JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
12 päivänä toukokuuta 2005 [1]

I Johdanto

1. Alankomaiden Hoge Raad pyytää nyt käsiteltävässä asiassa yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi) [2] sellaisen tietokoneen vakio-ohjelmistopaketin luovutuksen luokittelemisen osalta, joka on mukautettu ostajan tarpeisiin.

2. Tässä yhteydessä on pohdittava, onko kyseessä suorituskokonaisuus vai kaksi erillistä suoritusta eli yhtäältä vakio-ohjelmiston luovutus ja toisaalta mukauttamisen ja muutamien liitännäisten suoritusten ohjelmoiminen. Lisäksi on epäselvää, onko tätä suoritusta tai näitä suorituksia pidettävä tavaroiden luovutuksena vai palvelujen suorituksena. Mikäli kyseessä on palvelu, tarvitaan lopuksi kuudennen direktiivin 9 artiklan tulkintaa palvelun suorituspaikan selvittämiseksi.

3. Palvelun vastaanottaja, verotusyksikkö Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ym., Amersfoort (Alankomaat), (jäljempänä Levob) suorittaa puolestaan arvonlisäverosta vapautettuja vakuutuspalveluja. [3] Koska Levobilla ei siten ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa, se haluaisi direktiiviä tulkittavan siten, että ohjelmiston luovuttamisesta ja mukauttamisesta kannettaisiin yhteisössä mahdollisimman pieni arvonlisävero.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — EYVL L 145, s. 1.

3 — Ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan a alakohta.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A *Yhteisön lainsäädäntö*

4. Seuraavassa esitetään tämän oikeudenkäynnin kannalta merkitykselliset kuudennen direktiivin säännökset, joista otetaan ennakkoratkaisukysymyksen mukaisesti huomioon 6.5.2002 saakka voimassa ollut versio.[4]

5. Kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on kannettava

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

2. tavaroiden maahantuonnista."

6. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa määritellään tavaroiden luovutuksella tarkoitettavan "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa".

7. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa erotetaan siitä palvelujen suoritukset seuraavasti:

"'Palvelujen suorituksella' tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

Tällainen liiketoimi voi käsittää muun muassa:

— aineettoman omaisuuden luovutuksen, riippumatta siitä, perustuuko luovutus saantokirjaan vai ei,

— —."

4 — Direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta radio- ja televisioläheţyspalveluihin ja tiettyihin sähköisesti suoritettaviin palveluihin sovellettavien arvonlisäverojärjestelyjen osalta 7 päivänä toukokuuta 2002 annetulla neuvoston direktiivillä 2002/38/EY (EYVL L 128, s. 41) otettiin mm. kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohtaan käyttöön tiettyjä sähköisten palvelujen suorituspaikkoja koskevia sääntöksia. Lisäksi direktiivin lisättiin liite L, joka sisältää siinä tarkoitettujen palvelujen esimerkinomaisen luettelon. Luttcen 2 kohdassa mainitaan ohjelmistojen toimittaminen ja niiden päivitys.

8. Kuudennen direktiivin 8 artiklassa säädetään tavaroiden luovutuspaikasta seuraavaa:

"1) Tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä:

a) luovuttajan tai vastaanottajan taikka kolmannen henkilön lähettämän tai kuljettaman tavaran osalta: paikkaa, jossa tavara on vastaanottajalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa. Jos tavara asennetaan tai kootaan luovuttajan toimesta tai hänen lukuunsa, riippumatta siitä, koekäytetäänkö sitä vai ei, pidetään luovutuspaikkana sitä paikkaa, jossa asennus tai kokoonpano tapahtuu.

— —

b) jos tavaraa ei lähetetä tai kuljeteta: paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä.

— —

2) Poiketen siitä, mitä 1 kohdan a alakohdassa säädetään, jos tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöpaikka on kolmannessa maassa, maahantuojan 21 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun luovutuspaikan ja sitä seuraavien luovutuspaikkojen on katsottava olevan siinä jäsenvaltiossa, johon tavarat tuodaan."

9. Kuudennen direktiivin 9 artiklassa säädetään palvelujen suorituspaikasta seuraavaa:

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

2) Kuitenkin

— —

c) palvelujen suorituspaikka sellaisten palvelujen osalta, jotka koskevat

— kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, kasvatus-, viihde- tai vastaavaa toimintaa, mukaan lukien tällaisen

toiminnan järjestäjän harjoittama toiminta sekä tällaisen toiminnan mahdolliset liitännäiset palvelut,

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

— —

— —."

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

10. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaan veron peruste on seuraava:

"a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet;

— tekijänoikeuksien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien ja vastaavien oikeuksien siirrot tai käyttölupien myöntämiset,

— —

— —."

B *Kansallinen lainsäädäntö*

11. Kuudes direktiivi on saatettu osaksi Alankomaiden kansallista lainsäädäntöä vuoden 1968 Wet op de omzetbelasting -nimisen lain (liikevaihtoverolaki) säännöksillä. Koska ei vaikuta siltä, että sovellettavat kansalliset säännökset poikkeaisivat tässä tapauksessa sisällöltään kuudennen direktiivin säännöksistä, kansallisia säännöksiä ei ole tarpeen toistaa.

III Tosiseikasto ja ennakkoratkaisukysymykset

12. Levob teki 2.10.1997 Amerikan yhdysvalloissa sijaitsevan Financial Data Planning Corporation -nimisen yrityksen (jäljempänä FDP) kanssa sopimuksen tietokoneohjelmiston luovuttamisesta vakuutussopimusten hallinnointia varten. Sopimuksen perusteella Levob saa toistaiseksi voimassa olevan lisenssin Levobin tarpeisiin mukautettuun Comprehensive Life Administration System (CLAS) -nimiseen vakio-ohjelmistoon, eikä lisenssi sopimuksen mukaan ole siirrettävissä. Levob ei saa sopia alilisensseistä. Lisäksi sovittiin, että FDP asentaisi ohjelmiston ja kouluttaisi Levobin henkilöstön.

13. CLAS-ohjelmistoa myydään Yhdysvalloissa vakuutusyhtiöille ilman erityistä mukauttamista. Levobin osalta käyttöönotto edellytti kuitenkin useita mukautuksia, jotka sopimuspuolet olivat selvittäneet yhteisessä, sopimukseen liitetyssä tutkimuksessa. Mukautukset koskivat erityisesti kääntämistä hollannin kielelle sekä sellaisten toimintojen sisällyttämistä ohjelmistoon, joita tarvittiin väliportaan myyjien ja heidän palkkioidensa laskennan liittämiseksi ohjelmistoon.

14. Lisäksi sopimuksessa määrättiin siitä, että Levob tekisi mukauttamistöiden päätyttyä ohjelmalle kokonaisvaltaisen hyväksymistestin (Integral Acceptance Test).

15. Hinnasta sopimuksessa määrättiin seuraavaa. Vakio-ohjelmiston kauppahinnaksi sovittiin 713 000 Yhdysvaltain dollaria (USD), joista 101 000 USD erääntyi maksettavaksi sopimuksen tekemisen yhteydessä. Loput piti suorittaa 36 000 USD:n suuruisissa kuukausierissä. Mukauttamistyön hinta oli määrä laskea kulujen perusteella, mutta vähimmäishinnaksi sovittiin 793 000 USD ja enimmäishinnaksi 970 000 USD. FDP:n suorittamista asennuksesta ja henkilöstön koulutuksesta sovittiin kummastakin maksettavan vielä 7 500 USD.

16. Sopimuspuolet sopivat lisäksi siitä, että vakio-ohjelmiston lisenssi tulisi voimaan ennen mukauttamista ja että se tulisi voimaan Yhdysvalloissa. Tätä koskeva hinta oli

tarkoitus laskuttaa erikseen, joten Levobin tehtävänä olleen Alankomaihin tuonnin osalta tietolevykkeiden arvo piti ilmoittaa erikseen.

17. Kansallisen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan kassaatio-oikeudenkäynnissä voidaan pitää lähtökohtana sitä, että Levobin työntekijät ottivat vakio-ohjelmiston sisältäneet tietolevykkeet sopimusmääräysten mukaisesti vastaan Yhdysvalloissa ja toivat ne Alankomaihin.[5] Tämän jälkeen FDP asensi perusohjelman vuosina 1997–1999 valittajan tietojenkäsittelylaitteisiin, suoritti sovitut mukauttamistyöt ja koulutti valittajan henkilöstön.

