

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 12 maj 2005¹

I — Inledning

leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst. I den mån det är fråga om tillhandahållande av en tjänst behövs även en tolkning av artikel 9 i sjätte direktivet när det gäller platsen för tillhandahållandet.

1. I detta mål har Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) begärt domstolens tolkning av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet)² när det gäller frågan hur man skall betrakta tillhandahållande av ett standarprogramvarupaket som anpassats till köparens behov.

2. I det sammanhanget uppkommer frågan huruvida det föreligger en enda prestation eller två fristående prestationer bestående av dels tillhandahållandet av standardprogramvaran, dels programmeringen av anpassningarna jämte vissa underordnade prestationer. Frågan är också huruvida denna prestation eller dessa prestationer skall anses utgöra

3. Mottagarna av prestationen, skattesubjektet Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV m.fl., Amersfoort (Nederländerna) (nedan kallade Levob), tillhandahåller försäkrings-tjänster som är befriade från mervärdesskatteplikt.³ Eftersom Levob följaktligen inte åtnjuter avdragsrätt för ingående mervärdesskatt eftersträvar Levob en tolkning av direktivet som medför lägsta möjliga mervärdesskatt för tillhandahållandet och anpassningarna av programvaran inom gemenskapen.

¹ — Originalspråk: tyska.

² — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

³ — Se artikel 13 B a i sjätte direktivet.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrättsliga bestämmelser*

4. I det följande återges de bestämmelser i sjätte direktivet som är tillämpliga i målet. I enlighet med vad som anges i tolkningsfrågorna redovisas de lydelse som gällde till och med den 6 maj 2002.⁴

5. Enligt artikel 2 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för

”1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor.”

6. Med leverans av varor avses enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom”.

7. I artikel 6.1 i sjätte direktivet definieras begreppet tillhandahållande av tjänster på följande sätt:

”Med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

Sådana transaktioner kan bl.a. omfatta följande:

— Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling ägande äganderätten eller ej.

4 — Genom rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskattordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (EGT 128, s. 41) infördes bland annat i artikel 9.2 i sjätte direktivet särskilda bestämmelser i fråga om platsen för tillhandahållande av tjänster som utförs på elektronisk väg. Vidare infördes en bilaga I till direktivet som innehåller en exemplifierande uppräknin av sådana tjänster. I punkt 2 i bilagan nämns tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna.

”
...

8. Artikel 8 i sjätte direktivet innehåller följande bestämmelse i fråga om platsen för leverans av varor.

såsom den definieras i artikel 21.2 och platsen för efterföljande tillhandahållanden anses ligga inom varornas importmedlemsstat.”

”1. Platsen för leverans av varor skall anses vara följande:

9. Artikel 9 i sjätte direktivet innehåller följande bestämmelser om platsen för tillhandahållande av tjänster:

a) Då varor skickas eller transporteras antingen av leverantören eller av mottagaren eller av en tredje person: den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när sändningen eller transporten till mottagaren påbörjas. Om varorna installeras eller sammansätts, med eller utan provkörning, av leverantören eller för hans räkning, skall platsen för leveransen anses vara den plats där varorna installeras eller sammansätts. ...

”1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls ...

2. Emellertid gäller följande förbehåll:

b) Då inga varor skickas eller transporteras: den plats där varorna befinner sig när leveransen äger rum.

...

c) Platsen för tillhandahållande av tjänster skall vara den där dessa fysiskt utförs om tjänsterna avser

...

2. Med avsteg från punkt 1 a skall, när avgångsorten för försändelsen eller transporten av varor ligger i ett tredje territorium, platsen för importörens tillhandahållande

— kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande akti-

viteter, däribland verksamhet av sådana aktiviteters organisatörer och i förekommande fall tillhandahållande av dithörande tjänster,

— Tjänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information.

...

..."

- e) Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls ...:

10. Enligt artikel 11 A 1 i sjätte direktivet skall beskattningsunderlaget vara följande:

- Hel eller delvis överlåtelse av upphovsrätter, patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter.

"a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

— ...

..."

B — Nationella bestämmelser

11. Sjätte direktivet har införlivats med nederländsk rätt genom bestämmelser i 1968 års Wet op de omzetbelasting (lag om omsättningsskatt). Då det inte har framkommit att de nationella bestämmelser som är tillämpliga i förevarande fall materiellt avviker från bestämmelserna i sjätte direktivet utelämnas här redovisningen av dem.

var det emellertid nödvändigt med en rad anpassningar vilka framgick av en av avtalsparterna gemensamt utförd undersökning som bifogades avtalet. Anpassningen gällde framför allt översättning till nederländska och tillägg av funktioner som var nödvändiga med hänsyn till mellanhänder och beräkningen av deras provisioner.

14. Vidare skulle Levob enligt avtalet efter att anpassningsarbetena avslutats låta programmet undergå en slutlig prövning före leveransgodkännande (*Integral Acceptance Test*).

III — Bakgrund och tolkningsfrågorna

12. Den 2 oktober 1997 ingick Levob avtal med det i Förenta staterna etablerade företaget Financial Data Planning Corporation (nedan kallat FDP) om köp av programvara för hantering av försäkringsavtal. Enligt detta avtal erhöll Levob en icke tidsbegränsad och icke överlåtbar licens avseende den för Levobs behov anpassade standardprogramvaran Comprehensive Life Administration System (CLAS). Levob hade inte rätt att ge underlicenser. FDP skulle dessutom installera programvaran och utbilda Levobs personal.

15. Priset bestämdes i avtalet på följande sätt. För överlåtelsen av standardprogramvaran var det avtalade priset 713 000 USD, varav 101 000 USD skulle erläggas vid avtalets ingående. Återstoden skulle betalas i månatliga poster på 36 000 USD. Priset för anpassningarna skulle motsvara kostnaderna för dessa, dock mins. 793 000 USD och högs. 970 000 USD. Enligt avtalet skulle FDP erhålla ytterligare 7 500 USD per installation och utbildad anställd.

13. CLAS kan i Förenta staterna användas utan att några särskilda anpassningar görs för försäkringar. För användning hos Levob

16. Parterna avtalade dessutom att licensen avseende standardprogramvaran skulle börja gälla i Förenta staterna innan anpassningsarbetena påbörjats. Priset härför skulle fak-

tureras separat varvid i samband med importen till Nederländerna, vilken Levob skulle svara för, datamediets värde skulle anges särskilt.

Levob skulle erlägga mervärdesskatt för. Myndigheten beslutade i enlighet därmed om efterbeskattnings.⁶

17. Enligt vad den nationella domstolen angett kan den i kassationsförfarandet utgå från att datamediet med standardprogramvaran i enlighet med avtalet togs emot i Förenta staterna och infördes till Nederländerna av Levobs anställda.⁵ Därefter installerade FDP basprogrammet under åren 1997–1999 på klagandenas databehandlingsutrustning, genomförde de överenskomna anpassningarna och utbildade klagandenas personal.

