KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

Esitatud 12. mail 2005 [1]

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas kohtuasjas soovib Hoge Raad der Nederlanden, et Euroopa Kohus tõlgendaks nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat 77/388/EMÜ direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (edaspidi „kuues direktiiv") [2] seoses sellise baastarkvarapaketi üleandmise liigitamisega, mida kohandati hiljem ostja vajadustele.

2. Seoses sellega tekib küsimus, kas tegu on ühe sooritusega või kahe eraldi sooritusega, milleks oleks ühelt poolt baastarkvara tarnimine ja teiselt poolt selle kohandamise ja mõningate kõrvalteenuste programmeerimine. Peale selle ei ole selge, kas see sooritus või need sooritused on käsitletavad tarne või teenusena. Juhul kui tegu on teenusega, tuleb teenuse osutamise koha väljaselgitamiseks tõlgendada kuuenda direktiivi artiklit 9.

3. Teenuse saaja, ühe maksukohustuslasena käsitatavad Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV jt, Amersfoort (Madalmaad) (edaspidi „Levob") osutab omakorda käibemaksust vabastatud kindlustusteenuseid. [3] Kuna Levobil ei ole seega õigust sisendkäibemaksu maha arvata, sooviks ta, et direktiivi tõlgendataks viisil, mis tooks endaga kaasa tarkvara üleandmise ja kohandamise käibemaksuga maksustamise ühenduse piires võimalikult väikeses ulatuses.

1 — Algkeel: saksa.

2 — EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

3 — Vt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt a.

II. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigus*

4. Alljärgnevalt esitatakse käesolevas kohtuasjas olulised kuuenda direktiivi sätted, kusjuures arvesse võetakse vastavalt eelotsuse küsimustele 6. maini 2002 kehtinud redaktsioon.[4]

5. Käibemaksuga maksustatakse kuuenda direktiivi artikli 2 kohaselt:

„1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2. kauba import."

6. „Kaubatarne" on kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 1 mõistes „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek".

7. Kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 1 eristab sellest teenused alljärgnevalt:

„Teenuste osutamine" on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.

Sellised tehingud on muu hulgas:

— omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamine;

[...]".

4 — Nõukogu 7. mai 2002. aasta direktiiviga 2002/38/EÜ (ELT L 128, lk 41; ELT eriväljaanne 09/01, lk 358) millega muudetakse, osaliselt ajutiselt, direktiivi 77/388/EMÜ seoses raadio- ja televisiooniringhäälinguteenuste ja teatavate elektrooniliste teenuste suhtes kohaldatava käibemaksukorraga, lisati muu hulgas kuuenda direktiivi artikli 9 lõikesse 2 erisätted elektroonilisel teel osutatud teenuste osutamise koha kohta. Peale selle lisati direktiivile L lisa, mis sisaldab elektroonilisel teel osutatavate teenuste näidisloetelu. Lisa punktis 2 nimetatakse tarkvara tarnimist ja ajakohastamist.

8. Kuuenda direktiivi artikkel 8 sätestab tarne koha alljärgnevalt:

„1. Kaubatarne koht on:

a) kauba puhul, mille on lähetanud või vedanud tarnija või tarnesaaja või kolmas isik: koht, kus kaup asub ajal, mil algab selle lähetamine või vedu tarnesaajale; tarnija poolt või nimel kauba paigaldamise või kokkupaneku korral, millega kaasneb või ei kaasne katsetamine, loetakse tarnekohaks koht, kus kaup paigaldatakse või kokku pannakse; [...]

b) kauba puhul, mida ei lähetata ega veeta: kauba asukoht tarnimise ajal.

[...]

2. Erandina lõike 1 punktist a võib juhul, kui kaubasaadetise või kaubaveo lähtekoht ei asu riigis, kuhu see kaup imporditakse, importija tarnekohana artikli 21 lõike 2 tähenduses ning edasiste tarnete kohana käsitada riiki, kuhu kaup imporditakse."

9. Kuuenda direktiivi artikkel 9 kehtestab järgmised normid teenuse osutamise koha kohta:

„1. Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

2. Sellest olenemata:

[...]

c) on teenuste osutamise kohaks, mis on seotud:

— kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- vms tegevusega, sealhulgas nimetatud liiki

tegevuse korraldaja tegevusega ning vajaduse korral abiteenuste osutamisega,

— konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused jms teenused, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenused;

nimetatud teenuste tegeliku osutamise koht.

[...]".

[...]

10. Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 kohaselt moodustab maksustatava summa:

e) on allpool nimetatud teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele klientidele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis, teenuste osutamise kohaks kliendi tegevuskoht või teenuste kasutamise asukoht [...]:

„a) punktides b, c ja d nimetamata kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused;

— autoriõiguste, patentide, litsentside, kaubamärkide jms õiguste võõrandamine ja litsentsimine,

— [...]

[...]".

B. *Siseriiklik õigus*

11. Kuues direktiiv on Madalmaades 1968. aasta seadusega Wet op de omzetbelasting (käibemaksuseadus) siseriiklikku õiguskorda üle võetud. Kuna käesoleval juhul ei nähtu, et kohaldatavad siseriiklikud normid erineksid sisuliselt kuuenda direktiivi sätetest, ei ole vaja siseriiklikke norme käesolevas ettepanekus esitada.

III. Asjaolud ja eelotsuse küsimused

12. 2. oktoobril 1997 sõlmis Levob Ameerika Ühendriikides asuva äriühinguga Financial Data Planning Corporation (edaspidi „FDP") lepingu kindlustuslepingute haldamise tarkvara üleandmiseks. Lepingu kohaselt saab Levob piiramatu kehtivusajaga litsentsi Levobi vajadustele kohandatud baastarkvarale Comprehensive Life Administration System (edaspidi „CLAS"), ning litsents ei ole ületatav. Levobil on keelatud anda alllitsentse. Peale selle pidi FDP installeerima tarkvara ja koolitama Levobi personali.

13. Kindlustusseltsid kasutavad Ameerika Ühendriikides CLAS-i ilma erilise kohandamiseta. Levobis kasutamiseks oli aga vaja teha hulk kohandusi, mille lepingupooled olid välja selgitanud ühises lepingule lisatud uuringus. Kohandused puudutasid eelkõige tõlget hollandi keelde ja funktsioonide integreerimist, mis olid vajalikud vahendajate kasutamiseks ja nende tasu arvutamiseks.

14. Leping nägi ka ette, et Levob korraldab programmi suhtes pärast kohandamise lõppu üldise vastuvõtutesti (*Integral Acceptance Test*).

15. Hind määrati lepingus järgmiselt. Baastarkvara üleandmise eest lepiti kokku 713 000 USA dollarit, millest 101 000 dollarit tuli maksta lepingu sõlmimise ajal. Ülejäänu tuli maksta igakuiste maksetena summas 36 000 dollarit. Kohandamise hind arvutati vastavalt kuludele, selle summaks pidi aga olema vähemalt 793 000 dollarit ja mitte rohkem kui 970 000 dollarit. Nii installeerimise kui personali koolitamise eest oli peale selle ette nähtud 7500 dollarit.

16. Lepingupooled leppisid ka kokku, et baastarkvara litsents hakkab kehtima enne kohandamistöid ja Ameerika Ühendriikides. Selle hinna kohta tuli esitada eraldi arve,

kusjuures Madalmaadesse impordi jaoks, mis oli Levobi ülesanne, tuli eraldi näidata andmekandjate hind.

17. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel võib kassatsioonimenetluses lähtuda sellest, et Levobi töötajad võtsid andmekandjad baastarkvaraga Ameerika Ühendriikides vastavalt lepingule vastu ja tõid need Madalmaadesse.[5] Pärast seda installeeris FDP baasprogrammi aastatel 1997–1999 hageja arvutitesse, tegi kokkulepitud kohandamised ja koolitas hageja personali.