18. Tämän jälkeen Levobin ja verohallinnon välille syntyi erimielisyyttä näiden toimien arvonlisäverotuksellisesta kohtelusta. Levob katsoi, että sen oli maksettava arvonlisäveroa ainoastaan mukauttamisesta mutta ei sen sijaan vakio-ohjelmiston luovutuksesta. Verohallinto katsoi sen sijaan, että FDP oli antanut Levobille kaiken kattavan lisenssin mukautettuun ohjelmistoon. Tästä syystä Levobia pitäisi verottaa tästä suorituksesta kaiken kaikkiaan palveluna. Se vahvisti vastaavan jälkiveron.[6]

19. Tästä päätöksestä valitettiin menestyksettä Gerechtshof Amsterdamiin. Levob teki ensimmäisessä oikeusasteessa annetusta tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raadiin, joka on esittänyt 30.1.2004 tekemällään välipäätöksellä EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1. a) Onko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa ja 5 artiklan 1 kohtaa, kun niitä luetaan yhdessä 6 artiklan 1 kohdan kanssa, tulkittava siten, että nyt käsiteltävän asian kohteena olevan kaltaisen ohjelmiston luovutusta sitä koskevin ehdoin — joiden mukaan toisaalta luovuttajan kehittämästä ja markkinoille tuomasta sekä tietovälineelle tallennetusta vakio-ohjelmistosta ja toisaalta sen myöhemmin tapahtuvasta mukauttamisesta ostajan tarpeisiin on sovittu erilliset vastikkeet — on pidettävä yhtenä ainoana suorituksena?

5 — Amsterdamin Gerechtshof oli tosin ensimmäisessä oikeusasteessa nimenomaisesti todennut, että Levob ei ollut osoittanut epäilyksettä, että sillä olisi ollut jo ennen mukauttamista omistajalle kuuluva määräämisvalta vakio-ohjelmistoon. Epäilykset johtuivat siitä, että Levob ei kyennyt ilmoittamaan tarkemmin, milloin sen työntekijät olivat ottaneet ohjelmiston vastaan, ja siitä, että Levob ei ollut tehnyt ilmoitusta maahantuonnin yhteydessä.

6 — Se teki tarkalleen sanoen kaksi päätöstä, ensimmäisen vuoden 1997 ja toisen vuosien 1998 ja 1999 osalta. Molemmat päätökset on riitautettu. Hoge Raad on kuitenkin selvästi pyytänyt ennakkoratkaisua ainoastaan vuoden 1997 päätöstä koskevassa menettelyssä. Kyseisessä päätöksessä vahvistettiin suoritettavaksi arvonlisäveroksi 52 022 Alankomaiden guldenia (NLG), josta 50 732 NLG kohdistui mukauttamiseen ja 1 290 NLG itse ohjelmistopaketin luovutukseen.

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

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

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

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

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

20. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeudenkäynnissä ovat esittäneet näkemyksiään Levob, Alankomaiden hallitus ja komissio. Niiden lausumat esitetään — tarpeellisilta osin — oikeudellisen arvioinnin yhteydessä.

IV Oikeudellinen arviointi

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

21. Nyt käsiteltävässä asiassa esitetään yleinen kysymys siitä, onko ohjelmistojen luovutusta pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna tavaran luovutuksena vai palvelun suorituksena. Yksittäiset ennakkoratkaisukysymykset koskevat tätä ja niitä seurauksia, joita aiheutuu suorituspaikan määrittämisestä eri vaihtoehdoissa. Tästä syystä

ennen eri ennakkoratkaisukysymyksiin vastaamista on esitettävä muutamia näkemyksiä ohjelmistojen arvonlisäverotuksellisesta kohtelusta.

22. Tässä yhteydessä on pohdittava, mikä merkitys arvonlisäverokomitean suosituksilla on ohjelmistojen luovuttamisen verokohtelun kannalta. Hoge Raad, erityisesti sen Advocaat-Generaal, ja Levob ovat ottaneet kantaa näihin suosituksiin.

A *Arvonlisäverokomitean suositusten merkitys*

23. Arvonlisäverokomitea on kuudennen direktiivin 29 artiklan nojalla perustettu neuvoa-antava elin, joka koostuu jäsenvaltioiden ja komission edustajista. Komiteaa kuullaan kuudennessa direktiivissä säädetyissä tapauksissa, ja lisäksi kuudennen direktiivin tulkintaan liittyviä kysymyksiä voidaan käsitellä myös komitean puheenjohtajan aloitteesta tai komitean jäsenen pyynnöstä. Komission tietojen mukaan komitea hyväksyi mainitut suositukset yksimielisesti 25.5.1993 pidetyssä 38. kokouksessaan.

24. Komissio on yhteisöjen tuomioistuimen kehotuksesta esittänyt suositukset ja todennut, että ne eivät ole oikeudellisesti sitovia eikä niitä ole myöskään julkaistu. Komitean suositusten ja päätösten luottamuksellisuus perustuu ilmeisesti sen työjärjestykseen, jota tosin — ilmeisesti — ei myöskään ole julkaistu.[7] Alankomaissa suositukset on otettu hallinnollisiin määräyksiin.[8]

25. Lähtökohtaisesti neuvoa-antavien komiteoiden kannanotoissa voidaan kylläkin antaa yhteisön tasolla hyödyllisiä suosituksia yhteisön lainsäädäntötoimien tulkinnasta, vaikka ne eivät olisi oikeudellisesti sitovia. Niin kauan kuin arvonlisäverokomitean suosituksia ei kuitenkaan julkaista, yhteisöjen tuomioistuimen ei pitäisi ottaa niitä huomioon, koska oikeussubjekteilla ei ole puolestaan mahdollisuutta noudattaa niitä.

26. Tämä pätee erityisesti sen vuoksi, että ei ole nähtävissä mitään syytä siihen, että komitean kuudennen direktiivin tulkinnasta yksimielisesti antamat suositukset pitäisi pitää salassa. Jotta yhdenmukainen tulkinta otettaisiin laajasti huomioon, edellytettäisiin pikemminkin nimenomaan niiden julkaisemista.

7 — Vrt. tästä toteamukset, joita on esitetty asiassa T-178/99, Elder, 6.12.1999 annetussa määräyksessä (Kok. 1999, s. II-3509, 7 kohta). Taman oikeusriidan kohteena oli arvonlisaverokomitean pöytakirjaan tutustumista koskeneen kansalaisen esittämän vaatimuksen hylkäämınen.

8 — Mededeling 57 des Staatssecretaris van Financien (14.8.1998 tehty päätös, nro VB98/1785, VN 1998/40.33).

27. Tätä ei muuta se, että suositukset on vahvistettu kansallisissa hallinnollisissa määräyksissä, jotka on puolestaan julkaistu. Nämä hallinnolliset määräykset liittyvät näet kansalliseen täytäntöönpanolainsäädäntöön eivätkä välittömästi kuudenteen direktiiviin. Kansallisissa oikeussäännöissä ei voida myöskään yleisesti antaa ohjeita yhteisön oikeuden tulkinnasta. Mikäli yhteisön oikeuteen liittyviä suosituksia ei julkaista, verovelvollinen ei voi myöskään tarkistaa, onko kansallinen hallintokäytäntö todellisuudessa suositusten mukaista.

B *Ohjelmistojen luovutuksen arvonlisäverotuksellinen kohtelu*

28. Pääasian riitaan liittyvän tilanteen mukaisesti on erotettava toisistaan kaksi tapausta eli tietolevykkeelle tallennettujen vakio-ohjelmistojen luovutus ja asiakkaille erityisesti kehitettyjen ohjelmistojen valmistus.

1. Vakio-ohjelmistojen luovutus tietolevykkeellä

29. Kiinteälle tietolevykkeelle, esim. CD-ROM-levylle tai DVD:lle tallennetun vakio-ohjelmiston luovutukseen sisältyy yleensä kaksi tapahtumaa. Ensinnäkin luovutetaan tietolevyke, ja toiseksi tehdään useimmiten lisenssisopimukseksi kutsuttu sopimus siihen tallennetun ohjelmiston käyttöoikeudesta.

30. Alankomaiden hallitus pitää ohjelmistojen luovutusta tästä syystä suorituspakettina, jossa käyttöoikeuden antaminen on pääasiallinen suoritus. Se pitää tätä suorituskokonaisuutta näin ollen kaiken kaikkiaan palveluna. Levob sen sijaan pitää ensisijaisena tietolevykkeen luovutusta, joka on sen mielestä kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu aineellisen omaisuuden luovutus. Komissio tarkastelee asiaa eriytetysti: mikäli ohjelmiston käyttölisenssi on luovutettavissa, annetaan omistajalle kuuluvan kaltaisia oikeuksia, joten kaiken kaikkiaan kyseessä on tavaran luovutus. Silloin kun käyttöoikeudet eivät ole luovutettavissa, kyseessä on sitä vastoin palvelu.

31. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan kyseessä on tavaroiden luovutus, kun aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluva määräämisvalta siirretään. Kaikkia suorituksia, jotka eivät kuulu tämän määritelmän soveltamisalaan, pidetään kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan nojalla palveluina.

