# JULIANE KOKOTT
# FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2005. május 12. [1]

## I — Bevezetés

1. A jelen eljárásban a Hoge Raad der Nederlanden a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv [2] (a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezését az olyan adathordozón rögzített, kereskedelemben hozzáférhető számítógépes programcsomag átruházásának besorolására vonatkozóan kéri, amelyet később a vevő igényei szerint átalakítottak.

2. Ebben az összefüggésben az a kérdés merül fel, hogy egységet képező ügyletnek vagy két egymástól elkülönülő ügyletnek minősül-e egyrészről a kereskedelemben hozzáférhető számítógépes program (a továbbiakban: alapprogram) átruházása, másrészről pedig e programnak a vevő igényei szerinti átalakítással kapcsolatos programozása és néhány mellékszolgáltatás nyújtása. Az is kérdés, hogy e tevékenység, illetve tevékenységek termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülnek-e. Amennyiben szolgáltatásnyújtásról van szó, a teljesítés helyének a meghatározása érdekében értelmezni kell a hatodik irányelv 9. cikkét.

3. A szolgáltatást igénybe vevő, ammersfoorti (Hollandia) székhelyű Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV és társai által alkotott fiskális egység (a továbbiakban: Levob) a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alól mentes biztosítási szolgáltatások nyújtásával foglalkozik. [3] Mivel a Levob ennek következtében adólevonási joggal nem rendelkezik, az irányelv olyan értelmezését szeretné elérni, amely a program értékesítésével és átalakításával összefüggésben a lehető legkisebb HÉA-terhet eredményezi.

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

3 — Lásd a hatodik irányelv 13. cikke B. részének a) pontját.

## II — Jogi háttér

### A — *A közösségi jog*

4. A továbbiakban az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésnek megfelelően ismertetem a hatodik irányelvnek a jelen eljárásra vonatkozó, a 2002. május 6-ig hatályos változat szerinti rendelkezéseit. [4]

5. A hatodik irányelv 2. cikke szerint a HÉA alá tartozik:

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

2. a termékimport."

6. A termékértékesítés fogalmát a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése a következőképpen határozza meg: „a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése".

7. A hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése a szolgáltatásnyújtást a következőképpen határolja el a termékértékesítéstől:

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

Ez a tevékenység többek között lehet:

— immateriális javak átengedése függetlenül attól, hogy ezt a jogcímet létesítő okiratba foglalták-e, vagy sem

[...]".

4 — A rádióműsor- és televízióműsor-terjesztési szolgáltatásokra és egyes elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra alkalmazandó hozzáadottérték-adóval kapcsolatos rendelkezések tekintetében a 77/388/EGK irányelv módosításáról és átmeneti módosításáról szóló, 2002. május 7-i 2002/38/EK tanácsi irányelv (HL L 128., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 358. o.) többek között külön rendelkezéseket iktat be az elektronikus úton teljesített szolgáltatásnyújtások teljesítési helyére vonatkozóan a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdésébe. Ezen túlmenően az irányelv kiegészült az L. melléklettel, amely példálódzó felsorolást ad az e körbe tarozó szolgáltatásnyújtásokról. A melléklet 2. pontja tartalmazza a szoftverellátást és szoftverfrissítést.

8. A hatodik irányelv 8. cikke a termékértékesítés helyét a következőképpen szabályozza:

„(1) A termékértékesítés helyének minősül:

a) abban az esetben, ha a terméket akár az értékesítő, akár az átvevő, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el: az a hely, ahol a termék a feladás vagy az átvevőhöz való fuvarozás megkezdésének időpontjában található. Amennyiben a terméket az értékesítő vagy az ő költségére más – próbaüzemmel vagy anélkül – felállítja vagy összeszereli, akkor az értékesítés helyének az a hely minősül, ahol a felállítást vagy összeszerelést elvégzik. [...]

b) abban az esetben, ha a terméket nem adják fel vagy nem fuvarozzák: az a hely, ahol a termék az értékesítés időpontjában található.

[...]

(2) Amennyiben azon hely, ahonnan a terméket feladják vagy elfuvarozzák, nem az importáló ország területén található, akkor – az (1) bekezdés a) pontjától eltérően – a 21. cikk 2. pontja értelmében vett importőr szempontjából a termékértékesítés teljesítési helyének, valamint a további termékértékesítés teljesítési helyének azon országot kell tekinteni, ahova a termékimport irányul."

9. A hatodik irányelv 9. cikke a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozóan a következő szabályozást tartalmazza:

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

(2) Azonban:

[...]

c) a következők vonatkozásában:

— a kulturális, a művészeti, a sport-, a tudományos, az oktatási, a szórakoztatási tevékenységek vagy

hasonló tevékenységek, beleértve az ilyen tevékenységeket szervezők tevékenységét, valamint adott esetben az ezek teljesítéséhez járulékosan kapcsolódó tevékenységet, [...]

— tanácsadói, mérnöki, tanácsadó irodai, ügyvédi, számviteli szolgáltatások és egyéb hasonló szolgáltatások, valamint az adatfeldolgozás és [az] információszolgáltatás

a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a tevékenységet fizikailag végzik;

[...]".

[...]

10. A hatodik irányelv 11. cikke A. részének (1) bekezdése szerint az adóalap a következő:

e) a következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedettnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtanak, a teljesítés helyének az a hely minősül, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye található [...]

„a) a b), c) és d) pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [helyesen: eladó] vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől [helyesen: vevőtől], a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat

— szerzői jogok, szabadalmak, licenciák, védjegyek és hasonló jogok átruházása és átengedése,

— [...]

[...]".

B — *A nemzeti jog*

11. A hatodik irányelvet Hollandiában az 1968. évi Wet op de omzetbelasting (hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: HÉA-törvény) rendelkezései ültették át a nemzeti jogba. Mivel nem tűnik úgy, hogy a jelen ügyre vonatkozó nemzeti szabályok lényegüket tekintve eltérnének a hatodik irányelvtől, a nemzeti rendelkezések ismertetésétől eltekintek.

**III — A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

12. A Levob 1997. október 2-án szerződést kötött az amerikai egyesült államokbeli székhelyű Financial Data Planning Corporation (a továbbiakban: FDP) vállalkozással, biztosítási szerződések feldolgozására szolgáló program átruházásáról. A szerződés szerint a Levob határozatlan időre megkapta az igényei szerint átalakított Comprehensive Life Administration System (CLAS) program át nem ruházható használati jogát. A Levob nem ruházhatja tovább a program használatára vonatkozó engedélyét. Ezenkívül az FDP feladata volt a program telepítése és a Levob munkatársainak képzése.

13. A Egyesült Államokban a biztosítók bármely különleges átalakítás nélkül használják a CLAS-t. A Levobnál történő használathoz azonban egy sor átalakításra volt szükség, amelyet a szerződő felek a szerződéshez csatolt, közösen kialakított vizsgálati dokumentációban határoztak meg. Az átalakítások különösen a hollandra történő fordításra, valamint az ügynökök alkalmazásához és jutalékuk kiszámításához szükséges programfunkciók beépítésére vonatkoztak.

14. A szerződés előírta továbbá, hogy a Levob az átalakítási munkák befejezését követően átfogó átvételi vizsgálatnak (*Integral Acceptance Test*) veti alá a programot.

15. A szerződésben az árat a következőképpen határozták meg. Az alapprogram átruházásáért 713 000 USD-t kötöttek ki, amelyből 101 000 USD a szerződéskötéskor volt esedékes. A hátralék 36 000 USD mértékű havi részletekben volt fizetendő. Az átalakítás díja a ráfordítással arányosan került felszámításra úgy, hogy nem lehetett kevesebb 793 000 USD-nél, és nem lehetett több 970 000 USD-nél. Az FDP által elvégzett telepítésért és a munkatársak képzéséért még kétszer 7500 USD-t állapítottak meg.

16. A felek kikötötték továbbá, hogy az alapprogramra vonatkozó használat az átalakítási munkák megkezdése előtt, az Egyesült Államokban kezdődik. Az alapprogram díját

külön kellett kiszámlázni, és a Hollandiába történő behozatalhoz – amely a Levob feladata volt – külön fel kellett tüntetni az adathordozók értékét.