19. Beslutet överklagades till Gerechtshof Amsterdam utan framgång. Mot denna dom i första instans anförde Levob kassationsbesvär hos Hoge Raad, som i beslut den 30 januari 2004 bad domstolen att genom ett förhandsavgörande enligt artikel 234 EG besvara följande frågor:

18. Sedan uppstod meningsskiljaktigheter mellan Levob och skattemyndigheten om hur transaktionen skulle behandlas i mervärdesskattehänseende. Levob ansåg sig skyldigt att erlägga mervärdesskatt endast för anpassningsarbetena men inte för tillhandahållandet av standardprogramvaran. Skattemyndigheten ansåg däremot att FDP hade upplåtit en licens för hela det anpassade programvarupaketet. Enligt skattemyndigheten skulle därför hela prestationen betraktas som tillhandahållande av en tjänst som

1. a) Skall artiklarna 2.1 och 5.1 jämförda med artikel 6.1 i sjätte direktivet tolkas så, att ett sådant tillhandahållande av programvara som i förevarande mål på de villkor som här gäller, nämligen att separata ersättningar avtalas, nämligen dels för den standardprogramvara som leverantören har utvecklat och marknadsfört och som finns lagrad på ett datamedium, dels för anpassningarna av programvaran efter köparens behov, skall anses utgöra ett utförande av en enda prestation?

5 — Gerechtshof Amsterdam hade i första instans uttryckligen uttalat att Levob inte hade visat utom allt tvivel att rätten att såsom ägare förfoga över standardprogramvaran redan före anpassningsarbetena hade överförts till Levob. Skälet var att Levob inte hade kunnat närmare ange när deras medarbetare tog emot programvaran och att Levob inte hade gjort någon importmellan.

6 — Det finns närmare bestämt två beslut, ett för år 1997 och ett för åren 1998 och 1999. Båda besluten har överklagats. Hoge Raad har dock uppenbarligen begärt förhandsavgörande endast i det mål som rör beslutet avseende år 1997. I det beslutet fastställdes mervärdesskatteskulden till 52 022 NLG, varav ett belopp på 50 732 NLG hänförligt till anpassningen och ett belopp på 1 290 NLG hänförligt till programvarupaketet.

- b) Om svaret på denna fråga är jakande, skall dessa bestämmelser då tolkas så att prestationen skall betraktas som en tjänst (som inbegriper leveransen av en vara, nämligen datamediet)?
- b) Om denna fråga besvaras nekande, skall artikel 9 i sjätte direktivet då tolkas så att tjänsten utförs på antingen den plats som avses i punkt 1 i denna artikel eller någon av de platser som avses i punkt 2?
- c) Om svaret på den sistnämnda frågan är jakande, skall artikel 9 i sjätte direktivet (i den lydelse som gällde till och med den 6 maj 2002) då tolkas så att denna tjänst utförs på den plats som avses i artikel 9.1?
- c) Gäller samma sak för den tjänst som består av anpassningar av programvaran som för tillhandahållandet av standardprogramvaran?

20. I målet vid domstolen har yttranden avgetts av Levob, den nederländska regeringen och kommissionen. Vad dessa anført redovisas såvitt erfordras inom ramen för den rättsliga bedömningen.

- d) Om svaret på föregående fråga är nekande, vilken del av artikel 9.2 i sjätte direktivet är då tillämplig?

IV — Rättslig bedömning

- 2. a) Om svaret på frågan i punkt 1 a är nekande, skall de bestämmelser som nämns i frågan då tolkas så att tillhandahållandet av den icke anpassade programvaran på datamediet skall anses utgöra leverans av en vara för vilken det avtalade separata priset utgör ersättningen i den mening som avses i artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet?

21. I detta mål väcks den allmänna frågan huruvida tillhandahållande av en programvara skall anses utgöra leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst i den mening som avses i sjätte direktivet. Tolkningsfrågorna tar i olika varianter sikte på detta jämte vad som skall anses vara platsen för tillhandahållandet beroende på hur frå-

gan besvaras. Innan jag besvarar de olika tolkningsfrågorna skall jag därför gå in på den mervärdesskatterättsliga behandlingen av programvara.

22. I sammanhanget uppkommer frågan vilken betydelse mervärdesskattekommitténs riktlinjer har för behandlingen i fråga om tillhandahållande av programvara. Hoge Raad, framför allt generaladvokaten, och Levob har hänvisat till dessa riktlinjer.

A — Betydelsen av mervärdesskattekommitténs riktlinjer

23. Mervärdesskattekommittén är ett rådgivande organ som har inrättats genom artikel 29 i sjätte direktivet, och som består av företrädare för medlemsstaterna och kommissionen. Kommittén skall konsulteras i fall som särskilt föreskrivs i sjätte direktivet och kan dessutom behandla frågor om tolkningen av sjätte direktivet som tas upp av dess ordförande eller på begäran av företrädaren för någon medlemsstat. Enligt vad kommissionen angett antog kommittén de nämnda riktlinjerna enhälligt vid sitt trettioåttonde möte den 25 maj 1993.

24. Kommissionen, som har gett in riktlinjerna på domstolens begäran, har anfört att dessa inte är rättsligt bindande och att de inte heller har offentliggjorts. Den förtroliga karaktären hos kommitténs överläggningar och beslut följer uppenbarligen av kommitténs arbetsordning, vilken såvitt framkommit åtminstone inte har offentliggjorts av kommittén själv.⁷ I Nederländerna har riktlinjerna införts i förordning.⁸

25. I princip kan visserligen även icke rättsligt bindande ställningstaganden av rådgivande kommittéer på gemenskapsnivå utgöra användbara anvisningar för tolkningen av gemenskapens rättsakter. Så länge mervärdesskattekommitténs riktlinjer emellertid inte har offentliggjorts skall domstolen inte tillmäta dem någon betydelse eftersom de som berörs av bestämmelserna inte har någon möjlighet att inrätta sig efter dem.

26. Detta gäller i än högre grad då det inte har framkommit någon grund för att kommitténs enhälligt antagna riktlinjer för tolkningen av sjätte direktivet skall hållas hemliga. För att ge en bred spridning åt en enhetlig tolkning borde det snarare vara påbjudet att de offentliggörs.

7 — Jämför förstainstansrättens beslut av den 6 december 1999 i mål T-178/99, Elder (REG 1999, s. II-3509), punkt 7. Föremålet för denna tvist var ett beslut att avslå en medborgares begäran att få tillgång till mervärdesskattekommitténs protokoll.

8 — Mededeling 57 des Staatssecretaris van Financiën (beslut av den 14 augusti 1998, nr VB 98/1785, VN 1998/40.33).

27. Saken förändras inte av att riktlinjerna har kommit till uttryck i en offentliggjord nationell förordning. I denna förordning hänvisas det nämligen till de nationella införlivandebestämmelserna och inte direkt till sjätte direktivet. Dessutom kan nationella bestämmelser i allmänhet inte utgöra anvisningar för tolkningen av gemenskapsrätten. Om gemenskapsriktlinjerna inte har offentliggjorts kan en skattskyldig dessutom inte kontrollera huruvida nationell administrativ praxis faktiskt överensstämmer med riktlinjerna.

B — Behandlingen i mervärdesskattehänseende av tillhandahållande av en programvara

28. Utifrån omständigheterna i tvisten vid den nationella domstolen har man att skilja mellan två olika fall, nämligen dels tillhandahållandet av en standardprogramvara som finns lagrad på ett datamedium, dels färdigställandet av en för kunden särskilt utvecklad programvara.

