

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 27 oktober 2005 *

I mål C-41/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), genom beslut av den 30 januari 2004, som inkom till domstolen den 2 februari 2004, i mål

Levob Verzekeringen BV,

OV Bank NV

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann, samt domarna K. Schiemann (referent), N. Colneric, J.N. Cunha Rodrigues, och E. Levits,

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: byrådirektören K. Sztranc,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 24 februari 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Levob Verzekering BV och OV Bank NV, genom J. van Dongen, advocaat, G.C. Bulk, adviseur, och W. Nieuwenhuizen, belastingadviseur,

- Nederländernas regering, genom H. Sevenster, J. van Bakel och M. de Grave, samtliga i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom L. Ström van Lier och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 12 maj 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1, 5.1, 6.1 och 9 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat direktivet).

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan skattesubjektet Levob Verzekeringen BV och OV Bank NV (nedan kallade Levob) och Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren i det nederländska finansministeriet) och avser frågan huruvida mervärdesskatt skall betalas på diverse transaktioner däribland köp av programvara, anpassning av denna till Levobs behov, installering av programvaran och utbildning av Levobs personal i att använda programvaran.

Tillämpliga bestämmelser

- 3 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall 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.”

4 I artikel 5.1 i sjätte direktivet anges att "[m]ed 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom”.

5 I artikel 6.1 i samma direktiv föreskrivs följande:

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

...”

6 I artikel 9 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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:

...

- 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 ...

— ...

— ...

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

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 7 Levob är etablerat i Amersfoort (Nederländerna) och bedriver försäkringsverksamhet. Levob ingick den 2 oktober 1997 ett avtal (nedan kallat avtalet) med det i Amerikas förenta stater etablerade företaget Financial Data Planning Corporation (nedan kallat FDP).

- 8 Enligt avtalet skulle FDP tillhandahålla Levob ett dataprogram som FDP har sålt till försäkringsbolag i Förenta staterna (nedan kallat standardprogramvaran). Levob erhöll en icke-överlåtbar och icke-tidsbegränsad licens avseende denna programvara mot en ersättning av 713 000 USD, varav 101 000 USD skulle erläggas vid avtalsslutet och resten i sju ton poster om 36 000 USD. Priset för licensen skulle faktureras separat från andra belopp som skall betalas enligt avtalet. Det angavs särskilt i avtalet att licensen uppläts i Förenta staterna och att Levob importerade programvaran till Nederländerna.
- 9 Den hänskjutande domstolen har i sistnämnda avseende påpekat att FDP levererade datamediet med standardprogramvaran till Levob i Förenta staterna och att denna sedan infördes till Nederländerna av Levobs anställda.
- 10 Det föreskrevs dessutom i avtalet att FDP skulle anpassa standardprogramvaran så att den kunde användas av Levob vid förvaltningen av de försäkringsavtal som företaget saluför. Det gällde huvudsakligen översättning av programmet till nederländska och tillägg av funktioner som var nödvändiga med hänsyn till att mellanmän medverkar i sådana försäkringsavtal i Nederländerna. Priset för anpassningarna skulle uppgå till mellan 793 000 USD och maximalt 970 000 USD och skulle bestämmas senare under avtalets giltighetstid av avtalsparterna med hänsyn till vissa slutliga specificeringar.
- 11 FDP åtog sig dessutom att installera standardprogramvaran och att anpassa den till Levobs datasystem samt att utbilda Levobs personal under fem dagar, mot två betalningar om vardera 7 500 USD. Slutligen föreskrevs i avtalet även att den anpassade programvaran skulle undergå en test för slutligt godkännande av båda parterna.

- 12 Anpassningarna av standardprogramvaran, dess installation och den överenskomna utbildningen skedde mellan åren 1997 och 1999.
- 13 Levob redovisade inte de belopp som betalats för standardprogramvaran i sina mervärdesskattedeclarationer. Levob begärde därför den 25 januari 2000 att skattemyndigheten i efterhand skulle fatta beskattningsbeslut om återbetalning av mervärdesskatt som erlagts för anpassning av programvaran, för att installera den och för den utbildning som tillhandahållits av FDP.
- 14 Skattemyndigheten ansåg att den tjänst som tillhandahållits av FDP utgjorde en enda prestation avseende hela den anpassade programvaran och myndigheten fattade därför beslut om återbetalning av mervärdesskatt för hela det belopp som Levob erlagt enligt avtalet.
- 15 Den talan som Levob väckte vid Gerechtshof te Amsterdam ogillades i dom av den 31 december 2001. Levob överklagade domen till den hänskjutande domstolen. Levob anförde till stöd för sin talan särskilt att Gerechtshof te Amsterdam bedömt att tillhandahållandet av standardprogramvaran och anpassningarna av den utgjorde en enda skattepliktig transaktion som skulle kvalificeras som tillhandahållande av tjänst. Enligt Levob utgjorde tillhandahållandet av standardprogramvaran en leverans av varor.
- 16 Hoge Raad der Nederlanden beslutade under dessa omständigheter att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:
- ”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 och på de villkor som här gäller; nämligen att separata ersättningar avtalats,