17. A kérdést előterjesztő bíróság előadása szerint a fellebbviteli eljárásban abból lehet kiindulni, hogy a Levob munkatársai az Egyesült Államokban alkalmazandó szerződéses rendelkezéseknek megfelelően átvették, és Hollandiába szállították a programot tartalmazó informatikai adathordozót. [5] Ezt követően az FDP 1997-től 1999-ig feltelepítette az alapprogramot a felperes adatfeldolgozó berendezéseire, és elvégezte a megállapodás szerinti átalakításokat, valamint a felperes munkatársainak képzését.

18. Később vita alakult ki a Levob és az adóhatóság között abban, hogy a HÉA alkalmazása szempontjából hogyan kell megítélni az ügyleteket. A Levob azon az álláspontón volt, hogy csak az átalakítás után kell HÉA-t fizetnie, az alapprogram átruházása után azonban nem. Az adóhatóság szerint ezzel szemben az FDP egységes használati jogot adott a Levobnak az átalakított programra. Ezen, az összességében szolgáltatásnyújtásnak minősülő ügylet után kell a Levobnak az adót megfizetni. Az adóhatóság ennek megfelelően további adófizetési kötelezettséget állapított meg. [6]

19. Az e határozatok ellen a Gerechtshof te Amsterdamhoz benyújtott kereset sikertelen maradt. A határozat megsemmisítése céljából a Levob az elsőfokú ítélet ellen fellebbezést nyújtott be a Hoge Raadhoz, amely 2004. január 30-i végzésével, az EK 234. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

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

5 — A Gerechtshof Amsterdam ugyanakkor első fokon kifejezetten megállapította, hogy a Levob nem bizonyította kétséget kizáróan, hogy az átalakítás előtt már megszerezte a jogosultságot arra, hogy a program felett tulajdonosként rendelkezzék. A kétség abból adódik, hogy a Levob nem tudott pontosabb adatokkal szolgálni arról, hogy a munkatársai a programot mikor vették át, és a Levob a behozatal alkalmával sem jelentette be az árut a vámhatóságnál.

6 — A pontosság érdekében megjegyezendő, hogy két határozat született: egy a 1997. évre és egy a 1998. és 1999. évekre vonatkozóan. Mindkét határozatot megtámadták. A Hoge Raad azonban csak az 1997. évre vonatkozó határozat felülvizsgálatára irányuló eljárásban kérte az előzetes döntéshozatalt. Ebben a határozatban a HÉA-hiányt 52 022 NLG összegben határozták meg, amelyből az egyenleg szerint 50 732 NLG az átalakításra, 1290 NLG pedig magára a programcsomag átruházására vonatkozik.

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

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

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

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

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

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

20. A Bíróság előtti eljárásban a Levob, a holland kormány és a Bizottság terjesztettek elő észrevételeket. Előadásuk – amennyiben szükséges – a jogi álláspont keretében kerül ismertetésre.

## IV — Jogi értékelés

21. A jelen ügyben az az általános kérdés vetődik fel, hogy a program átruházása a hatodik irányelv értelmében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülе. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett egyes kérdések több oldalról közelítik meg a besorolás problémáját és a besorolásnak a teljesítés helyére vonatkozó következmé-

nyeit. Ezért az előzetes döntéshozatalra előterjesztett egyes kérdések megválaszolása előtt át kell gondolni a programnak a HÉA szempontjából történő megítélését.

22. Ebben az összefüggésben az a kérdés merül fel, hogy a programok átruházásának megítélése szempontjából milyen jelentősége van a HÉA-bizottság iránymutatásainak. Ezekre az iránymutatásokra hivatkozott a Hoge Raad, az Advocaat-Generaal és a Levob.

A — *A HÉA-bizottság iránymutatásainak jelentőségéről*

23. A HÉA-bizottság a hatodik irányelv 29. cikke alapján létrehozott tanácsadó testület, amely a tagállamok képviselőiből és a Bizottság képviselőjéből áll. E bizottsággal konzultációt kell folytatni a hatodik irányelv által előírt esetekben, ezen túlmenően pedig a bizottság – az elnök kezdeményezésére vagy egyik tagja kérelmére – egyéb, a hatodik irányelv értelmezésével kapcsolatos kérdéseket is megvizsgál. A Bizottság tájékoztatása szerint a HÉA-bizottság 1993. május 25-i 38. ülésén egyhangúlag elfogadta a hivatkozott iránymutatásokat.

24. A Bíróság felhívására a Bizottság benyújtotta az iránymutatásokat, és kifejtette, hogy azok jogi kötőerővel nem rendelkeznek, és nem is tették közzé őket. A HÉA-bizottság tanácskozásainak és határozatainak bizalmas jellege nyilvánvalóan kitűnik annak eljárási szabályzatából, amelyet azonban – tudomásom szerint – nem tettek közzé. [7] Hollandiában az iránymutatásokat beépítették a közigazgatási előírásokba. [8]

25. A tanácsadó bizottságok jogi kötőerővel nem rendelkező véleménye közösségi szinten szintén hasznos útmutatást adhat a közösségi jogi aktusok értelmezéséhez. Ameddig azonban a HÉA-bizottság iránymutatásait nem teszik közzé, addig a Bíróság nem veheti figyelembe őket, mivel a jogalanyoknak nincsen lehetőségük arra, hogy azokat a maguk részéről megismerjék.

26. Ezen megállapítás annál is inkább érvényes, mivel a HÉA-bizottság által a hatodik irányelv értelmezésére vonatkozóan egyhangúlag elfogadott iránymutatásokat nincs miért titokban tartani. Annak érdekében, hogy az egységes értelmezés minél szélesebb körben érvényesüljön, sokkal inkább kívánatos az iránymutatások közzététele.

7 — Lásd ehhez az Elsőfokú Bíróság T-178/99. sz. Elder-ügyben 1999. december 6-án hozott végzésének (EBHT 1999., II-3509. o.) 7. pontját. E jogvita tárgya valamely közösségi állampolgár által a HÉA-bizottság jegyzőkönyveibe történő betekintés iránt benyújtott kérelmének elutasítása volt.

8 — A VB98/1785., VN 1998/40.33. sz., 1998. augusztus 14-i határozat (Mededeling 57 des Staatssecretaris van Financiën).

27. Ezen semmit sem változtat az a tény, hogy az iránymutatások kifejezésre jutnak azokban a nemzeti közigazgatási előírásokban, amelyeket közzétettek. Ezek a közigazgatási előírások ugyanis nem közvetlenül a hatodik irányelvre, hanem az átültető nemzeti jogra vonatkozna. Ezenkívül a nemzeti rendelkezések általában nem adhatnak útmutatást a közösségi jog értelmezéséhez. A közösségi iránymutatások közzétételének hiányában az adóalany azt sem tudja ellenőrizni, hogy a nemzeti közigazgatási gyakorlat valójában megfelel-e az iránymutatásoknak.

B — *A program átruházásának adójogi szempontból történő megítéléséről*

28. Az alapeljárás tényállásának megfelelően két esetet kell elkülöníteni: nevezetesen az adathordozón tárolt alapprogram átruházását és a kifejezetten a vevő igényeinek megfelelően kifejlesztett program rendelkezésre bocsátását.

1. Az adathordozón tárolt alapprogram átruházása

29. A valamely adathordozón – például CD-ROM-on vagy DVD-n – tárolt alapprogram átruházása rendszerint két műveletből áll. Az egyik az adathordozó átruházása, a másik az adathordozón tárolt program használati jogára vonatkozó, többnyire felhasználási szerződésnek nevezett megállapodás megkötése.

30. A holland kormány ezért a alapprogram átruházását az ügyletek olyan csoportjának tartja, amelyek közül a használati jog átruházása képezi a főszolgáltatást. Ennek megfelelően összességében szolgáltatásnyújtásnak tekinti az ügyletet. Ezzel szemben a Levob az adathordozó átadását hangsúlyozza, amely a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti materiális javak értékesítésének minősül. A Bizottság álláspontja ennél árnyaltabb: ha a programra vonatkozó használati jog átruházható, a használó jogosult tulajdonosként rendelkezni a dolog felett, ennek folytán az ügylet összességében termékértékesítésnek minősül. Át nem ruházható használati jog esetén az ügylet azonban szolgáltatásnyújtásnak minősül.

