FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT fremsat den 12. maj 2005 [1]

I — Indledning

1. I den foreliggende sag har Hoge Raad der Nederlanden anmodet Domstolen om en fortolkning af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«) [2] med hensyn til kvalificeringen af leveringen af en standard-software-pakke, som efterfølgende blev tilpasset til køberens behov.

2. I denne forbindelse rejser der sig det spørgsmål, om der foreligger én enkelt sammensat ydelse eller to særskilte ydelser, nemlig på den ene side leveringen af standard-softwaren og på den anden side programmeringen af tilpasningerne samt visse sekundære ydelser. Det er desuden uklart, om denne ydelse eller disse ydelser skal anses for levering eller tjenesteydelse. Såfremt der er tale om en tjenesteydelse, er en fortolkning af sjette direktivs artikel 9 endvidere nødvendig, med henblik på at fastslå leveringsstedet.

3. Modtageren af ydelsen, Levob Verzekeringen B.V., OV Bank N.V. m.fl., Amersfoort (Nederlandene) (herefter »Levob«), udfører forsikringsydelser, som er fritaget for merværdiafgift [3]. Da Levob derfor ikke har fradragsret for indgående moms, søger selskabet at opnå en fortolkning af direktivet, som medfører en så lav merværdi som muligt i forbindelse med leveringen og tilpasningen af softwaren i Fællesskabet.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — EFT L 145, s. 1.

3 — Jf. sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra a).

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsbestemmelser*

4. Nedenfor gengives de bestemmelser i sjette direktiv, der er relevante for denne sag, idet den affattelse, der var gældende indtil den 6. maj 2002, lægges til grund i overensstemmelse med de præjudicielle spørgsmål [4].

5. I henhold til sjette direktivs artikel 2 pålægges følgende merværdiafgift:

»1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder.«

6. Begrebet levering defineres i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

7. Sjette direktivs artikel 6, stk. 1, afgrænser tjenesteydelser på følgende måde:

»Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

En sådan transaktion kan blandt andet gå ud på:

— overdragelse af et immaterielt formuegode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke;

[...]«

4 — Ved Rådets direktiv 2002/38/EF af 7.5.2002 om ændring og midlertidig ændring af direktiv 77/388/EØF hvad angår merværdiafgiftssystemet for radio- og tv-spredningstjenester og visse elektronisk leverede tjenesteydelser (EFT L 128, s. 41) blev der bl.a. i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, indført særlige bestemmelser om leveringsstedet for elektronisk leverede tjenesteydelser. Endvidere blev der til direktivet vedføjet et bilag L, som indeholder en vejledende liste over de tjenesteydelser, der er omfattet heraf. I bilagets punkt 2 er anført levering og ajourføring af software.

8. Sjette direktivs artikel 8 regulerer et godes leveringssted på følgende måde:

»1. Ved et godes leveringssted forstås:

a) i tilfælde, hvor godet forsendes eller transporteres af leverandøren, af erhververen eller af tredjemand: det sted, hvor godet befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til erhververen påbegyndes; når godet af leverandøren eller for hans regning skal installeres eller monteres, med eller uden prøvekørsel, anses leveringsstedet at være det sted, hvor installeringen eller monteringen foretages; [...]

b) i tilfælde, hvor godet ikke forsendes eller transporteres: det sted, hvor godet befinder sig på tidspunktet for leveringen.

[...]

2. Uanset stk. 1, litra a), anses stedet for en levering foretaget af en importør som fastlagt i artikel 21, nr. 2, samt stedet for eventuelle efterfølgende leveringer for at ligge i indførselsmedlemsstaten, såfremt stedet, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes, ligger på et tredjelands område.«

9. Sjette direktivs artikel 9 opstiller følgende bestemmelser for leveringsstedet for en tjenesteydelse:

»1. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, [...]

2. Dog gælder følgende:

[...]

c) leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med

— virksomhed inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller

lignende, herunder ydelser som organisator af sådan virksomhed samt i givet fald tjenesteydelser knyttet til disse former for virksomhed,

— ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger,

[...]

[...]«

e) leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, [...]:

10. I henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, er beskatningsgrundlaget:

»a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris;

— hel eller delvis overdragelse af ophavsretten, patentrettigheder, licensrettigheder, retten til varemærker, fællesmærker og mønstre og af andre lignende rettigheder,

— [...]

[...]«

B — *Nationale bestemmelser*

11. Sjette direktiv er i Nederlandene gennemført i national ret ved bestemmelserne i Wet op de omzetbelasting 1968 (den nederlandske lov af 1968 om omsætningsafgift). Da det ikke fremgår, at de nationale bestemmelser, der er relevante i den foreliggende sag, afviger grundlæggende fra bestemmelserne i sjette direktiv, gengives de nationale bestemmelser ikke.

III — De faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

12. Den 2. oktober 1997 indgik Levob en kontrakt med den i De Forenede Stater hjemmehørende virksomhed Financial Data Planning Corporation (herefter »FDP«) om levering af software til administration af forsikringer. I henhold til kontrakten fik Levob en tidsubegrænset, uoverdragelig licens til standard-softwaren Comprehensive Life Administration System (herefter »CLAS«), der var tilpasset til Levobs behov. Levob har ikke ret til at give underlicenser. Desuden skulle FDP installere softwaren og oplære Levobs ansatte.

