl pagrindinis *Levob* poreikis

81. Bendras sandoris, atliktas *Levob* atžvilgiu, turi ir prekių tiekimu, ir paslaugų teikimo požymių, tačiau nei standartinės

30 — Nurodytas 24 išnašoje, 12–14 punktai; žr. sprendimą *CPP* (nurodytas 22 išnašoje, 28 punktas) ir 2001 m. sausio 18 d. Sprendimą *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, Rink. p. I-493, 26 punktas).

buvo įsigyti ne standartinę, o specialiai jo poreikiams pritaikytą draudimo programinę įrangą.

priskirtinas paslaugų teikimui Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme, jeigu bendrai įvertinus visas aplinkybes paslaugos teikimo elementai yra svarbesni. Tai gali būti, pavyzdžiui, tokiu atveju,

84. Antra, konstatuotina, kad pritaikymas ir instaliavimas buvo daug sąnaudų reikalaujantys procesai, trukę ilgiau nei vienerius metus. Darbai prasidėjo bendru reikalavimų pritaikymams įvertinimu ir baigėsi visos programos išbandymu. Instaliavimas bei darbuotojų apmokymas tėra papildomi sandoriai. Tačiau tai, kad jos taip pat yra sudedamoji sutartinių sandorių dalis, rodo, kad FDP turėjo suteikti „kompleksinę paslaugą“, kurios apimtis daug platesnė negu vien tik bazinės programos pateikimas.

— kai standartinės programinės įrangos pritaikymas jos įgijėjui yra ypač svarbus siekiant ją pasinaudoti,

— kai pritaikymas ir instaliavimas reikalauja tokių sąnaudų, kad jie negali būti vertinami kaip papildomi sandoriai,

85. Galiausiai ir paslaugų teikimo elementai – programinės įrangos pritaikymas, jos instaliavimas bei apmokymas dirbti programa – vertės atžvilgiu sudaro didesnę bendros kainos dalį nei standartinės programinės įrangos tiekimas.

— kai paslaugų teikimo elementai sudaro didesniąją bendro sandorio vertės dalį.

#### b) Sandorio vieta (1c ir d klausimai)

86. Todėl į 1b prejudicinį klausimą atsakytina, kad bendras sandoris, kurį sudaro standartinės programinės įrangos tiekimas, jos pritaikymas kliento poreikiams, instaliavimas bei apmokymas ja dirbti, apskritai

87. 1c ir d klausimais, kurie turi būti analizuojami kartu, prašymą priimti prejudi-

cinį sprendimą pateikęs teismas norėtų sužinoti, ar sandorio, kvalifikuotino kaip bendras paslaugų tiekimas, vieta nustatoma pagal bendrąsias Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies taisykles, ar šiuo atveju egzistuoja vienas iš šios nuostatos 2 dalyje numatytų atvejų. Pagal 1 dalį sandorio vieta būtų laikoma paslaugos teikėjo buveinės vieta, pagal 2 dalį – paslaugos gavėjo buveinės vieta.

88. Nyderlandų vyriausybė ir Komisija laikosi tos pačios nuomonės, kad specialioji norma yra Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečia įtrauka, taigi paslaugų suteikimo vieta yra Nyderlandai. *Levob* visų pirma mano, kad turi būti remiamasi tuo, jog yra du atskiri sandoriai, kuriuose paslaugų suteikimo (programinės įrangos pritaikymo) vieta nustatoma pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį. Tuo atveju, jeigu Teisingumo Teismas preziumuotų esant sudėtinį sandorį, *Levob* nuomone, jis apskritai turėtų būti laikomas tiekimu, kuris, pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnį, įvyko Jungtinėse Valstijose.

89. Pagal teismo praktiką vieta, kurioje paslaugų teikėjas turi savo ekonominės veiklos buveinę, remiantis Šeštosios direkty-

vos 9 straipsnio 1 dalimi, laikytina prioritetą turinčiu požymiu nustatant sandorio vietą<sup>31</sup>.

90. Toliau dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 ir 2 dalių santykio Teisingumo Teismas konstatavo, kad 9 straipsnio 2 dalis numato nemažai specialiųjų požymių, o 1 dalyje pateikta bendrojo pobūdžio norma; šiomis nuostatomis turėtų būti užkirstas kelias kompetencijos išskaidymui, kurie gali lemti dvigubą apmokestinimą, taip pat ir vengimui apmokestinti pajamas<sup>32</sup>.