31. A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint termékértékesítésnek minősül a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése. Minden ügylet, amely nem sorolható e definíció alá, a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében szolgáltatásnyújtásnak minősül.

32. Az adathordozó tekintetében nem kétséges, hogy a tulajdonjog átszáll a szerző félre, így ennyiben kijelenthető, hogy az ügylet termékértékesítésnek minősül. A számítógépes program használati jogának alapítása ezzel szemben önmagában nem minősíthető termékértékesítésnek, mert az ilyen jog nem tartozik a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti materiális javak körébe, és nem sorolható az olyan materiális javak közé sem, mint az elektromos áram vagy az ingatlanokkal kapcsolatos meghatározott jogok. [9]

33. Kérdéses azonban, hogy a program használati jogának átruházása egyáltalán az adathordozó átruházásától elkülönülő ügyletnek (szolgáltatásnyújtásnak) tekinthető-e.

34. A Bíróság a Bosch-ügyben [10] és a Brown Boweri ügyben [11] hozott két korábbi ítéletében a vámérték meghatározását illetően már foglalkozott hasonló kérdéssel. A Bíróság a Bosch-ügyben hozott ítéletében megállapította, hogy valamely gép üzemeltetési módjaira vonatkozó szabadalmak értéke nem számítandó bele a gép vámértékébe, mivel a Közös Vámtarifa csak a materiális javak behozatalára vonatkozik, az immateriális javak, úgymint az eljárások, a szolgáltatások, a know-how behozatalára azonban nem. [12]

35. A Brown Boweri ügyben a Bíróság Lenz főügyész indítványával [13] ellentétesen az ítéletében kimondta, hogy az adathordozó vámértéke magában foglalja a rajta rögzített program értékét. [14]

36. Később a vámszabályok akként módosultak, hogy a vámérték meghatározásánál csak magának az adathordozónak az értékét kell figyelembe venni, az adathordozón tárolt program értékét nem. [15] Ez a körülmény a hatodik irányelv 11. cikke B. részének (1) bekezdésében található utalás következtében kihatott az adóalapnak a termékimport esetén történő megállapítására is. A Levob nem utolsósorban e kedvező szabály kihasználása érdekében hangsúlyozza, hogy a program átruházását az USA-ban teljesített termékértékesítésnek és a Közösség területére ezt követően történő behozatalnak kell tekinteni.

9 — Lásd a hatodik irányelv 5. cikkének (2) bekezdését és (3) bekezdésének a) pontját.

10 — Az 1/77. sz. ügyben 1977. július 14-én hozott ítélet (EBHT 1977., 1473. o.).

11 — A C-79/89. sz. ügyben 1991. április 8-án hozott ítélet (EBHT 1991., 1853. o.).

12 — A Bosch-ügyben hozott, a 10. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 4. és 5. pontja.

13 — Lásd az 1990. május 2-i főtanácsnoki indítvány (EBHT 1991., 1862. o.) 29. és azt követő pontjait.

14 — A Brown Boweri ügyben hozott, a 11. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 21. pontja.

15 — Lásd a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló 2913/92/EGK tanácsi rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-i 2454/93/EGK bizottsági rendelet (HL L 253., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 6. kötet, 3. o.) 167. cikkének (1) bekezdését: „A Vámkódex 29–33. cikkétől eltérően azon importált adathordozók vámértékének meghatározásánál, amelyek adatfeldolgozó berendezésben történő felhasználás céljából adatokat vagy utasításokat hordoznak, csak magának az adathordozónak a költségét vagy értékét kell figyelembe venni. Az adatokat vagy utasításokat tartalmazó importált adathordozók vámértéke ezért nem tartalmazza az adatok vagy az utasítások költségét vagy értékét, feltéve, hogy ezek a költségek és értékek elkülönülnek a szóban forgó adathordozó költségétől és értékétől."

37. Az alapeljárás szempontjából irányadó időszakot követően hatályon kívül helyezték a program vámértékének meghatározására vonatkozó különleges előírásokat, miután az információtechnológiai termékek kereskedelméről szóló megállapodásnak megfelelően egyébként is nullára csökkentették a vámtételt. [16]

38. A vámjog különleges céljai és a GATT e területre vonatkozó előírásai nagy mértékben befolyásolták a hivatkozott ítéleteket és jogalkotói döntéseket. Az ítéletek az áru ügyleti értékének a vám megállapítása szempontjából történő meghatározására vonatkoznak. A számítógépekre és adathordozókra vonatkozó különleges vámjogi előírások célja, hogy megkönnyítsék az ezen javakkal folytatott kereskedelmet, és ezáltal elősegítsék a műszaki és gazdasági fejlődést. [17]

39. A HÉA-ra vonatkozó szabályozás mögött meghúzódó célok eltérnek a vámjog céljaitól. Ezért a vámjogra vonatkozó hivatkozott ítéletek és jogi aktusok alapján nem vonható le következtetés arra vonatkozóan, hogy a HÉA alkalmazása szempontjából hogyan kell megítélni az alapprogramot. Ebből következően önálló szempontok szerint kell meghatározni, hogy az adathordozón rögzített alapprogram átruházása esetén a HÉA alkalmazása szempontjából két külön ügyletről van-e szó.

40. Ezen értelmezés ellen szól az, hogy valamely dolog tulajdonjogának megszerzésével alapvetően korlátlan rendelkezési és használati jog jár. Így például egy könyv megvásárlása esetén nem kell külön engedélyezni az olvasás jogát, vagy zenei CD megvásárlásakor a meghallgatás jogát. Valamely műszaki eszköz megvásárlása esetén sem kell külön felhasználási szerződést kötni azért, mert a készülékben szabadalommal védett találmányok formájában szellemi tulajdonjog testesül meg.

41. Azonban a szerzői jog korlátozza a dologban megtestesített mű használatára vonatkozó jogot. A program szerzői jogi védelmét európai szinten a számítógépi [helyesen: számítógépes] programok jogi védelméről szóló, 1991. május 14-i 91/250 EGK tanácsi irányelv [18] szabályozza.

16 — A 167. cikket a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló 2913/92/EGK tanácsi rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló 2454/93/EGK rendelet, valamint a 2787/2000 rendelet és a 993/2001 rendelet módosításáról szóló 2002. március 11-i 444/2002/EK bizottsági rendelet (HL L 68., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 12. kötet, 209. o.) hatályon kívül helyezte a következő indokolással (hetedik preambulumbekezdés): A 2454/93/EGK rendelet 167. cikke (1) bekezdésének az volt a célja, hogy elkerülje a vám kivetését a szoftverekre, amelyeket adathordozón hoztak be. Ezt a célt azóta az információtechnológiai termékek vámjainak megszüntetéséről szóló, 1997. március 24-i 97/359/EK tanácsi határozattal (HL L 155., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 11. fejezet, 26. kötet., 3. o.) elfogadott, az információtechnológiai termékek kereskedelméről szóló megállapodás (ITA) teljesítette. Az 1995. május 12-i 4.1. sz. GATT-határozat alkalmazásának sérelme nélkül a jövőben ezért nem szükséges különös végrehajtási rendelkezéseket meghatározni az adathordozók vámértékének meghatározására.

17 — Lásd Lenz főtanácsnoknak a Brown Boweri ügyben ismertetett, a 13. lábjegyzetben hivatkozott indítványának 15. és azt követő pontjait.

18 — HL L 122., 42. o., magyar nyelvű különkiadás 17. fejezet, 1. kötet, 114. o.