13. CLAS anvendes i De Forenede Stater uden særlig tilpasning af forsikringsselskaber. For at kunne anvendes hos Levob var der imidlertid behov for en række tilpasninger, som parterne var nået frem til i en fælles undersøgelse, der var vedføjet kontrakten. Tilpasningerne vedrørte navnlig oversættelsen til nederlandsk samt integrationen af funktioner, som var nødvendige i forbindelse med anvendelsen af forsikringsformidlere og beregningen af deres provision.

14. Det bestemtes endvidere i kontrakten, at Levob efter afslutningen af tilpasningsarbejdet skulle lade programmet undergå en generel test med henblik på accept (*Integral Acceptance Test*).

15. Prisen blev fastsat i kontrakten på følgende måde. For leveringen af standard-softwaren blev der aftalt 713 000 amerikanske dollars (USD), hvoraf 101 000 USD skulle betales ved kontraktens indgåelse. Restbeløbet skulle betales i månedlige ydelser på 36 000 USD. Prisen for tilpasningen blev beregnet i forhold til den faktisk medgåede tid, men skulle udgøre mindst 793 000 USD og højst 970 000 USD. For henholdsvis installering og oplæring af de ansatte var der fastsat betalinger til FDP på hver 7 500 USD.

16. Parterne aftalte desuden, at licensen til standard-softwaren skulle træde i kraft i De Forenede Stater inden tilpasningsarbejdet. Prisen herfor skulle faktureres særskilt, og i

forbindelse med importen til Nederlandene, som påhvilede Levob, skulle databærernes værdi angives særskilt.

17. Ifølge den forelæggende rets oplysninger kan det med hensyn til kassationsappellen lægges til grund, at ansatte hos Levob i overensstemmelse med kontraktbestemmelserne fik overdraget databærerne med standard-softwaren i De Forenede Stater og indførte dem til Nederlandene [5]. Derefter installerede FDP i perioden 1997-1999 basisprogrammet på sagsøgerens edb-system, foretog de aftalte tilpasninger og sørgede for oplæringen af sagsøgerens ansatte.

18. Efterfølgende opstod der uoverensstemmelser mellem Levob og afgiftsmyndigheden om, hvorledes transaktionerne skulle behandles i momsmæssig henseende. Levob var af den opfattelse, at selskabet kun skulle svare merværdiafgift af tilpasningen, men ikke af leveringen af standard-softwaren. Afgiftsmyndigheden mente derimod, at FDP havde givet Levob en samlet licens til den tilpassede software. Ifølge afgiftsmyndigheden skulle Levob derfor svare afgift af hele denne ydelse som tjenesteydelse. Afgiftsmyndigheden fastsatte derfor efterbetalinger i overensstemmelse hermed [6].

19. Levob anlagde sag ved Gerechtshof te Amsterdam til prøvelse af disse afgørelser, men fik ikke medhold. Til prøvelse af førsteinstansens dom iværksatte Levob kassationsappel til Hoge Raad, som ved afgørelse af 30. januar 2004 har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 234 EF:

1) a) Skal sjette direktivs artikel 2, stk. 1, og artikel 5, stk. 1, sammenholdt med artikel 6, stk. 1, fortolkes således, at erhvervelse af software, som omhandlet i denne sag og på vilkår som dem, der er tale om i sagen — hvor der er aftalt særskilte vederlag for på den ene side den af leverandøren udviklede og markedsførte standard-software, der befinder sig på en databærer, og på den anden side den efterfølgende tilpasning af softwaren til køberens behov — skal betragtes som udførelse af én enkelt ydelse?

5 — Gerechtshof te Amsterdam havde imidlertid i første instans udtrykkeligt fastslået, at Levob ikke ubestrideligt havde godtgjort, at selskabet inden tilpasningen allerede havde fået ret til som ejer at råde over standard-softwaren. Dette skyldtes, at Levob ikke kunne give nærmere oplysninger om, hvornår de ansatte havde fået overdraget softwaren, og at Levob ikke havde foretaget nogen anmeldelse ved importen.

6 — Der blev nærmere bestemt truffet to afgørelser, én for 1997 og én for 1998 og 1999. Begge afgørelser blev anfægtet. Hoge Raad har imidlertid tilsyneladende kun anmodet om en præjudiciel afgørelse i sagen om afgørelsen for 1997. I denne afgørelse blev den skyldige moms fastsat til 52 022 NLG, hvoraf tilpasningen tegnede sig for et beløb på 50 732 NLG og overleveringen af selve softwarepakken for et beløb på 1 290 NLG.

b) Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, skal de nævnte bestemmelser da fortolkes således, at en sådan ydelse skal betragtes som en tjenesteydelse (som leveringen af et gode, dvs. databæreren, indgår i)?

c) Såfremt det sidstnævnte spørgsmål besvares bekræftende, skal sjette direktivs artikel 9 (som affattet indtil den 6.5.2002) da fortolkes således, at tjenesteydelsen udføres på det sted, der nævnes i artikel 9, stk. 1?

d) Såfremt det foregående spørgsmål bevares benægtende, hvilken del af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, finder da anvendelse?