18. Hiljem tekkisid Levobi ja maksuhalduri vahel lahkarvamused tehingute käibemaksuõigusliku käsitlemise suhtes. Levob leidis, et ta pidi käibemaksu tasuma ainult kohandamise eest, mitte aga baastarkvara üleandmise eest. Maksuhaldur aga oli arvamusel, et FDP on andnud Levobile üldlitsentsi kohandatud tarkvara suhtes. Maksuhalduri arvates tuleb Levobil seetõttu deklareerida seda sooritust kogumis teenusena. Maksuhaldur määras vastavad käibemaksu järelmaksed.[6]

19. Kõnealuste otsuste peale Gerechtshof Amsterdam'ile esitatud kaebus oli edutu. Levob esitas esimese astme kohtu otsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad'ile, kes esitas Euroopa Kohtule EÜ artikli 234 kohaselt 30. jaanuari 2004. aasta otsusega järgmised eelotsuse küsimused:

„1. a) Kas kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1, artikli 5 lõike 1 ja artikli 6 lõike 1 kombineeritud sätteid tuleb tõlgendada nii, et käesolevas asjas vaatluse all olevat tüüpi tarkvara tarnimist samadel tingimustel, mille raames ühelt poolt andmekandjale salvestatud ja tarnija poolt arendatud ja turustatud tarkvaral ning teiselt poolt tarkvara hilisemale ostja vajadustele kohandamisele on kehtestatud eraldi hinnad, tuleb pidada üheks sooritusekс?

5 — Gerechtshof von Amsterdam tegi aga esimeses kohtuastmes sõnaselgelt kindlaks, et Levob ei tõendanud kindlalt, et tal oli juba enne kohandamist õigus käsutada baastarkvara kui omanik. Kahtlused tekkisid seetõttu, et Levob ei osanud täpsemalt selgitada, millal tema töötajad tarkvara vastu võtsid ning et Levob ei esitanud importimisel deklaratsiooni.

6 — Täpsemalt tehti kaks otsust, üks 1997. aasta ning teine 1998. ja 1999. aasta eest. Mõlemad otsused vaidlustati. Hoge Raad esitas aga ilmselt ainult 1997. aasta eest tehtud otsuse menetluses eelotsusetaotluse. Selles otsuses määrati tasumata käibemaksu summaks 52 022 Hollandi kuldnat, millest 50 732 kuldnat kulus kohandamisele ja 1290 kuldnat tarkvara tarnimisele.

b) Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas neid sätteid tuleb tõlgendada nii, et seda sooritust tuleb pidada üheks teenuseks (mille lahutamatuks osaks on kauba, st andmekandja tarne)?

c) Kui vastus viimasele küsimusele on jaatav, siis kas kuuenda direktiivi artiklit 9 (6. mai 2002. aasta redaktsioonis) tuleb tõlgendada nii, et see teenus on osutatud selle sätte lõikes 1 nimetatud kohas?

d) Kui vastus eelnevale küsimusele on eitav, siis milline kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt on kohaldatav?

2. a) Kui vastus esimese küsimuse punktile a on eitav, siis kas selles nimetatud sätteid tuleb tõlgendada nii, et andmekandjale salvestatud kohandamata tarkvara tarnimist tuleb pidada materiaalse vara tarnimiseks, mille jaoks kokku lepitud eraldi hind kujutab endast kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a ette nähtud tasu?

b) Kui vastus sellele küsimusele on eitav, siis kas kuuenda direktiivi artiklit 9 tuleb seega tõlgendada nii, et teenuste osutamine on toimunud selle sätte lõikes 1 nimetatud kohas või ühes sama artikli lõikes 2 nimetatud kohas?

c) Kas tarkvara kohandamise teenuse osas kehtib sama olukord nagu baastarkvara tarnimise osas?"

20. Euroopa Kohtu menetluses esitasid Levob, Madalmaade valitsus ja komisjon oma seisukohad. Nende seisukohad esitatakse vajalikus ulatuses õigusliku hinnangu raames.

IV. Õiguslik hinnang

21. Käesolevas asjas tekib üldine küsimus, kas tarkvara üleandmist tuleb käsitleda kuuenda direktiivi tähenduses tarne või teenusena. Eelotsusetaotluse üksikud küsimused käsitlevad erinevates variantides nii seda küsimust kui ka sellest liigitusest teenuse osutamise koha määramisele tulene-

vaid tagajärgi. Seetõttu käsitlen enne üksikutele eelotsuse küsimustele vastamist mõningaid seisukohti tarkvara käibemaksustamise kohta.

22. Seoses sellega tekib küsimus, millist tähendust omavad tarkvara üleandmise käsitlemisel käibemaksukomitee suunised. Nendele suunistele on viidanud Hoge Raad, eelkõige Advocaat-Generaal, ja Levob.

A. *Käibemaksukomitee suuniste tähendus*

23. Käibemaksukomitee on kuuenda direktiivi artikli 29 alusel moodustatud nõuandev organ, mis koosneb liikmesriikide ja komisjoni esindajatest. Komitee arvamust küsitakse kuuendas direktiivis ette nähtud juhtudel, komitee võib peale selle käsitleda oma eesistuja või liikmesriigi esindaja taotlusel muid küsimusi, mis puudutavad kuuenda direktiivi tõlgendamist. Oma 25. mail 1993 toimunud 38. istungil võttis komitee komisjoni andmetel nimetatud suunised ühehäälselt vastu.

24. Euroopa Kohtu nõudmisel esitas komisjon suunised ja selgitas, et need ei ole õiguslikult siduvad ning et neid ei ole ka avaldatud. Komitee nõupidamiste ja otsuste konfidentsiaalne iseloom tuleneb ilmselt komitee töökorrast, mida omakorda — ilmselt — ei ole avaldatud.[7] Madalmaades on suunised inkorporeeritud haldusnormidesse.[8]

25. Põhimõtteliselt võivad ka nõuandvate organite õiguslikult mittesiduvad seisukohad anda ühenduse tasandil väärtuslikke soovitusi ühenduse õigusaktide tõlgendamiseks. Niikaua kui käibemaksu nõuandekomitee suunised ei ole aga avaldatud, peaks Euroopa Kohus nad tähelepanuta jätma, kuna puudutatud isikutel ei ole omakorda võimalust neid järgida.

26. See kehtib seda enam, et puudub ilmne põhjus, miks komitee ühehäälselt vastuvõetud suunised kuuenda direktiivi tõlgendamise kohta peaks olema salastatud. Selleks et saavutada ühetaolise tõlgendamise võimalikult laialdane kohaldamine oleks pigem vaja need avaldada.

7 — Vt Esimese Astme Kohtu sedastused 6. detsembri 1999. aasta määruses kohtuasjas T-178/99: Elder (EKL 1999, lk II-3509, punkt 7). Vaidluse eemeks oli käibemaksukomitee protokollidega tutvuda soovinud ühenduse kodaniku taotluse rahuldamata jätmine.

8 — Mededeling 57 des Staatssecretaris van Financiën (14. augusti 1998. aasta otsus nr VB98/1785, VN 1998/40.33).

27. Seda ei muuda ka tõsiasi, et suunised on siseriiklikesse haldusnormidesse üle võetud, mis on omakorda avaldatud. Sellised haldusnormid puudutavad nimelt siseriiklikku ülevõtvat õigust, mitte aga kuuendat direktiivi. Peale selle ei saa siseriiklikud eeskirjad anda enamasti juhiseid ühenduse õiguse tõlgendamise kohta. Kui ühenduse suuniseid ei ole avaldatud, ei saa maksumaksja pealegi kontrollida, kas siseriiklik halduspraktika on tegelikult suunistega kooskõlas.

