YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

27 päivänä lokakuuta 2005 *

Asiassa C-41/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 30.1.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 2.2.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Levob Verzekeringen BV ja

OV Bank NV

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit K. Schiemann (esittelevä tuomari), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues ja E. Levits,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Sztranc,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 24.2.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Levob Verzekeringen BV ja OV Bank NV, edustajinaan advocaat J. van Dongen, adviseur G. C. Bulk ja belastingadviseur W. Nieuwenhuizen,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. Sevenster, J. van Bakel ja M. de Grave,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään L. Ström van Lier ja A. Weimar,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.5.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklan 1 kohdan, 5 artiklan 1 kohdan, 6 artiklan 1 kohdan ja 9 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat verotusyksikkö Levob Verzekeringen BV ja OV Bank NV (jäljempänä Levob) ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja jossa on kyse arvonlisäveron maksamisesta eri liiketoimista, joihin sisältyvät ohjelmiston hankkiminen, sen myöhemmin tapahtuva mukauttaminen Levobin tarpeisiin, sen asennus ja Levobin henkilökunnan kouluttaminen ohjelmiston käyttämiseen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista."

4 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "'tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa".

5 Tämän saman direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"'Palvelujen suorituksella' tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettu tavaran luovutus.

— —"

6 Kuudennen direktiivin 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan. — —

2. Kuitenkin:

— —

e) jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

— —

— —

— konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus,

— —."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

7 Levob, jonka kotipaikka on Amersfoot (Alankomaat), harjoittaa vakuutustoimintaa. Se teki 2.10.1997 sopimuksen (jäljempänä sopimus) Yhdysvalloissa sijaitsevan Financial Data Planning Corporation -nimisen yrityksen (jäljempänä FDP) kanssa.

8 Sopimuksen mukaan FDP sitoutui toimittamaan Levobille tietokoneohjelmiston, jota se myy Yhdysvalloissa vakuutusyhtiöille (jäljempänä perusohjelmisto). Levobille myönnettiin tähän ohjelmistoon toistaiseksi voimassa oleva lisenssi, jota ei voinut siirtää, 713 000 Yhdysvaltain dollarin (USD) maksua vastaan, josta 101 000 USD erääntyi maksettavaksi sopimuksen allekirjoittamisajankohtana ja loppu oli määrä suorittaa 36 000 USD:n suuruisissa kuukausierissä, joita oli 17. Ohjelmistosta maksettava maksu oli määrä laskuttaa muista sopimukseen perustuvista maksuista erillään. Sopimuksessa määrättiin vielä, että lisenssi myönnetään Yhdysvalloissa ja Levob toimii tavaran maahantuojana Alankomaissa.

9 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa viimeksi mainitun osalta siihen, että FDP on luovuttanut Levobille perusohjelmiston sisältävät levykkeet Yhdysvalloissa ja Levobin työntekijät ovat tuoneet ne myöhemmin Alankomaihin.

10 Sopimuksessa määrätään lisäksi, että FDP mukauttaa perusohjelmiston sellaiseksi, että Levob voi käyttää sitä myymiensä vakuutussopimusten hallinnoinnissa. Ennen kaikkea ohjelmisto muunnettiin hollanninkieliseksi, ja siihen tehtiin siitä johtuvat tarpeelliset muutokset, että Alankomaissa käytetään näissä sopimuksissa välikäsiä. Sopimuspuolet sopivat, että tämän mukauttamisen hinnan oli määrä pysytellä 793 000 USD:n ja 970 000 USD:n välillä niiden lopullisten erittelyiden mukaisesti, joista ne sopivat sopimuksen täytäntöönpanon aikana.

11 Lisäksi FDP sitoutui asentamaan perusohjelmiston ja mukauttamaan sen Levobin tietokonejärjestelmään sekä kouluttamaan Levobin henkilöstöä viiden päivän ajan sille tästä maksettavien kahden 7 500 USD:n erän maksua vastaan. Sopimuksessa määrättiin vielä, että sopimuspuolet testaavat mukautetun ohjelmiston kokonaisvaltaisessa hyväksymistestissä.

12 Perusohjelmisto mukautettiin, se asennettiin ja henkilöstö koulutettiin vuosien 1997 ja 1999 välillä.

13 Levob ei sisällyttänyt perusohjelmistosta suoritettuja määriä arvonlisäveroilmoituksiinsa. Se pyysi 25.1.2000 verohallintoa tekemään jälkiverotuspäätöksen niiden määrien osalta, jotka oli maksettu kyseisestä ohjelmistosta, sen asentamisesta ja FDP:n antamasta henkilöstökoulutuksesta.