2) a) Såfremt spørgsmål 1a besvares benægtende, skal de bestemmelser, der er nævnt i spørgsmålet, da fortolkes således, at overlevering af den ikke tilpassede software, der er indlagret på en databærer, skal betragtes som levering af et materielt gode, for hvilket den aftalte særskilte pris udgør modværdien i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a)?

b) Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, skal sjette direktivs artikel 9 da fortolkes således, at tjenesteydelsen udføres på det sted, der nævnes i artikel 9, stk. 1, eller på et af de steder, der nævnes i artikel 9, stk. 2?

c) Gælder der for den tjenesteydelse, der består i tilpasning af softwaren, det samme som for overlevering af standard-softwaren?

20. Levob, den nederlandske regering og Kommissionen har afgivet indlæg for Domstolen. Deres argumenter gengives — såfremt det er nødvendigt — i forbindelse med den retlige vurdering.

IV — Retlig vurdering

21. Den foreliggende sag rejser det generelle spørgsmål, om leveringen af software skal anses for levering eller tjenesteydelse i henhold til sjette direktiv. De enkelte præjudicielle spørgsmål vedrører i forskellige varianter dette aspekt samt de følger, som kvalificeringen har for spørgsmålet om leverings-

stedet. Inden besvarelsen af de enkelte præjudicielle spørgsmål skal der derfor anstilles en række betragtninger vedrørende den momsmæssige behandling af software.

22. I denne henseende rejser der sig det spørgsmål, hvilken betydning momsudvalgets retningslinjer har for behandlingen af leveringen af software. Hoge Raad, navnlig generaladvokaten, og Levob har henvist til disse retningslinjer.

A — *Betydningen af momsudvalgets retningslinjer*

23. Momsudvalget er et rådgivende udvalg, der er nedsat på grundlag af sjette direktivs artikel 29, og som består af repræsentanter for medlemsstaterne og Kommissionen. Udvalget høres i de tilfælde, der er fastsat i sjette direktiv, og kan derudover behandle spørgsmål, som forelægges det af dets formand eller efter anmodning fra et af dets medlemmer, og som angår fortolkningen af sjette direktiv. Ifølge Kommissionens oplysninger vedtog udvalget de nævnte retningslinjer enstemmigt på dets 38. møde den 25. maj 1993.

24. På Domstolens anmodning har Kommissionen fremlagt retningslinjerne og anført, at de ikke er retligt bindende, og at de heller ikke er blevet offentliggjort. Den fortrolige karakter af udvalgets drøftelser og afgørelser følger tilsyneladende af dets forretningsorden, som ganske vist — så vidt det fremgår — heller ikke er blevet offentliggjort[7]. I Nederlandene er retningslinjerne integreret i administrative bestemmelser[8].

25. Principielt kan ikke-retligt bindende udtalelser fra rådgivende udvalg på fællesskabsplan ganske vist også give nyttig vejledning med hensyn til fortolkningen af fællesskabsretsakter. Så længe momsudvalgets retningslinjer imidlertid ikke er blevet offentliggjort, bør Domstolen ikke tillægge dem betydning, da borgerne ikke har mulighed for selv at orientere sig efter dem.

26. Dette gælder så meget desto mere som der heller ikke synes at være nogen grund til, at udvalgets enstemmigt vedtagne retningslinjer for fortolkningen af sjette direktiv skulle holdes hemmelige. For at der i vidt omfang kan tages hensyn til den ensartede fortolkning, ville det derimod være nødvendigt at offentliggøre dem.

7 — Jf. i denne henseende Rettens kendelse af 6.12.1999, sag T-178/99, Elder, Sml. II, s. 3509, præmis 7. Genstanden for denne tvist var afslaget på en begæring fra en borger om aktindsigt i momsudvalgets mødereferater.

8 — Mededeling 57 fra Staatssecretaris van Financiën (afgørelse af 14.8.1998, nr. VB98/1785, VN 1998/40.33).

27. Dette ændres ikke af, at retningslinjerne er kommet til udtryk i nationale administrative bestemmelser, som er blevet offentliggjort. Disse administrative bestemmelser henviser nemlig til de nationale gennemførelsesbestemmelser og ikke direkte til sjette direktiv. Desuden kan nationale bestemmelser generelt ikke udgøre vejledninger for fortolkningen af fællesskabsretten. Da Fællesskabets retningslinjer ikke er blevet offentliggjort, kan den afgiftspligtige desuden ikke kontrollere, om den nationale administrative praksis faktisk er i overensstemmelse med retningslinjerne.

B — *Momsmæssig behandling af leveringen af software*

28. I overensstemmelse med omstændighederne i hovedsagen skal der sondres mellem to tilfælde, nemlig levering af standardsoftware, der befinder sig på en databærer, og af software, der er specielt udviklet til kunden.

1) Levering af standard-software på en databærer

29. Leveringen af standard-software, der er lagret på en databærer, f.eks. en cd-rom eller en dvd, omfatter som regel to transaktioner. For det første overdrages databæreren, og for det andet indgås en aftale, der for det meste betegnes som en licensaftale og vedrører brugsretten til den software, der befinder sig på databæreren.