32. Tietolevykkeen osalta ei ole epäilystä siitä, että omistusoikeus siihen siirtyy ostajalle, joten sen osalta kyseessä on tavaran luovutus. Käyttöoikeuden antamista tietokoneohjelmaan ei sitä vastoin sellaisenaan voida pitää tavaroiden luovutuksena, koska tällainen oikeus ei ole kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua aineellista omaisuutta eikä se myöskään ole rinnastettavissa aineelliseen omaisuuteen, kuten esimerkiksi sähkö tai tietyt oikeudet kiinteistöihin. [9]

33. On kuitenkin pohdittava, voidaanko käyttöoikeuden antamista ohjelmistoon ylipäänsä pitää tietolevykkeen luovuttamisesta erotettavissa olevana palveluna tai suorituksena.

34. Yhteisöjen tuomioistuin on jo käsitellyt samanlaista kysymystä tulliarvon määrittämisen yhteydessä molemmissa aikaisemmissa tuomioissa eli asiassa Bosch [10] ja asiassa Brown Boveri [11] antamissaan tuomioissa. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Bosch antamassaan tuomiossa, että koneen tulliarvoon ei pidä sisällyttää patenttien arvoa tämän koneen käyttämisessä, koska yhteinen tullitariffi käsittää ainoastaan aineellisen omaisuuden tuonnin eikä aineettomien hyödykkeiden, kuten menettelytapojen, palvelujen tai asiantuntemuksen tuontia. [12]

35. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Brown Boveri antamassaan tuomiossa julkisasiamies Lenzin näkemyksen vastaisesti, [13] että tietolevykkeen tulliarvo sisältää siihen tallennetun ohjelmiston arvon. [14]

36. Myöhemmin tullisäännöksiä muutettiin siten, että tulliarvon selvityksessä on otettava huomioon ainoastaan tietolevykkeen arvo, ei siihen tallennetun ohjelmiston arvoa. [15] Koska siinä yhteydessä viitattiin kuudennen direktiivin 11 artiklan B kohdan 1 alakohtaan, tämä vaikutti myös tuonnin yhteydessä kannettavan arvonlisäveron perusteen määrittämiseen. Levob pyrkii hyötymään tästä arvon määrittämistä koskevasta edullisesta säännöksestä korostaessaan sitä, että ohjelmiston luovutusta käsitellään Yhdysvalloissa tavaroiden luovutuksena ja siten yhteisössä tuontina.

9 — Vrt. kuudennen direktiivin 5 artiklan 2 kohta ja 3 kohdan a alakohta.

10 — Asia 1/77, Bosch, tuomio 14.7.1977 (Kok. 1977, s. 1473).

11 — Asia C-79/89, Brown Boveri, tuomio 18.4.1991 (Kok. 1991, s. I-1853).

12 — Edellä alaviitteessä 10 mainitussa asiassa Bosch annetun tuomion 4 ja 5 kohta.

13 — Vrt. em. asiassa Brown Boveri 2.5.1990 annetun ratkaisuehdotuksen (Kok. 1991, s. I-1862) 29 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

14 — Edellä alaviitteessä 11 mainitussa asiassa Brown Boveri annetun tuomion 21 kohta.

15 — Vrt. tietyistä yhteison tullikoodeksista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2 päivänä heinäkuuta 1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93 (EYVL L 253, s. 1) 167 artiklan 1 kohta: "Sen estämättä, mita koodeksin 29-33 artiklassa säädetään, on maahantuotujen tietojenkäsittelylaitteistoissa kaytettavien ja tietoja tai ohjeita sisaltavien tietovalineiden tullausarvoa maaritettäessa otettava huomioon ainoastaan itse tietovälineen hinta tai arvo. Maahantuotujen tietoja tai ohjeita sisaltävien tietovälineiden tullausarvoon ei näin ollen sisälly tietojen tai ohjeiden hintaa tai arvoa, jos tämä hinta tai arvo voidaan erottaa kyseisen tietovälineen hinnasta tai arvosta."

37. Pääasian riidan kannalta merkityksellistä ajanjaksoa vastaavana aikana ohjelmiston tulliarvon määrittämistä koskeva erityissäännös tosin jälleen kumottiin, minkä jälkeen tullausarvo alennettiin informaatioteknologiatuotteiden kaupasta tehdyllä sopimuksella nollaan. [16]

38. Edellä mainittuihin tuomioihin ja lainsäätäjän ratkaisuihin vaikuttivat voimakkaasti tullilainsäädännön erityistavoitteet ja GATTin tätä alaa koskevat määräykset. Tuomiot koskevat tavaran kaupallisen arvon määrittämistä tullin vahvistamista varten. Tietokoneita ja tietolevykkeitä koskevilla tullilainsäädännön erityissäännöksillä pyritään edistämään näiden tavaroiden kauppaa teknisen ja taloudellisen kehityksen edistämiseksi. [17]

39. Arvonlisäverolainsäädännön tavoitteet eivät ole samat kuin tullilainsäädännön. Tästä syystä edellä mainituista tullilainsäädäntöä koskevista tuomioista ja lainsäädäntötoimista ei voida tehdä vakio-ohjelmistojen arvonlisäverotuksellista kohtelua koskevia päätelmiä. Tästä syystä on erillisten perusteiden mukaisesti selvitettävä, onko katsottava, että vakio-ohjelmiston luovuttaminen tietolevykkeellä sisältää arvonlisäveron kannalta kaksi erillistä suoritusta.

40. Tätä vastaan puhuu se, että omistusoikeuden hankkiminen tiettyyn esineeseen sisältää lähtökohtaisesti rajoittamattoman käyttö- ja hyödyntämisoikeuden. Esimerkiksi kirjan oston yhteydessä ei myönnetä erikseen lukemislisenssiä eikä musiikkia sisältävän CD-levyn yhteydessä lisenssiä musiikin kuuntelemiseen. Myöskään teknistä laitetta hankittaessa ei tarvitse tehdä erikseen sopimusta sen käyttämisestä sen vuoksi, että laitteeseen sisältyy aineetonta omaisuutta patentilla suojattujen keksintöjen muodossa.

41. Aineelliseen omaisuuteen sisältyvän teoksen käyttöoikeudelle asetetaan kuitenkin rajat tekijänoikeudessa. Ohjelmistoja koskevien tekijänoikeuksien suojasta Euroopan tasolla säädetään tietokoneohjelmien oikeudellisesta suojasta 14 päivänä toukokuuta 1991 annetussa neuvoston direktiivissä 91/250/ETY. [18]

16 — Kyseinen 167 artikla kumottiin tietyistä yhteisön tullikoodeksista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä annetun asetuksen (ETY) N:o 2454/93 sekä asetusten (EY) N:o 2787/2000 ja (EY) N:o 993/2001 muuttamisesta 11 päivänä maaliskuuta 2002 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 444/2002 (EYVL L 68, s. 11) seuraavin perusteluin (johdanto-osan seitsemäs perustelukappale): Asetuksen (ETY) N:o 2454/93 167 artiklan 1 kohdan tarkoituksena oli välttää tullien kantaminen tietovälineisiin tallennettuina maahantuoduista ohjelmistoista. Kyseinen tavoite on sittemmin saavutettu informaatioteknologiatuotteiden kaupasta 24 päivänä maaliskuuta 1997 tehdyllä sopimuksella, joka hyväksyttiin neuvoston päätöksellä 97/359/EY (EYVL L 155, s. 1). Sen vuoksi ja rajoittamatta GATTin 12 päivänä toukokuuta 1995 tehdyn alaa koskevan päätöksen 4.1 soveltamista erityisiä soveltamissäännöksiä tietovälineiden tullausarvon määrittämiseksi ei enää tarvita.

17 — Ks. tästä julkisasiamies Lenzin edellä alaviitteessä 13 mainitussa asiassa Brown Boveri antaman ratkaisuehdotuksen 15 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

18 — EYVL L 122, s. 42.

42. Direktiivin 91/250 1 artiklan 1 kohdassa rinnastetaan tietokoneohjelmat tekijänoikeudellisen suojan kannalta kirjallisiin teoksiin. Kyseisen direktiivin 4 artiklan mukaan tietyt toimenpiteet, erityisesti tietokone-ohjelman toisintaminen ja levitys ovat sallittuja ainoastaan tekijän suostumuksella. Direktiivin 91/250 5 artiklan 1 kohdasta voidaan sitä vastoin päätellä, että se, että tietokoneohjelman laillisesti hankkinut henkilö käyttää ohjelmaa aiotun tarkoituksen mukaisesti, ei edellytä tekijän suostumusta.