1. Tillhandahållande av en standardprogramvara på ett datamedium

29. Tillhandahållandet av en standardprogramvara som finns lagrad på ett datamedium, exempelvis en CD-ROM eller en DVD,

innefattar som regel två moment. För det första överläts datamediet, och för det andra träffas en överenskommelse som oftast benämns licensavtal angående nyttjanderätten till den programvara som finns lagrad på datamediet.

30. Enligt den nederländska regeringen utgör därför tillhandahållandet av en programvara en uppsättning prestationer där nyttjanderätten är den huvudsakliga prestationen. Regeringen anser att denna uppsättning prestationer följaktligen i sin helhet utgör tillhandahållande av en tjänst. Levob däremot ställer överlåtelsen av datamediet i förgrunden och anser att denna utgör leverans av en vara i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet. Kommissionen har en annan uppfattning: Om licensen rörande nyttjandet av programvaran är överlåtbar innefattas däri rättigheter som tillkommer en ägare, så att det sammantaget föreligger leverans av en vara. Om det är fråga om en nyttjanderätt som inte är överlåtbar föreligger däremot tillhandahållande av en tjänst.

31. Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet föreligger leverans av en vara när det sker en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Alla prestationer som inte faller under denna definition anses enligt artikel 6.1 i sjätte direktivet utgöra tillhandahållande av tjänster.

32. När det gäller datamedier finns ingen tvekan om att äganderätten övergår till förvärvaren och att det såtillvida är fråga om leverans av en vara. Upplåtelse av en nyttjanderätt till ett datorprogram kan där- emot i sig inte anses utgöra leverans av en vara eftersom en sådan rätt inte utgör någon vara i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet, och då den inte heller kan likställas med en vara som fallet är med exempelvis elektricitet eller vissa rättigheter i fast egendom.⁹

33. Frågan är emellertid om upplåtelsen av nyttjanderätten till programvaran överhuvudtaget utgör en prestation (tjänst) som skall ses skild från överlåtelsen av datamediet.

34. I de båda äldre domarna i målen Bosch¹⁰ och Brown Boveri¹¹ har domstolen redan uttalat sig i en liknande fråga som rörde bestämmelserna om tullvärde. I domen i målet Bosch slog domstolen fast att tullvärdet på en maskin inte innefattar värdet av patent på metoder för att använda maskinen eftersom den gemensamma tulltaxan endast omfattar import av varor men inte import av immateriella rättigheter såsom metoder, tjänster eller know-how.¹²

35. I domen i målet Brown Boveri fastställde domstolen, i strid med generaladvokaten Lenz uppfattning¹³, att tullvärdet av ett datamedium skall inbegripa värdet av programvara som finns lagrat på det.¹⁴

36. Tullbestämmelserna ändrades sedermera så att vid fastställandet av tullvärdet endast värdet av datamediet men inte värdet av på mediet lagrad programvara skulle tas med i beräkningen.¹⁵ På grund av hänvisningen i artikel 11 B 1 i sjätte direktivet påverkade detta även bestämmelsen om beräkningsgrund för mervärdesskatt vid import. Inte minst för att komma i åtnjutande av dessa förmånliga bestämmelser om fastställande av värdet har Levob lagt stor vikt vid att programvaran skall anses ha levererats i Förenta staterna och därefter importerats till gemenskapen.

9 — Jämför artikel 5.2 och 5.3a i sjätte direktivet.

10 — Dom av den 14 juli 1977 i mål 1/77, Bosch (REG 1977, s. 1473).

11 — Dom av den 18 april 1991 i mål C-79/89, Brown Boveri (REG 1991, s. 1853).

12 — Domen i målet Bosch (ovan fotnot 10), punkterna 4 och 5.

13 — Se förslaget till avgörande föredraget den 2 maj 1990 (REG 1991, s. 1862), punkt 29 och följande punkter.

14 — Domen i målet Brown Boveri (ovan fotnot 11), punkt 21.

15 — Se artikel 167.1 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1): "Utan hinder av artikel 29–33 i kodexen skall, vid fastställandet av tullvärdet av importerade datamedier som innehåller data eller instruktioner för användning i databehandlingsutrustning, endast kostnaden eller värdet av själva datamediet tas med i beräkningen. Tullvärdet av importerade datamedia som innehåller data eller instruktioner skall därför inte inbegripa kostnaden eller värdet av datauppgifterna eller instruktionerna, under förutsättning att denna kostnad eller detta värde kan särskiljas från kostnaderna eller värdet av datamediet i fråga."

37. För den tidsperiod som är relevant i målet vid den nationella domstolen har specialregleringen om fastställande av tullvärde för programvara under alla omständigheter upphävts efter att tullsatsen i enlighet med avtalet om handel med informations-teknikprodukter reducerats till noll.¹⁶

38. Nämda domar och beslut om lagstiftning är starkt präglade av de särskilda målen för tullagstiftningen och GATT:s regler på området. Domarna rör fastställande av en varas transaktionsvärde i samband med fastställande av tullavgift. De särskilda bestämmelserna i tullagstiftningen för datorer och datamedier syftar till att underlätta handeln med sådana produkter och därmed främja den tekniska och vetenskapliga utvecklingen.¹⁷

39. Mervärdesskattelagstiftningen har inte samma bakomliggande syfte som tullagstiftningen. Därför medger inte de nämnda domarna och rättsakterna avseende tullområdet att några slutsatser dras när det gäller behandlingen av standardprogramvara i mervärdesskattehänseende. Följaktligen skall självständiga kriterier läggas till grund för bedömningen huruvida tillhandahållandet av en standardprogramvara på ett datamedium i mervärdesskattehänseende skall anses utgöra två fristående prestationer.

40. Mot att så är fallet talar den omständigheten att ett förvärv av äganderätten till en sak i princip medför en obegränsad förfogande- och nyttjanderätt. Så upplåts exempelvis inte med inköpet av en bok någon särskild licens att läsa boken eller med inköpet av en musik-CD någon licens att lyssna till musiken. Inte heller vid förvärv av teknisk utrustning erfordras att det sluts något särskilt avtal om dess nyttjande, eftersom immateriell egendom i form av en patentskyddad uppfinning har sitt konkreta uttryck i sådan utrustning.

41. Gränser för nyttjanderätten till ett verk som har sitt konkreta uttryck i en vara bestäms av upphovsrätten. Det upphovsrättsliga skyddet för programvara regleras på europeisk nivå av rådets direktiv 91/250/EEG av den 14 maj 1991 om rättsligt skydd för datorprogram.¹⁸

16 — Artikel 167 upphävdes genom kommissionens förordning (EG) nr 444/2002 av den 11 mars 2002 om ändring av förordning (EEG) nr 2454/93 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen samt förordningarna (EG) nr 2787/2000 och (EG) nr 993/2001 (EGT L 68, s. 11). Motiveringen till detta var följande (skäl 7): Målet med artikel 167.1 i förordning (EEG) nr 2454/93 var att undvika uttag av tullar på mjukvara som importeras med datamedier. Då detta mål nu har uppnåtts genom avtalet om handel med informationsteknikprodukter som godkändes genom rådets beslut 97/359/EG av den 24 mars 1997 om avskaffande av tullar på informationsteknikprodukter (EGT L 155, s. 1) och utan att tillämpningen av GATT-beslutet 4.1 av den 12 maj 1995 på samma område påverkas, behövs det därför inte längre några särskilda tillämpningsföreskrifter om fastställandet av tullvärdet på datamedier.