42. A 91/250 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése alapján a szerzői jogvédelem szempontjából a számítógépes programok hasonlóak az irodalmi művekhez. Ezen irányelv 4. cikke szerint meghatározott cselekmények, különösen a program sokszorosítása és terjesztése, csak a jogosult engedélyével végezhetők. A 91/250 irányelv 5. cikkének (1) bekezdéséből viszont arra lehet következtetni, hogy a program rendeltetési céljának megfelelő használatához az azt jogszerűen megszerző személynek nincsen szüksége a szerző engedélyére.

43. A program egyik példányának a jogosult által vagy az ő hozzájárulásával a Közösségen belül történő forgalomba hozatala kimeríti az adott példány Közösségen belüli terjesztésére vonatkozó jogot (a 91/250 irányelv 4. cikke c) pontjának második mondata). Ennek értelmében az első megszerző a szerző engedélye nélkül érvényesen átruházhatja a többszörözött példány tulajdonjogát harmadik személyre. Az első megszerző tehát tulajdonosként jogosult rendelkezni a materiális javak körébe tartozó dolog felett.

44. Az eredeti adathordozót jogszerűen megszerző harmadik személy is jogosult az azon tárolt programot rendeltetésszerűen használni.[19] A használati jog átruházásának a gyártó és az első megszerző által kötött szerződésben meghatározott tilalma nem rendelkezik kötelező erővel harmadik személy tekintetében. Még ha e szerződéses rendelkezés egyáltalán érvényesen kiköthető is, csak a jogosult és az első megszerző között hatályos. Ez utóbbinak – adott esetben – kártérítést kell fizetnie a szerződéses partnerének (a gyártónak), amiért megsértette a szerződéses kötelezettségét. Az ilyen szerződésszegések egyébként nem befolyásolják sem a második megszerzőnek az adathordozóra vonatozó tulajdonszerzését, sem a tulajdonhoz kötődő használati jog átszállását.

45. Az érintett programot tároló adathordozó átruházásán túl megkötött felhasználási szerződés tehát nem keletkeztet a programra vonatkozó használati jogot. A használati jog sokkal inkább a többszörözött példányon fennálló tulajdonjogból következik. A felhasználási szerződés célja inkább az, hogy a szerzői jog jogosultja és a program másolatának megszerzője közötti jogviszonyban korlátozza a használati jog terjedelmét.

46. A felhasználási szerződés tárgya ebből következően nem adóköteles ügylet. A többszörözött példány tulajdonjogának átruházásával megvalósuló ügylet pedig még nagyobb mértékű korlátozásnak van kitéve.

19 — Annak érdekében, hogy ne valósuljon meg a program többszöri jogosulatlan használata, az első megszerzőnek a programot el kell távolítania a számítógépéről.

47. Az, hogy az ilyen felhasználási szerződés tartalmazza a használati jog átruházásának tilalmát, a Bizottság álláspontjával ellentétben nem zárja ki azt, hogy a teljes ügylet termékértékesítésnek minősüljön.

48. Az előző elemzéssel ellentétben a holland kormány álláspontja szerint az adathordozó megszerzése egyáltalán nem bír jelentőséggel. E tekintetben kizárólag a használati jog megszerzése az irányadó. Az adathordozó átadása szerinte csupán a program használatának megvalósulását szolgáló technikai segédeszköz. Ez a vélemény azonban nem fogadható el.

49. Igaz, e megoldás mellett szól az, hogy a megszerzőnek többnyire nem a „hordozóeszköz", tehát az adathordozó tulajdonjoga lényeges. Ezenkívül a program adathordozón történő átadása adójogi szempontból a program internetről történő letöltéséhez hasonlítható. Ugyanis a jelenlegi jogi helyzet szerint a letöltés szolgáltatásnyújtásnak tekintendő. [20]

50. Az e megközelítés ellen felhozható érvek azonban túlsúlyban vannak. E megközelítés szerint ugyanis minden látható ok nélkül eltérően kellene kezelni egyfelől az adathordozón rögzített számítógépi programot, másfelől a CD-n rögzített zenét vagy a könyvben található szöveget. Ezen összehasonlítható, a szerzői jog által védett művektől eltérően valamely számítógépi program esetén az adathordozón rögzített alkotás használati joga kerülne előtérbe az adathordozó tulajdonjogával szemben. Míg a zenei CD vagy könyv átruházása a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek tekintendő, addig a programot tartalmazó CD átruházása szolgáltatásnyújtásnak minősülne.

51. A CD-ROM-on vagy DVD-n rögzített lexikon példája jól szemlélteti, hogy milyen nehézségek adódhatnak ebből a különbségtételből. Egy CD-lexikon a digitális formában tárolt számos szövegen és képeken túl ezen adatok megjelenítésére és kezelésére szolgáló programokat is tartalmaz. Hova sorolandó az ilyen CD: könyvként a termékértékesítés körébe, vagy számítógépi programot tartalmazó CD-ként a szolgáltatásnyújtás körébe?

52. Ezenkívül a Levob joggal emeli ki, hogy a szolgáltatásnyújtásként történő besorolás nehézségekhez vezet, ha – amint az a kereskedelemben hozzáférhető programok tömeges eladásánál szokásos – forgalmazókat vonnak be. A gyakorlatban a forgalmazók a gyártótól vagy más forgalmazóktól kapják

20 — Lásd a 4. lábjegyzetben hivatkozott – a jelen eljárás tárgyát képező tényállásra még nem irányadó – 2002/38 irányelvvel módosított hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának utolsó francia bekezdését, a hatodik irányelv L. mellékletével összefüggésben.

az adathordozókat, és eladják a végső fogyasztóknak. A forgalmazóknak nincsenek pontos ismereteik a végső fogyasztókra vonatkozó felhasználási feltételekről, és e feltételeket a programcsomagok megszerzőivel kötött adásvételi szerződések sem tartalmazzák semmilyen formában. Ezért a valóságtól elrugaszkodott lenne azt feltételezni, hogy a megszerző valamely pontosabban meg nem határozott használati jogot szerez meg, és nem pedig a materiális javak körébe tartozó dolgot.

53. Ha egyáltalán létrejön külön felhasználási szerződés a használati jog alapítására vonatkozóan, ez legkorábban a programnak a végső fogyasztó számítógépére történő telepítéskor történik meg, amellyel – a gyártó jogi álláspontja szerint – a végső fogyasztó elfogadja a használati feltételeket. Természetesen az adathordozónak a forgalmazó részére már megfizetett árán felül további ellenszolgáltatást nem kell teljesíteni. E műveletre tehát aligha lehetne HÉA-t kivetni.

54. E példa azt mutatja, hogy gyakorlati előnyökkel is jár az, ha a HÉA kivetése az adathordozó átruházásához és nem pedig a használati jog átszállásához fűződik. A materiális javak átruházására a nyilvánosság jellemző, amelyhez az adóztatás könnyen hozzákapcsolható. Ezzel szemben nehezebb nyomon követni azt, hogy mikor és mely személyek között kerül sor immateriális javak átruházására. Emellett itt jobban fennáll a manipuláció veszélye. A nyilvánosság léte, illetve annak hiánya megfelelően igazolja az adathordozón rögzített program átruházásának és az internetről történő letöltésnek az eltérő megítélését.

55. Közbenső megállapításként tehát rögzítendő, hogy az adathordozón tárolt alapprogram átruházása a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek minősül.

2. A megbízó egyéni igényei szerint átalakított egyedi program fejlesztése

56. Mindegyik fél egyetért abban, hogy az ügyfél egyéni igényeinek megfelelő program fejlesztése nem termékértékesítésnek, hanem szolgáltatásnyújtásnak minősül.

57. Ezzel alapvetően egyet lehet érteni. Egyedi esetekben azonban teljesen eltérő helyzetek is elképzelhetők, amelyek eltérő megítélést követelhetnek meg. A kiindulópont itt is az, hogy sor kerül-e olyan materiális javak átruházására, amelyek magukban foglalják a program által képviselt

szellemi teljesítményt. Erre nyilvánvalóan nem kerül sor olyankor, amikor az egyedileg kifejlesztett program végleges formájában csak az ügyfél számítógépén jön létre.