B. *Tarkvara üleandmise käibemaksuõiguslik käsitlemine*

28. Vastavalt põhikohtuasja asjaoludele tuleb eristada kahte juhtumit, nimelt andmekandjale salvestatud baastarkvara üleandmist ja spetsiaalselt kliendi jaoks välja töötatud tarkvara tarnimist.

1. Andmekandjale salvestatud baastarkvara üleandmine

29. Baastarkvara üleandmine, mis on salvestatud kindlale andmekandjale, näiteks CD-ROM-ile või DVD-le, hõlmab tavaliselt kahte toimingut. Esiteks antakse üle andmekandja omand, teiseks sõlmitakse tavaliselt litsentslepinguks nimetatud kokkulepe andmekandjale salvestatud tarkvara kasutusõiguse kohta.

30. Seetõttu peab Madalmaade valitsus tarkvara üleandmist soorituste kogumiks, kusjuures kasutusõiguse andmist peetakse põhisoorituseks. Madalmaade valitsus vaatleb neid sooritusi kogumis teenusena. Seevastu Levob rõhutab andmekandja üleandmist, mis kujutab endast materiaalse vara üleminekut kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 mõttes. Komisjonil on diferentseeritud seisukoht: kui tarkvara kasutamise litsents on üleantav, on tekkinud omaniku õigustele sarnane õigus ja seega on kogumis tegu kaubatarnega. Mitteüleantavate kasutusõiguste puhul olevat seevastu tegu teenuse osutamisega.

31. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt on tarnega tegu siis, kui antakse üle materiaalse vara omanikuna käsutamise õigus. Kõiki sooritusi, mida see definitsioon ei hõlma, tuleb käsitleda kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 kohaselt teenustena.

32. Andmekandja osas ei ole kahtlust, et selle omand läheb omandajale üle, mistõttu on selles suhtes tegu tarnega. Seevastu arvutiprogrammi kasutamise õiguse andmist ei saa iseenesest käsitleda tarnena, kuna selline õigus ei ole materiaalne vara kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 mõttes, ja seda ei võrdsustata ka materiaalse varaga nagu näiteks elektrit või teatud kinnisasjaõigusi. [9]

33. On aga küsitav, kas tarkvara kasutusõiguse andmist saab üldse vaadelda andmekandja omandi üleandmisest eraldatud teenuse või sooritusena.

34. Mõlemas varasemas kohtuotsuses Bosch [10] ja Brown Boveri [11] on Euroopa Kohus juba käsitlenud sarnast küsimust seoses tolliväärtuse määramisega. Kohtuotsuses Bosch tegi Euroopa Kohus kindlaks, et seadme tolliväärtus ei peaks hõlmama selle seadme kasutamist puudutavate patentide väärtust, kuna ühine tollitariif puudutab ainult materiaalsete esemete importi, mitte aga mittemateriaalsete varade importi nagu protseduurid, teenused või oskusteave. [12]

35. Kohtuasjas Brown Boveri otsustas Euroopa Kohus vastupidi kohtujurist Lenzi arvamusele, [13] et andmekandja tolliväärtus hõlmab sellele salvestatud tarkvara väärtust. [14]

36. Hiljem muudeti tollieeskirju nii, et tolliväärtuse määramisel tuleb arvesse võtta ainult andmekandja väärtus, mitte aga sellele salvestatud tarkvara väärtus. [15] Kuna seoses sellega viidati kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõikele 1, mõjutas see ka impordikäibemaksu maksubaasi määramist. Muu hulgas selleks, et Levobile laieneksid need soodsad väärtuse määramise sätted, on talle oluline, et tarkvara üleandmist käsitletaks tarnena Ameerika Ühendriikides ja sellele järgnevalt impordina ühendusse.

9 — Vt kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 2 ja lõike 3 punkt a.

10 — 14. juuli 1977. aasta otsus kohtuasjas 1/77: Bosch (EKL 1977, lk 1473).

11 — 18. aprilli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-79/89: Brown Boveri (EKL 1991, lk 1853).

12 — Eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bosch, punktid 4 ja 5.

13 — Vt kohtujuristi 2. mai 1990. aasta ettepanek kohtuasjas Brown Boveri (EKL 1991, lk 1862, punktid 29 jj).

14 — Eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Brown Boveri, punkt 21.

15 — Vt komisjoni 2. juuli 1993. aasta määruse (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted nõukogu määrusele (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (ELT L 253, lk 1; ELT eriväljaanne 02/06, lk 3), artikli 167 lõige 1: „[i]lma et see piiraks seadustiku artiklite 29–33 kohaldamist, võetakse andmetöötlusseadmetes kasutatavaid andmeid või juhiseid sisaldavate imporditud andmekandjate tolliväärtuse määramisel arvesse ainult andmekandja enda maksumust või väärtust. Seepärast ei hõlma andmeid või juhiseid sisaldavate imporditud andmekandjate tolliväärtus kõnealuste andmete või juhiste maksumust või väärtust, tingimusel et seda maksumust või väärtust on võimalik eristada kõnealuste andmekandjate maksumusest või väärtusest."

37. Pärast põhikohtuasja jaoks olulist ajavahemikku on tarkvara tolliväärtuse määramise erisätted aga uuesti kehtetuks tunnistatud, pärast seda kui tollimaksu määra vähendati infotehnoloogiatoodetega kauplemise kokkuleppe kohaselt niigi nullini. [16]

38. Nimetatud kohtu- ja seadusandlikke otsuseid on tugevasti mõjutanud tolliõiguse erilised eesmärgid ja GATT-i selle valdkonna eeskirjad. Kohtuotsused puudutavad kauba tehinguväärtuse määramist tollimaksu kindlaksmääramise eesmärk. Arvuteid ja andmekandjaid puudutavate tolliõiguslike erisätete eesmärk on nende kaupadega kauplemist hõlbustada, et nii arendada tehnilist ja majanduslikku arengut. [17]

39. Käibemaksusätetel ei ole sama eesmärk nagu tolliõigusel. Seetõttu ei või tsiteeritud kohtuotsustest ja õigusnormidest tolliõiguse alal teha järeldusi baastarkvara käibemaksustamise kohta. Järelikult tuleb iseseisvate kriteeriumide alusel välja selgitada, kas baastarkvara üleandmist andmekandjal tuleb käibemaksu seisukohast käsitleda kahe eraldi sooritusena.

40. Üks argument selle vastu on, et asja omandi üleminekuga kaasneb põhimõtteliselt piiramatu käsutus- ja kasutusõigus. Nii ei anta näiteks raamatumüügi puhul eraldi litsentsi lugemiseks või muusika-CD puhul litsentsi muusika kuulamiseks. Ka tehnilise seadme omandamisel ei ole vaja sõlmida eraldi kokkulepet selle kasutamiseks, isegi kui seadmes esineb intellektuaalne omand patendiga kaitstud leiutiste näol.