17 — Förslaget till avgörande av generaladvokaten Lenz i målet Brown Boveri (ovan fotnot 13), punkt 15 och följande punkter.

18 — EGT L 122, s. 42; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 111.

42. Enligt artikel 1.1 i direktiv 91/250 likställs datorprogram med litterära verk när det gäller upphovsrättsligt skydd. Enligt artikel 4 i direktivet får vissa åtgärder, särskilt återgivning och spridning av ett program, ske endast med rättsinnehavarens tillstånd. Av artikel 5.1 i direktiv 91/250 framgår däremot att den som lagligen förvärvat programmet i princip inte behöver rättsinnehavarens tillstånd för att använda programmet i överensstämmelse med dess avsedda ändamål.

lagligen möjligt att träffa avtal om ett sådant villkor är det under alla förhållanden giltigt endast i rättsförhållandet mellan innehavaren av den skyddade rättigheten och den förste förvärvaren. Den sistnämnde måste i förekommande fall erlagga skadestånd till sin avtalspartner (producenten) för brott mot förpliktelserna enligt avtalet. Sådana avtalsbrott påverkar dock inte en senare köparens förvärv och äganderätt till datamediet eller övergången av nyttjanderätten till egendomen.

43. Den första försäljningen av en programkopia som görs inom gemenskapen av rättsinnehavaren själv eller med dennes samtycke medför förlust av spridningsrätten till den berörda kopian (artikel 4 c andra meningen i direktiv 91/250). Därmed kan den förste förvärvaren utan rättsinnehavarens tillstånd till tredje man överföra äganderätten till detta kopian. Den förste förvärvaren kan alltså förfoga över varan såsom ägare.

45. Ett licensavtal som ingås jämte överlåtelsen av ett datamedium på vilket det berörda programmet är lagrat påverkar alltså inte nyttjanderätten till programmet. Nyttjanderätten är i stället bunden till äganderätten till kopian. Syftet med ett licensavtal är snarare att begränsa nyttjanderätten i rättsförhållandet mellan innehavaren av den skyddade rättigheten och förvärvaren av programkopian.

44. En tredje man som lagligen har förvärvat datamediet har även rätt att använda det därpå lagrade programmet i överensstämmelse med dess avsedda ändamål.¹⁹ Ett mellan producenten och den förste förvärvaren avtalat förbud mot upplåtelse av nyttjanderätt till programmet binder inte tredje man. Om det överhuvudtaget är

46. Föremålet för ett licensavtal utgör följaktligen inte någon skattepliktig prestation. En prestation som består i överlåtelse av äganderätten till ett kopian är till och med ännu mer begränsad.

19 — För att inte programmet obehörigt skall nyttjas av flera måste den förste förvärvaren å sin sida avinstallera programmet.

47. Den omständigheten att ett sådant licensavtal innehåller förbud mot överlåtelse av nyttjanderätten utesluter inte, till skillnad från vad som är kommissionens uppfattning, att transaktionen betraktas som leverans av en vara.

48. I motsats till vad som är fallet i analysen ovan är förvärvet av datamediet enligt den nederländska regeringen av mindre betydelse. Den anser att det endast är förvärvet av nyttjanderätten som är avgörande. Överlåtelsen av datamediet är därvid endast ett tekniskt hjälpmedel för att programvaran skall kunna nyttjas. Jag delar inte denna uppfattning.

49. För en sådan lösning talar visserligen den omständigheten att det som regel inte är äganderätten till "transportmedlet", det vill säga datamediet, som är av intresse för förvärvaren. Dessutom skulle då tillhandahållandet av programvara på ett datamedium i skattehänseende likställas med nedladdning av programvara från Internet. Åtminstone enligt nuvarande rättsläge skall sådan nedladdning behandlas som en tjänst.²⁰

50. De skäl som talar emot denna lösning överväger dock. Lösningen skulle nämligen

innebära att å ena sidan ett datorprogram som finns lagrat på ett datamedium och å andra sidan musik på en CD eller en text i en bok behandlades olika utan synbar grund. Till skillnad mot vad som är fallet i fråga om sådana jämförbara upphovsrätligt skyddade verk, skulle det i fråga om datorprogram vara nyttjanderätten till det verk som har sitt konkreta uttryck i ett datamedium som står i förgrunden och inte äganderätten till datamediet som sådant. Medan tillhandahållandet av en musik-CD eller en bok anses utgöra leverans av en vara i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet, skulle tillhandahållandet av en CD med programvara i mervärdesskattehänseende behandlas som tillhandahållande av en tjänst.

51. Vilka svårigheter som kan uppkomma på grund av en sådan åtskillnad illustreras av exemplet med ett lexikon som är lagrat på en CD-ROM eller en DVD. En sådan lexikon-CD innehåller en mängd text och bilder i digital form men även program för framställning och hantering av dessa data. Skall en sådan CD liksom en bok behandlas som leverans av en vara eller skall den liksom en CD med ett datorprogram behandlas som tillhandahållande av en tjänst?

52. Som Levob riktigt har påpekat leder kategoriseringen som tillhandahållande av en tjänst till svårigheter om det förekommer mellanhänder, något som ju är brukligt vid försäljning av standardprogramvara i stora volymer. Normalt erhåller mellanhänderna datamediet från producenten eller från andra mellanhänder och säljer det vidare till slutkonsumenter. De har ingen närmare känne-

20 — Se artikel 9.2 e sista strecksatsen i sjätte direktivet jämförd med bilaga L till detta direktiv i dess lydelse enligt direktiv 2002/38 (ovan fotnot 4), vilket inte är tillämpligt på sakomständigheterna i detta fall.

dom om de licensvillkor som gäller för slutkonsumenten, och dessa villkor är inte i någon form föremål för köpeavtalet med förvärvaren av programvarupaketet. Det är därför orealistiskt att tänka sig att kunden förvärvar en inte närmare konkretiserad nyttjanderätt och inte en vara.

moment av offentlighet är det även berättigat att behandla överlåtelse av programvara på ett datamedium och nedladdning från Internet olika.

53. Om det överhuvudtaget kommer till stånd något särskilt licensavtal för upplåtelse av nyttjanderätt sker detta först när programvaran installeras i datorn av slutkonsumenten, varigenom denne — enligt vad som är producentens rättsliga uppfattning — accepterar licensvillkoren. För detta behöver slutkonsumenten inte erlagga något ytterligare vederlag utöver det vederlag för datamediet som ju redan har kommit mellan händerna till del. På ett sådant förfarande kan man således inte utta någon mervärdesskatt.

55. Det kan i denna del alltså fastställas att tillhandahållande av en standardprogramvara som finns lagrad på ett datamedium utgör leverans av en vara i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet.

2. Färdigställande av en särskild programvara anpassad till uppdragsgivarens krav

54. Exempelen visar att en anknytning till överlåtelsen av datamediet och inte till upplåtelsen av nyttjanderätt har praktiska fördelar även när det gäller uttagandet av mervärdesskatt. En överlåtelse av en vara innefattar ett moment av offentlighet till vilket beskattningen lätt kan knytas. Frågan när och mellan vilka personer immateriella tillgångar överläts är däremot svårare att kontrollera. I stället finns det i det fallet snarare en risk för manipulationer. På grund av förekomsten respektive frånvaron av ett

56. Alla parter är ense om att färdigställande av programvara särskilt för en kunds behov inte utgör leverans av en vara utan tillhandahållande av en tjänst.