C — *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről*

58. Amennyiben ezzel szemben a fejlesztő az ügyfél előírásainak megfelelően teljes mértékben a saját vállalkozásánál készíti el a programot, és ezt követően adathordozón átadja a megbízónak, akinek azt már csak telepíteni kell, ez ugyanolyan megítélés alá esik, mint az előző pontban tárgyalt alapprogram.

1. Egységet képező ügylet vagy két külön ügylet (az első kérdés a) pontja)

59. Önmagában az a tény, hogy itt az ügyfél egyéni igényeihez alakított programról van szó, nem változtat e megítélésen. Ez látszik az egyéb, az ügyfél megbízásából egyedileg készült művekkel történő összehasonlításból. Az építtető előírásai szerint megépített, kulcsrakészen átadott ház esetében is termékértékesítés valósul meg, nem pedig különböző, az építésben részt vevő mesterek és építési vállalkozók által teljesített szolgáltatásnyújtások összessége.

61. A további vizsgálat szempontjából az első lényeges kérdés az, hogy az alapprogram átruházása és a Levob egyéni igényeihez történő átalakítása egységet képező ügyletnek, vagy két külön ügyletnek minősül-e. E kérdésnek azért van komoly jelentősége, mert a fenti fejtegetések szerint az alapprogram átruházása termékértékesítésnek, átalakítása pedig szolgáltatásnyújtásnak minősül.

60. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben kifejtettek szerint az FDP munkatársai a telepítést követően a Levob adatfeldolgozó berendezésein végezték el a CLAS-program átalakítását. Ebből következően ez az ügylet a jelen esetben a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerinti szolgáltatásnyújtásnak minősül.

62. Amennyiben a program átruházása és az átalakítás külön ügyletnek minősül (2. elmélet), a teljesítés helyére vonatkozóan különböző szabályok lennének alkalmazandóak. Ennek az lehet a következménye, hogy Hollandiában kizárólag az átalakítás elvégzése lenne adóköteles, miközben az alapprogram átruházása teljesítési helye az Egye-

sült Államok lenne, és így ezen ügylet után a Közösségben nem keletkezne HÉA. [21]

63. Ha azonban egységet képező ügyletről van szó (1. elmélet), a teljesítés helyét is egységesen kell meghatározni.

64. A Levob – a szerződés tartalma alapján – úgy véli, hogy két külön ügyletről van szó. A holland kormány és a Bizottság ezzel ellentétes álláspontot van. A program telepítését és a munkatársak képzését az érintettek egymással egyezően mellékszolgáltatásoknak tartják, amelyeket a főszolgáltatásnak megfelelően kell minősíteni.

65. A hatodik irányelv nem tartalmaz külön rendelkezéseket arra vonatkozóan, hogy több, egymással összefüggő szolgáltatás milyen feltételek mellett tekintendő egységet képező ügyletnek. A CPP-ügyben hozott ítéletében [22] a Bíróság ugyanakkor alapvető megállapításokat tett e tekintetben:

„Mivel a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdéséből az következik, hogy általában valamennyi ügyletet önállónak és egymástól elkülönülőnek kell tekinteni, és a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból, illetve értékesítésből álló ügyleteket a HÉA-rendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani, annak eldöntése érdekében, hogy az adóalany több különálló ügyletet vagy egységet képező összetett ügyletet teljesít-e az átlagos fogyasztó részére, először is fel kell deríteni a szóban forgó ügylet egyedi jellemzőit"

66. Valamely összetett ügylet lényeges jellemzőjének megállapítása során két cél áll egymással szemben. Egyrészt az ügylet összetevőit különböző módon kell megítélni, az összetevők jellemzői alapján. Másrészt ha az összetett ügyletet túlzott mértékben felbontjuk önálló összetevőire, az megnehezíti a HÉA-ra vonatkozó szabályok alkalmazását. [23] Minden esetben objektív mércét kell alkalmazni. Az ügylet teljesítőjének és/vagy címzettjének szubjektív nézőpontja nem irány-

21 — Mindenesetre akkor a termékimport után kellene HÉA-t fizetni, és ebben az esetben az adóalap a 36. pontban leírt szabályozás szerint az adathordozó értékével lenne egyenlő.

22 — A C-349/96. sz. ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-973. o.) 29. pontja.

23 — Némely főtanácsnoki indítványból az a tendencia tűnik ki, hogy ilyen helyzetben a gyakorlati alkalmazhatóságot előnyben részesítenék a pontossággal szemben: lásd Cosmas főtanácsnoknak a C-231/94. sz., Faaborg-Gelting Linien ügyben 1996. február 1-jén ismertetett indítványának a 14. pontját (1996. május 2-i ítélet, EBHT 1996., I-2395. o.), Fennelly főtanácsnoknak a C-327/94. sz. Dudda-ügyben 1996. április 25-én ismertetett indítványának 35. pontját (1996. szeptember 26-i ítélet, EBHT 1996., I-4595. o., 4597. o.), valamint Fennelly főtanácsnoknak a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1998. június 11-én ismertetett indítványának (hivatkozás a 22. lábjegyzetben) 47. és azt követő pontjait.

adó. A Bíróság CPP-ügyben hozott ítéletének megállapításai ugyan a szolgáltatásnyújtások csoportjára vonatkoznak, de arra az esetre is alkalmazhatók, amikor együtt kerül sor termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások teljesítésére. [24]

67. A Bíróság álláspontja szerint különösen akkor kell több szolgáltatást, illetve értékesítést egységet képező ügyletnek tekinteni, ha az egyik szolgáltatás, illetve értékesítés a főszolgáltatás, illetve értékesítés, míg a többi pusztán járulékos szolgáltatás, illetve értékesítés. Valamely szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekintetni, „ha az az ügyfél számára nem önálló célként jelenik meg, hanem annak az eszköze, hogy a szolgáltatás nyújtójának a főszolgáltatását a lehető legjobb körülmények között tudja igénybe venni". [25]

68. A jelen ügyben a két lényeges ügylet (az alapprogram értékesítése és annak átalakítása) közül egyik sincs alárendelve a másiknak oly módon, hogy az egyértelműen járulékos ügyletnek minősülne. Ebből azonban még nem lehet azt a következtetést levonni, hogy a két ügyletet a HÉA alkalmazása szempontjából ne lehetne egységet képező ügyletnek minősíteni. A fő- és mellékszolgáltatások megkülönböztetése ugyanis csupán *egy* az ítélkezési gyakorlatban elfogadott megoldások közül.

69. A döntő elem továbbra is az ügylet lényegének az összes körülmény mérlegelésével történő meghatározása. E tekintetben annak van jelentősége, hogy a két művelet egymással olyan szoros kapcsolatban áll-e, hogy azok az átlagos fogyasztó szemszögéből külön-külön már nem biztosítják a vevő számára a szükséges gyakorlati hasznot. [26]

70. Végső soron a kérdést előterjesztő bíróságnak kell az irányadó tényállás alapján kell eldöntenie, hogy az alapprogram értékesítése és annak átalakítása között fennáll-e ilyen szoros kapcsolat. A Bíróság ugyanakkor támpontokat adhat, amelyek ebben az összefüggésben jelentőséggel bírhatnak.

71. A két ügylet közötti elválaszthatatlan kapcsolat fennállását mutatja az, hogy a Levobhoz hasonló holland biztosítási vállalkozások – az amerikai biztosítási vállalkozásoktól esetleg eltérően – nem tudják átalakítás nélkül használni az alapprogramot. Az

24 — Így a Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott, a 23. lábjegyzetben hivatkozott ítéletben a Bíróság egységet képező szolgáltatásnyújtásnak tekintette az ételek értékesítését és az éttermi szolgáltatást. A C-34/99. sz. Primback-ügyben 2001. május 15-én hozott ítéletben (EBHT 2001., I-3833. o.) a Bíróság a hitel nyújtását és a bútor értékesítését egységet képező ügyletnek minősítette.

25 — A CPP-ügyben hozott, a 22. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 30. pontja, lásd még a 173/88. sz. Henriksen-ügyben 1989. július 13-án hozott ítélet (EBHT 1989., I-2763. o.) 14–16. pontját, a C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet 24. pontját és a C-76/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-249. o.) 27. pontját.