41. Kehalise esemena esineva teose kasutusõigusele seab aga piirid autoriõigus. Autoriõigus tarkvarale on Euroopa tasandil sätestatud nõukogu 14. mai 1991. aasta direktiivis 91/250/EMÜ arvutiprogrammide õiguskaitse kohta. [18]

16 — Artikkel 167 tühistati komisjoni 11. märtsi 2002. aasta määrusega (EÜ) nr 444/2002, millega muudetakse määrust (EMÜ) nr 2454/93 (millega kehtestatakse rakendussätted nõukogu määrusele (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik) ning määrusi (EÜ) nr 2787/2000 ja (EÜ) nr 993/2001 (ELT L 68, lk 11; ELT eriväljaanne 02/12, lk 209) järgmise põhjendusega (seitsmes põhjendus): määruse (EMÜ) nr 2454/93 artikli 167 lõike 1 eesmärgiks oli hoiduda andmekandjatel imporditud tarkvara tollimaksuga maksustamast. See eesmärk on saavutatud infotehnoloogiatoodetega kauplemise lepingu abil, mis on heaks kiidetud nõukogu 24. märtsi 1997. aasta otsusega 97/359/EÜ infotehnoloogiatoodete tollimaksude kaotamise kohta (EÜT L 155, lk 1; ELT eriväljaanne 11/26, lk 3). Ilma et see piiraks 12. mai 1995. aasta GATT-i otsuse 4.1 kohaldamist, ei ole seetõttu enam tarvis ette näha eri rakendussätteid andmekandjate tolliväärtuse kindlaksmääramiseks.

17 — Vt selle kohta eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Brown Boveri kohtujurist Lenzi ettepanek, punkt 15 jj.

18 — EÜT L 122, lk 42; ELT eriväljaanne 17/01, lk 114.

42. Direktiivi 91/250 artikli 1 lõige 1 võrdsustab arvutiprogrammid autoriõiguslikult kirjandusteostega. Selle direktiivi artikli 4 kohaselt on teatud toimingud, eelkõige arvutiprogrammi reprodutseerimine ja selle avalik levitamine, lubatud ainult autori nõusolekul. Direktiivi 91/250 artikli 5 lõikest 1 võib seevastu järeldada, et arvutiprogrammi õiguspäraselt omandanud isik võib seda vastavalt tema otstarbele kasutada põhimõtteliselt ilma autori loata.

43. Programmi koopia esmamüük ühenduses õiguse valdaja poolt või tema nõusolekul ammendab kõnealuse koopia levitamisõiguse ühenduses (direktiivi 91/250 artikli 4 alapunkti c teine lause). Seega võib esmaomandaja kolmandale isikule ilma autori loata koopia omandi edasi anda. Esmaomandaja võib niisiis nagu omanik materiaalset vara käsutada.

44. Originaalandmekandja õiguspärase omandajana on ka kolmandal isikul õigus sellele salvestatud programmi vastavalt tema otstarbele kasutada.[19] Teda ei seo tootja ja esmaomandaja vaheline lepinguline keeld kasutamisõiguse üleandmise suhtes. Juhul kui sellist lepingulist keeldu üldse saab õiguslikult kehtivalt kokku leppida, siis kehtib ta siiski ainult õiguste omaniku ja esmaomandaja sisesuhtes. Viimane peab vajadusel oma lepingupartneri (tootja) kahju hüvitama, kuna ta on rikkunud lepingulisi kohustusi. Sellised lepingu rikkumised ei mõjuta aga andmekandja omandi üleandmist teisele omandajale ega omandiga seotud kasutusõiguse üleminekut.

45. Litsentsileping, mis sõlmitakse lisaks sellise andmekandja omandi üleandmisele, millel vastav programm on salvestatud, ei tekita niisiis programmi kasutusõigust. Kasutusõigus tuleneb pigem koopia omandist. Litsentsilepingu mõte on eelkõige piirata kasutusõigust suhetes õiguste omaniku ja programmi koopia omandaja vahel.

46. Litsentsilepingu esemeks ei ole järelikult maksustatav sooritus. Pigem isegi piiratakse sooritust, mis seisneb koopia omandi üleandmises.

19 — Et ei toimuks programmi õigustamatut mitmekordset kasutamist, peab esmaomandaja programmi omakorda arvutist eemaldama.

47. Et selline litsentsileping sisaldab kasutamisõiguse üleandmise keeldu, ei välista, vastupidi komisjoni arvamusele, kogu tehingu liigitamist kaubatarneks.

48. Vastupidi eeltoodud analüüsile on andmekandja omandamine Madalmaade valitsuse arvates tähtsusetu. Tähtis olevat hoopis kasutamisõiguse omandamine. Andmekandja üleandmine oleks sel juhul vaid tehniline abivahend tarkvara kasutamiseks. Ma ei nõustu selle arvamusega.

49. Sellise lahenduse kasuks räägib, et omandajale ei ole tavaliselt tähtis „transpordivahendi", st andmekandja, omand. Peale selle samastataks tarkvara üleandmine andmekandjal maksude seisukohast tarkvara allalaadimisega Internetist. Vähemalt praeguses õiguslikus situatsioonis käsitletakse allalaadimist teenusena.[20]

50. Sellise arutluskäigu vastu rääkivad põhjused on aga kaalukamad. Nimelt koheldaks sellisel juhul ühest küljest arvutiprogramme andmekandjal ja teisest küljest muusikat CD-l või teksti raamatus ilma nähtava põhjuseta erinevalt. Erinevalt sellistest võrreldavatest autoriõigusega kaitstud teostest seataks arvutiprogrammi osas esiplaanile andmekandjal oleva loomingu kasutamise õigus, mitte aga andmekandja omand ise. Samal ajal kui muusika-CD või raamatu üleandmisel eeldatakse kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 mõistes kauba tarnet, käsitletaks tarkvaraga CD üleandmist käibemaksuõiguslikult teenusena.

51. Milliseid raskusi sellisest eristamisest võib tuleneda, illustreerib leksikoni näide, mis on salvestatud CD-ROM-il või DVD-l. Selline leksikon sisaldab hulgaliselt digitaalses vormis tekste ja pilte, aga ka programme nende andmete esitamiseks ja haldamiseks. Kas sellist CD-d tuleks käsitleda tarnena, nagu raamatut, või teenusena, nagu CD-d arvutiprogrammiga?

52. Peale selle rõhutab Levob õigustatult, et teenusena liigitamine toob kaasa probleeme, kui — nagu baastarkvara võõrandamisel suurtes kogustes tavaline — kasutatakse vahendajaid. Praktikas saavad vahendajad andmedkandjad tootjalt või teistelt vahendajatelt ja müüvad need edasi lõpptarbijale.

20 — Vt artikli 9 lõike 2 punkti e viimane taane koostoimes kuuenda direktiivi eespool 4. joonealuses märkuses viidatud lisaga L direktiivi 2002/38 redaktsioonis, mis siiski käesolevas asjas ei ole veel asjakohane.

Neil ei ole informatsiooni lõpptarbija suhtes kehtivate litsentsitingimuste kohta ja sellised tingimused ei ole ka mingis vormis nende ja tarkvara omandajate vahelise müügilepingu osaks. Seetõttu oleks ebarealistlik oletada, et omandaja omandab piiritlemata kasutamisõiguse, mitte aga materiaalse vara.

53. Kui üldse sõlmitakse eraldi litsentsileping kasutamisõiguste üleandmiseks, siis toimub see alles tarkvara installeerimisel lõppkasutaja arvutisse, mille käigus lõppkasutaja — tootjate seisukohast — aktsepteerib litsentsi tingimused. Kuid selle käigus ei ole vaja maksta eraldi tasu lisaks juba vahendajale tasutud hinnale. Seda tehingut saab niisiis vaevalt käibemaksustamisel arvesse võtta.

54. See näide selgitab, et käibemaksustamise seisukohalt on andmekandja üleandmise arvessevõtmisel võrreldes kasutusõiguse üleandmise arvessevõtmisega ka praktilised eelised. Materiaalse vara üleandmisega kaasneb avalikkus, millega saab maksustamist hõlpsalt siduda. Millal ja milliste isikute vahel immateriaalne vara üle antakse, on seevastu raskemini jälgitav. Peale selle on manipulatsioonide oht siin suurem. Avalikkuse olemasolu või vastavalt selle puudumise tõttu on õigustatud ka andmekandjal tarkvara üleandmise ja selle Internetist allalaadimise erinev kohtlemine.