30. Den nederlandske regering anser derfor leveringen af software for at udgøre en række ydelser, hvor indrømmelsen af brugsretten udgør hovedydelsen. Den anser derfor denne sammensatte ydelse for som helhed at udgøre en tjenesteydelse. Levob lægger derimod vægten på overdragelsen af databæreren, som udgør leveringen af et materielt gode som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1. Kommissionen indtager en differentieret holdning: Hvis licensen til brugen af softwaren kan overdrages, er der indrømmet rettigheder, som tilkommer en ejer, således at der som helhed foreligger en levering. Er der tale om brugsrettigheder, der ikke kan overdrages, foreligger der derimod en tjenesteydelse.

31. I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, foreligger der en levering, når retten til som ejer at råde over et materielt gode overdrages. Alle transaktioner, som ikke falder ind under denne definition, anses i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 1, for at udgøre tjenesteydelser.

32. Med hensyn til databæreren hersker der ingen tvivl om, at ejendomsretten overgår til køberen, således at der i denne henseende er tale om en levering. Indrømmelsen af brugsretten til et edb-program kan derimod i sig selv ikke anses for levering, da en sådan ret ikke udgør et materielt gode som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, og den heller ikke kan ligestilles med et materielt gode som f.eks. elektricitet eller bestemte rettigheder over fast ejendom [9].

33. Spørgsmålet er imidlertid, om overdragelsen af brugsretten til softwaren i det hele taget kan anses for en (tjeneste)ydelse, som er adskilt fra overdragelsen af databæreren.

34. I de to ældre domme i Bosch-sagen [10] og Brown Boveri-sagen [11] har Domstolen allerede taget stilling til et lignende spørgsmål i forbindelse med fastsættelsen af toldværdien. I Bosch-dommen fastslog Domstolen, at toldværdien af en maskine ikke omfatter værdien af patenter på fremgangsmåder ved brugen af denne maskine, da den fælles toldtarif kun omhandler import af fysiske genstande, men ikke indførsel af immaterielle goder såsom fremgangsmåder, tjenesteydelser eller knowhow [12].

35. I modsætning til generaladvokat Lenz' opfattelse [13] fastslog Domstolen i Brown Boveri-dommen, at toldværdien af en databærer omfatter værdien af den software, der indgår deri [14].

36. Senere blev toldreglerne ændret, således at det ved toldværdiansættelsen kun er værdien af databæreren, der skal tages i betragtning, men ikke værdien af den software, der er lagret på databæreren [15]. På grund af henvisningen i sjette direktivs artikel 11, punkt B, stk. 1, har denne omstændighed også indvirket på bestemmelsen af beregningsgrundlaget for importmomsen. Ikke mindst for at blive omfattet af denne gunstige bestemmelse om værdiansættelsen har Levob lagt stor vægt på, at leveringen af softwaren behandles som levering i USA og efterfølgende som import til Fællesskabet.

9 — Jf. sjette direktivs artikel 5, stk. 2, og artikel 5, stk. 3, litra a).

10 — Dom af 14.7.1977, sag 1/77, Bosch, Sml. s. 1473.

11 — Dom af 18.4.1991, sag C-79/89, Brown Boveri, Sml. I, s. 1853.

12 — Bosch-dommen, nævnt i fodnote 10, præmis 4 og 5.

13 — Jf. forslag til afgørelse af 2.5.1990, Sml. I, s. 1862, punkt 29 ff.

14 — Brown Boveri-dommen, nævnt i fodnote 11, præmis 21.

15 — Jf. artikel 167, stk. 1, i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2.7.1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks, (EFT L 253, s. 1): »Uanset kodeksens artikel 29 til 33 tages kun prisen for eller værdien af selve databæreren i betragtning ved toldværdiansættelsen af indførte databærere til brug i databehandlingsudstyr og indeholdende data eller instruktioner. Toldværdien af indførte databærere, som indeholder data eller instruktioner, omfatter derfor ikke prisen for eller værdien af dataene eller instruktionerne, forudsat at denne pris eller værdi er særskilt angivet i forhold til prisen for eller værdien af de pågældende databærere.«

37. Efter den for hovedsagen relevante periode blev særordningen for toldværdiansættelsen i forbindelse med software imidlertid igen ophævet, efter at toldsatsen var blevet nedsat til nul i henhold til informationsteknologiaftalen [16].

38. De nævnte domme og lovgivningsmæssige valg er stærkt præget af de særlige målsætninger for toldreglerne og GATT-reglerne på dette område. Dommene vedrører fastsættelsen af en vares transaktionsværdi med henblik på toldansættelsen. De særlige toldregler for computere og databærere har til formål at lette samhandelen med disse varer, med henblik på at fremme den tekniske og økonomiske udvikling [17].

39. Momsbestemmelserne har ikke samme målsætning som toldreglerne. Derfor kan der på grundlag af de nævnte domme og retsakter på toldområdet ikke drages nogen konklusioner med hensyn til den momsmæssige behandling af standard-software. Det skal derfor vurderes på grundlag af selvstændige kriterier, om levering af standard-software på en databærer i momsmæssig henseende skal anses for at udgøre to særskilte ydelser.

40. Imod dette taler, at overdragelsen af ejendomsretten til et gode principielt er forbundet med en ubegrænset rådighedsog brugsret. Således er f.eks. salget af en bog ikke ledsaget af en særskilt licens til at læse bogen eller salget af en musik-cd af en licens til at lytte til musikken. Heller ikke i forbindelse med købet af teknisk udstyr behøver man at indgå en særlig aftale om brugen heraf, da den intellektuelle ejendomsret er indeholdt i udstyret i form af patentbeskyttede opfindelser.