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 en enda prestation?

- 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)?

 - 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?

 - d) Om svaret på föregående fråga är nekande: vilken del av artikel 9.2 i sjätte direktivet är då tillämplig?
2. a) Om svaret på frågan i punkt 1 a ovan är nekande: skall då de bestämmelser som nämns i frågan tolkas så att tillhandahållandet av den icke anpassade programvaran på datamediet 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?

- b) Om denna fråga besvaras nekande: skall då artikel 9 i sjätte direktivet tolkas så att tjänsten utförts antingen på den plats som avses i punkt 1 i denna artikel eller på någon av de platser som avses i punkt 2 i artikel 9?
- c) Gäller samma sak för den tjänst som består av anpassningar av programvaran som för tillhandahållandet av standardprogramvaran?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Tolkningsfrågorna 1 a och 1 b

- 17 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna 1 a och 1 b, som skall behandlas tillsammans, för att få klarhet i huruvida det har någon betydelse i mervärdesskattelhänseende om, såsom i målet vid den nationella domstolen, tillhandahållandet av en standardprogramvara som leverantören har utvecklat och marknadsfört och som finns lagrad på ett datamedium samt anpassningarna av programvaran efter köparens behov mot separata ersättningar skall anses som två prestationer eller som en enda prestation och, om det sistnämnda är fallet, om denna enda prestation skall kvalificeras som tillhandahållande av tjänster.
- 18 Det skall inledningsvis erinras om att frågan rörande omfattningen av en transaktion är av särskild betydelse i mervärdesskattelhänseende, såväl för fastställelsen av den ort där den skattepliktiga transaktionen utförs som för tillämpningen av skattesatsen eller, såsom i detta fall, för tillämpningen av bestämmelserna om undantag från skatteplikt i sjätte direktivet (dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973, punkt 27).

- 19 Det följer av domstolens rättspraxis att när en transaktion utgörs av en rad delar och handlingar skall det först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra dels om det rör sig om två eller flera separata prestationer eller en enda prestation, dels, i det sistnämnda fallet, huruvida denna enda prestation skall kvalificeras som tillhandahållande av tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, REG 1996, s. I-2395, punkterna 12–14 samt domen i det ovannämnda målet CPP, punkterna 28–29.)
- 20 Med hänsyn till dels att det följer av artikel 2.1 i sjätte direktivet att varje transaktion i regel skall anses som separat och självständig, dels att transaktionen, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda prestation, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs, är det av vikt att för det första 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 huvudsakligen separata prestationer eller en enda prestation (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet CPP, punkt 29).
- 21 Domstolen har slagit fast att det är fråga om en enda prestation bland annat i det fall där en eller flera delar skall anses utgöra den huvudsakliga prestationen, medan en eller flera delar i annat fall skall anses som en eller flera underordnade prestationer som skattemässigt skall behandlas på samma sätt som den huvudsakliga prestationen (domen i det ovannämnda målet CPP, punkt 30 och dom av den 15 maj 2001 i mål C-34/99, Primback, REG 1999, s. I-3833, punkt 45).
- 22 Detsamma gäller när två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig tillhandahåller en konsument, som betraktas som en genomsnittlig konsument, har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk prestation att det skulle vara konstlat att försöka skilja dem från varandra.