57. Jag instämmer i princip med detta. I enskilda fall kan situationen visserligen vara helt annorlunda, så att ett annat synsätt eventuellt måste anläggas. Utgångspunkten måste även då vara frågan huruvida det är fråga om en överlåtelse av en vara i vilken

den intellektuella prestationen i form av programmering har fått sitt konkreta uttryck. Detta är säkerligen inte fallet om det specialutvecklade programmet uppstår i sin fullständiga form först på kundens dator.

C — *Tolkningsfrågorna*

1. En enda prestation eller två fristående prestationer (fråga 1 a)

58. Om producenten däremot framställer programmet i sin helhet enligt kundens anvisningar på sitt företag och till kunden överlämnar ett datamedium med ett program som endast behöver installeras, kan bedömningen bli densamma som i fallet med standardprogramvaran.

59. Någon annan bedömning föranleds inte endast därför att det är fråga om en programvara som tagits fram särskilt för kundens behov. Detta framgår om man jämför med andra verk som framställs individuellt på uppdrag av en kund. Även ett hus som uppförs enligt byggherrens anvisningar och överlämnas nyckelfärdigt utgör leverans av en vara och inte ett knippe tjänster av de olika hantverkare och byggföretag som medverkat vid byggnationen.

61. Den första avgörande frågan för den vidare prövningen är huruvida tillhandahållandet av standardprogramvaran och anpassningarna av denna för Levobs särskilda behov utgör en enda prestation eller två olika fristående prestationer. Denna fråga har betydelse framför allt då det av genomgången ovan står klart att tillhandahållande av en standardprogramvara skall betraktas som leverans av en vara, medan arbetet med anpassningarna skall betraktas som tillhandahållande av en tjänst.

60. Enligt vad som anges i begäran om förhandsavgörande har FDP:s medarbetare utfört anpassningarna av CLAS-programvaran efter att den installerats på Levobs databehandlingsanläggning. Följaktligen utgör den i målet aktuella prestationen tillhandahållande av en tjänst i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet.

62. Om programvaruleveransen och anpassningsarbetena utgör fristående prestationer (hypotes 2) blir olika regler tillämpliga när det gäller platsen för tillhandahållandet. Följden blir att skattskyldighet i Nederländerna endast föreligger för utförandet av anpassningarna. Leveransen av standardprogramvaran anses ha skett i Förenta staterna,

och för den utgår ingen mervärdesskatt inom gemenskapen.²¹

63. Om det däremot är fråga om en enda prestation (hypotes 1) anses platsen för tillhandahållandet vara en och samma.

64. Levob anser med åberopande av avtalets utformning att det är fråga om två separata prestationer. Den nederländska regeringen och kommissionen har båda motsatt uppfattning. Installationen av programmet och utbildningen av personalen skall enligt samtligas uppfattning anses som underordnade prestationer som skall bedömas på samma sätt som den huvudsakliga prestationen.

65. Sjätte direktivet innehåller inga särskilda bestämmelser om under vilka förutsättningar flera sammanhängande prestationer skall behandlas som en enda prestation. I domen i målet CPP²² har domstolen emellertid gjort följande grundläggande uttalande i denna fråga:

”Det är i detta avseende, med hänsyn till den dubbla omständigheten att det dels av artikel 2.1 i sjätte direktivet dels följer att varje tillhandahållande av en tjänst i regel skall anses som fristående och självständigt, dels att prestationen, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion försämrats, av vikt att söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten, som betraktas som en genomsnittlig konsument, flera huvudsakliga fristående tjänster eller en enda tjänst.”

66. Vid bedömningen av vad som är det kännetecknande för en sammansatt transaktion står två syften mot varandra. Å ena sidan skall det göras en differentierad bedömning av de olika prestationerna allt efter deras karaktär. Å andra sidan kan en alltför långtgående uppdelning av en sammansatt prestation i olika fristående prestationer försvåra tillämpningen av mervärdesskattelagstiftningen.²³ Under alla omständigheter skall bedömningsgrunderna vara objektiva, och bedömningen skall inte göras

21 — Mervärdesskatt påförs dock vid importen, varvid enligt de redovisade bestämmelserna emellertid endast värdet av datamediet ingår i beräkningsgrunden (ovan punkt 36).

22 — Dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973), punkt 29.

23 — I några förslag till avgörande finns till och med en tendens att i detta läge ge praktiska argument företräde framför juridisk noggrannhet. Se förslag till avgörande av generaladvokaten Cosmas föredraget den 1 februari 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, punkt 14, förslag till avgörande av generaladvokaten Fennelly föredraget den 25 april 1996 i mål C-327/94, Dudda (REG 1996, s. I-4595, på s. I-4597), punkt 35, och förslag till avgörande av generaladvokaten Fennelly föredraget den 11 juni 1998 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-976), punkt 47 och följande punkter.

utifrån leverantörens och/eller kundens subjektiva perspektiv. Domstolens uttalande i målet CPP avsåg visserligen ett knippe tjänster men är tillämpligt även i fall då varor och tjänster tillhandahålls gemensamt.²⁴

67. Enligt domstolen skall en sammansatt prestation bedömas som en enda prestation särskilt när en av delarna utgör den huvudsakliga prestationen och den andra endast en osjälvständig underordnad prestation. En underordnad prestation föreligger "när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller".²⁵

68. I förevarande fall är ingen av de båda huvudsakliga prestationerna (leveransen av standardprogramvaran och anpassningarna av denna) underordnad den andra på så sätt att den entydigt utgör en underordnad prestation. Därav kan man emellertid inte dra slutsatsen att de båda prestationerna i mervärdesskattehänseende inte kan behandlas gemensamt som en enda prestation.

24 — I dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (REG 1996, s. I-2395), ansågs leverans av mat och restaurangservice utgöra en enda tjänst. I dom av den 15 maj 2001 i mål C-34/99, Primback (REG 2001, s. I-3833), fastslog domstolen att beviljandet av kredit och leverans av möbler utgjorde en enda prestation.

25 — Domen i målet CPP (ovan fotnot 22), punkt 30. Se även dom av den 13 juli 1989 i mål 173/88, Henriksen (REG 1989, s. I-2763), punkterna 14–16, av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin (REG 1998, s. I-6229), punkt 24, och av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249), punkt 27.

Konstellationen med huvudsaklig prestation och underordnad prestation utgör nämligen endast *ett* i rättspraxis erkänt typfall.

69. Avgörande är att prestationernas karaktär bedöms med hänsyn till samtliga omständigheter. Av betydelse är därvid huruvida de båda prestationerna har ett sådant nära samband med varandra att kunden, sett ur en genomsnittlig konsuments perspektiv, inte har den praktiska nytta som han efterfrågar av varje prestation för sig.²⁶

70. Frågan huruvida det konkret föreligger ett sådant nära samband mellan leveransen av standardprogramvaran och anpassningarna av denna måste i slutändan avgöras av den nationella domstolen med ledning av samtliga relevanta faktiska omständigheter. Domstolen kan emellertid ge vägledning som kan ha betydelse i sammanhanget.