14 Koska verohallinto katsoi, että FDP:n suorittama palvelu muodosti mukautettua ohjelmistoa koskevan yhden suorituksen, se teki jälkiverotuspäätöksen, joka koski kaikkia Levobin sopimuksen perusteella maksamia määriä.

15 Levob nosti asiasta kanteen Gerechtshof te Amsterdamissa, joka hylkäsi sen 31.12.2001 antamallaan tuomiolla, minkä jälkeen Levob haki tähän tuomioon muutosta kassaatiovalituksella ennakkoratkaisua pyytäneeltä tuomioistuimelta. Levob arvostelee muutoksenhaussaan Gerechtshof te Amsterdamia erityisesti siitä, että kyseinen tuomioistuin oli katsonut, että perusohjelmiston toimittaminen ja sen mukauttaminen muodosti yhden verollisen liiketoimen ja että se oli katsonut ne tämän lisäksi palvelujen suoritukseksi. Levobin mukaan perusohjelmiston toimittaminen muodostaa tavaran luovutuksen.

16 Näissä olosuhteissa Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) a) Onko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklan 1 kohtaa, kun niitä luetaan yhdessä 6 artiklan 1 kohdan kanssa, tulkittava siten, että nyt käsiteltävän asian kohteena olevan kaltaisen ohjelmiston luovutusta sitä

koskevin ehdoin — joiden mukaan toisaalta luovuttajan kehittämästä ja markkinoille tuomasta sekä tietovälineelle tallennetusta vakio-ohjelmistosta ja toisaalta sen myöhemmin tapahtuvasta mukauttamisesta ostajan tarpeisiin on sovittu erilliset vastikkeet — on pidettävä yhtenä ainoana suorituksena?

b) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko näitä säännöksiä tulkittava siten, että tätä suoritusta on pidettävä palveluna (johon kuuluu siihen sisältyvänä osana tavaran eli tietovälineen luovuttaminen)?

c) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko kuudennen direktiivin (siinä muodossa kuin se oli voimassa 6.5.2002 asti) 9 artiklaa tulkittava sitten siten, että tämä palvelu suoritettiin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetussa paikassa?

d) Jos edelliseen kysymykseen vastataan kieltävästi, mitä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan alakohtaa on tällöin sovellettava?

2) a) Jos ensimmäisen kysymyksen a kohtaan vastataan kieltävästi, onko siinä nimettyjä säännöksiä tulkittava siten, että tietovälineellä olevan mukauttamattoman ohjelmiston käyttöön luovuttamista on pidettävä aineellisen omaisuuden luovutuksena, josta sovittu erillinen hinta muodostaa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetun vastikkeen?

b) Jos edelliseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko kuudennen direktiivin 9 artiklaa tulkittava siten, että palvelu suoritetaan kyseisen artiklan 1 kohdassa tarkoitetussa paikassa, vai siten, että se suoritetaan 2 kohdassa tarkoitetuissa paikoissa?

c) Päteekö ohjelmiston mukauttamisesta koostuvan palvelun osalta sama kuin vakio-ohjelmiston luovuttamisen osalta?"

Ennakkoratkaisukysymykset

Ensimmäisen kysymyksen a ja b kohta

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää ensimmäisen kysymyksen a ja b kohdan kysymyksillään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, onko pääasian kaltaisissa olosuhteissa tapahtuneita luovuttajan kehittämän ja markkinoille tuoman sekä tietovälineelle tallennetun vakio-ohjelmiston luovuttamista sekä sen myöhempää mukauttamista vastaanottajan erityistarpeisiin, joista on sovittu maksettavaksi erilliset vastikkeet, pidettävä arvonlisäveron kantamista varten kahtena erillisenä suorituksena vai yhtenä ainoana suorituksena, ja siinä tapauksessa, että sitä pidetään yhtenä suorituksena, onko tätä yhtä suoritusta pidettävä palvelujen suorituksena?

18 Ensinnäkin on palautettava mieliin, että liiketoimen laajuudella on erityinen merkitys arvonlisäveron osalta sekä verollisten liiketoimien suorituspaikan paikallistamiseksi että verokannan soveltamiseksi tai, tilanteen mukaan, kuudennessa direktiivissä säädettyjen vapautusta koskevien säännösten soveltamiseksi (asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok. 1999, s. I-973, 27 kohta).