- 23 Enligt det samarbete mellan domstolen och nationella domstolar som föreskrivs i artikel 234 EG är det förvisso de nationella domstolarna som skall avgöra om detta är förhållandet i det enskilda fallet och att göra den slutliga bedömningen av de faktiska omständigheterna. Det är emellertid domstolen som skall tillhandahålla de nationella domstolarna en tolkning av gemenskapsrätten som är användbar för dem när de skall avgöra de mål som anhängiggjorts vid dem.
- 24 Vad beträffar målet vid den nationella domstolen framgår det, såsom *Gerechthof te Amsterdam* konstaterade i den dom som sökanden har yrkat skall upphävas av den hänskjutande domstolen, att transaktionen mellan FDP och Levob hade som ekonomiskt syfte att en skattskyldig skulle tillhandahålla en konsument en fungerande programvara som var särskilt anpassad till konsumentens behov. Det skall härvid erinras om, vilket den nederländska regeringen med rätta har påpekat, att man inte, utan att hemfalla åt konstgrepp, kan påstå att konsumenten hos samme leverantör först har köpt en färdig programvara, som i befintligt skick inte kan användas i hans näringsverksamhet, och först därefter köpt anpassningen av programvaran för att varan skall bli användbar.
- 25 Den omständigheten att det, såsom har framhävts i frågan, har avtalats separata priser dels för att tillhandahålla standardprogramvaran, dels för att anpassa den har ingen avgörande betydelse i sig. En sådan omständighet påverkar varken det objektivt sett nära samband som påvisats mellan leveransen och anpassningen eller den omständigheten att de utgör en enda ekonomisk transaktion (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet CPP, punkt 31).
- 26 Av det anförda följer att artikel 2 i sjätte direktivet skall tolkas så att tillhandahållandet och anpassningen av programvaran i princip skall betraktas som en enda prestation med avseende på mervärdesskatt.

- 27 För att därefter besvara frågan huruvida en enda blandad prestation skall betraktas som tillhandahållande av tjänster krävs det att prestationens huvudsakliga delar identifieras (se, särskilt, domen i det ovannämnda målet Faaborg-Gelting Linien, punkt 14).
- 28 Förutom de anpassningar av standardprogramvaran som gjorts för att den skall vara användbar i köparens näringsverksamhet, utgör även omfattningen, varaktigheten och kostnaden för anpassningarna relevanta omständigheter att beakta.
- 29 Gerechtshof te Amsterdam bedömde, med stöd av dessa olika kriterier, med rätta att det är fråga om ett enda tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet. Kriterierna ger stöd för slutsatsen att anpassningarna var långt ifrån bagatellartade eller underordnade, utan i stället var av vikt och av avgörande betydelse för att köparen skulle kunna använda den köpta och till hans särskilda behov anpassade programvaran.
- 30 Mot bakgrund av vad som anförts ovan skall fråga 1 a och 1 b besvaras enligt följande:
- Artikel 2.1 i sjätte direktivet skall tolkas så att när två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig tillhandahåller en konsument, som betraktas som en genomsnittlig konsument, har ett så nära samband att de objektivt sett ur ett ekonomiskt perspektiv utgör en enhet som det vore konstlat att försöka skilja åt, utgör dessa delar eller handlingar tillsammans en enda prestation i mervärdesskattehänseende.

- Så är fallet med avseende på en transaktion där en skattskyldig tillhandahåller en konsument en standardprogramvara som den skattskyldige utvecklat och marknadsfört och som finns lagrad på ett datamedium och som därefter anpassats till köparens särskilda behov även om det avtalats separata ersättningar för de två leden.

- Artikel 6.1 i sjätte direktivet skall tolkas så att en sådan enda prestation skall kvalificeras som tillhandahållande av tjänster när det framgår att den berörda anpassningen varken är bagatellartad eller underordnad utan snarare är av stor vikt. Så är i synnerhet fallet när det mot bakgrund av anpassningens omfattning, kostnad eller varaktighet framgår att en sådan anpassning var av avgörande betydelse för att köparen skulle kunna använda den nu skraddarsydda programvaran.

Fråga 1 c och 1 d

- 31 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 1 c och 1 d för att få klarhet i på vilken plats ett sådant enda tillhandahållande av tjänster som avses i svaret på fråga 1 a och 1 b skall anses ha skett.
- 32 Artikel 9 i sjätte direktivet innehåller bestämmelser för fastställande av skattemässig anknytning. Medan punkt 1 i denna bestämmelse innehåller en generell regel, anges i punkt 2 ett antal särskilda skattemässiga anknytningar. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (se, särskilt, dom av den 12 maj 2005 i mål

C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., REG 2005, s. I-3947, punkt 23 och i domen citerad rättspraxis).