43. Kun oikeudenhaltija tai joku muu hänen suostumuksellaan on ensimmäisen kerran myynyt tietokoneohjelman kappaleen yhteisössä, oikeudenhaltijan oikeus kyseisen kappaleen levittämiseen yhteisössä raukeaa (direktiivin 91/250 4 artiklan c kohdan toinen virke). Sen perusteella ensimmäinen ostaja voi myydä kolmannelle henkilölle tehokkaasti omistusoikeuden toisinnettuun kappaleeseen, ilman että tähän tarvittaisiin tekijän suostumusta. Ensimmäisellä ostajalla on siten omistajalle kuuluva määräämisvalta aineelliseen omaisuuteen.

44. Alkuperäisen tietolevykkeen laillisesti hankkineella kolmannella henkilöllä on myös oikeus käyttää siihen tallennettua ohjelmaa aiotun tarkoituksen mukaisesti. [19] Valmistajan ensimmäisen ostajan kanssa tekemä sopimus siitä, että käyttöoikeuden siirtäminen on kiellettyä, ei sido kolmansia henkilöitä. Mikäli tällaisesta sopimusmääräyksestä ylipäänsä voidaan tehokkaasti sopia, se vaikuttaa joka tapauksessa ainoastaan oikeudenhaltijan ja ensimmäisen ostajan välisessä suhteessa. Ensimmäisen ostajan on mahdollisesti suoritettava sopimuskumppanilleen (valmistajalle) vahingonkorvausta sopimusvelvoitteidensa laiminlyönnistä. Tällaiset sopimusrikkomukset eivät kuitenkaan vaikuta siihen, että toinen ostaja hankkii omistusoikeuden tietolevykkeeseen, eikä omistusoikeuteen liittyvän käyttöoikeuden siirtymiseen.

45. Lisenssisopimus, joka tehdään lisäksi asianomaisen ohjelman sisältävän tietolevykkeen luovuttamisesta, ei siis perusta käyttöoikeutta ohjelmaan. Käyttöoikeus perustuu pikemminkin toisinnettua kappaletta koskevaan omistusoikeuteen. Lisenssisopimuksen tarkoituksena on pikemminkin rajoittaa käyttöoikeutta oikeudenhaltijan ja ohjelmakopion ostajan välillä.

46. Lisenssisopimuksen kohteena ei siten ole veronalainen suoritus. Suoritusta, joka koostuu toisinnettua kappaletta koskevan omistusoikeuden siirtämisestä, pikemminkin jopa rajoitetaan.

19 — Jotta ohjelmaa ei laittomasti käytä usea henkilö, ensimmäisen ostajan on puolestaan poistettava ohjelma tietokoneestaan.

47. Se, että tällaiseen lisenssisopimukseen sisältyy käyttöoikeuden luovutuskielto, ei komission näkemyksen vastaisesti poissulje sitä, että liiketoimien kokonaisuuden katsottaisiin merkitsevän tavaroiden luovutusta.

48. Edellä esitetyn selvityksen vastaisesti Alankomaiden hallitus katsoo, että tietolevykkeen hankinta on jätettävä täysin takaalalle. Sen mielestä pitäisi tarkastella yksinomaan käyttöoikeuden hankkimista. Tietolevykkeen luovuttaminen olisi siten rinnastettavissa pelkkään tekniseen apuvälineeseen, jolla ohjelmiston käyttö toteutetaan. Tätä näkemystä ei voida kuitenkaan hyväksyä.

49. Tämän ratkaisun puolesta puhuu tosin se, että omistusoikeudella "kuljetusvälineeseen" eli tietolevykkeeseen ei yleensä ole merkitystä ostajalle. Lisäksi ohjelmiston luovuttaminen tietolevykkeellä rinnastettaisiin verotuksellisesti ohjelmiston lataamiseen Internetistä. Ainakin tämänhetkisen oikeustilan mukaan tällaista lataamista on näet kohdeltava palveluna. [20]

50. Tämän näkemyksen vastaiset perustelut ovat kuitenkin painavampia. Sen mukaan tietolevykkeellä olevia tietokoneohjelmia ja CD-levyllä olevaa musiikkia tai kirjassa olevaa tekstiä näet ensinnäkin käsiteltäisiin eri tavalla ilman ilmeistä syytä. Toisin kuin näiden tekijänoikeuksilla suojattujen vertailukelpoisten teosten yhteydessä, tietokoneohjelman yhteydessä korostettaisiin käyttöoikeutta tietolevykkeeseen sisältyviin keksintöihin eikä omistusoikeutta itse tietolevykkeeseen. Kun musiikkia sisältävän CD-levyn tai kirjan luovutuksen yhteydessä katsottaisiin, että kyseessä on kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavaran luovutus, ohjelmiston sisältävän CD-levyn luovutusta pidettäisiin arvonlisäveron kannalta palveluna.

51. Niitä vaikeuksia, joita tästä erilaisesta kohtelusta saattaa aiheutua, kuvastaa esimerkkinä sanakirja, joka on tallennettu CD-levylle tai DVD:lle. Tällainen sanakirja-CD sisältää lukuisia tekstejä ja kuvia digitaalisessa muodossa mutta myös ohjelmat näiden tietojen esittämistä ja hallintaa varten. Olisiko tällaista CD:tä pidettävä kirjan tavoin tavaran luovutuksena vai tietokoneohjelman sisältämän CD:n tavoin palveluna?

52. Lisäksi Levob korostaa perustellusti, että suorituksen luonnehtiminen palveluksi johtaa vaikeuksiin, kun — kuten vakio-ohjelmistoja vähittäiskaupassa myytäessä on tavallista — mukana on väliportaita. Käytännössä väliportaan myyjät saavat tietolevykkeet valmistajalta tai toisilta väliportaan myyjiltä ja myyvät ne edelleen lopullisille

20 — Vrt. kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan viimeinen luetelmakohta luettuna yhdessä liitteen L kanssa, sellaisena kuin kyseinen direktiivi on muutettuna alaviitteessä 4 mainitulla direktiivillä 2002/38, vaikka tämä versio ei olekaan vielä sovellettavissa nyt käsiteltävään tosiseikastoon.

ostajille. Ne eivät tunne tarkemmin lopullisia ostajia koskevia lisenssiehtoja eivätkä nämä ehdot ole missään muodossa niiden ja ohjelmistopakettien ostajien välisen ostosopimuksen kohteena. Näin olisi todellisuuden vastaista olettaa, että ostaja hankkii lähemmin kuvaamattoman käyttöoikeuden eikä aineellista omaisuutta.

53. Mikäli erillinen lisenssisopimus käyttöoikeuksien antamisesta ylipäänsä tehdään, tämä tapahtuu vasta siinä vaiheessa, kun ohjelmisto asennetaan lopullisen ostajan tietokoneeseen, jolloin tämä — valmistajan oikeuskäsityksen mukaan — hyväksyy lisenssiehdot. Tätä varten ei tosin tarvitse lisätä vastiketta tietolevykkeen hintaan, joka on jo suoritettu väliportaan myyjille. Tämä tapahtuma tuskin on siis sellainen, johon arvonlisäveron kantaminen voidaan perustaa.

54. Tämä esimerkki osoittaa, että sillä, että liittymäkohdaksi valitaan tietolevykkeen luovuttaminen eikä käyttöoikeuden myöntäminen, on myös käytännön etuja arvonlisäveron kantamisen kannalta. Aineellisen omaisuuden luovuttaminen sisältää julkisuutta, johon verotus on helppo liittää. Sitä, ketkä luovuttavat toisilleen aineetonta omaisuutta ja milloin he sitä luovuttavat, on sitä vastoin vaikea tarkistaa. Lisäksi keinottelun vaara on suurempi. Julkisuuden mukanaolon ja vastaavasti puuttumisen vuoksi on myös perusteltua, että ohjelmiston luovuttamista tietolevykkeellä ja sen lataamista Internetistä kohdellaan eri tavoin.

55. Välipäätelmänä on siten todettava, että vakio-ohjelmiston luovuttaminen tietolevykkeellä merkitsee kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

2. Toimeksiantajan vaatimuksiin mukautettujen erityisten ohjelmistojen kehittäminen

56. Kaikki osapuolet ovat yhtä mieltä siitä, että kun kehitetään ohjelmistoja erityisesti asiakkaan tarpeisiin, kyseessä ei ole tavaran luovutus vaan palvelu.

57. Tähän on lähtökohtaisesti yhdyttävä. Yksittäistapauksessa voidaan tosin ajatella aivan erilaisia tilanteita, jotka mahdollisesti edellyttävät erilaista kohtelua. Myös tässä yhteydessä lähtökohtana on kysymys, luovutetaanko aineellista omaisuutta, johon ohjel-

moinnin muodostama aineeton suoritus sisältyy. Näin ei ole varmastikaan silloin, kun erityisesti kehitetty ohjelma syntyy täydellisessä muodossa vasta asiakkaan tietokoneessa.