55. Vahetulemusena tuleb niisiis sedastada, et baastarkvara üleandmine andmekandjal on kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 mõistes kaubatarne.

2. Tellija nõudmistele kohandatud spetsiaalse tarkvara arendamine

56. Kõik osapooled on ühel arvamusel, et tarkvara arendamine spetsiaalselt kliendi vajadustele ei ole kaubatarne, vaid teenus.

57. Põhimõtteliselt tuleb sellega nõustuda. Üksikjuhul on aga mõeldavad väga erinevad situatsioonid, mis võivad nõuda diferentseeritud lähenemist. Lähtepunktiks on ka siin küsimus, kas antakse üle kehaline ese, milles

on materialiseerunud programmeerimise vaimne saavutus. See ei ole kindlasti nii, kui spetsiaalselt arendatud programm saab oma lõpliku kuju alles kliendi arvutis.

C. *Eelotsuse küsimused*

1. Üks sooritus või kaks eraldi sooritust (küsimus 1 a)

58. Seevastu juhul, kui arendaja koostab programmi kliendi ülesande järgi täielikult oma ettevõttes ja annab siis tellijale andmekandja programmiga, mis tuleb veel ainult installeerida, võiks olla kohane sama hinnang nagu baastarkvara puhul.

59. Ainuüksi asjaolu, et tegu on spetsiaalselt kliendi vajadustele kohandatud tarkvaraga, ei muudaks seda hinnangut. Seda näitab võrdlus teiste teostega, mis luuakse individuaalselt kliendi ülesandel. Ka tellija tingimuste järgi ehitatud maja puhul, mis antakse valmiskujul üle, on tegu tarnega, mitte erinevate ehituses osalevate ehitajate ja ehitusettevõtjate teenuste kogumiga.

60. Eelotsusetaotluse andmete kohaselt teostasid FDP töötajad CLAS-tarkvara kohandamise pärast selle installeerimist Levobi andmetöötlusseadmetele. Järelikult on selle soorituse näol tegu teenusega kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 mõttes.

61. Edasise kontrolli esimese otsustava etapi moodustab vastamine küsimusele, kas baastarkvara üleandmist ühelt poolt ja teiselt poolt tarkvara hilisemat ostja vajadustele kohandamist tuleb pidada üheks sooritusekс või kaheks eraldi sooritusekс. See küsimus on oluline eelkõige seetõttu, et eeltoodud selgituste tulemusel ilmnes, et baastarkvara üleandmist tuleb liigitada tarneks, selle kohandamist aga teenuseks.

62. Kui tarkvara tarne ja selle kohandamine oleksid eraldi sooritused (hüpotees 2), tuleks kohaldada erinevaid reegleid tehingu koha suhtes. Selle tulemus võiks olla, et ainult kohandamine oleks Madalmaades maksustatav, samal ajal kui baastarkvara tarne kohaks oleksid Ameerika Ühendriigid ja sellele

toimingule ei kohaldataks ühenduses käibemaksu.[21]

63. Juhul kui tegu oleks aga ühe sooritusega (hüpotees 1), tuleks määrata ka üks sooritusega tegemise koht.

64. Toetudes lepingule, leiab Levob, et tegu on kahe eraldi sooritusega. Madalmaade valitsus ja komisjon on vastupidisel seisukohal. Programmi installeerimist ja personali koolitust peavad asjaosalised üksmeelselt kõrvalkohustusteks, mida tuleb kvalifitseerida koos põhikohustusega.

65. Kuues direktiiv ei sisalda erilisi sätteid selle kohta, millistel tingimustel tuleb seotud tehinguid vaadelda ühe tehinguna. Kohtuotsuses CCP[22] on Euroopa Kohus aga sedastanud järgmised põhimõttelised seisukohad selles küsimuses:

„Arvestades neid kahte asjaolu, et ühelt poolt tuleneb kuuenda direktiivi artikli 2 lõikest 1, et tavaliselt tuleb iga teenust pidada eraldiseisvaks ja iseseisvaks, ning teiselt poolt seda, et ei ohustaks käibemaksusüsteemi toimimist, ei tohi majanduslikus plaanis ühte tehingut moodustavat tehingut kunstlikult osadeks lahutada, on selleks, et teha kindlaks, kas maksumaksja teeb keskmiseks tarbijaks peetavale tarbijale mitu eraldiseisvat põhisooritust või ühe sooritust, tähtis selgeks teha asjassepuutuvat tehingut iseloomustavad tunnused."

66. Mitmest osast koosneva sooritusе olemuse väljaselgitamisel on niisiis kaks vastandlikku eesmärki. Ühest küljest tuleb erinevaid üksiksooritusi hinnata vastavalt nende iseloomudele diferentseeritult. Teisalt teeks ühtse sooritusе liiga tugev eristamine eraldi kvalifitseeritavateks üksiksooritusteks aga käibemaksunormide kohaldamise keeruliseks.[23] Igal juhul tuleb kohaldada objektiivseid kriteeriume. Sooritusе osutaja või saaja subjektiivne arvamus ei ole määrav.

21 — Sel juhul tuleks käibemaksu tasuda küll impordi puhul, kuid eespool punktis 36 toodud sätete kohaselt kohaldataks arvestamise alusena aga ainult andmekandja väärtust.

22 — 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP (EKL 1999, lk I-973, punkt 29).

23 — Mõningates kohtujuristide ettepanekutes jääb kõlama isegi suundumus pidada sellisel juhul praktilisust täpsusest olulisemaks: vt kohtujurist Cosmase 1. veebruari 1996. aasta ettepanek kohtuasjas C-231/94: Faaborg Gelting Linien (punkt 14), kohtujurist Fennelly 25. aprilli 1996. aasta ettepanek kohtuasjas C-327/94: Dudda (EKL 1996, lk I-4595, 4597, punkt 35) ja kohtujurist Fennelly 11. juuni 1998. aasta ettepanek kohtuasjas C-349/96: CPP (EKL 1999, lk I-976, punktid 47 jj).

Euroopa Kohtu seisukohad kohtuotsuses CPP on küll suunatud teenuste kogumile, kuid nad on ka ülekantavad juhtumile, kus tarneid ja teenuseid osutatakse üheskoos. [24]

67. Ühtse soorituse tunnuseks on Euroopa Kohtu arvates eelkõige, kui üks sooritus on põhikohustus ja teine vaid esimesest sõltuv kõrvalkohustus. Kõrvalkohustusega on tegu siis, kui „sellel ei ole kliendi jaoks omaette eesmärki, vaid see on vahend kasutamaks parimatel tingimustel teenuseosutaja põhiteenust." [25]

68. Käesoleval juhul ei ole kumbki peamistest sooritustest (baastarkvara tarne ja selle kohandamine) allutatud teisele nii, et seda võiks pidada selgelt kõrvalkohustuseks. See ei anna aga alust järelduseks, et neid ei võiks käibemaksuõiguslikult pidada üheks sooritu-seks. Põhi- ja kõrvalkohustuse juhtum on nimelt ainult *üks* õiguspraktikas tunnustatud juhtumitest.

69. Kokkuvõttes on endiselt oluline kindlaks teha soorituste olemus, võttes arvesse kõik asjaolud. Seejuures on oluline, kas mõlemad sooritused on omavahel niivõrd tihedalt seotud, et neil teineteisest eraldiseisvalt ei oleks keskmise tarbija seisukohast kliendi jaoks tarvilikku praktilist väärtust. [26]

70. Kas baastarkvara tarne ja selle kohandamise vahel leidub selline konkreetne tihe seos, peab lõpuks otsustama eelotsusetaotluse esitanud kohus asjassepuutuvate tegelike asjaolude alusel. Euroopa Kohus võib aga anda juhtnöörid, mis võivad selles kontekstis olulised olla.