41. Brugsretten til et værk, der er indeholdt i et gode, begrænses imidlertid af ophavsretten. Den ophavsretlige beskyttelse for software er på europæisk plan reguleret i Rådets direktiv 91/250/EØF af 14. maj 1991 om retlig beskyttelse af edb-programmer [18].

16 — Artikel 167 blev ophævet ved Kommissionens forordning (EF) nr. 444/2002 af 11.3.2002 om ændring af forordning (EØF) nr. 2454/93 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks og forordning (EF) nr. 2787/2000 og (EF) nr. 993/2001 (EFT L 68, s. 11) med følgende begrundelse (syvende betragtning): Formålet med artikel 167, stk. 1, i forordning (EØF) nr. 2454/93 var at undgå, at der blev opkrævet told på software, der indføres på databærere. Dette mål er siden blevet opfyldt med indgåelsen af informationsteknologiaftalen (ITA), som er godkendt ved Rådets afgørelse 97/359/EF af 24.3.1997 om fjernelse af told på informationsteknologiprodukter (EFT L 155, s. 1), og for så vidt andet ikke følger af anvendelsen af den på området gældende GATT-beslutning 4.1. af 12. maj 1995, er det ikke længere nødvendigt at have særlige bestemmelser for ansættelse af toldværdien for databærere.

17 — Jf. i denne henseende punkt 15 ff. i generaladvokat Lenz' forslag til afgørelse, Brown Boveri-sagen, nævnt i fodnote 13.

18 — EFT L 122, s. 42.

42. Artikel 1, stk. 1, i direktiv 91/250 ligestiller edb-programmer med litterære værker med hensyn til den ophavsretlige beskyttelse. I henhold til dette direktivs artikel 4 forudsætter visse handlinger, navnlig reproduktion og spredning af et program, rettighedshaverens tilladelse. På grundlag af artikel 5, stk. 1, i direktiv 91/250 kan man derimod slutte, at den, der retmæssigt har erhvervet programmet, principielt ikke behøver tilladelse fra rettighedshaveren til at benytte det efter dets formål.

43. Første gang en kopi af et edb-program sælges i Fællesskabet af rettighedshaveren eller med dennes tilladelse, er rettighedshaverens ret til at sprede den pågældende kopi udtømt [artikel 4, litra c), andet punktum, i direktiv 91/250]. Dermed kan den første erhverver overdrage ejendomsretten til kopien til tredjemand uden rettighedshaverens tilladelse. Den første erhverver kan således råde over det materielle gode som ejer.

44. Som retmæssig erhverver af den originale databærer har en tredjemand også ret til at anvende det derpå lagrede program efter dets formål [19]. Et forbud mod overdragelse af brugsretten, som producenten har aftalt med den første erhverver, er ikke bindende for tredjemand. Såfremt det i det hele taget er lovligt at aftale en sådan betingelse i en kontrakt, har den under alle omstændigheder kun virkning i forholdet indadtil mellem rettighedsindehaveren og den første erhverver. Denne skal i givet fald yde erstatning til sin aftalepartner (producenten) for at have tilsidesat kontraktforpligtelser. Sådanne kontraktbrud påvirker imidlertid hverken den anden erhververs erhvervelse af ejendomsretten til databæreren eller overdragelsen af den brugsret, der er forbundet med ejendomsretten.

45. En licensaftale, som indgås ved siden af overdragelsen af en databærer, hvorpå det pågældende program er lagret, påvirker således ikke brugsretten til programmet. Brugsretten følger derimod af ejendomsretten til kopien. Formålet med licensaftalen er snarere at begrænse brugsretten i forholdet mellem indehaveren af den beskyttede rettighed og erhververen af programkopien.

46. Genstanden for licensaftalen er derfor ikke en afgiftspligtig ydelse. Tværtimod bliver den ydelse, som består i overdragelsen af ejendomsretten til en kopi, endog begrænset.

19 — For at undgå, at programmet uberettiget anvendes af flere, skal den første erhverver på sin side afinstallere programmet.

47. I modsætning til Kommissionens opfattelse udelukker den omstændighed, at en sådan licensaftale indeholder et forbud mod overdragelse af brugsretten, ikke, at transaktionen som helhed anses for at udgøre en levering.

48. I modsætning til ovenstående analyse er erhvervelsen af databæreren efter den nederlandske regerings opfattelse kun af sekundær betydning. Det er derimod alene erhvervelsen af brugsretten, der er afgørende. Overdragelsen af databæreren ville i så fald kun udgøre det tekniske hjælpemiddel til at kunne anvende softwaren. Denne opfattelse kan imidlertid ikke støttes.

49. For denne løsning taler ganske vist, at det i de fleste tilfælde ikke er ejendomsretten til »transportmidlet«, dvs. databæreren, der er afgørende for erhververen. Desuden ville leveringen af softwaren på en databærer i afgiftsmæssig henseende blive ligestillet med downloading af software fra internettet. I det mindste i henhold til de gældende retsregler skal downloading behandles som en tjenesteydelse [20].