58. Mikäli kehittäjä sitä vastoin valmistaa ohjelman asiakkaan ohjeiden mukaan kokonaan omassa yrityksessään ja luovuttaa sitten toimeksiantajalle ohjelman sisältävän tietolevykkeen, joka tarvitsee enää vain asentaa, arviointi voisi olla sama kuin vakio-ohjelmiston osalta.

59. Pelkästään se, että kyseessä on erityisesti asiakkaan tarpeisiin mukautettu ohjelmisto, ei muuta tätä arviointia. Tämän osoittaa vertailu muihin teoksiin, jotka valmistetaan yksilöllisesti asiakkaan toimeksiannosta. Myös silloin, kun kyseessä on rakennuttajan ohjeiden mukaan rakennettu talo, joka luovutetaan avaimet käteen -periaatteella, kyseessä on tavaran luovutus eikä rakentamiseen osallistuneiden eri käsityöläisten ja rakennusurakoitsijoiden palvelujen muodostama paketti.

60. Ennakkoratkaisupyynnössä annettujen tietojen perusteella FDP:n työntekijät mukauttavat CLAS-ohjelmiston sen jälkeen kun se oli asennettu Levobin tietojenkäsittelylaitteisiin. Tässä tapauksessa kyseessä on siten kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu palvelu.

C *Ennakkoratkaisukysymykset*

1. Suorituskokonaisuus vai kaksi erillistä suoritusta (kysymys 1 a)

61. Ensimmäisen suunnan lisätarkastelulle antaa vastaus siihen kysymykseen, muodostaako yhtäältä vakio-ohjelmiston luovutus ja toisaalta sen mukauttaminen Levobin erityistarpeisiin yhden suorituskokonaisuuden vai kaksi erillistä suoritusta. Tämä kysymys on merkityksellinen erityisesti sen vuoksi, että edellä esitetyn perusteella on ilmennyt, että vakio-ohjelmiston luovutusta on pidettävä tavaran luovutuksena, mutta sen mukauttamista sen sijaan palvelun suorituksena.

62. Mikäli ohjelmiston luovutus ja mukauttaminen olisivat erillisiä suorituksia (vaihtoehto 2), sovellettaisiin erilaisia suorituspaikkaa koskevia sääntöjä. Tästä saattaisi seurata, että ainoastaan mukauttaminen olisi Alankomaissa veronalaista, kun sitä vastoin vakio-ohjelmiston luovutuspaikkana olisi pidettävä

Yhdysvaltoja eikä tästä liiketoimesta siten kannettaisi yhteisössä arvonlisäveroa. [21]

63. Mikäli kyseessä olisi sen sijaan yhtenäisenä pidettävä suorituskokonaisuus (vaihtoehto 1), myös suorituspaikka olisi määritettävä yhdenmukaisesti.

64. Levob katsoo sopimuksen sanamuodon perusteella, että kyseessä on kaksi erillistä suoritusta. Alankomaiden hallituksen ja komission näkemys on päinvastainen. Osapuolet pitävät ohjelman asentamista ja henkilöstön koulutusta yksimielisesti liitännäisinä suorituksina, joita on luonnehdittava samalla tavoin kuin pääasiallista suoritusta.

65. Kuudenteen direktiiviin ei sisälly erityissäännöstä siitä, millä edellytyksillä useita toisiinsa liittyviä suorituksia on kohdeltava yhtenä suorituskokonaisuutena. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin asiassa CCP antamassaan tuomiossa [22] esittänyt tästä kysymyksenasettelusta seuraavat perustavanlaatuiset lausumat:

"Tältä osin kun otetaan huomioon ne kaksi seikkaa, joiden mukaan yhtäältä kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdasta johtuen jokaista palvelun suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä ja toisaalta, jotta arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta ei vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta palvelusta koostuvaa suoritusta ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, on tärkeää selvittää kyseisen liiketoimen luonteenomaiset tekijät sen määrittelemiseksi, tarjoaako verovelvollinen keskivertona pidettävälle kuluttajalle useita, erillisiä pääasiallisia suorituksia vai yksittäisen suorituksen."

66. Selvitettäessä suorituskokonaisuuden olemusta kaksi tavoitetta on siten vastakkain. Ensinnäkin eri yksittäissuorituksia on arvioitava erikseen niiden luonteen perusteella. Liian vahva suorituskokonaisuuden haarukointi erikseen luonnehdittaviin yksittäissuorituksiin toisaalta kuitenkin monimutkaistaisi arvonlisäverosäännösten soveltamista. [23] Joka tapauksessa on sovellettava objektiivista arviointiperustetta. Ei pidä tarkastella palvelun tuottajan ja/tai vastaanottajan subjektiivista näkemystä. Vaikka yhteisöjen tuomiois-

21 — Tällöin kannettaisiin tosin arvonlisävero tuonnista, missä yhteydessä veron perusteena olisi edella (36 kohta) kuvattujen säännösten perusteella kuitenkin vain tietolevykkeen arvo.

22 — Asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973, 29 kohta).

23 — Joissain ratkaisuehdotuksissa on jopa oltu taipuvaisia antamaan tässä tilanteessa käytännon toteutettavuudelle etusija täsmällisyyteen nähden: vrt. julkisasiamies Cosmasin asiassa C-231/94, Faaborg Gelting Linien, 1.2.1996 antaman ratkaisuehdotuksen 14 kohta; asia C-327/94, Dudda, julkisasiamies Fennellyn 25.4.1996 antama ratkaisuehdotus (Kok. 1996, s. I-4595, erityisesti s. 4597, 35 kohta) ja asia C-349/96, CPP, julkisasiamies Fennellyn 11.6.1998 antama ratkaisuehdotus (Kok. 1999, s. I-976, 47 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

tuimen asiassa CPP antamassaan tuomiossa esittämät lausumat koskevatkin palvelupakettia, ne ovat kuitenkin sovellettavissa myös siihen tapaukseen, että tavaroita luovutetaan ja palveluja suoritetaan yhdessä. [24]

67. Sitä, että kyseessä on yhtenäisesti arvioitava suorituskokonaisuus, puoltaa yhteisöjen tuomioistuimen näkemyksen mukaan erityisesti se, jos suoritus on pääasiallinen suoritus ja muut pelkkiä epäitsenäisiä liitännäisiä suorituksia. Kyseessä on liitännäinen suoritus, "kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa". [25]

68. Nyt käsiteltävässä asiassa kumpikaan olennaisista suorituksista (vakio-ohjelmiston luovutus ja sen mukauttaminen) ei ole sillä tavoin toiseen nähden alisteinen, että se olisi yksiselitteisesti liitännäinen suoritus. Tämän perusteella ei voida kuitenkaan päätellä, että näitä kahta suoritusta ei voitaisi arvonlisäverotuksellisesti pitää yhtenäisenä suorituskokonaisuutena. Pääasiallisen suorituksen ja liitännäisen suorituksen tapaus on nimittäin vain *yksi* oikeuskäytännössä jo tunnustetuista tapausryhmistä.

69. Kaiken kaikkiaan on tärkeää, että suoritusten luonne määritetään kaikki seikat huomioon ottaen. Tässä yhteydessä on merkitystä sillä, ovatko molemmat suoritukset niin läheisesti yhteydessä toisiinsa, että niistä ei keskivertokäyttäjän kannalta ole erikseen tarvittavaa käytännön hyötyä asiakkaalle. [26]

70. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on viime kädessä selvitettävä kaikkien asiaan vaikuttavien seikkojen perusteella, onko vakio-ohjelmiston toimituksen ja sen mukauttamisen välillä käytännössä tällainen läheinen yhteys. Yhteisöjen tuomioistuin voi kuitenkin antaa viitteitä, joilla saattaa olla tässä yhteydessä merkitystä.

71. Näiden kahden suorituksen erottamatonta yhteyttä puoltaa se, että Levobin kaltainen alankomaalainen vakuutusyhtiö — toisin kuin ehkä amerikkalainen vakuutusyhtiö — ei kykene ottamaan vakio-ohjelmistoa käyttöön ilman mukauttamista. Myös-

24 — Esimerkiksi asiassa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, 2.5.1996 annetussa tuomiossa (Kok. 1996, s. I-2395) ruokien toimittamista ja ravintolapalvelua pidettiin yhtenä palveluna. Yhteisöjen tuomioistuin piti asiassa C-34/99, Primback, 15.5.2001 antamassaan tuomiossa (Kok. 2001, s. I-3833) luoton myöntämistä ja huonekalujen toimittamista yhtenä suorituskokonaisuutena.

25 — Edellä alaviitteessä 22 mainitussa asiassa CPP annetun tuomion 30 kohta; ks. myös asia 173/88, Henriksen, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. I-2763, 14–16 kohta); yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998 (Kok. 1998, s. I-6229, 24 kohta) ja asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001 (Kok. 2001, s. I-249, 27 kohta).