71. Soorituste lahutamatu seose poolt räägib tõsiasi, et Madalmaade kindlustusselts nagu Levob — vastupidi näiteks Ameerika Ühendriikide kindlustusseltsile — ei saa kasutada baastarkvara, kui seda ei ole kohandatud. Ka

24 — 2. mai 1996. aasta otsuses kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien (EKL 1996, lk I-2395) käsitleti toitude tarnimist ja restoraniteenust ühe teenusena. 15. mai 2001. aasta otsuses kohtuasjas C-34/99: Primback (EKL 2001, lk I-3833) pidas Euroopa Kohus laenu andmist ja mööbli tarnet üheks tehinguks.

25 — Eespool 22. joonealuses märkuses viidatud otsus CPP, punkt 30; vt ka 13. juuli 1989. aasta otsus kohtuasjas 173/88: Henriksen (EKL 1989, lk I-2763, punktid 14–16), 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I-6229, punkt 24) ja 11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-76/99: komisjon *v.* Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-249, punkt 27).

26 — Ka eespool 25. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses Henriksen leidis Euroopa Kohus, et tehingute tihe seos on oluline (punkt 15).

kohandamist ei saa läbi viia eraldiseisvalt, kui enne seda ei ole tarnitud baastarkvara, mida võib kohandada ja mida kohandaja tunneb.

72. Teoreetiliselt võiks klient tellida kohandamise ka kolmandalt isikult. Seda võimalust ei ole Levob tegelikult põhjendatult valinud. Ülesannete jaotamine kahe teenusepakkuja vahel tooks nimelt kaasa õiguslikke ja praktilisi raskusi. Õiguslikust seisukohast tuleks tõenäoliselt saada autori nõusolek programmi muutmiseks.[27] Tehniliselt peaks kolmandal isikul olema programmis muudatuste tegemiseks vajalikud teadmised selle struktuuri kohta.

73. Veel üks tugev argument mõlema teenuse lahutamatu seose poolt on tarkvaraettevõtte vastutus baastarkvara ja kohanduste kombinatsiooni toimimise eest. Nõuetekohase toimimise kontrollimiseks korraldatakse lepingu kohaselt *Integral Acceptance Test*. Seetõttu võib oletada, et iga mittenõuetekohane toimimine, olgu tema algupäraks siis viga baastarkvaras või kohanduste programmeerimises, võib endaga lõppkokkuvõttes kaasa tuua kogu lepingu rikkumise. Tarkvara-ettevõtte koguvastutus vastab lepingu mõttele ja eesmärgile. Levobil ei ole nimelt kasu nõuetekohaselt toimivast baastarkvarast, mida ei ole edukalt kohandatud vastavalt tema vajadustele.

74. Sellega, et mõlemad sooritused teeb sama ettevõte, on tagatud, et sama äripartner vastutab kõigi komponentide nõuetekohase toimimise eest. Kui Levob oleks omandanud baastarkvara ühelt ettevõttelt ja tellinud kohandamise teiselt ettevõttelt, ei saaks ta ühele ette heita teise vigu. Selle tulemusena ei saaks Levob üles öelda näiteks nõuetekohaselt toimivat baastarkvara tarnimise lepingut põhjusel, et kohandamine on ebaõnnestunud.

75. Levobi nimetatud lepingu erisused ei ole vastuolus soorituse kvalifitseerimisega ühe sooritusena. Euroopa Kohtu arvates on viis, kuidas soorituste kohta esitatakse arveid, ainult üks näitaja. Euroopa Kohus on näiteks juba leidnud, et ka ühe arve puhul võib tegu

27 — Direktiivi 91/250 artikli 4 punkti b kohaselt vajavad eelkõige arvutiprogrammi tõlkimine, kohandamine ja korrastamine ja muul moel muutmine õiguste omaniku luba.

olla eraldi sooritustega.[28] See kehtib ka vastupidisel juhul analoogiliselt: üks sooritus ei ole välistatud ainult sellepärast, et üksikute osade kohta on näidatud eraldi hinnad, mille eest on esitatud eraldi arved.[29]

76. Hinna kaheks osaks jagamise mõte oli kujundada kohandamise hinda paindlikult vastavalt tegelikule kulule. Selline hinnakujundus ei anna aga alust järeldada, et tegu on ka tingimata kahe eraldi sooritusega, mida tuleb käibemaksu seisukohast käsitleda eraldi. Ka tisler, kes valmistab mõõtude järgi kapi, võib oma pakkumises näidata materjalikulu kindla hinnaga ja töökulu tegelike töötundide alusel. Siiski ei ole kahtlust selles, et tulemuseks on ühe kapi tarne ja mitte kaks eraldi sooritust. Selle näite varal on selge, et kahe soorituse kohta eraldi hindade arvestamine ei anna tingimata informatsiooni nende omavahelise sisemise seose kohta.

77. Baastarkvara kohta eraldi arve esitamine ega ka tarkvara üleandmine andmekandjal selleks otstarbeks Ameerika Ühendriikidesse reisinud Levobi töötajatele ei anna alust kahelda eespool selgunud tihedas seoses selle soorituse ja tarkvara kohandamise vahel. Nende toimingutega sooviti ilmselt luua eraldi imporditoiming selleks, et sel ajal kehtinud soodsad tolliväärtuse määramise normid mõjuksid ka käibemaksule. Andmekandjate üleandmise lepinguline käsitlus ja baastarkvara hinna kohta eraldi arve esitamine ei seondu aga selle soorituse teatud omadustega, mis lubaksid käsitleda kohandamist käibemaksu seisukohalt eraldi.

78. Juhul kui lepingulised kokkulepped hinna kohta ja arvete esitamine oleksid otsustava tähtsusega, võiksid lepingupartnerid ise oma äranägemise järgi mõjutada käibemaksu puudutavat kvalifikatsiooni. See oleks vastuolus nõudega, et lepingule omast sooritust või sooritusi tuleb hinnata objektiivselt vastavalt nende olemusele.

79. Eelotsuse küsimusele 1 a tuleb seega vastata, et baastarkvara tarnimist andmekandjal ja selle hilisemat kohandamist kliendi vajadustele tuleb kuuenda direktiivi mõistes pidada üheks soorituseks, kui osasooritused on oma omavahel nii tihedalt seotud, et keskmise tarbija seisukohast ei oleks neil teineteisest eraldi kliendi jaoks tarvilikku

28 — Eespool 22. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CPP (punkt 31).

29 — Vt kohtujurist Fennely 25. mai 2000. aasta ettepanek kohtuasjas C-76/99: komisjon *v.* Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-249, lk I-251, punkt 31).

praktilist väärtust. Asjaolu, kas osasoorituste kohta on kokku lepitud eraldi hinnad ja esitatud eraldi arved, ei ole selle küsimuse hindamisel määrav.

kohandamist ei saa käsitleda ainult kõrvalkohustusena.

2. Hüpotees 1: üksainus sooritus

80. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitas küsimused 1 b, c ja d selleks juhuks, kui sooritused on kvalifitseeritavad ühe sooritusena, mis on ülaltoodud selgituste kohaselt väga tõenäoline. Küsimusega 1 b soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kogu sooritust tuleb tervikuna käsitleda tarnena või teenusena. Edasised küsimused on suunatud soorituse tegemise koha kindlaksmääramisele.