71. För ståndpunkten att de båda prestationerna har en oskiljaktig karaktär talar den omständigheten att ett nederländskt försäkringsbolag som Levob — eventuellt till skillnad från ett amerikanskt — inte kan använda standardprogramvaran utan att vissa anpassningar görs. Inte heller presta-

26 — Även i domen i målet Henriksen (ovan fotnot 25), punkt 15, ansåg domstolen att det nära sambandet mellan prestationerna var betydelsefullt.

tionen avseende anpassningsarbetena som sådan är möjlig att genomföra om det inte dessförinnan har levererats en grundprogramvara på vilken arbetet kan ske och som anförtros den som utför arbetet.

slutändan kan leda till att avtalet i dess helhet går om intet. Att ett sådant helhetsansvar åvilar programvaruföretaget motsvarar avtalets syfte. Levob har ju nämligen ingen användning av en felfri standardprogramvara som inte med framgång har anpassats för sitt avsedda ändamål.

72. Kunden skulle visserligen teoretiskt kunna uppdra åt en tredje man att utföra anpassningarna. Detta har Levob dock på goda grunder rent faktiskt valt att inte göra. En uppdelning av uppgifterna på två aktörer skulle nämligen medföra rättsliga och praktiska svårigheter. I rättsligt hänseende skulle det sannolikt vara nödvändigt att inhämta producentens tillstånd för att göra ändringar i programmet.²⁷ I tekniskt hänseende måste tredje man ha den kunskap om programstrukturen som är nödvändig för att kunna utföra ingrepp i den.

74. Genom att båda prestationerna utförs av samma företag säkerställs att en och samma handelspartner ansvarar för att alla delar av transaktionen är funktionsdugliga. Om Levob däremot hade förvärvat standardprogramvaran från ett företag och anlitat ett annat företag för att utföra anpassningarna hade Levob inte kunnat påtala den enes fel mot den andre. Det hade fått till följd att Levob inte hade kunnat häva leveransavtalet rörande den felfria standardprogramvaran endast på den grunden att anpassningarna misslyckats.

73. Ett ytterligare starkt tecken på det nära sambandet mellan de båda prestationerna är den omständigheten att programvaruföretaget är ansvarigt för att helhetspaketet i form av standardprogramvara och anpassningar är funktionsdugligt. Att paketet fungerar felfritt skall enligt det aktuella avtalet kontrolleras genom ett *Integral Acceptance Test*. Det är tänkbart att varje fel, vare sig det är fel i standardprogramvaran eller att anpassningarna programmerats felaktigt, i

75. De särskilda detaljer vid utformningen av avtalet som Levob har pekat på hindrar inte att transaktionen behandlas som en enda prestation. Framför allt är fakturerings sättet enligt domstolens uppfattning endast ett indicium. Domstolen har uttalat att fristående tjänster kan föreligga även om ett

27 — Tillstånd krävs enligt artikel 4 b i direktiv 91/250 till framför allt översättning, anpassning, sammanställning och varje annan ändring av ett datorprogram.

enhetspris faktureras.²⁸ Motsvarande gäller i det omvända fallet. Det är inte uteslutet att det är fråga om en enda tjänst därför att vissa delar av tjänsten prissätts och faktureras särskilt.²⁹

76. Syftet med uppdelningen i två pris-komponenter var att åstadkomma en flexibel prissättning allt efter de faktiska kostnaderna. En sådan prissättning måste emellertid inte nödvändigtvis innebära att det i mervärdesskattehänseende skall anses föreligga två fristående prestationer. Även en snickare som tillverkar ett måttbeställt skåp kan i sin offert begära ett fast pris för materialkostnaden och i övrigt ersättning för antalet faktiskt nedlagda arbetstimmar. Ändå råder ingen tvekan om att det är fråga om leverans av ett skåp och inte om två fristående prestationer. Exemplet visar att separat prissättning för två prestationer inte nödvändigtvis säger något om prestationernas inbördes samband.

77. Att faktureringen för standardprogramvaran skett separat och att datamediet med den därpå lagrade programvaran överlämnats i Förenta staterna till medarbetare hos Levob som för ändamålet hade rest dit, gör inte att det nära samband som framkommit ovan mellan denna prestation och anpass-

ningarna av programvaran kan ifrågasättas. Med det beskrivna tillvägagångssättet skulle man uppenbarligen åstadkomma ett separat importtillfälle för att de då gällande förmånliga bestämmelserna om fastställande av tullvärde skulle få genomslag i fråga om mervärdesskatten. Avtalets utformning när det gäller överlämnandet av datamediet och den separata faktureringen avseende priset på standardprogramvaran hänger emellertid inte samman med några särskilda egenskaper hos denna prestation som berättigar till en behandling i mervärdesskattehänseende som är fristående från anpassningarna.

78. Om man skulle tillmäta avgörande betydelse åt avtalsvillkoren om pris och fakturering skulle avtalsparterna efter eget gottfinnande kunna bestämma hur prestationerna skall betraktas i mervärdesskattehänseende. Det skulle strida mot skyldigheten att bedöma vad som kännetecknar transaktionen objektivt i enlighet med dess karaktär.

79. Tolkningsfrågan 1 a skall därför besvaras så, att tillhandahållande av en standardprogramvara som finns lagrad på ett datamedium och efterföljande anpassningar av denna efter kundens behov, skall anses utgöra en enda prestation i den mening som avses i sjätte direktivet om de olika delarna av transaktionen har ett sådant nära samband med varandra att kunden, sett ur en genomsnittlig konsuments perspektiv, inte har den praktiska nytta som han

28 — Domen i målet CPP (ovan fotnot 22), punkt 31.

29 — Se förslag till avgörande av generaladvokaten Fennelly föredraget den 25 maj 2000 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249, på s. I-251), punkt 31.

efterfrågar av varje del för sig. Vid den bedömningen saknar det avgörande betydelse om de olika delarna av prestationen prissätts och faktureras särskilt.

standardprogramvaran eller anpassningarna av denna kan betraktas som en underordnad prestation.

2. Hypotes 1: en enda tjänst

80. Den nationella domstolen har ställt tolkningsfrågorna 1 b, c och d för det fall att transaktionen skall anses utgöra en enda prestation, vilket förefaller sannolikt enligt mina uttalanden ovan. Med tolkningsfråga 1 b vill den nationella domstolen i huvudsak få veta huruvida prestationen sammantaget skall anses utgöra leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst. Övriga tolkningsfrågor rör bestämmelserna om platsen för tillhandahållandet av prestationen.