91. Tuo remdamasis, Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad iš 9 straipsnio aiškinimo neišplaukia, jog 1 dalis turi prioritetą 2 dalies atžvilgiu. Atvirkščiai – kiekvienu konkrečiu atveju kyla klausimas, ar kuri nors iš 9 straipsnio 2 dalies nuostatų yra specialioji; jeigu ne, taikoma 1 dalis<sup>33</sup>. Taigi Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 ir 2 dalys taip pat

31 — Sprendimas *Faaborg* (nurodytas 24 išnašoje, 16 punktas) ir 1985 m. liepos 4 d. Sprendimas *Berkholz* (168/84, Rink. p. 2251, 17 punktas).

32 — 2001 m. kovo 15 d. Sprendimas *Syndicat des producteurs indépendants (SPI)* (C-108/00, Rink. p. I-2361, 15 punktas). Žr. kitus sprendimus: 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Dudda* (C-327/94, Rink. p. I-4595, 20 punktas); 2001 m. sausio 25 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-429/97, Rink. p. I-637, 41 punktas) ir 2004 m. gegužės 27 d. Sprendimą *Lipjes* (C-68/03, Rink. p. I-5879, 16 punktas, susijęs su Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies ir 28b straipsnio E skirsnio santykiu).

33 — Sprendimas *SPi* (nurodytas 32 išnašoje, 16 punktas) ir sprendimas *Dudda* (nurodytas 32 išnašoje, 21 punktas).

nesusijusios ir taisyklės ir išimties santykiu, lemiančiu siaurą 2 dalies aiškinimą<sup>34</sup>.

92. Nors sprendime *Komisija prieš Prancūziją* (C-427/97), kuriuo remiasi *Levob*, Teisingumo Teismas ir atmetė 2 dalies taikymą sudėtinio sandorio atžvilgiu bei pripažino 1 dalies nuostatas kaip praktiškesnį sprendimą, iš to negalima spręsti apie bendrą 2 dalies taikymo sudėtinai veiklai eliminavimą. Tiksliau sakant, tokia sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* išvada turėtų būti vertinama atsižvelgiant į konkrečių aplinkybių visumą. Toje byloje apmokestinimas paslaugų gavėjo vietoje būtų lėmęs kompetencijos išskaidymą, nes paslaugos buvo suteiktos dideliam skaičiui gavėjų, turinčių buveines skirtingose valstybėse narėse.

93. Nagrinėjamu atveju šio pavojaus nėra, nes *Levob* yra vienintelis kompleksinės paslaugos gavėjas. Nepaisant to, kad egzistuoja kompleksinės paslaugos, visų pirma reikia patikrinti, ar yra bent viena iš Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje numatytų sudėčių.

94. Programinės įrangos perleidimas ir pritaikymas visų pirma galėtų reikšti licencinių teisių suteikimą Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto pirmos įtraukos prasme. *FDP* ir *Levob* sutartis numato, kad licencija suteikiama tiek standartinei programinei įrangai, tiek jos pritaikymui.

95. Kaip jau buvo konstatuota, teisės naudotis standartine programine įranga suteikimas kartu su duomenų laikmenos perleidimu neturi esminės reikšmės. Tai galioja ir pritaikymo paslaugoms, nes vargu ar būtų prasminga specialiai pritaikyti programinę įrangą *Levob* kartu neperleidžiant ir teisės ją naudotis. Kadangi esmė yra (bendra) paslauga, o ne licencijos suteikimas, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto pirmos įtraukos taikymas atkrenta.

96. Atskirai vertinamos *FDP* atliktinos apmokymo paslaugos galėtų būti laikomos švietimo veikla pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmą įtrauką. Tačiau šios paslaugos tėra papildomos, taigi atskiras paslaugų suteikimo vietos nustatymas šios veiklos atžvilgiu atmestinas.

<sup>34</sup> — Sprendimas *SPI* (nurodytas 32 išnašoje, 17 punktus).

97. Todėl iš esmės kyla klausimas, ar gali būti taikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečia įtrauka, galiojanti tokioms paslaugoms kaip „konsultantų, inžinierių, konsultacinių biurų, teisininkų, buhalterijų paslaugos ir kitos panašios paslaugos, taip pat duomenų apdorojimas ir informacijos teikimas“.