26 — A Henriksen-ügyben hozott, a 25. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 15. pontjában a Bíróság szintén jelentősnek tekintette az ügyletek közötti szoros kapcsolatot.

átalakításra vonatkozó szolgáltatásokat sem lehet elkülönítve végrehajtani, ha korábban nem adták át az átalakítás tárgyát képező, az átalakítást végző által ismert alapprogramot.

72. Az ügyfél elméletileg harmadik személyt is megbízhatna az átalakítások elvégzésével. A Levobnak azonban jó oka volt arra, hogy nem ezt a megoldást választotta. Az átalakítási feladatok két szereplő közötti felosztása ugyanis jogi és gyakorlati nehézségekkel is járt volna. Jogi szempontból a program átalakításához valószínűleg szükséges lett volna a szerző hozzájárulása.[27] Műszaki szempontból pedig a harmadik személynek rendelkeznie kellett volna a program szerkezetére vonatkozó szükséges ismeretekkel ahhoz, hogy a programon változtatásokat tudjon végrehajtani.

73. A két ügylet közötti elválaszthatatlan kapcsolat fennállását az is jól mutatja, hogy az informatikai vállalkozás felelősséget vállalt az alapprogramból és az átalakításokból álló teljes csomag működőképességéért. A hibátlan működést a rendelkezésre álló szerződés értelmében az *Integral Acceptance Test* alapján kell megvizsgálni. Ezért elképzelhető, hogy bármely hibás működés – adódjék akár az alapprogram, akár az átalakítások programozásának hibájából – végül az egész szerződés meghiúsulásához vezethet. Az informatikai vállalkozásnak e teljes mértékű felelőssége megfelel a szerződés értelmének és céljának. Ugyanis a Levob semmi hasznát nem veszi az olyan hibátlan alapprogramnak, amelyet nem alakítottak át sikeresen a céljaira.

74. Mivel mindkét ügyletet ugyanazzal a vállalkozással bonyolították, biztosított, hogy ugyanaz az üzleti partner felelős valamennyi művelet működőképességéért. Ha a Levob az alapprogramot az egyik vállalkozástól szerezte volna be, az átalakítást azonban egy másik vállalkozással végeztette volna el, nem hivatkozhatna az egyik hibájára a másikkal szemben. Ennek folytán a Levob az alapprogram hibátlan működése esetén nem állhatna el az e program átruházására irányuló szerződéstől pusztán azért, mert az átalakítás sikertelen.

75. A szerződés megfogalmazásának a Levob által hivatkozott sajátosságai nem zárják ki, hogy az ügylet egységet képező ügyletnek minősüljön. A Bíróság álláspontja szerint az ügyletek kiszámlázásának módja pusztán tájékoztató jellegű. Így a Bíróság már korábban kimondta, hogy akkor is megvalósulhatnak elkülönülő ügyletek, ha azokról egyetlen

27 — A 91/250 irányelv 4. cikkének b) pontja szerint engedélyhez kötött cselekmény különösen a számítógépi program lefordítása, átdolgozása, feldolgozása és bármely más módon történő módosítása.

számlát állítanak ki.[28] Ugyanez fordított esetben is megfelelően igaz: az egységet képező ügylet megállapíthatóságát nem zárja ki önmagában az, hogy az egyes összetevőkre külön árat állapítanak meg, és azokról külön számlát állítanak ki.[29]

76. Az ár két részre bontása azt a célt szolgálta, hogy az átalakítás díját rugalmasan a tényleges ráfordításhoz lehessen igazítani. Az árra vonatkozó e kikötésből azonban nem szükségszerűen következik az, hogy a HÉA alkalmazása szempontjából két külön kezelendő ügylet valósult meg. A méret után szekrényt készítő asztalos is kimutathatja árajánlatában az anyagköltséget fix árként, munkadíját pedig a tényleges munkaórák alapulvételével. Ennek ellenére azt illetően nem merül fel kétség, hogy végeredményben a szekrény értékesítéséről, és nem két különálló ügyletről van szó. E példa jól mutatja, hogy a két ügylet árának külön történő felszámításából nem lehet szükségszerűen a két ügylet belső kapcsolatára következtetni.

77. Sem az alapprogram külön történt kiszámlázása, sem az adathordozón rögzített programnak a Levob – kifejezetten e célból az Egyesült Államokba utazó – munkatársai részére történő átadása nem kérdőjelezi meg ezen értékesítés és a program átalakítása közötti, fent levezetett szoros kapcsolatot. Az említett műveletek ugyanis nyilvánvalóan önálló behozatali ügylet megvalósítására irányultak annak érdekében, hogy a HÉA tekintetében alkalmazzák a vámérték megállapításának akkor hatályos kedvező szabályait. Az adathordozó átadására és az alapprogram árának külön történő számlázására vonatkozó szerződéses feltételek viszont nem függnek össze az ügylet azon jellemzőivel, amelyek indokolnák az átalakítástól eltérő adójogi megítélést.

78. Ha az árra és a számlák kiállítására vonatkozó szerződéses feltételeknek döntő jelentőséget tulajdonítanánk, a szerződő felek kedvük szerint szabadon befolyásolhatnák az ügyletnek a HÉA szempontjából történő megítélését. Ez ellentétes lenne azon követelménnyel, miszerint a szerződésen alapuló ügylet(ek)et objektíven, a tartalmuk szerint kell megítélni.

79. Az első kérdés a) pontjára ezért azt a választ kell adni, hogy az adathordozón rögzített alapprogram átruházása és azt követően a vevő igényei szerint történő átalakítása a hatodik irányelv értelmében egyetlen ügyletnek minősül, ha az egyes műveletek olyan szoros kapcsolatban állnak egymással, hogy az átlagos fogyasztó szemszögéből külön-külön már nem biztosítják a vevő számára a szükséges gyakorlati hasznot.

28 — A CPP-ügyben hozott, a 22. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 31. pontja.

29 — Lásd Fennelly főtanácsnoknak a Bizottság kontra Franciaország ügyben 2000. május 25-én ismertetett, a 25. lábjegyzetben hivatkozott) indítványának 31. pontját.

E kérdés megítélése szempontjából nincsen döntő jelentősége annak, hogy a részműveletekre külön árat határoznak meg, és azokat külön számlázzák ki.

2. Az 1. elmélet: egyetlen ügylet

80. Az első kérdés b), c) és d) pontjában megfogalmazott kérdéseket arra az esetre tette fel a kérdést előterjesztő bíróság, ha a műveletek egyetlen ügyletnek minősülnek, ami a fent kifejtettek következtében igen valószínű. Az első kérdés b) pontjában a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy az egységet képező ügylet összességében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak tekintendő-e. A további kérdések a teljesítés helyének a meghatározására vonatkoznak.

a) Termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás (az első kérdés b) pontja)

81. A Levob részére teljesített egységet képező ügylet magában foglalja a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás elemeit is, és sem az alapprogram értékesítése, sem annak átalakítása nem tekinthető pusztán járulékos műveletnek.

82. A Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítéletében [30] a Bíróság kimondta, hogy ha valamely tevékenység több műveletből, illetve cselekményből áll, az adott tevékenységre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni. Ha a tevékenység egyes elemei nem állnak egymással elsődleges, illetve járulékos ügylet viszonyban, akkor is meg kell vizsgálni, hogy az ügylet megítélése szempontjából a szolgáltatásnyújtásoknak vagy a termékértékesítéseknek van-e döntő jelentősége. A Bíróság a Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítélet tárgyát képező étterem üzemeltetésével összefüggésben a szolgáltatásnyújtás túlsúlyát állapította meg.

83. A jelen ügyben valamennyi körülmény összességében történő figyelembevétele alapján kijelenthető, hogy szintén a szolgáltatásnyújtási elem van túlsúlyban. E tekintetben döntő jelentőségű, hogy a Levob önmagában nem tudja használni az alapprogramot. A Levob nem a kereskedelemben elérhető, a biztosítási tevékenységre használható prog-

30 — A 24. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 12–14. pontja; lásd még CPP-ügyben hozott, a 22. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 28. pontját, valamint a C-150/99. sz., Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-493. o.) 26. pontját.

ramot, hanem az egyedi igényeinek megfelelően átalakított programot kívánt megszerezni.