82. I domen i målet Faaborg-Gelting Linien³⁰ har domstolen fastslagit att en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen skall göras när transaktionen i fråga utgörs av ett knippe element och handlingar. Om de olika delarna inte står i ett sådant förhållande till varandra att de kan betraktas som huvudsaklig prestation och underordnad prestation är frågan huruvida det är varuleveransen eller tjänsten som utgör tyngdpunkten hos prestationen. I fråga om sådan restaurangverksamhet som det var fråga om i målet Faaborg-Gelting Linien utgjorde enligt domstolen tjänsterna den övervägande delen.

a) Leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst (fråga 1 b)

83. Även en samlad bedömning av samtliga omständigheter i förevarande fall ger vid handen att tyngdpunkten ligger på de delar som avser tillhandahållandet av tjänst. Avgörande därvid är för det första att standardprogramvaran som sådan inte kan användas av Levob. Levobs egentliga ärende har alltså

81. Den samlade prestation som Levob har mottagit omfattar element av såväl varuleverans som tjänst, varvid varken leveransen av

30 — Nämnd ovan i fotnot 24, punkterna 12–14. Se även domen i målet CPP (ovan fotnot 22), punkt 28, och dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark (REG 2001, s. I-493), punkt 26.

inte varit att förvärva en standardprogramvara för försäkringar utan en programvara som särskilt anpassats för Levobs behov.

handahållande av en tjänst i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet om det av en samlad bedömning av alla omständigheter framgår att elementen med tjänstekaraktär utgör den övervägande delen. Detta kan vara fallet

84. För det andra var arbetet med anpassningarna och installationen en mycket kostsam historia som pågick i mer än ett år. Arbetena inleddes med en gemensam utvärdering av anpassningskraven och avslutades med en kontroll av hela programmet. Installationen och utbildningen av medarbetarna var visserligen endast underordnade prestationer. Att även dessa prestationer utgjorde delar av den avtalade samlade prestationen visar dock att FDP skulle tillhandahålla en omfattande "totaltjänst" som gick långt utöver färdigställandet av basprogrammet.

— om anpassningarna av standardprogramvaran är av avgörande betydelse för att förvärvaren skall kunna använda den,

— om anpassningarna och installationen är så kostsamma att dessa åtgärder inte kan anses utgöra underordnade prestationer,

85. Slutligen har elementen med tjänstekaraktär; det vill säga anpassningarna av programvaran, installationen av denna samt utbildningsinsatserna, värdemässigt svarat för en större andel av totalpriset än leveransen av standardprogramvaran.

— om elementen med tjänsteinnehåll utgör den övervägande delen av värdet av den sammansatta prestationen.

86. Tolkningsfråga 1 b skall därför besvaras så att en sammansatt prestation som består av leverans av en standardprogramvara, anpassningar av denna efter kundens behov, installation av programvaran samt utbildning, sammantaget bör betraktas som till-

b) Platsen för tillhandahållandet (frågorna 1 c och d)

87. Med tolkningsfrågorna 1 c och d, vilka bör prövas tillsammans, vill den nationella

domstolen få veta huruvida den allmänna bestämmelsen i artikel 9.1 i sjätte direktivet är avgörande för vad som är platsen för tillhandahållande av den prestation som sammantaget bör betraktas som tillhandahållande av en tjänst, eller om något av de fall som avses i punkt 2 i artikeln föreligger. Enligt punkt 1 skulle platsen för tillhandahållande av tjänsten vara leverantörens etableringsort och enligt punkt 2 kundens etableringsort.

utgöra den främsta anknytningspunkten vid fastställandet av platsen för tillhandahållandet.³¹

90. Vad avser förhållandet mellan artikel 9.1 och 9.2 i sjätte direktivet har domstolen vidare slagit fast att det i artikel 9.2 anges ett antal särskilda fall, medan huvudregeln i detta avseende anges i artikel 9.1. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter; vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning.³²

88. Både den nederländska regeringen och kommissionen anser att artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet är tillämpligt, varför Nederländerna är platsen för tillhandahållande av tjänsten. Levob anser i första hand att det är fråga om två fristående prestationer, varvid platsen för tillhandahållande av tjänsten (anpassningarna av programvaran) bestäms av artikel 9.1 i sjätte direktivet. För det fall domstolen finner att det är fråga om en sammansatt prestation anser Levob att det sammantaget är fråga om leverans av en vara som enligt artikel 8 i sjätte direktivet har ägt rum i Förenta staterna.

91. Domstolen har därvid funnit att punkt 1 inte kan ges något företräde framför punkt 2 vid tolkningen av artikel 9. Den fråga som i stället uppkommer i varje situation är om denna omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2. Om så inte är fallet omfattas den av artikel 9.1.³³ Det förhåller sig alltså inte på det sättet att artikel 9.2 skall

31 — Domen i målet Faaborg-Gelting Linien (ovan fotnot 24), punkt 16, och dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (REG 1985, s. 2251; svensk specialutgåva, volym 8, s. 253), punkt 17.

32 — Dom av den 15 mars 2001 i mål C-108/00, Syndicat des producteurs indépendants, SPI (REG 2001, s. I-2361), punkt 15. Se även dom av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda (REG 1996, s. I-4595), punkt 20, dom av den 25 januari 2001 i mål C-429/97, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-637), punkt 41, samt dom av den 27 maj 2004 i mål C-68/03, Lipjes (REG 2004, s. I-5879), punkt 16, vad gäller förhållandet mellan artikel 9.1 och artikel 28b E i sjätte direktivet.

33 — Domen i målet SPI (ovan fotnot 32), punkt 16, och domen i målet Dudda (ovan fotnot 32), punkt 21.

89. Av fast rättspraxis framgår att den plats där leverantören har etablerat sin rörelse, enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet, skall anses

tolkas restriktivt såsom ett undantag från artikel 9.1 i sjätte direktivet.³⁴

94. Tillhandahållandet och anpassningarna av programvaran skulle kunna utgöra en överlåtelse av en licens i den mening som avses i artikel 9.2 e första strecksatsen i sjätte direktivet. I avtalet mellan FDP och Levob sägs nämligen att en licens ges för såväl standardprogramvaran som för anpassningarna.

92. I domen i målet C-427/97 (kommissionen mot Frankrike), som Levob har åberopat, tillämpade domstolen inte artikel 9.2 på en komplex tjänst utan fann att det var en mer praktisk lösning att tillämpa artikel 9.1. Därav kan man emellertid inte dra några generella slutsatser om tillämpningen av artikel 9.2 på komplexa tjänster. Domen i målet kommissionen mot Frankrike skall snarare ses mot bakgrund av de konkreta sakomständigheterna i målet. En beskattning i kundens etableringsort skulle nämligen ha kunnat ge upphov till kompetenskonflikter eftersom tjänsten tillhandahölls ett stort antal kunder som var etablerade i olika medlemsstater.

95. Som jag redan slagit fast har det ingen avgörande betydelse att en nyttjanderätt till standardprogramvaran upplåts vid sidan av tillhandahållandet av datamediet. Detta gäller även beträffande anpassningarna. Det skulle nämligen knappast vara meningsfullt att framställa en särskild anpassning av programvaran för Levob utan att även upplåta en nyttjanderätt till den. Eftersom tyngdpunkten alltså ligger på tjänsten (i dess helhet) och inte på överlåtelsen av licensen är artikel 9.2 e första strecksatsen inte tillämplig.

93. I förevarande fall finns ingen sådan risk eftersom Levob är ensam kund vad gäller den komplexa tjänsten. Trots att det är fråga om en komplex tjänst skall därför först prövas huruvida något av kriterierna enligt artikel 9.2 i sjätte direktivet är för handen.

96. FDP:s utbildningsinsatser skulle om man betraktar dem för sig kunna utgöra tjänster som avser pedagogiska aktiviteter enligt artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet. Denna utbildning har dock endast varit accessorisk varför platsen för tillhandahållandet av den inte kan bestämmas separat.

34 — Domen i målet SPI (ovan fotnot 32), punkt 17.

97. Den huvudsakliga frågan är således huruvida artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet, vilken avser "tjänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information", skall tillämpas.