50. De grunde, der taler imod denne løsning, vejer imidlertid tungere. Det ville nemlig indebære, at edb-programmer på en databærer på den ene side og musik på en cd eller en tekst i en bog på den anden side vil blive behandlet forskelligt uden synlig grund. I modsætning til, hvad der gør sig gældende i forbindelse med disse sammenlignelige ophavsretligt beskyttede værker, er det brugsretten til de i databæreren indeholdte frembringelser, der er af central betydning i forbindelse med et edb-program, og ikke ejendomsretten til databæreren selv. Mens leveringen af en musik-cd eller en bog anses for levering af et gode som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, behandles leveringen af en cd med software i momsmæssig henseende som en tjenesteydelse.

51. Eksemplet med et leksikon, som er lagret på en cd-rom eller dvd, illustrerer, hvilke vanskeligheder der kan opstå som følge af denne differentiering. En sådan leksikon-cd indeholder en mængde tekster og billeder i digital form, men også programmer til præsentation og forvaltning af disse data. Skal en sådan cd ligesom en bog betragtes som en levering eller ligesom en cd med et edb-program betragtes som en tjenesteydelse?

52. Desuden har Levob med rette fremhævet, at kvalificeringen som tjenesteydelse medfører vanskeligheder, hvis der — som normalt i forbindelse med massesalg af standard-software — anvendes mellemhandlere. I praksis modtager mellemhandlerne databærerne fra producenten eller fra andre mellemhandlere og videresælger dem til den

20 — Jf. sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), sidste led, sammenholdt med bilag L, som ændret ved direktiv 2002/38, nævnt i fodnote 4, der ganske vist endnu ikke er af relevans for den foreliggende sag.

endelige bruger. De har intet nærmere kendskab til de licensbetingelser, der gælder for den endelige bruger, og disse betingelser indgår heller ikke på nogen måde i købsaftalen mellem dem og køberne af softwarepakkerne. Det vil derfor være urealistisk at antage, at køberen erhverver en ikke nærmere præciseret brugsret og ikke et materielt gode.

53. Hvis der i det hele taget indgås en særskilt licensaftale med henblik på indrømmelse af brugsrettigheder, sker dette først i forbindelse med installeringen af softwaren på den endelige brugers computer, hvorved denne — efter producenternes retsopfattelse — accepterer licensbetingelserne. I den henseende er det dog ikke nødvendigt at erlægge en modydelse ud over den pris for databæreren, som allerede er betalt til mellemhandleren. Denne transaktion vil således næppe kunne danne grundlag for opkrævning af moms.

54. Dette eksempel viser, at en tilknytning til leveringen af databæreren og ikke til indrømmelsen af brugsretten også er forbundet med praktiske fordele med hensyn til momsopkrævningen. Overdragelsen af et materielt gode indeholder et element af offentliggørelse, hvortil beskatningen let kan knyttes. Det er derimod vanskeligere at verificere, hvornår og mellem hvilke personer der overdrages immaterielle goder. Desuden er der i denne henseende snarere fare for manipulationer. Som følge af, at der foreligger eller ikke foreligger et element af offentliggørelse, er det også berettiget at behandle leveringen af software på en databærer og gennem downloading fra internettet forskelligt.

55. Det kan således foreløbigt konkluderes, at leveringen af standard-software på en databærer udgør en levering som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1.

2) Udvikling af software specifikt tilpasset kundens behov

56. Alle parter er enige om, at udviklingen af software specifikt til en kundes behov ikke udgør en levering, men en tjenesteydelse.

57. Dette kan i princippet støttes. I det enkelte tilfælde kan man dog forestille sig meget forskellige situationer, som måske kræver en differentieret betragtning. Udgangspunktet er også i denne forbindelse spørgsmålet, om der overdrages et materielt gode, hvori den intellektuelle ydelse i form af

programmeringen er indeholdt. Dette er formentlig ikke tilfældet, hvis det specifikt udviklede program først opstår i sin fuldstændige form på kundens computer.

58. Hvis producenten derimod udvikler programmet efter kundens anvisninger fuldstændigt i sin virksomhed og derpå overdrager kunden en databærer med programmet, som kun behøver at blive installeret, kan vurderingen i givet fald være den samme som i forbindelse med standard-softwaren.

59. Den omstændighed alene, at der er tale om en software, der specifikt er tilpasset kundens behov, ændrer intet ved denne vurdering. Dette viser en sammenligning med andre værker, som fremstilles individuelt for en kunde. Også i forbindelse med et hus, der er opført efter bygherrens anvisninger og overdrages nøglefærdigt, er der tale om en levering og ikke en række tjenesteydelser udført af de forskellige håndværkere og entreprenører, der har deltaget i byggeriet.

60. Ifølge oplysningerne i den præjudicielle forelæggelse har FDP's medarbejdere foretaget tilpasningen af CLAS-softwaren efter installeringen heraf på Levobs edb-system. Denne ydelse udgør derfor i den foreliggende sag en tjenesteydelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 1.

C — *De præjudicielle spørgsmål*

1) Én enkelt sammensat ydelse eller to særskilte ydelser (spørgsmål 1a)

61. For den videre undersøgelse er det afgørende først at besvare det spørgsmål, om leveringen af standard-softwaren på den ene side og tilpasningen heraf til Levobs særlige behov på den anden side udgør en enkelt sammensat ydelse eller to særskilte ydelser. Dette spørgsmål er navnlig af betydning, da det er fremgået af ovenstående, at leveringen af standard-software skal anses for en levering, men tilpasningen derimod som en tjenesteydelse.