- 33 Vad gäller förhållandet mellan de två första punkterna i artikel 9 i sjätte direktivet har domstolen redan fastställt att punkt 1 inte har något företräde framför punkt 2. Den fråga som uppkommer i varje situation är om den omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2. Om så inte är fallet omfattas den av artikel 9.1 (domen i det ovannämnda målet RAL (Channel Islands m.fl., punkt 24 och i domen citerad rättspraxis]).
- 34 Påståendet att artikel 9.2 e i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt, eftersom den utgör ett undantag från en bestämmelse, kan inte godtas.
- 35 Det skall således undersökas om en transaktion av det slag som aktualiserats i målet vid den nationella domstolen omfattas av artikel 9.2 i sjätte direktivet.
- 36 Den hänskjutande domstolen har frågat sig om det är en eventuell tillämpning av artikel 9.2 tredje strecksatsen i sjätte direktivet som avgör platsen för den skattemässiga anknytningen för "[t]jänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer, och andra liknande tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information". Den hänskjutande domstolen har särskilt frågat sig om den berörda transaktionen i målet vid den nationella domstolen inte skall kvalificeras som "... databearbetning och tillhandahållande av information" i den mening som avses i denna bestämmelse. Både den nederländska regeringen och

Europeiska gemenskapernas kommission har uttalat stöd för denna tolkning i de yttranden som de avgett till domstolen.

- 37 Det finns anledning att först konstatera att det följer av domstolens rättspraxis att artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet inte avser yrken som advokater, konsulter, revisorer eller ingenjörer utan de tjänster som tillhandahålls av dessa och av dem närstående yrkesgrupper. Gemenskapslagstiftaren använder bara de yrken som nämns i denna bestämmelse för att definiera de tjänstekategorier som avses i densamma (dom av den 16 september 1997 i mål C-145/96, von Hoffmann, REG 1997, s. I-4857, punkt 15).
- 38 Det skall särskilt påpekas att datavetenskap, däribland programmering och utveckling av programvara, har stor betydelse i universitetsutbildningen av framtida ingenjörer och att ämnesområdet även ofta utgör en av flera specialinriktningar som studenterna erbjuds under sin utbildning.
- 39 En prestation som innebär anpassning av dataprogramvara för konsumentens särskilda behov kan således utföras av såväl ingenjörer som av andra personer med en utbildning som ger dem möjlighet att tillgodose detta behov.

40 Härav följer att en sådan prestation ingår bland de prestationer som utförs av ingenjörer eller bland de prestationer som är snarlika dem som utförs av ingenjörer.

41 Mot bakgrund av vad som anförts ovan skall fråga 1 c och 1 d besvaras så att artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet skall tolkas så att bestämmelsen är tillämplig med avseende på ett enda tillhandahållande av tjänst av det slag som avses i svaret på fråga 1 a och 1 b som tillhandahölls en skattskyldig som är etablerad i gemenskapen men inte i samma land som leverantören.

Den andra tolkningsfrågan

42 Fråga 2 har endast ställts för det tillfälle att svaret på fråga 1 a är nekande. Eftersom svaret på fråga 1 a är jakande saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

43 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (första avdelningen) följande dom:

- 1) Artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så att när två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig tillhandahåller en konsument, som betraktas som en genom-snittlig konsument, har ett så nära samband att de objektivt sett ur ett ekonomiskt perspektiv utgör en enhet som det vore konstlat att försöka skilja åt, utgör dessa delar eller handlingar tillsammans en enda prestation i mervärdesskattehanseende.

- 2) Så är fallet med avseende på en transaktion där en skattskyldig tillhandahåller en konsument en standardprogramvara som den skattskyl-dige utarbetat och marknadsfört och som finns lagrad på ett datamedium och som därefter anpassats till köparens särskilda behov även om det avtalats separata ersättningar för de två leden.

- 3) Artikel 6.1 i direktiv 77/388 skall tolkas så att en sådan enda prestation som den som avses i punkt 2 i detta domslut skall kvalificeras som tillhandahållande av tjänster när det framgår att den berörda anpassningen varken är bagatellartad eller underordnad utan snarare är av stor vikt. Så är i synnerhet fallet när det mot bakgrund av anpassningens omfattning, kostnad och varaktighet framgår att en sådan anpassning var av avgörande betydelse för att köparen skulle kunna använda den nu skraddarsydda programvaran.

- 4) Artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet skall tolkas så att bestämmelsen är tillämplig med avseende på ett sådant enda tillhandahållande av tjänst som avses i punkt 3 i detta domslut och som tillhandahålls en skattskyldig som är etablerad i gemenskapen men inte i samma land som leverantören.

Underskrifter