84. Másodszor pedig megállapítható, hogy az átalakítás és a telepítés több mint egy évig tartó, igen költséges művelet volt. A munkák az átalakítás követelményeinek közös értékelésével kezdődtek, és a teljes program tesztelésével fejeződtek be. A telepítés és a munkatársak képzése csupán mellékszolgáltatások. Ugyanakkor azt, hogy ez utóbbiak szintén a szerződés alapján teljesítendő műveletek részét képezik, mutatja, hogy az FDP átfogó „teljes szolgáltatást" köteles nyújtani, ami jelentősen túlmegy az alapprogram rendelkezésre bocsátásán.

85. Végül a szolgáltatásnyújtást megvalósító műveletek, tehát a program átalakítása, telepítése és a képzési szolgáltatások értékben a teljes ár nagyobb részét alkotják, mint az alapprogram értékesítése.

b) A teljesítés helye (az első kérdés c) és d) pontja)

86. Az első kérdés b) pontjára azt a választ kell adni, hogy a kereskedelemben hozzáférhető program értékesítéséből és az ügyfél igényei szerinti átalakításából, telepítéséből és képzési szolgáltatásból álló, egységet képező ügyletet a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerinti szolgáltatásnyújtásnak kell minősíteni abban az esetben, ha valamennyi körülmény összességében történő figyelembevétele alapján a szolgáltatásnyújtást megvalósító műveletek túlsúlyban vannak. Ez például akkor valósulhat meg:

— ha a kereskedelemben hozzáférhető program átalakítása döntő jelentőségű a megszerző által történő felhasználás szempontjából;

— ha az átalakítás és a telepítés olyan költséges, hogy emiatt nem tekinthető mellékszolgáltatásnak; és

— ha a szolgáltatásnyújtást megvalósító elemek a teljes ügylet értékének nagyobb részét teszik ki.

87. Az első kérdés c) és d) pontjában – amelyeket együttesen kell megvizsgálni – a

kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy az összességében szolgáltatásnyújtásnak minősülő ügylet teljesítési helyét a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti általános szabály alapján kell meghatározni, vagy ugyanezen cikk (2) bekezdésében rögzített esetek egyike valósul meg. A teljesítési hely az (1) bekezdés szerint a szolgáltatás nyújtójának a székhelye, a (2) bekezdés szerint pedig a szolgáltatás címzettjének a székhelye.

88. A holland kormánynak és a Bizottságnak egybehangzóan az a véleménye, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának harmadik francia bekezdése az irányadó, és így a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye Hollandia. A Levob álláspontja elsősorban az, hogy két különálló ügyletből kell kiindulni, amelyre vonatkozóan a szolgáltatásnyújtás (a program átalakítása) teljesítési helyét a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése határozza meg. Arra az esetre, ha a Bíróság egységet képező összetett ügylet fennállását állapítaná meg, a Levob véleménye az, hogy az ügylet összességében termékértékesítésnek minősül, amely a hatodik irányelv 8. cikke értelmében az Egyesült Államokban valósult meg.

89. Az ítélkezési gyakorlat szerint az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye található, a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése alapján a teljesítési hely meghatározása szempontjából elsődleges kapcsolódási pontnak tekintendő.[31]

90. A hatodik irányelv 9. cikkének (1) és (2) bekezdése közötti kapcsolatot illetően a Bíróság megállapította, hogy a 9. cikk (2) bekezdése egy sor kapcsoló szabályt tartalmaz, míg az (1) bekezdés általános szabályt állít fel; e rendelkezések hivatottak megakadályozni a joghatósági összeütközéseket, amelyek kettős adóztatáshoz, illetve a bevételek megadóztatásának elmaradásához vezethetnek.[32]

91. Ebből a Bíróság arra következtetett, hogy a 9. cikk értelmezése tekintetében az (1) bekezdés alkalmazása semmiképpen nem élvez elsőbbséget a (2) bekezdéssel szemben. Minden esetben meg kell vizsgálni, hogy az adott helyzetben nem kell-e alkalmazni a 9. cikk (2) bekezdésének valamely rendelkezését; ha nem, akkor az (1) bekezdés alkalmazandó.[33] A hatodik irányelv 9. cikkének (1) és (2) bekezdése tehát nem áll egymással főszabály–kivétel kapcsolatban,

31 — A Faaborg-ügyben hozott, a 24. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 16. pontja és a 168/84. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet (EBHT 1985., 2251. o.) 17. pontja.

32 — A C-108/00. sz. SPI-ügyben 2001. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-2361. o.) 15. pontja. Lásd még a Dudda-ügyben hozott, a 23. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 20. pontját, a C-429/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 25-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-637. o.) 41. pontját, valamint a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének és 28b. cikke E. részének viszonyára vonatkozóan a C-68/03. sz. Lipjes-ügyben 2004. május 27-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5879. o.) 16. pontját.

33 — Az SPI-ügyben hozott, a 32. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 16. pontja és Dudda-ügyben hozott, a 23. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 21. pontja.

amelynek a következménye az lenne, hogy a (2) bekezdést szűken kellene értelmezni.[34]

92. A Levob által hivatkozott C-427/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben a Bíróság elutasította a (2) bekezdésnek az összetett ügyletre történő alkalmazását, és az (1) bekezdés alkalmazását tekintette megfelelőbb megoldásnak. Ebből azonban nem lehet azt az általános következtetést levonni, hogy összetett ügyletek esetén kizárt a (2) bekezdés alkalmazása. A Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet megállapításait sokkal inkább a konkrét tényállás összefüggéseiben kell szemlélni. A szolgáltatásnyújtás címzettjének székhelye szerinti adóztatás ezen esetben joghatósági összeütközéshez vezetett volna, mivel a teljesítés nagyszámú, különböző tagállami illetőségű címzett részére történt.

93. A jelen ügyben nem áll fenn ez a veszély, mivel kizárólag a Levob részére teljesítették az ügyletet. Annak ellenére tehát, hogy összetett ügyletről van szó, azt kell megvizsgálni először, hogy fennáll-e a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdésében felsorolt esetek valamelyike.

34 — Az SPI-ügyben hozott, a 32. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 17. pontja.

94. A program átruházása és átalakítása mindenekelőtt a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának első francia bekezdése szerinti licenciaátruházásának minősülhetne. Az FDP és a Levob közötti szerződés ugyanis előírja, hogy a használati jog kiterjed az alapprogramra és az átalakításokra is.

95. Az alapprogram használati jogának az adathordozó átruházásán felül történő átengedése ugyanakkor a fentieknek megfelelően nem bír döntő jelentőséggel. Ez ugyanúgy vonatkozik az átalakítási szolgáltatásokra is. Aligha lenne ugyanis értelme a Levob igényeinek megfelelő átalakítást úgy elvégezni, hogy ezzel együtt a használati jog átruházására nem kerül sor. Mivel a hangsúly az (összetett) ügyleten van, nem pedig a használati jog átengedésén, a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának első francia bekezdése nem alkalmazandó.

96. Az FDP által teljesítendő képzési szolgáltatások pedig önmagukban a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdése szerinti oktatási szolgáltatásként lennének besorolhatók. Ezek a szolgáltatások azonban járulékos jellegűek, így e tevékenység teljesítési helyének önálló meghatározása kizárt.

97. Következésképpen lényegében az a kérdés merül fel, hogy alkalmazható-e a hatodik irányelv „tanácsadói, mérnöki, tanácsadó irodai, ügyvédi, számviteli szolgáltatásokra és egyéb hasonló szolgáltatásokra, valamint az adatfeldolgozásra és információszolgáltatásra" vonatkozó 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának harmadik francia bekezdése.

98. E rendelkezés kétféleképpen értelmezhető. Egyfelől értelmezhető megszorítóan, amely alapján kizárólag a megnevezett szabadfoglalkozások szolgáltatásait foglalja magában, beleértve az *e tevékenységek keretében* felmerülő adatfeldolgozást és információszolgáltatást. Ebben az esetben a szóban forgó szabály nem lenne alkalmazandó, mivel hiányzik az említett foglalkozás csoportokkal való megfelelő kapcsolat.