82. Kohtuotsuses Faaborg-Gelting Linien [30] on Euroopa Kohus otsustanud, et kui tehing hõlmab mitmeid erinevaid aspekte ja toiminguid, tuleb arvesse võtta kõiki asjassepuutuva tehingu toimumisel esinenud asjaolusid. Kui ka kogu tehingu üksikute soorituste omavaheline suhe ei ole põhi- ja kõrvalkohustuste suhe, tuleb siiski välja selgitada, kas soorituste põhirõhk on tarnel või teenusel. Restorani pidamise seisukohalt, mis oli kohtuotsuse Faaborg-Gelting Linien teemaks, eeldas Euroopa Kohus teenuse osa ülekaalu.

a) Kvalifitseerimine tarnena või teenusena (küsimus 1b)

83. Kõiki asjaolusid kogumis vaadeldes on käesoleval juhul põhirõhk samuti teenusel. Selles osas on otsustava tähtsusega kõigepealt asjaolu, et Levob ei saa baastarkvara sellisena kasutada. Levobi põhiline eesmärk ei olnud seega osta baas-kindlustustarkvara,

81. Kogu sooritus, mille Levob vastu võttis, sisaldab nii tarne kui teenuse elemente, kusjuures baastarkvara tarnimist ega ka selle

30 — Eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus, punktid 12–14; vt ka eespool 22. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CPP (punkt 28) ja 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-150/99: Stockholm Lindöpark (EKL 2001, lk I-493, punkt 26).

vaid spetsiaalselt tema nõudmistele kohandatud tarkvara.

84. Teiseks tuleb sedastada, et kohandamine ja installeerimine olid väga mahukad ettevõtmised, mis kestsid kauem kui üks aasta. Tööd algasid kohandamisele esitatavate nõuete ühise hindamisega ja lõppesid kogu tarkvara testimisega. Installatsioon ja töötajate koolitus on siiski vaid kõrvalteenused. Asjaolu, et need moodustasid samuti osa lepingulistest kohustustest, tõendab samas, et FDP pidi osutama tervikliku teenuse, mis läks oluliselt kaugemale baasprogrammi tarnimisest.

85. Lõpuks on teenuse koostisosadel, st tarkvara kohandamisel, installeerimisel ja koolitusel, ka väärtuse poolest suurem osakaal koguhinnast kui baastarkvara tarnimisel.

86. Eelotsuse küsimusele 1 b tuleb seega vastata, et kogu sooritust, mis koosneb baastarkvara tarnest, selle kohandamisest kliendi vajadustele, installeerimisest ja koolitusteenusest, tuleb tervikuna liigitada teenuseks kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 mõistes, kui kõiki asjaolusid kogumis vaadeldes on teenusele omased koostisosad ülekaalus. Sellega võib tegemist olla siis,

— kui baastarkvara kohandamine on selle kasutamiseks omandaja poolt olulise tähtsusega,

— kui kohandamine ja installeerimine on nii mahukad, ei neid ei saa käsitleda kõrvalkohustusena ja

— kui teenusele omased koostisosad moodustavad ülekaaluka osa kogu sooritusest väärtusest.

b) Teenuse osutamise koht (küsimused 1 c ja d)

87. Küsimustega 1 c ja d, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esi-

tanud kohus teada, kas sooritusе, mis on tervikuna kvalifitseeritud teenusena, tegemise kohale kohaldatakse kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 üldnormi või on tegu mõne selle normi lõikes 2 toodud juhtumiga. Lõike 1 kohaselt oleks teenuse osutamise koht teenuse osutaja tegevuskoht, lõike 2 kohaselt kliendi tegevuskoht.

88. Madalmaade valitsus ja komisjon on ühisel seisukohal, et kohaldamisele kuulub kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmas taane, mille kohaselt on teenuse osutamise kohaks Madalmaad. Levob leiab esmajoones, et tuleb lähtuda kahest eraldi sooritusest, kusjuures teenuse osutamise (tarkvara kohandamise) koht tuleb kindlaks määrata kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 alusel. Juhul kui Euroopa Kohus leiab, et tegu on ühe kombineeritud sooritusega, leiab Levob, et tegu on tervikuna ühe tarnega, mis vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 8 toimus Ameerika Ühendriikides.

89. Kohtupraktika järgi on kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt teenuse osutamise koha määramisel esmajärgulise tähtsusega teenuse osutaja tegevuskoht. [31]

90. Kuuenda direktiivi artikli 9 esimese ja teise lõike suhte kohta on Euroopa Kohus sedastanud, et artikli 9 lõige 2 sisaldab hulga erilisi asjaolusid, samas kui lõige 1 sätestab üldreegli. Nende sätete eesmärk on vältida pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja tulude maksustamata jätmist. [32]

91. Sellest on Euroopa Kohus järeldanud, et kuuenda direktiivi artikli 9 tõlgendamisest ei tulene, et lõikel 1 oleks prioriteet lõike 2 ees. Igal üksikul juhul tuleb hoopis kindlaks teha, kas artikli 9 lõike 2 mõni säte kuulub kohaldamisele; vastasel juhul kehtib lõige 1. [33] Kuuenda direktiivi artikli 9 lõiked 1 ja 2 ei ole niisiis omavahel reegli ja erandi suhtes,

31 — Eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Faaborg (punkt 16) ja 4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 168/84: Berkholz (EKL 1985, lk 2251, punkt 17).

32 — 15. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/00: Syndicat des producteurs indépendants (SPI) (EKL 2001, lk I-2361, punkt 15). Vt ka 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-327/94: Dudda (EKL 1996, lk I-4595, punkt 20), 25. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-429/97: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-637, punkt 41) ja 27. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-68/03: Lipjes (EKL 2004, lk I-5879, punkt 16, kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 ja artikli 28b E osa suhte kohta).

33 — Eespool 32. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus SPI (punkt 16) ja eespool 32. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dudda (punkt 21).

millest tuleneks, et lõiget 2 tuleks tõlgendada kitsalt. [34]

92. Kohtuotsuses C-427/97: komisjon *v.* Prantsusmaa, millele Levob viitab, on Euroopa Kohus küll otsustanud mitte kohaldada lõiget 2 mitmeosalisele sooritusele ja leidnud, et lõike 1 kohaldamine on praktilisem. Sellest ei saa aga järeldada, et lõiget 2 ei saaks üldse kohaldada mitmeosalistele sooritustele. Kohtuotsuses komisjon *v.* Prantsusmaa sedastatut tuleb pigem näha seoses konkreetsete asjaoludega. Teenuse saaja tegevuskohas maksustamine oleks sel juhul nimelt viinud pädevuse jagamisele, kuna teenust osutati paljudele teenuse saajatele, kes asusid erinevates liikmesriikides.

93. Käesoleval juhul seda ohtu ei ole, kuna Levob on mitmeosalise soorituse ainus adressaat. Seega tuleb hoolimata mitmeosalisest soorituse kõigepealt hinnata, kas esineb mõni kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 2 nimetatud koosseis.

34 — Eespool 32. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus SFI (punkt 17).

94. Tarkvara üleandmine ja kohandamine võiks kõigepealt kujutada endast litsentside võõrandamist artikli 9 lõike 2 punkti e esimese taande mõttes. FDP ja Levobi vaheline leping näeb nimelt ette, et litsents antakse nii baastarkvara kui kohandamise suhtes.

95. Baastarkvara kasutusõiguse andmine ei oma aga, nagu juba kindlaks tehtud, andmekandja üleandmise kõrval otsustavat tähendust. See kehtib ka kohandamisteenuste kohta. Oleks nimelt vaevalt mõttekas kohandada tarkvara spetsiaalselt Levobile, andmata talle ka kohandatud tarkvara kasutusõigust. Kuna põhirõhk on (tervik-)teenusel ja mitte litsentsi võõrandamisel, ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e esimene taane kohaldamisele.

96. FDP osutatavat koolitusteenust võiks eraldi võetuna kvalifitseerida haridustegevusena kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimese taande mõttes. See teenus on aga ainult aksessoorne, seega ei tule selle tegevuse suhtes teenuse osutamise kohta eraldi määrata.