26 — Näin myös edellä alaviitteessä 25 mainitussa asiassa Henriksen annetussa tuomiossa (15 kohta) yhteisöjen tuomioistuin on pitänyt suoritusten läheistä yhteyttä merkityksellisenä.

kään mukauttamistyö ei ole suoritettavissa erikseen, ellei sitä ennen toimiteta perusohjelmistoa, johon mukauttaminen voidaan tehdä ja joka annetaan työn tekijälle.

72. Asiakas voisi tosin teoriassa antaa mukauttamistyön kolmannen henkilön tehtäväksi. Levob ei ole kuitenkaan todellisuudessa tehnyt näin, ja tähän on ollut hyviä syitä. Tehtävien jakaminen kahdelle eri toimijalle aiheuttaisi näet oikeudellisia ja käytännön vaikeuksia. Oikeudelliselta kannalta edellytettäisiin todennäköisesti tekijän suostumusta ohjelman muuttamiseen. [27] Tekniseltä kannalta kolmannella henkilöllä täytyisi olla tarvittavat tiedot ohjelman rakenteesta, jotta hän kykenisi tekemään siihen muutoksia.

73. Vahva lisäindisio näiden kahden suorituksen erottamattomasta yhteydestä on se, että ohjelmistoyritys on vastuussa vakio-ohjelmistosta ja mukauttamistöistä koostuvan kokonaispaketin toimivuudesta. Nyt käsiteltävän asian kohteena olevan sopimuksen mukaan moitteeton toiminta tarkistetaan Integral Acceptance Test -nimisellä testillä. Vaikuttaa siis siltä, että jokainen virhetoiminto, johtuipa se vakio-ohjelmiston virheestä tai mukautusten ohjelmoinnin yhteydessä tehdystä virheestä, saattaa johtaa koko sopimuksen purkamiseen. Tällainen ohjelmistoyrityksen kokonaisvastuu vastaa sopimuksen tarkoitusta. Levobille ei näet ole mitään hyötyä siitä, että sillä on käytettävissään virheetön vakio-ohjelmisto, jos sitä ei kuitenkaan ole mukautettu onnistuneesti sen tarpeita vastaavaksi.

74. Kun molemmat suoritukset ovat saman yrityksen, varmistetaan se, että saman liikekumppanin on vastattava kaikkien osatekijöiden toimivuudesta. Mikäli Levob olisi sitä vastoin hankkinut vakio-ohjelmiston yhdeltä yritykseltä ja antanut mukauttamisen toisen yrityksen hoidettavaksi, niitä vastaan ei voitaisi vedota toisen osapuolen virheeseen. Tästä seuraisi, että jos vakio-ohjelmisto toimitettaisiin moitteettomana, Levob ei voisi vapautua sopimuksesta pelkästään sillä perusteella, että mukauttamistyö on epäonnistunut.

75. Levobin mainitsemat erityispiirteet sopimuksen muotoilussa eivät estä sen luonnehtimista suorituskokonaisuudeksi. Erityisesti suoritusten laskuttamiseen liittyvät menettelytavat ja yksityiskohdat ovat yhteisöjen tuomioistuimen näkemyksen mukaan ainoastaan yksi indisio. Se on esimerkiksi jo antanut ratkaisun siitä, että kyseessä voivat

27 — Direktiivin 91/250 4 artiklan b kohdan mukaan suostumusta edellyttävät erityisesti tietokoneohjelman kääntäminen, muuntaminen, sovittaminen ja muunlainen muuttaminen.

olla erilliset suoritukset, vaikka palvelusta laskutetaan vain yksi hinta.[28] Sama pätee päinvastaiseen tapaukseen: se, että kyseessä on suorituskokonaisuus, ei ole sen vuoksi mahdotonta, että yksittäisille osatekijöille määritetään erilliset hinnat ja ne laskutetaan erikseen.[29]

76. Hinnan jakamisella kahteen osaan pyrittiin muodostamaan mukauttamisesta maksettava hinta joustavasti todellisten kulujen mukaiseksi. Tämä hintaa koskeva määräys ei kuitenkaan johda siihen olettamukseen, että kyseessä olisi myös välttämättä kaksi arvonlisäveron kannalta erikseen käsiteltävää suoritusta. Myös puuseppä, joka valmistaa kaapin mittojen mukaan, saattaa tarjouksessaan ilmoittaa raaka-ainekustannukset kiinteään hintaan ja työsuorituksen todellisten työtuntien mukaan. Siitäkään huolimatta ei ole epäilystäkään siitä, että lopputuloksena on kaapin toimitus eikä kahta erillistä suoritusta. Tämä esimerkki osoittaa, että hinnan laskeminen erikseen kahdelle suoritukselle ei välttämättä kerro mitään niiden välisestä yhteydestä.

77. Vakio-ohjelmiston laskuttaminen erikseen sen enempää kuin tämän ohjelmiston sisältävän tietolevykkeen luovuttaminen tätä tarkoitusta varten Yhdysvaltoihin matkustaneille Levobin työntekijöillekään eivät kyseenalaista edellä esitettyä tämän suorituksen läheistä yhteyttä ohjelmiston mukauttamiseen. Kuvatuilla toimenpiteillä pyrittiin näet selvästi saamaan aikaan erillinen tuontitapahtuma, jotta tuolloin voimassa olleet tulliarvon määrittämistä koskeneet edulliset säännöt olisivat näkyneet arvonlisäverossa. Se, mitä sopimuksessa määrätään tietolevykkeen luovuttamisesta, ja se, että vakio-ohjelmiston hinta laskutetaan erikseen, eivät sitä vastoin liity tämän suorituksen tiettyihin ominaisuuksiin, joiden vuoksi olisi perusteltua käsitellä sitä arvonlisäveron kannalta mukauttamisesta erillään.

78. Mikäli katsottaisiin, että hintaa ja laskuttamista koskevat sopimusmääräykset olisivat ratkaisevan tärkeitä, sopimuspuolilla olisi mahdollisuus vaikuttaa arvonlisäverotukselliseen määrittelyihin haluamallaan tavalla. Tämä on ristiriidassa sen kanssa, että sopimukselle tyypillistä suoritusta tai tyypillisiä suorituksia on arvioitava objektiivisesti niiden luonteen mukaan.

79. Tästä syystä ennakkoratkaisukysymykseen 1 a on vastattava, että vakio-ohjelmiston luovuttamista tietolevykkeellä ja sen mukauttamisesta tämän jälkeen asiakkaan tarpeisiin on pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna yhtenä yhtenäisenä suorituksena, mikäli osasuoritukset ovat niin läheisessä yhteydessä toisiinsa, että niistä ei erikseen ole keskivertokäyttäjän kannalta arvioiden

28 — Edellä alaviitteessä 22 mainitussa asiassa CPP annetun tuomion 31 kohta.

29 — Vrt. julkisasiamies Fennellyn asiassa C-76/99, komissio v. Ranska, 25.5.2000 antama ratkaisuehdotus (Kok. 2001, s. I-249, erityisesti s. I-251, 31 kohta).

asiakkaalle tarvittavaa käytännön hyötyä. Tätä kysymystä arvioitaessa ei ole ratkaisevaa, onko osasuorituksista sovittu erillinen hinta ja laskutetaanko ne erikseen.

2. Vaihtoehto 1: yksi yhtenäinen suoritus

80. Kansallinen tuomioistuin on esittänyt kysymykset 1 b, c ja d sen varalta, että suorituksia on pidettävä yhtenä yhtenäisenä suorituksena, mikä edellä esitetyn perusteella on varsin todennäköistä. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksellä 1 b lähinnä, onko yhtenäistä suoritusta pidettävä kaiken kaikkiaan tavaran luovutuksena vai palvelun suorituksena. Muut kysymykset koskevat suorituspaikan määrittämistä.

a) Luonnehtiminen tavaran luovutukseksi vai palvelun suoritukseksi (kysymys 1b)

81. Levobin vastaanottama suorituskokonaisuus käsittää sekä tavaran luovutuksen että myös palvelun osatekijöitä, eikä siinä yhteydessä vakio-ohjelmiston luovutusta sen enempää kuin sen mukauttamistakaan voida pitää pelkkänä liitännäisenä suorituksena.

82. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Faaborg-Gelting Linien antamassaan tuomiossa,[30] että kun toiminta koostuu useasta eri osatekijästä, edellytetään kokonaisarviointia. Kun suorituskokonaisuuden yksittäiset osatekijät eivät ole myöskään toisiinsa nähden pääasiallisia suorituksia ja liitännäisiä suorituksia, on kuitenkin tutkittava, onko suoritusten painopiste tavaroiden luovutuksessa vai palveluissa. Asiassa Faaborg-Gelting Linien annetun tuomion kohteena olleen ravintolatoiminnan osalta yhteisöjen tuomioistuin katsoi palveluun liittyneiden osatekijöiden olleen tärkeämpiä.