99. Másfelől az adatfeldolgozást és az információszolgáltatást további tevékenységeknek tekinthetjük, amelyek a felsorolás első elemei mellett önállóan szerepelnek. Ezen esetben a jogvita tárgyát képező ügylet e kategóriákba lenne besorolandó még akkor is, ha ma a program értékesítését és a programozást már nem „adatfeldolgozásnak és információszolgáltatásnak" nevezzük. Ezeket a fogalmakat azonban nem szabad megszorítóan értelmezni, hanem azt is figyelembe kell venni, hogy az irányelvnek ez a része még változatlanul az 1977. évi szöveget tartalmazza.

100. A szóhasználat, különösen a kötőszó („sowie", „ainsi que", „as well as" [...]) alkalmazása inkább – más nyelvű változatokban is– arra utal, hogy a felsorolás elemei egyenértékűek.

101. A Bíróság a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontja harmadik francia bekezdésének alkalmazásával kapcsolatban eddig azt vizsgálta, hogy a szóban forgó szolgáltatás a felsorolt foglalkozások keretében elődlegesen és szokásosan nyújtott szolgáltatások csoportjába tartozik-e.[35] Az ilyen jellegű vizsgálatot az indokolta, hogy a közösségi jogalkotó pusztán a szabályozni kívánt szolgáltatások meghatározására használja az ezen rendelkezésben felsorolt foglalkozásokat, azonban nem követeli meg, hogy a szolgáltatás nyújtója ténylegesen is a felsorolt foglalkozási csoporthoz tartozzon.[36]

102. Emellett azonban a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának harmadik francia bekezdése kiterjed – bármilyen foglalkozási csoportra történő hivatkozás nélkül – az „adatfeldolgozásra és az információszolgáltatásra". 1977-ben ugyanis még egyáltalán nem létezett határozott kép az infor-

35 — A C-167/95. sz., Linthorst, Pouvels en Scheres ügyben 1997. március 6-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-1195. o.) 19. és azt követő pontjai és a C-145/96. sz., Hoffmann-ügyben 1997. szeptember 16-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-4857. o.) 15. és azt követő pontjai.

36 — Lásd az SPI-ügyben hozott, a 32. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 19. és 20. pontjait, amelyek utalnak a C-68/92. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1993. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-5881. o.) 17. pontjára és a C-69/92. sz., Bizottság kontra Luxemburg ügyben 1993. november 17-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-5907. o.) 18. pontjára, amelyek szerint reklámszolgáltatás akkor is megvalósulhat, ha azt nem reklámügynökség teljesíti.

matikai vállalkozók szakmájáról. Következésképpen ebben az esetben – tehát az adatfeldolgozásra és információszolgáltatásra irányuló szolgáltatások esetén – a felsorolt foglalkozási csoportok tevékenységével történő összehasonlítás sem lehetséges oly módon, ahogyan azt a Bíróság az eddig eldöntött ügyekben végezte.

103. Ha az irányelv alkotói az „adatfeldolgozást és az információszolgáltatást" csak annyiban kívánták volna a szabályozásba bevonni, amennyiben azokat a felsorolt foglalkozási csoportokhoz tartozó személyek jellemzően teljesítik, nem lett volna szükség e szolgáltatások külön említésére, hiszen azok e nélkül is a felsorolt foglalkozási csoportok tevékenységébe tartoznak, a többi jellemzően előforduló szolgáltatással együtt.

104. A Levob végül kiemeli, hogy a 2002/38 irányelv éppen azért vezette be az elektronikus úton teljesített szolgáltatásoknak a szolgáltatás címzettjének székhelyén történő megadóztatását, mert korábban az ilyen jellegű szolgáltatások megadóztatása a Közösségben csak nagyon korlátozottan volt lehetséges. [37]

105. Ezzel kapcsolatban elegendő arra utalni, hogy a hatodik irányelvnek a 2002/38 irányelvvel bevezetett módosításai a jelen ügyet nem érintik, mivel a program értékesítése és átalakítása nem elektronikus úton történt. Így az elektronikus úton teljesített szolgáltatásokra vonatkozó szabályozás bevezetése semmilyen következtetés levonására nem alkalmas a jelen ügyben irányadó, a 2002/38 irányelv kibocsátását megelőzően hatályos rendelkezések értelmezésével kapcsolatban.

106. Mivel a szolgáltatásokat a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának harmadik francia bekezdése alapján adatfeldolgozást és információszolgáltatást megvalósító szolgáltatásként kell besorolni, a teljesítési hely a szolgáltatás címzettjének székhelye.

3. A 2. elmélet: két elkülönülő ügylet (a második kérdés a), b) és c) pontja)

107. A jelen ügyben – fenntartva a kérdést előterjesztő bíróságnak a végső minősítésre vonatkozó jogát – minden arra utal, hogy egységet képező összetett ügyletről van szó. Ebből következően nincs szükség a második kérdés a) pontjának megválaszolására, mivel azt a kérdést előterjesztő bíróság arra az esetre tette fel, ha nem egységet képező ügyletről lenne szó.

37 — A Levob ezzel kapcsolatban a 4. lábjegyzetben hivatkozott 2002/38 irányelv első preambulumbekezdésére utal.

108. Ha – a várakozásokkal ellentétben – az adathordozón rögzített alapprogram átruházásának önálló megítélésére lenne szükség, a IV.B.1. pontban foglaltakból kitűnik, hogy ez az ügylet a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti termékértékesítésnek minősül. Ezért szükségtelen a második kérdés b) pontjának a megválaszolása, amely csak akkor lett volna releváns, ha az ügylet szolgáltatásnyújtásnak minősülne.

109. Az alapprogram átalakításának teljesítési helyére vonatkozó második kérdés c) pontját illetően utalok az első kérdés c) és d) pontjára adott válaszokra. E szolgáltatás teljesítési helye – a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának harmadik francia bekezdése alapján – a szolgáltatás címzettjének székhelye.

## V — Végkövetkeztetések

110. Az előbbi megfontolások alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Hoge Raad által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

1. Az adathordozón rögzített, kereskedelemben hozzáférhető program átruházása és azt követően a vevő igényei szerint történő átalakítása a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi hatodik irányelv értelmében egységet képező ügyletnek minősül, ha az ügylet részét képező műveletek olyan szoros kapcsolatban állnak egymással, hogy az átlagos fogyasztó szemszögéből külön-külön már nem biztosítják a vevő számára a szükséges gyakorlati hasznot. E kérdés megítélése szempontjából nincsen döntő jelentősége annak, hogy a részműveletekre külön árat határoznak meg, és azokat külön számlázzák ki.

2. A kereskedelemben hozzáférhető program értékesítéséből, annak az ügyfél igényei szerinti átalakításából, telepítéséből és képzési szolgáltatásból álló, egységet képező ügyletet a hatodik 77/388 tanácsi irányelv 6. cikkének (1) bekezdése szerinti szolgáltatásnyújtásnak kell minősíteni abban az esetben, ha valamennyi körülmény figyelembevétele alapján a szolgáltatásnyújtást megvalósító műveletek túlsúlyban vannak. Ez például akkor valósulhat meg:

— ha a kereskedelemben hozzáférhető program átalakítása döntő jelentőségű a megszerző által történő felhasználás szempontjából,

— ha az átalakítás és a telepítés olyan költséges, hogy emiatt nem tekinthető mellékszolgáltatásnak, és

— ha a szolgáltatásnyújtást megvalósító műveletek a teljes ügylet értékének nagyobb részét teszik ki.

3. A kereskedelemben hozzáférhető program értékesítéséből, az ügyfél igényei szerinti átalakításából, telepítéséből és képzési szolgáltatásból álló, egységet képező ügyletet a 77/388 hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának harmadik francia bekezdése alapján adatfeldolgozást és információszolgáltatást megvalósító szolgáltatásként kell besorolni, és ennek folytán a teljesítési hely a szolgáltatás címzettjének székhelye.