98. Ši nuostata gali būti interpretuojama dvejopai. Viena vertus, ją galima aiškinti siauriau, kaip apimančią tik minėtų laisvųjų profesijų atstovų paslaugas, įskaitant ir *teikiant šias paslaugas* atliekamą duomenų apdorojimą bei informacijos teikimą. Tuomet šiuo atveju minėta nuostata nebūtų specialioji, nes trūksta atitinkamo sąryšio su minėtų profesijų grupių atstovų teikiamomis paslaugomis.

99. Kita vertus, duomenų apdorojimą bei informacijos teikimą būtų galima laikyti kitomis paslaugomis, kurios yra savarankiškos, palyginti su pirmiau išvardytomis paslaugomis. Tuomet šios sąvokos apimtų ginčo objektu esančias paslaugas, nors turbūt šiais laikais programinės įrangos tiekimas bei programavimas ir nebebūtų apibrėžiamas kaip „duomenų apdorojimas bei informacijos teikimas“ daugiau nedetalizuojant. Šių sąvokų atžvilgiu negali būti taikomi per griežti kriterijai, tačiau turi būti atsižvelgta į tai, kad ši direktyvos dalis nėra keista nuo 1977 metų.

100. Tekstas, ypač jungtuko parinkimas (taip pat, „sowie“, „ainsi que“, „as well as“ ir t. t.), – taip pat ir kitomis kalbomis – labiau pabrėžia visų išvardytų dalių lygiareikiškumą.

101. Nors Teisingumo Teismas, taikydamas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečią įtrauką, iki šiol atsižvelgdavo į tai, ar atitinkamos vertintinos paslaugos priklauso paslaugoms, kurias daugiausia ir paprastai teikia šioje nuostatose nurodytų profesijų atstovai<sup>35</sup>. Toks nagrinėjimas buvo tinkamas, nes Bendrijos teisės aktų leidėjas šioje nuostatose išvardytas profesijas nurodo tik tam, kad apibrėžtų joje paminėtų paslaugų rūšis, tačiau nereikalauja, kad paslaugos teikėjas ir faktiškai priklausytų vienai iš išvardytų profesijų grupių<sup>36</sup>.

102. Tačiau Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečia įtrauka apima ir „duomenų apdorojimą bei informacijos teikimą“, niekaip nesiejant to su profesijų grupėmis. 1977 m. dar nebuvo aiškiai įsivaizduojama programinę įrangą kuriančios

35 — 1997 m. kovo 6 d. Sprendimas *Linthorst, Pouwels ir Scheres* (C-167/95, Rink. p. I-1195, 19 ir paskesni punktai) ir 1997 m. rugsėjo 16 d. Sprendimas *von Hoffmann* (C-145/96, Rink. p. I-4857, 15 ir paskesni punktai).

36 — Žr. sprendimą *SPI* (nurodytas 32 išnašoje, 19 ir 20 punktai) su nuoroda į 1993 m. lapkričio 17 d. Sprendimus *Komisija prieš Prancūziją* (C-68/92, Rink. p. I-5881, 17 punktas) ir *Komisija prieš Luksemburgą* (C-69/92, Rink. p. I-5907, 18 punktas), pagal kuriuos pardavimas reklamos srityje gali būti ir tuomet, kai jį atlieka ne reklamos agentūra.

įmonės profesinė veikla. Todėl šiuo, t. y. duomenų apdorojimo ir informacijos teikimo paslaugų, atveju atmestinas ir palyginimas su išvardytų profesijų grupių veikla, kuri Teisingumo Teismas atliko iki šiol išspręstoje byloje.

byla, nes programinės įrangos tiekimas ir pritaikymas buvo atliktas neelektroniniu būdu. Todėl nuostatų apie elektroniniu būdu suteiktas paslaugas priėmimas neleidžia daryti jokių išvadų dėl šiuo atveju specialiųjų, dar prieš Direktyvos 2002/38 priėmimą galiojusių nuostatų aiškinimo.

103. Jeigu direktyvos autoriai „duomenų apdorojimą ir informacijos teikimą“ norėjo apibrėžti tik tiek, kiek tai įprastai atlieka išvardytų profesijų atstovai, šių paslaugų nebūtų reikėję minėti atskirai, nes jos ir taip būtų buvusios šių profesijų grupių veiklos dalis, įskaitant ir kitas panašias paslaugas.