83. Myös nyt käsiteltävässä asiassa painopiste on palvelun osatekijöillä, kun kaikkia seikkoja tarkastellaan kokonaisuutena. Tässä yhteydessä on ensinnäkin ratkaisevaa, että Levob ei voi ottaa vakio-ohjelmistoa sellaisenaan käyttöön. Levobin olennaisena tar-

30 — Mainittu edellä alaviitteessä 24, 12–14 kohta; ks. myös edellä alaviitteessä 22 mainitussa asiassa CPP annetun tuomion 28 kohta ja asia C-150/99, Stockholm Lindopark, tuomio 18.1.2001 (Kok. 2001, s. I-493, 26 kohta).

koituksena ei siten ole ollut hankkia vakuutusohjelmiston vakioversiota vaan erityisesti sen tarpeisiin mukautettu versio.

84. Toiseksi on todettava, että mukauttaminen ja asennus olivat varsin kalliita toimenpiteitä, sillä ne kestivät yli vuoden. Työt alkoivat mukauttamiselle asetettavia vaatimuksia koskeneella yhteisellä arvioinnilla ja päättyivät ohjelmakokonaisuuden testaukseen. Asennus ja henkilöstön koulutus ovat kylläkin vain liitännäisiä suorituksia. Se, että myös ne kuuluvat sopimuksen mukaisiin suorituksiin, osoittaa kuitenkin, että FDP:n piti suorittaa kattava "kokonaispalvelu", joka ulottui huomattavasti laajemmalle kuin perusohjelmiston valmistamiseen.

85. Palvelun osatekijät eli ohjelmiston mukauttaminen, sen asentaminen ja koulutuspalvelut muodostavat myös arvoltaan suuremman osan kokonaishinnasta kuin vakio-ohjelmiston toimittaminen.

86. Tästä syystä ennakkoratkaisukysymykseen 1 b on vastattava, että suorituskokonaisuutta, joka koostuu vakio-ohjelmiston toimittamisesta, sen mukauttamisesta asiakkaan tarpeisiin, sen asentamisesta ja koulutuspalveluista, on pidettävä kaiken kaikkiaan kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna palveluna, mikäli palveluun liittyvät osatekijät ovat kaikkia seikkoja koskevassa kokonaisarvioinnissa tärkeämpiä. Tilanne saattaa olla tällainen esimerkiksi silloin,

— kun vakio-ohjelmiston mukauttaminen on ratkaisevan tärkeää, jotta ostaja kykenee käyttämään sitä

— kun mukauttaminen ja asentaminen on niin kallista, että niitä ei voida pitää liitännäisinä suorituksina ja

— kun palveluun liittyvät osatekijät muodostavat suurimman osan suorituskokonaisuuden arvosta.

b) Suorituspaikka (kysymykset 1 c ja d)

87. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään 1 c ja d, jotka on tutkittava

yhdessä, määräytyykö kaiken kaikkiaan palveluna pidettävän suorituksen suorituspaikka kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan yleissäännön perusteella vai onko kyseessä jokin kyseisen säännöksen 2 kohdassa mainituista tapauksista. Säännöksen 1 kohdan mukaan suorituspaikkana olisi palvelun suorittajan kotipaikka, 2 kohdan mukaan palvelun vastaanottajan kotipaikka.

88. Alankomaiden hallitus ja komissio ovat yhtä mieltä siitä, että asiassa on sovellettava kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmatta luetelmakohtaa, joten palvelun suorituspaikkana on Alankomaat. Levob katsoo ensisijaisesti, että kyseessä on kaksi erillistä suoritusta, jolloin palvelun (ohjelmiston mukauttaminen) suorituspaikka määräytyy kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan. Siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin pitää suorituksia yhtenä suorituskokonaisuutena, Levob katsoo, että kyseessä on kaiken kaikkiaan tavaran luovutus, joka on kuudennen direktiivin 8 artiklan mukaisesti tapahtunut Yhdysvalloissa.

89. Oikeuskäytännössä on katsottu, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan paikka, jossa palvelun suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, on ensisijainen liittymäkohta suorituspaikkaa määritettäessä. [31]

90. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi todennut kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohdan välisestä suhteesta, että 9 artiklan 2 kohdassa luetellaan erityisiä liittymiä, kun taas 1 kohdassa vahvistetaan tältä osin yleinen pääsääntö. Näiden säännösten tarkoituksena on yhtäältä välttää toimivaltaristiriidat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta estää tulojen verottamatta jääminen. [32]

91. Yhteisöjen tuomioistuin on päätellyt tämän perusteella, että 9 artiklan tulkinnan perusteella 1 kohta ei ole ensisijainen 2 kohtaan nähden. Kussakin yksittäistapauksessa herää pikemminkin kysymys siitä, onko jotakin 9 artiklan 2 kohdan säännöksistä sovellettava; muussa tapauksessa sovelletaan 1 kohtaa. [33] Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohta eivät ole myöskään sääntö-

31 — Edellä alaviitteessä 24 mainitussa asiassa Faaborg Gelting Linien annetun tuomion 16 kohta ja asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985 (Kok. 1985, s. 2251, Kok. Ep. VIII, s. 263, 17 kohta).

32 — Asia C-108/00, Syndicat des producteurs indépendants (SPI), tuomio 15.3.2001 (Kok. 2001, s. I-2361, 15 kohta); ks. myös asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4595, 20 kohta); asia C-429/97, komissio v. Ranska, tuomio 25.1.2001 (Kok. 2001, s. I-637, 41 kohta) ja asia C-68/03, Lipjes, tuomio 27.5.2004 (Kok. 2004, s. I-5879, 16 kohta, joka koski kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ja 28 b artiklan E osan välistä suhdetta).

33 — Edellä alaviitteessä 32 mainitussa asiassa SPI annetun tuomion 16 kohta ja alaviitteessä 32 mainitussa asiassa Dudda annetun tuomion 21 kohta.

poikkeus-suhteessa, mistä seuraisi, että 2 kohtaa pitäisi tulkita suppeasti. [34]

92. Asiassa C-427/97 (komissio v. Ranska), johon Levob viittaa, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että 2 kohtaa ei voitu soveltaa monimutkaiseen suoritukseen, ja piti 1 kohdan säännöstä käytännöllisempänä ratkaisuna. Siitä ei voida kuitenkaan tehdä yleispäätelmää 2 kohdan soveltamisesta monimutkaisiin suorituksiin. Asiassa komissio vastaan Ranska annetussa tuomiossa esitettyä toteamusta on pikemminkin tarkasteltava kyseiseen asiaan liittyneen konkreettisen tosiseikaston yhteydessä. Verottaminen palvelun vastaanottajan kotipaikassa olisi näet siinä tapauksessa johtanut toimivallan jakautumiseen, koska palvelu suoritettiin useille vastaanottajille, jotka sijaitsivat eri jäsenvaltioissa.

93. Tässä tapauksessa tällaista vaaraa ei ole, koska Levob on monimutkaisen suorituksen ainoa vastaanottaja. Huolimatta siitä, että kyseessä on monimutkainen suoritus, on tästä syystä ensin tutkittava, täyttyvätkö kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan edellytykset.

34 — Edellä alaviitteessä 32 mainitussa asiassa SPI annetun tuomion 17 kohta.

94. Ohjelmiston luovutus ja mukauttaminen voisi ensinnäkin kuulua kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitetun lisenssioikeuksien myöntämisen soveltamisalaan. FDP:n ja Levobin välisessä sopimuksessa näet määrätään, että lisenssi myönnetään sekä vakio-ohjelmistoon että sen mukauttamiseen.

95. Vakio-ohjelmistoon annettavalla käyttöoikeudella ei edellä todetuin tavoin ole kuitenkaan tietolevykkeen luovuttamisen lisäksi ratkaisevaa merkitystä. Tämä pätee myös mukauttamiseen. Tuskin olisi näet järkevää mukauttaa ohjelmistoa erityisesti Levobille, ilman että siihen samalla annettaisiin myös käyttöoikeus. Koska painopiste on siten (kokonais)palvelussa eikä lisenssin myöntämisessä, kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan ensimmäistä luetelmakohtaa ei voida soveltaa.

96. FDP:n suorittamia koulutuspalveluja voitaisiin erikseen arvioituina pitää myös kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitettuna kasvatustoimintana. Nämä suoritukset ovat siinä mielessä liitännäisiä, että tämän toiminnan suorituspaikan erillinen määrittäminen ei ole mahdollista.

97. Näin ollen on pohdittava lähinnä sitä, voidaanko nojautua kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmanteen luetelmakohtaan, jonka soveltamisalaan kuuluvat "konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus".