62. Såfremt leveringen af softwaren og tilpasningen heraf udgør særskilte ydelser (hypotese 2), vil forskellige bestemmelser om leveringsstedet finde anvendelse. Dette kan medføre, at det kun er tilpasningen af ydelsen, der er afgiftspligtig i Nederlandene, mens De Forenede Stater skal anses for leveringsstedet for standard-softwaren, og

denne transaktion dermed ikke er momspligtig i Fællesskabet [21].

63. Er der derimod tale om én enkelt sammensat ydelse (hypotese 1), vil der også skulle fastsættes ét enkelt leveringssted.

64. På grundlag af aftalens udformning er Levob af den opfattelse, at der er tale om to særskilte ydelser. Den nederlandske regering og Kommissionen er af den modsatte opfattelse. Installeringen af programmet og oplæringen af de ansatte anser parterne samstemmende for sekundære ydelser, som skal kvalificeres på samme måde som hovedydelsen.

65. Sjette direktiv indeholder ingen særlig bestemmelse om, under hvilke betingelser flere sammenhængende ydelser skal behandles som én enkelt ydelse. I CPP-dommen [22] fremsatte Domstolen imidlertid følgende grundlæggende betragtninger vedrørende denne problemstilling:

»Når henses til de to omstændigheder dels, at det følger af sjette direktivs artikel 2, stk. 1, at hver levering af tjenesteydelser sædvanligvis skal anses for en uafhængig og selvstændig levering, dels at leveringen af en ydelse, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng, må det undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, og herigennem afgøres, om den afgiftspligtige person til forbrugeren, forstået som en gennemsnitsforbruger, leverer flere uafhængige hovedydelser eller en enkelt ydelse.«

66. Ved undersøgelsen af, hvad der særligt karakteriserer en sammensat ydelse, står to mål dermed over for hinanden. På den ene side skal de forskellige enkelte ydelser vurderes forskelligt på grundlag af deres karakter. På den anden side kan en for stærk opdeling af en sammensat ydelse i enkelte ydelser, der skal kvalificeres særskilt, imidlertid komplicere anvendelsen af momsbestemmelserne [23]. Under alle omstændigheder skal der anvendes et objektivt kriterium. Der skal ikke tages hensyn til leverandørens og/eller modtagerens subjektive opfattelse.

21 — I dette tilfælde vil der skulle betales importmoms, idet det efter de ovenfor (punkt 36) beskrevne bestemmelser imidlertid kun er værdien af databæreren, der vil indgå i beregningsgrundlaget.

22 — Dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 29.

23 — I nogle forslag til afgørelse synes der endog at være en tendens til i denne situation at lægge større vægt på den praktiske gennemførlighed end på nøjagtigheden: jf. generaladvokat Cosmas' forslag til afgørelse af 1.2.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, punkt 14, generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse af 25.4.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. 1996 I, s. 4595, på s. 4597, punkt 35, og generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse af 11.6.1998, sag C-349/96, CPP, Sml. 1999 I, på s. 976, punkt 47 ff.

Domstolens betragtninger i CPP-dommen vedrører ganske vist en række tjenesteydelser, men de kan også overføres til det tilfælde, at leveringer og tjenesteydelser udføres sammen [24].

67. Efter Domstolens opfattelse skal en sammensat ydelse betragtes som en enkelt ydelse, når en af ydelserne udgør hovedydelsen og den anden kun en uselvstændig sekundær ydelse. Der er tale om en sekundær ydelse, »når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser« [25].

68. I den foreliggende sag er ingen af de to væsentlige ydelser (leveringen af standardsoftwaren og tilpasningen heraf) underordnet den anden på en sådan måde, at den entydigt udgør en sekundær ydelse. På grundlag heraf kan det imidlertid ikke konkluderes, at de to ydelser i momsmæssig henseende ikke kan betragtes som én enkelt sammensat ydelse. Situationen med hovedydelse og sekundær ydelse udgør nemlig kun *et* af de tilfælde, der allerede er anerkendt i retspraksis.

69. I det væsentlige er det endvidere afgørende at vurdere ydelsernes karakter under hensyntagen til alle faktiske omstændigheder. I den henseende er det af betydning, om de to ydelser har en så nær forbindelse til hinanden, at de hver for sig — set ud fra gennemsnitsforbrugerens synspunkt — ikke har den nødvendige praktiske nytte for kunden [26].

70. Om der konkret foreligger en sådan nær forbindelse mellem leveringen af standardsoftwaren og tilpasningen heraf, skal i sidste instans afgøres af den forelæggende ret på grundlag af alle relevante faktiske omstændigheder. Domstolen kan imidlertid fremføre elementer, som kan spille en rolle i denne henseende.

71. For den omstændighed, at der foreligger en uadskillelig forbindelse mellem de to ydelser, taler, at et nederlandsk forsikringsselskab som Levob — muligvis i modsætning til et amerikansk forsikringsselskab — ikke kan anvende standard-softwaren uden tilpasningerne. Ydelserne i forbindelse med

24 — I dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, blev leveringen af spisevarer og restaurationsservice således betragtet som én enkelt tjenesteydelse. I dom af 15.5.2001, sag C-34/99, Primback, Sml. I, s. 3833, fastslog Domstolen, at ydelsen af lån og leveringen af møbler udgjorde én enkelt ydelse.