19 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja muista toiminnoista, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, onko kysymys kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä yhtenäisestä suorituksesta ja, jos kysymyksessä on yksi yhtenäinen suoritus, onko se katsottava palvelujen suoritukseksi (ks. vastaavasti asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996, Kok. 1996, s. I-2395, 12–14 kohta ja em. asia CPP, tuomion 28 ja 29 kohta).

20 Kun otetaan huomioon ne kaksi seikkaa, joiden mukaan yhtäältä kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdasta seuraa, että jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, ja toisaalta, jotta arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta ei vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, on tärkeää selvittää ensimmäiseksi kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät sen määrittelemiseksi, tarjoaako verovelvollinen keskivertokuluttajana pidettävälle kuluttajalle useita erillisiä pääasiallisia suorituksia vai yhden ainoan suorituksen (ks. vastaavasti em. asia CPP, tuomion 29 kohta).

21 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut tältä osin, että kyseessä on yksi ainoa suoritus muun muassa silloin, kun yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas yksi tai useampi osatekijä on katsottava lisäsuoritukseksi tai lisäsuorituksiksi, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta (ks. vastaavasti em. asia CPP, tuomion 30 kohta ja asia C-34/99, Primback, tuomio 15.5.2001, Kok. 2001, s. I-3833, 45 kohta).

22 Sama pätee silloin, kun verovelvollisen keskivertokuluttajana pidettävälle kuluttajalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista.

23 EY 234 artiklan mukaisen yhteistyön puitteissa kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on päättää, onko näin tietyssä tapauksessa, ja arvioida tämän osalta lopullisesti tosiseikkoja. Kuitenkin yhteisöjen tuomioistuimen tulee esittää näille tuomioistuimille kaikki yhteisön oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla hyödyllisiä niiden ratkaistessa käsiteltävänään olevaa asiaa.

24 Kuten Gerechtshof te Amsterdam, jonka ratkaisuun on haettu muutosta kassaatiovalituksella ennakkoratkaisua pyytävältä tuomioistuimelta, on todennut, nyt esillä olevassa pääasiassa FDP:n ja Levobin välillä toteutuneen liiketoimen kaltaisen liiketoimen taloudellisena kohteena oli se, että verovelvollinen toimitti kuluttajalle tarkoituksenmukaisen ohjelmiston, joka oli erityisesti mukautettu kyseisen kuluttajan tarpeisiin. Tältä osin — ja kuten Alankomaiden hallitus on todennut aivan oikein — on niin, että keinotekoiseen menettelyyn syyllistymättä ei voida katsoa, että tällainen kuluttaja olisi hankkinut samalta toimittajalta ensiksi jo olemassa olleen ohjelmiston, jonka silloinen tila oli sellainen, ettei siitä ollut mitään hyötyä kuluttajan taloudellisen toiminnan kannalta, ja sitten pelkästään ohjelmiston mukautukset, joilla ohjelmisto vasta tehtiin hyödylliseksi tällaista toimintaa varten.

25 Se kysymyksessä esiin tuotu seikka, jonka mukaan asiassa oli sovittu eri hinnat yhtäältä perusohjelmiston ja toisaalta sen mukauttamisen osalta, ei ole sellaisenaan ratkaiseva. Tällainen seikka ei nimittäin ole omiaan vaikuttamaan edellä korostettuun luovutuksen ja mukauttamisen välillä olevaan läheiseen objektiiviseen yhteyteen eikä siihen, että ne kumpikin ovat osa yhtä taloudellista suoritusta (ks. vastaavasti em. asia CPP, tuomion 31 kohta).

26 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 2 artiklaa on tulkittava siten, että ohjelmiston tällaisen toimittamisen ja sen myöhemmin tapahtuvan mukauttamisen on pääsääntöisesti katsottava muodostavan arvonlisäveron kannalta yhden suorituksen.

27 Toiseksi sen selvittämiseksi, onko tällainen yksi monitahoinen suoritus katsottava palvelujen suoritukseksi, on tarpeen yksilöidä ne osatekijät, joilla on suurin merkitys tällaisessa suorituksessa (ks. mm. em. asia Faaborg-Gelting Linien, tuomion 14 kohta).