97. Sisuliselt on seega küsimus selles, kas kohaldada võib kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandat taanet, mis puudutab „konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenuseid jms teenuseid, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenuseid".

98. Seda sätet saab tõlgendada kahtemoodi. Esiteks võiks seda tõlgendada kitsendavalt nii, et ta hõlmab ainult niinimetatud vabade elukutsete teenuseid, kaasa arvatud *nende teenuste raames* toimuvat andmetöötlust ja teabeandmisteenust. Sel juhul ei saaks seda sätet käesoleval juhul kohaldada, kuna seos nimetatud ametite teenustega puudub.

99. Teisalt võiks andmetöötlust ja teabeandmisteenust käsitleda eraldi teenustena, mis seisavad iseseisvalt loetelus esimesena nimetatute kõrval. Sellisel juhul kuuluksid vaidlusalused teenused nende mõistete hulka, isegi kui tarkvara tarnet ja programmeerimist ei nimetataks tänapäeval enam ilmselt „andmetöötlus- ning teabeandmisteenuseks". Neid mõisted ei tohi aga liiga rangelt käsitleda, vaid tuleb arvesse võtta, et direktiivi see osa kehtib veel muutmata kujul 1977. aasta sõnastuses.

100. Kõnealuse artikli sõnastus, nagu ka sidesõnade valik (samuti, *ainsi que, as well as* ...) viitab ka teistes keeleversioonides pigem sellele, et loetelu kõik osised on võrdsed.

101. Euroopa Kohus on küll kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda taande kohaldamisel siiani lähtunud sellest, kas konkreetsel juhul käsitletavad teenused kuuluvad teenuste hulka, mida peamiselt ja tavaliselt osutatakse normis loetletud elukutsete raames.[35] Selline kontroll oli asjakohane, kuna ühenduse seadusandja kasutab selles sättes nimetatud ameteid ainult selleks, et määratleda sealtoodud teenuste laadi, kuid ei nõua sealjuures, et teenuse osutaja peaks ka tegelikult mõnda nimetatud ametitest.[36]

102. Selle kõrval ulatub kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmas taane aga — viitamata ühelegi ametile — „andmetöötlus- ning teabeandmisteenustele". 1977. aastal ei olnud nimelt veel tarkvaraettevõtte tegevuse osas välja kujunenud kindlat ettekujutust.

35 — 6. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C-167/95: Linthorst, Pouwels ja Scheres (EKL 1997, lk I-1195, punktid 19 jj) ja 16. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-145/96: von Hoffmann (EKL 1997, lk I-4857, punktid 15 jj).

36 — Vt eespool 32. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus SFI (punktid 19 ja 20) viitega 17. novembri 1993. aasta otsustele kohtuasjas C-68/92: komisjon *v.* Prantsusmaa (EKL 1993, lk I-5881, punkt 17) ja kohtuasjas C-69/92: komisjon *v.* Luksemburg (EKL 1993, lk I-5907, punkt 18), mille kohaselt võib reklaamialase teenusega olla tegu ka siis, kui teenuseid ei ole osutanud reklaamiagentuur.

Järelikult ei saa sel juhul — st andmetöötlusning teabeandmisteenuste puhul — toimuda ka võrdlust loetletud ametitega, nagu Euroopa Kohus on seda käesoleva ajani kohtuasjades teinud.

103. Kui direktiivi koostaja oleks tahtnud käsitleda „andmetöötlus- ning teabeandmisteenuseid" ainult sellises ulatuses, nagu loetletud kutsealade esindajad neid tavaliselt osutavad, ei oleks vaja olnud nende teenuste eraldi nimetamist, kuna nad oleksid niigi nende ametite juurde kuuluvate tegevuste osa, kaasa arvatud muud sellised teenused.

104. Levob rõhutab lõpuks veel, et elektrooniliselt osutatud teenuste maksustamine teenuse saaja asukohas sätestati direktiiviga 2002/38 seetõttu, et selliste tehingute maksustamine oli ühenduses enne seda ainult väga piiratud ulatuses võimalik. [37]

105. Siin piisab, kui märkida, et kuuenda direktiivi muudatused, mis kehtestati direktiiviga 2002/38, ei puuduta käesolevat kohtuasja, kuna tarkvara tarne ja kohandamine ei toimunud elektroonilisel teel. Seega ei saa elektrooniliselt osutatud teenuste kohta sätestatud normidest teha mingeid järeldusi käesolevas asjas kohaldatavate ehk enne direktiivi 2002/38 vastuvõtmist kehtinud sätete kohta.

106. Kuna soorituste puhul on niisiis tegu andmetöötlus- ning teabeandmisteenustega kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda taande mõstes, on teenuse osutamise kohaks teenuse saaja asukoht.

3. Hüpotees 2: kaks eraldi sooritust (küsimus 2 a, b ja c)

107. Käesoleval juhul — kui eelotsusetaotluse esitanud kohus ei otsusta teisiti — viitab kõik sellele, et tegu on mitmeosalise sooritusega, mida tuleb kvalifitseerida ühe sooritusena. Järelikult puudub vajadus vastata küsimusele 2 a, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus esitas ainult juhuks, kui tegu ei ole ühe sooritusega.

37 — Levob viitab siinjuures eespool 4. joonealuses märkuses viidatud direktiivi 2002/38 esimesele põhjendusele.

108. Juhul kui vastupidiselt oodatule peaks siiski käsitletama baastarkvara üleandmist andmekandjal eraldi, tuleneb punktis IV B 1 esitatud selgitustest, et selline sooritus kujutab endast tarnet kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 mõistes. Seega ei ole vaja vastata küsimusele 2 b, mis oleks olnud oluline ainult eeldusel, et tegu on teenuse osutamisega.

109. Küsimuse 2 c osas baastarkvara kohandamise teenuse osutamise koha suhtes võib viidata küsimustele 1 c ja d antud vastusele. Isegi kui käsitleda kohandamist eraldi, tuleb teenuse osutamise kohaks pidada kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda taande alusel teenuse saaja asukohta.

V. Ettepanek

110. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raad'i eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Baastarkvara tarnimist andmekandjal ja selle hilisemat kohandamist kliendi vajadustele tuleb pidada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas tähenduses üheks soorituseks, kui osasooritused on omavahel nii tihedalt seotud, et keskmise tarbija seisukohast ei oleks neil teineteisest eraldi kliendi jaoks tarvilikku praktilist väärtust. Asjaolu, kas osasoorituste kohta on kokku lepitud eraldi hinnad ja esitatud eraldi arved, ei ole selle küsimuse hindamisel määrav.

2. Kogu sooritust, mis koosneb baastarkvara tarnest, selle kohandamisest kliendi vajadustele, installeerimisest ja koolitusteenusest, tuleb tervikuna vaadelda teenusena kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 6 lõike 1 mõttes, kui kõiki asjaolusid kogumis vaadeldes on teenusele omased koostisosad ülekaalus. Sellega võib tegemist olla siis,

   — kui baastarkvara kohandamine on tema kasutamiseks omandaja poolt olulise tähtsusega,

   — kui kohandamine ja installeerimine on nii mahukad, ei neid ei saa käsitleda kõrvalkohustusena ja

   — kui teenusele omased koostisosad moodustavad ülekaaluka osa kogu soorituse väärtusest.

3. Mitmeosalist sooritust, mis koosneb baastarkvara tarnest, selle kohandamisest kliendi vajadustele, installeerimisest ja koolitusteenusest, tuleb pidada andmetöötlus- ning teabeandmisteenuseks kuuenda direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda taande mõttes, mille puhul on teenuse osutamise kohaks teenuse saaja asukoht.