106. Kadangi paslaugos priskirtinos duomenų apdorojimo bei informacijos teikimo paslaugoms Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečios įtraukos prasme, paslaugų suteikimo vieta laikytina ta, kurioje yra paslaugų gavėjo buveinė.

104. Galiausiai *Levob* dar pabrėžia, kad Direktyva 2002/38 elektroninėmis priemonėmis suteiktų paslaugų apmokestinimą paslaugos gavėjo buveinės vietoje nustatė todėl, kad anksčiau tokios rūšies paslaugų apmokestinimo galimybė Bendrijoje buvo labai ribota<sup>37</sup>.

3) 2 prielaida: du atskiri sandoriai (2a, b ir c klausimas)

105. Šiuo atveju pakanka nurodyti, kad Direktyva 2002/38 padaryti Šeštosios direktyvos pakeitimai nesusiję su nagrinėjama

107. Nagrinėjamu atveju viskas liudija apie tai, kad egzistuoja sandoris, kvalifikuotinas kaip vienas bendras sandoris, su sąlyga, kad galutinį įvertinimą atliks prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas. Todėl į 2a klausimą, kurį prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas iškėlė tik tuo atveju, jeigu nebūtų pripažinta esant bendro sandorio, atsakyti nereikia.

<sup>37</sup> — *Levob* šioje vietoje nurodo Direktyvos 2002/38 (nurodyta 4 išnašoje) pirmą konstatuojamąją dalį.

108. Tačiau jeigu, priešingai lūkesčiams, būtų reikalingas standartinės programinės įrangos, esančios duomenų laikmenoje, atskiras įvertinimas, iš IV B 1 dalyje pateiktų argumentų išplaukia, kad šis sandoris laikytinas tiekimu Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies prasme. Todėl nebereikia atsakyti į 2b klausimą, nes atsakymas į jį būtų buvęs svarbus tik pripažinus esant paslaugų teikimą.

109. Atsakant į 2c klausimą dėl standartinės programinės įrangos pritaikymo paslaugos suteikimo vietos, gali būti daroma nuoroda į 1c ir d klausimų atsakymus. Net ir vertinant pritaikymą atskirai, pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečią įtrauką paslaugos suteikimo vieta laikytina ta, kurioje yra paslaugos gavėjo buveinė.

## V — Išvada

110. Remiantis tuo, kas išdėstyta, siūlau į *Hoge Raad* prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Standartinės programinės įrangos, esančios duomenų laikmenoje, perleidimas ir vėliau atliekamas pritaikymas kliento poreikiams 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 prasme laikytini vienu sandoriu, jeigu daliniai sandoriai tarpusavyje susiję taip glaudžiai, kad vidutinio vartotojo požiūriu jie atskirai klientui neturi reikalingos praktinės naudos. Vertinant šį klausimą nėra svarbiausia tai, ar už dalinius sandorius buvo sutartos atskiros kainos ir ar išrašomos atskiros sąskaitos.

2. Bendras sandoris, kurį sudaro standartinės programinės įrangos tiekimas, pritaikymas kliento poreikiams, instaliavimas bei apmokymas ja dirbti, apskritai priskirtinas paslaugų teikimui Šeštosios direktyvos 77/388 6 straipsnio 1 dalies prasme, jeigu bendrai įvertinus visas aplinkybes paslaugos teikimo elementai yra svarbesni. Tai gali būti, pavyzdžiui, tokiu atveju, kai
  - standartinės programinės įrangos pritaikymas įgijėjui yra ypač svarbus siekiant ją pasinaudoti,
  - pritaikymas ir instaliavimas reikalauja tokių sąnaudų, kad jie negali būti vertinami kaip papildomi sandoriai, ir
  - paslaugų teikimo elementai sudaro didesniąją bendro sandorio vertės dalį.
3. Bendras sandoris, kurį sudaro standartinės programinės įrangos tiekimas, pritaikymas kliento poreikiams, instaliavimas bei apmokymas ja dirbti, vertintinas kaip duomenų apdorojimas ir informacijos teikimas Šeštosios direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečios įtraukos prasme, taigi paslaugų suteikimo vieta laikytina ta, kurioje yra paslaugų gavėjo buveinė.