28 Sen lisäksi, että perusohjelmistoon tehtävät mukauttamiset ovat tärkeitä, jotta ohjelmistosta olisi hyötyä sen ostajan harjoittaman ammatillisen toiminnan kannalta, näiden mukautusten laajuus, kesto ja niistä aiheutuvat kustannukset muodostavat myös merkityksellisen osatekijän tämän kannalta.

29 Gerechtshof te Amsterdam on todennut näiden kriteereiden perusteella aivan oikein, että kysymyksessä on kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu yksi palvelun suoritus, koska näiden kriteereiden perusteella voidaan tosiasiallisesti katsoa, että kyseiset mukautukset eivät ole mitenkään luonteeltaan vähäisiä tai liitännäisiä ja että niillä on suurin merkitys suorituksessa sen takia, että niiden merkitys on ratkaiseva, jotta vastaanottaja voi käyttää hankkimaansa ohjelmistoa erityisiä tarpeitaan varten mukautettuna.

30 Kaikkien edellä olevien seikkojen vuoksi ensimmäisen kysymyksen a ja b kohtaan on vastattava seuraavasti:

— kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että silloin kun verovelvollisen keskivertokuluttajana pidettävälle kuluttajalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne objektiivisesti tarkasteltuina muodostavat taloudelliselta kannalta katsottuna kokonaisuuden, jonka jakaminen olisi keinotekoista, kaikki nämä osatekijät tai nämä toiminnot muodostavat arvonlisäveron soveltamisen kannalta yhden suorituksen

— näin on sellaisen liiketoimen kohdalla, jossa verovelvollinen luovuttaa kuluttajalle aikaisemmin kehitetyn ja markkinoille tuodun sekä tietovälineelle tallennetun vakio-ohjelmiston ja mukauttaa myöhemmin tämän ohjelmiston kuluttajan erityistarpeisiin, vaikka näistä olisikin sovittu maksettavaksi erilliset vastikkeet

— kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että tällainen yksi suoritus on katsottava palvelujen suoritukseksi, jos ilmenee, että kysymyksessä oleva mukauttaminen ei ole vähäistä tai liitännäistä, vaan sillä on päinvastoin suurin merkitys; näin on erityisesti silloin, jos tällä mukautuksella on sen osatekijöiden, kuten sen laajuuden, kustannusten tai keston, takia ratkaiseva merkitys, jotta ohjelmiston hankkija voi käyttää tarpeisiinsa mukautettua ohjelmaa.

Ensimmäisen kysymyksen c ja d kohta

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää ensimmäisen kysymyksen c ja d kohdalla, missä on ensimmäisen kysymyksen a ja b kohtaan annetussa vastauksessa tarkoitetun yhtenä palvelun suorituksena pidetyn suorituksen suorituspaikka.

32 Kuudennen direktiivin 9 artikla sisältää säännökset, joiden perusteella määrätään verotuksellinen liittymäkohta. Artiklan 1 kohdassa säädetään yleisestä säännöstä ja 2 kohdassa eräistä erityisistä liittymäkohdista. Säännöksillä on tarkoitus välttää toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta

halutaan välttää tulojen verottamatta jääminen (ks. erityisesti asia C-452/03, RAL (Channel Islands) ym., tuomio 12.5.2005, Kok. 2005, s. I-3947, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut kuudennen direktiivin 9 artiklan kahden ensimmäisen kohdan välisen suhteen osalta, ettei 1 kohdan voida katsoa olevan millään tavoin ensisijainen suhteessa 2 kohtaan. Kulloinkin on vain selvitettävä, kuuluuko tilanne 9 artiklan 2 kohdassa erikseen mainittuihin tilanteisiin — ellei kuulu, sovelletaan 1 kohtaa (em. asia RAL (Channel Islands) ym., tuomion 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Näin ollen ei voida katsoa, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaa olisi tulkittava suppeasti sen vuoksi, että se on poikkeus pääsäännöstä (asia C-108/00, SPI, tuomio 15.3.2001, Kok. 2001, s. I-2361, 17 kohta).

35 Täten on tutkittava, voiko pääasiassa kysymyksessä olevan kaltainen liiketoimi kuulua kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan.