98. Den bestämmelsen kan tolkas på två sätt. Man kan dels tolka den restriktivt så att den endast omfattar tjänster som tillhandahålls av de uppräknade fria yrkesgrupperna inklusive databearbetning och tillhandahållande av information *inom ramen för dessa verksamheter*. Med en sådan tolkning är bestämmelsen inte tillämplig i detta fall eftersom det inte finns något sådant samband med tjänster som utförs inom de nämnda yrkena.

99. Å andra sidan kan man betrakta databearbetning och tillhandahållande av information som ytterligare tjänster som anges självständiga vid sidan av de först uppräknade yrkesgrupperna. Med en sådan tolkning skulle de i målet aktuella tjänsterna falla under dessa begrepp, även om man i dag kanske inte längre utan vidare skulle beteckna leverans och programmering av programvara som "databearbetning och tillhandahållande av information". Man skall emellertid inte tolka dessa begrepp alltför snävt, utan man måste beakta att direktivets lydelse i denna del kvarstår oförändrad sedan år 1977.

100. Ordalydelsen, framför allt valet av konjunktion (*liksom, ainsi que, as well as ...*) tyder — även enligt övriga språkversioner — snarare på att alla delar i uppräknningen likställs.

101. Domstolen har visserligen vid tillämpningen av artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet hittills tagit fasta på huruvida den bedömda tjänsten hör till de tjänster som huvudsakligen och vanligtvis tillhandahålls inom ramen för verksamheten hos någon av de yrkesgrupper som nämns i bestämmelsen.³⁵ Detta har sin grund i att gemenskapslagstiftaren i bestämmelsen har nämnt de uppräknade yrkesgrupperna endast för att definiera karaktären på de tjänster som avses utan att kräva att den som utför tjänsten även rent faktiskt tillhör någon av de uppräknade yrkesgrupperna.³⁶

102. Utöver dessa yrkesgrupper omfattar artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet, utan att hänvisning sker till någon yrkesgrupp, även "databearbetning och tillhandahållande av information". År 1977 fanns nämligen ännu ingen klar bild i fråga

35 — Dom av den 6 mars 1997 i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels och Scheres (REG 1997, s. I-1195), punkt 19 och följande punkter, och dom av den 16 september 1997 i mål C-145/96, von Hoffmann (REG 1997, s. I-4857), punkt 15 och följande punkter.

36 — Se domen i målet SPI (ovan fotnot 32), punkterna 19 och 20, med hänvisningar till domar av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike (REG 1993, s. I-5881), punkt 17, och i mål C-69/92, kommissionen mot Luxemburg (REG 1993, s. I-5907), punkt 18, enligt vilka en transaktion kan utgöra en reklamtjänst även om den inte har utförts av en reklambyrå.

om yrkestillhörighet för programvaruföretagens del. När det gäller tjänster avseende databearbetning och överlåtelse av information som i detta fall går det alltså inte att göra jämförelser med verksamheten hos någon uppräknad yrkesgrupp på det sätt som domstolen har gjort i hittills avgjorda fall.

varande fall eftersom leveransen och anpassningar av programvaran inte tillhandahålls på elektronisk väg. Den omständigheten att det införts bestämmelser om tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg medger alltså inte några slutsatser beträffande tolkningen av de bestämmelser som gäller i målet och som gällde innan direktiv 2002/38 utfärdades.

103. Om direktivets författare med ”databearbetning och tillhandahållande av information” endast hade velat avse sådant som typiskt utförs av de som tillhör de uppräknade yrkesgrupperna hade det inte varit nödvändigt att särskilt nämna dessa tjänster utöver yrkesgrupperna, eftersom tjänsterna ju skulle ha varit en del av verksamheten hos dessa yrkesgrupper och av andra liknande tjänster.

106. Eftersom det i förevarande fall alltså är fråga om tjänster avseende databearbetning och tillhandahållande av information i den mening som avses i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet, är det kundens etableringsort som utgör platsen för tillhandahållandet av tjänsten.

104. Levob har slutligen anfört att beskattningen på kundens etableringsort av tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg infördes genom direktiv 2002/38 därför att bestämmelserna om mervärdesskatt på sådana tjänster inom gemenskapen dessförinnan var otillräckliga.³⁷

3. Hypotes 2: två fristående prestationer (frågorna 2 a, b och c)

105. På den punkten är det tillräckligt att konstatera att ändringarna i sjätte direktivet genom direktiv 2002/38 inte berör före-

107. I förevarande fall tyder — med förbehåll för den bedömning som den nationella domstolen slutligen gör — allting på att det är fråga om en enda prestation. Följaktligen erfordras inget svar på tolkningsfråga 2 a, som den nationella domstolen har ställt endast för det fall det inte är fråga om en enda prestation.

³⁷ — Levob har här hänvisat till skäl 1 i direktiv 2002/38 (ovan fotnot 4).

108. Skulle det mot förmodan ändå bli nödvändigt att göra en separat bedömning i fråga om tillhandahållandet av standardprogramvara som finns lagrad på ett datamedium, framgår det av vad jag uttalat under IV B 1 att en sådan prestation utgör leverans av en vara i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet. Fråga 2 b, som är relevant endast för det fall det varit fråga om en tjänst, behöver därför inte besvaras.

109. När det gäller fråga 2 c, angående platsen för tillhandahållandet av anpassningar av standardprogramvaran, kan jag hänvisa till svaret på frågorna 1 c och d. Även om man betraktar anpassningarna separat skall platsen för tillhandahållandet enligt artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet anses vara kundens etableringsort.

V — Förslag till avgörande

110. På grund av ovanstående överväganden föreslår jag att de tolkningsfrågor som Hoge Raad har ställt besvaras på följande sätt:

1. Tillhandahållande av en standardprogramvara som finns lagrad på ett datamedium och efterföljande anpassningar av denna efter kundens behov, skall anses utgöra en enda prestation i den mening som avses i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, om de olika delarna av transaktionen har ett sådant nära samband med varandra att kunden, sett ur en genomsnittlig konsuments perspektiv, inte har den praktiska nytta som han efterfrågar av varje del för sig. Vid den bedömningen saknar det avgörande betydelse om de olika delarna av prestationen prissätts och faktureras särskilt.

2. En sammansatt prestation, som består av leverans av en standardprogramvara, anpassningar av denna efter kundens behov, installation av programvaran samt utbildning, bör sammantaget betraktas som tillhandahållande av en tjänst i den mening som avses i artikel 6.1 i direktiv 77/388/EEG om det av en samlad bedömning av alla omständigheter framgår att elementen med tjänstekaraktär utgör den övervägande delen. Detta kan vara fallet
 - om anpassningarna av standardprogramvaran är av avgörande betydelse för att förvärvaren skall kunna använda den,
 - om anpassningarna och installationen är så kostsamma att dessa åtgärder inte kan anses utgöra underordnade prestationer, och
 - om elementen med tjänstekaraktär utgör den övervägande delen av värdet av den sammansatta prestationen.
3. En tjänst som är sammansatt av leverans av en standardprogramvara, anpassningar av denna efter kundens behov, installation och utbildning, skall anses utgöra en tjänst avseende databearbetning och tillhandahållande av information i den mening som avses i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet 77/388, varför kundens etableringsort utgör platsen för tillhandahållandet av tjänsten.