98. Tätä säännöstä voidaan tulkita kahdella tavalla. Ensinnäkin sitä voidaan tulkita suppeasti, jolloin se käsittää ainoastaan mainittujen vapaiden ammatinharjoittajien palvelut, mukaan lukien *tällaisen toiminnan yhteydessä* tapahtuva automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus. Siinä tapauksessa tätä säännöstä ei voitaisi soveltaa nyt käsiteltävään asiaan, koska vastaava yhteys mainittujen ammattiryhmien suorituksiin puuttuu.

99. Toisaalta automaattista tietojenkäsittelyä ja tiedon luovutusta voitaisiin pitää muina palveluina, jotka ovat itsenäisiä luettelon ensin mainittujen palvelujen rinnalla. Silloin riidanalaiset suoritukset kuuluisivat näiden käsitteiden soveltamisalaan siinäkin tapauksessa, että nykyään ohjelmistojen toimitusta ja ohjelmointia ei kai enää ilman muuta kutsuta nimellä "automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus". Näille käsitteille ei kuitenkaan saa asettaa liian ankaria edellytyksiä, sillä on otettava huomioon, että tämä direktiivin osa on edelleen muuttamattomana vuodelta 1977 peräisin olevassa muodossa.

100. Sanamuoto, erityisesti konjunktion valinta (sowie, ainsi que, as well as, sekä) viittaa — myös muissa kieliversioissa — pikemminkin siihen, että kaikki luettelon osat ovat samanarvoisia.

101. Yhteisöjen tuomioistuin on tosin kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmatta luetelmakohtaa soveltaessaan tähän mennessä tutkinut, kuuluvatko kulloinkin arvioitavat suoritukset sellaisiin suorituksiin, joita pääasiallisesti ja tavanomaisesti suoritetaan säännöksessä mainittujen ammattien yhteydessä. [35] Tämä tarkastelu on ollut tarpeen, koska yhteisön lainsäätäjä on käyttänyt kyseisessä säännöksessä mainittuja ammatteja ainoastaan määritelläkseen siinä mainitut palvelusuoritukset, mutta ei ole edellyttänyt sitä, että niiden suorittajat myös tosiasiallisesti kuuluvat mainittuun ammattiryhmään. [36]

102. Sen lisäksi kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmas luetelmakohta ulottuu kuitenkin — ilman mitään viittausta ammattiryhmiin — "automaattiseen tietojenkäsittelyyn ja tiedon luovutukseen". Vuonna 1977 ei nimittäin ollut vielä olemassa minkäänlaista vakiintunutta ohjelmistoyrityksen toimintamallia. Näin

35 — Asia C-167/95, Linthorst, Pouwels ja Scheres, tuomio 6.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1195, 19 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja asia C-145/96, von Hoffmann, tuomio 16.9.1997 (Kok. 1997, s. I-4857, 15 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

36 — Vrt. edellä alaviitteessä 32 mainitussa asiassa SPI annetun tuomion 19 ja 20 kohta, joissa viitataan asiassa C-68/92, komissio v. Ranska, 17.11.1993 annettuun tuomioon (Kok. 1993, s. I-5881, 17 kohta) ja asiassa C-69/92, komissio v. Luxemburg, 17.11.1993 annettuun tuomioon (Kok. 1993, s. I-5907, 18 kohta), joiden mukaan liiketoimea voidaan pitää mainospalveluna, vaikkei sitä suorita varsinainen mainostoimisto.

ollen tässä tapauksessa — eli kun kyseessä on automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovuttaminen — ei siis myöskään ole mahdollista verrata mainittujen ammattiryhmien toimintaa sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on niitä tähän mennessä ratkaisemissaan tapauksissa vertaillut.

103. Jos direktiivin laatija olisi halunnut ottaa mukaan "automaattisen tietojenkäsittelyn ja tiedon luovutuksen" vain siltä osin kuin niitä tyypillisesti suorittavat mainittuihin ammattiryhmiin kuuluvat, sen ei olisi myöskään tarvinnut mainita näitä palveluja erikseen, koska ne olisivat joka tapauksessa olleet osa näiden ammattiryhmien toimintaa muiden vastaavien palvelujen kanssa.

104. Levob korostaa lopuksi vielä sitä, että sähköisten palvelujen verottaminen palvelun vastaanottajan kotipaikassa otettiin käyttöön direktiivillä 2002/38 sen vuoksi, että tällaisten suoritusten verottaminen oli siihen saakka ollut yhteisössä vain hyvin rajoitetusti mahdollista. [37]

105. Tähän on riittävää todeta, että muutokset, joita kuudenteen direktiiviin tehtiin direktiivillä 2002/38, eivät koske nyt käsiteltävää asiaa, koska ohjelmistoa ei ole toimitettu eikä mukautettu sähköisesti. Näin ollen sähköisiä palveluja koskevan lainsäädännön käyttöönotto ei anna minkäänlaista ratkaisua nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksellisten, ennen direktiivin 2002/38 antamista voimassa olleiden säännösten tulkintaan.

106. Koska näitä suorituksia on siis pidettävä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitettuna automaattisena tietojenkäsittelynä ja tiedon luovutuksena, suorituspaikkana on palvelun vastaanottajan kotipaikka.

3. Vaihtoehto 2: kaksi erillistä suoritusta (kysymykset 2 a, b ja c)

107. Kaikki viittaa tässä tapauksessa — tämän rajoittamatta ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tekemää lopullista arviointia — siihen, että kyseessä on yhtenäisesti arvosteltava suorituskokonaisuus. Näin ollen ei ole tarpeen vastata kysymykseen 2 a, jonka kansallinen tuomioistuin on esittänyt vain sen varalta, että suorituskokonaisuutta koskeva näkemys hylätään.

37 — Levob viittaa tässä yhteydessä edellä alaviitteessä 4 mainitun direktiivin 2002/38 johdanto-osan ensimmäiseen perustelukappaleeseen.

108. Mikäli odotusten vastaisesti tietolevykkeellä olevan vakio-ohjelmiston luovuttamisen arvioiminen erikseen olisi kuitenkin tarpeen, edellä IV.B.1 kohdassa esitetystä ilmenee, että tämä suoritus on kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavaran luovutus. Tästä syystä on tarpeetonta vastata kysymykseen 2 b, jolla olisi ollut merkitystä vain siinä tapauksessa, että olisi katsottu kyseessä olevan palvelu.

109. Vakio-ohjelmiston mukauttamisen suorituspaikkaa koskevan kysymyksen 2 c osalta voidaan viitata kysymyksiin 1 c ja d annettuun vastaukseen. Vaikka mukauttamista tarkasteltaisiin erikseen, suorituspaikkana on kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan mukaisesti pidettävä paikkaa, jossa palvelun vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka.

V Ratkaisuehdotus

110. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Hoge Raadin ennakkoratkaisukysymyksiin vastattaisiin seuraavasti:

1. Vakio-ohjelmiston luovuttamista tietolevykkeellä ja sen mukauttamista tämän jälkeen asiakkaan tarpeisiin on pidettävä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetussa kuudennessa neuvoston direktiivissä 77/388/ETY tarkoitettuna yhtenä yhtenäisenä suorituksena, mikäli osasuoritukset ovat niin läheisessä yhteydessä toisiinsa, että niistä ei erikseen ole keskivertokäyttäjän kannalta arvioiden asiakkaalle tarvittavaa käytännön hyötyä. Tätä kysymystä arvioitaessa ei ole ratkaisevaa, onko osasuorituksista sovittu erillinen hinta ja laskutetaanko ne erikseen.

2. Suorituskokonaisuutta, joka koostuu vakio-ohjelmiston toimittamisesta, sen mukauttamisesta asiakkaan tarpeisiin, sen asentamisesta ja koulutuspalveluista, on pidettävä kaiken kaikkiaan kuudennen direktiivin 77/388 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna palveluna, mikäli palveluun liittyvät osatekijät ovat kaikkia seikkoja koskevassa kokonaisarvioinnissa tärkeämpiä. Tilanne saattaa olla tällainen esimerkiksi silloin,

— kun vakio-ohjelmiston mukauttaminen on ratkaisevan tärkeää, jotta ostaja kykenee käyttämään sitä

— kun mukauttaminen ja asentaminen on niin kallista, että niitä ei voida pitää liitännäisinä suorituksina ja

— kun palveluun liittyvät osatekijät muodostavat suurimman osan suorituskokonaisuuden arvosta.

3. Suorituskokonaisuutta, joka koostuu vakio-ohjelmiston toimittamisesta, sen mukauttamisesta asiakkaan tarpeisiin, sen asentamisesta ja koulutuspalveluista, on pidettävä kuudennen direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitettuna automaattisena tietojenkäsittelynä ja tiedon luovutuksena, joten suorituspaikkana on palvelun vastaanottajan kotipaikka.