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy tältä osin, voidaanko asiassa soveltaa mahdollisesti direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmatta luetelmakohtaa, jossa määritellään verotuksellinen liittymäkohta "konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suorituksille ja muille vastaaville suorituksille, sekä automaattiselle tietojenkäsittelylle ja tiedon luovutukselle". Se kysyy erityisesti, eikö pääasiassa kysymyksessä olevaa liiketoimea ole katsottava tässä säännöksessä tarkoitetuksi "automaattiseksi tietojenkäsittelyksi ja tiedon luovutuk-

seksi". Alankomaiden hallitus ja Euroopan yhteisöjen komissio ovat yhtyneet tähän tulkintaan yhteisöjen tuomioistuimelle jättämissään huomautuksissa.

37 On syytä palauttaa mieliin, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmas luetelmakohta ei kohdistu ammatteihin, kuten asianajajaan, konsulttiin, tilintarkastajaan tai insinööriin, vaan näiden tai niitä vastaavien ammattien harjoittajien suorittamiin suorituksiin. Yhteisön lainsäätäjä on maininnut tässä säännöksessä nämä ammatit määritelläkseen ne suoritusten tyypit, joita säännös koskee (asia C-145/96, von Hoffmann, tuomio 16.9.1997, Kok. 1997, s. I-4857, 15 kohta).

38 Tältä osin on todettava erityisesti, että tietojenkäsittelytieteillä, joihin ohjelmointi ja ohjelmistojen kehittäminen kuuluvat, on merkittävä asema tuleville insinööreille annettavassa yliopisto-opetuksessa ja ne muodostavat jopa usein yhden heille tarjottavista erikoistumisaloista.

39 Sellaisen suorituksen kuin kuluttajan erityistarpeisiin tapahtuvan tietokoneohjelmiston mukauttamisen suorittajina voivat siten olla milloin insinöörit, milloin muut henkilöt, joilla on mukauttamisen mahdollistava koulutus.

40 Tästä seuraa, että tällainen suoritus kuuluu joko insinöörien suorittamiin suorituksiin tai insinööritoiminnan suorituksiin verrattuna niitä vastaaviin suorituksiin.

41 Edellä olevan perusteella ensimmäisen kysymyksen c ja d kohtaan on vastattava, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmatta luetelmakohtaa on tulkittava siten, että sitä sovelletaan ensimmäisen kysymyksen a ja b kohtaan annetussa vastauksessa tarkoitettuun yhtenä palvelun suorituksena pidettävään suoritukseen, joka on suoritettu yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneelle verovelvolliselle.

Toinen kysymys

42 Toinen kysymys on esitetty ainoastaan siltä varalta, että ensimmäisen kysymyksen a kohtaan annetaan kieltävä vastaus. Koska siihen on annettu myöntävä vastaus, toista kysymystä ei ole tarpeen tutkia.

Oikeudenkäyntikulut

43 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että silloin kun verovelvollisen keskivertokuluttajana pidettävälle kuluttajalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne objektiivisesti tarkasteltuina muodostavat taloudelliselta kannalta katsottuna kokonaisuuden, jonka jakaminen olisi keinotekoista, kaikki nämä osatekijät tai nämä toiminnot muodostavat arvonlisäveron soveltamisen kannalta yhden suorituksen.**

2) **Näin on sellaisen liiketoimen kohdalla, jossa verovelvollinen luovuttaa kuluttajalle aikaisemmin kehitetyn ja markkinoille tuodun sekä tietovälineelle tallennetun vakio-ohjelmiston ja mukauttaa myöhemmin tämän ohjelmiston kuluttajan erityistarpeisiin, vaikka näistä olisikin sovittu maksettavaksi erilliset vastikkeet.**

3) **Kuudennen direktiivin 77/388 6 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että tämän tuomiolauselman 2 kohdassa tarkoitetun yhden suorituksen kaltainen suoritus on katsottava palvelujen suoritukseksi, jos ilmenee, että kysymyksessä oleva mukauttaminen ei ole vähäistä tai liitännäistä, vaan sillä on päinvastoin suurin merkitys; näin on erityisesti silloin, jos tällä mukautuksella on sen osatekijöiden, kuten sen laajuuden, kustannusten tai keston, takia ratkaiseva merkitys, jotta ohjelmiston hankkija voi käyttää tarpeisiinsa mukautettua ohjelmistoa.**

4) **Kuudennen direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmatta luetelmakohtaa on tulkittava siten, että sitä sovelletaan tämän tuomiolauselman 3 kohdassa tarkoitettuun yhtenä palvelun suorituksena pidettävään suoritukseen, joka on suoritettu yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneelle verovelvolliselle.**

Allekirjoitukset