25 — CPP-dommen, nævnt i fodnote 22, præmis 30, jf. tillige dom af 13.7.1989, sag 173/88, Henriksen, Sml. s. 2763, præmis 14-16, af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 24, og af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 27.

26 — I Henriksen-dommen, nævnt i fodnote 25, præmis 15, har Domstolen også anset den nære forbindelse mellem ydelserne for at være af betydning.

tilpasningen kan heller ikke udføres isoleret, hvis der ikke forinden er leveret en basis-software, som kan tilpasses, og som den, der foretager denne tilpasning, er fortrolig med.

72. Kunden kunne ganske vist teoretisk overlade det til en tredjemand at foretage tilpasningerne. Dette har Levob imidlertid af gode grunde faktisk ikke valgt at gøre. Det ville nemlig være forbundet med retlige og praktiske vanskeligheder, hvis opgaverne var fordelt mellem to aktører. I retlig henseende ville det sandsynligvis være nødvendigt at indhente rettighedshaverens tilladelse til at ændre programmet[27]. I teknisk henseende ville tredjemanden skulle have det nødvendige kendskab til programmets struktur for at kunne foretage indgreb heri.

73. Et andet stærkt tegn på den uadskillelige forbindelse mellem de to ydelser er, at software-virksomheden er ansvarlig for, at den samlede pakke i form af standard-software og tilpasninger fungerer. I henhold til den foreliggende kontrakt skal det undersøges på grundlag af en *Integral Acceptance Test*, om denne samlede pakke fungerer korrekt. Det er derfor nærliggende, at enhver fejlfunktion, hvad enten den skyldes en fejl i standard-softwaren eller i programmeringen af tilpasningerne, i sidste instans kan medføre, at kontrakten i sin helhed slår fejl. Software-virksomhedens overordnede ansvar er i overensstemmelse med kontraktens formål. Levob har nemlig ingen nytte af at råde over en fejlfri standard-software, som imidlertid ikke med godt resultat er tilpasset til virksomhedens behov.

74. Ved at begge ydelser leveres af samme virksomhed, sikres det, at den samme forretningspartner er ansvarlig for, at alle komponenter fungerer korrekt. Hvis Levob derimod havde købt standard-softwaren hos en virksomhed og havde ladet en anden virksomhed foretage tilpasningen, kunne selskabet ikke påtale den enes fejl over for den anden. Dette ville medføre, at Levob f.eks. ikke kunne løses fra kontrakten om levering af den fejlfrie standard-software, kun fordi tilpasningen er mislykkedes.

75. De særlige omstændigheder i forbindelse med udformningen af kontrakten, som Levob har anført, er ikke til hinder for, at ydelsen kvalificeres som en enkelt sammensat ydelse. Navnlig den måde, hvorpå ydelserne faktureres, er efter Domstolens opfattelse kun et indicium. Domstolen har således allerede fastslået, at der kan foreligge sær-

27 — I henhold til artikel 4, litra b), i direktiv 91/250 er navnlig oversættelse, bearbejdelse, arrangement og enhver anden omformet gengivelse af et edb-program omfattet af eneretigheder.

skilte ydelser, selv om der faktureres en enhedspris [28]. I det modsatte tilfælde gælder dette på samme måde: Det er ikke udelukket, at der er tale om en enkelt ydelse, fordi priserne for enkelte dele anføres og faktureres særskilt [29].

76. Opdelingen i to priselementer havde til formål at fastsætte prisen for tilpasningen fleksibelt efter den faktisk medgåede tid. Denne prissætning medfører imidlertid ikke nødvendigvis, at der skal antages at foreligge to ydelser, som i momsmæssig henseende skal behandles særskilt. En snedker, som fremstiller et skab efter mål, kan også i sit tilbud anføre materialeomkostningerne som en fast pris og arbejdsydelsen efter det faktiske antal arbejdstimer. Alligevel hersker der ikke tvivl om, at der i sidste instans er tale om levering af et skab og ikke to særskilte ydelser. Dette eksempel viser, at den særskilte fakturering af prisen for to ydelser ikke nødvendigvis siger noget om deres indbyrdes forbindelse.

77. Hverken den særskilte fakturering af standard-softwaren eller overdragelsen af databæreren med denne software til Levobs medarbejdere, der var rejst til De Forenede Stater med henblik herpå, rejser tvivl om den ovenfor beskrevne nære forbindelse mellem denne ydelse og tilpasningen af softwaren.

Med de beskrevne transaktioner skulle der nemlig tilsyneladende tilvejebringes et særskilt importgrundlag, for at de gunstige bestemmelser for toldværdiansættelsen, der var gældende på daværende tidspunkt, kunne finde anvendelse i forbindelse med momsen. Kontraktens udformning med hensyn til overdragelsen af databærerne og den særskilte fakturering af prisen for standardsoftwaren hænger derimod ikke sammen med, at denne ydelse har særlige egenskaber, der berettiger en momsmæssig behandling uden forbindelse til tilpasningen.

78. Hvis man tillagde kontraktbestemmelserne om pris og udarbejdelse af fakturaer afgørende betydning, ville kontrahenterne efter eget forgodtbefindende kunne bestemme, hvordan ydelserne skulle betragtes i momsmæssig henseende. Dette ville være i strid med betingelsen om at vurdere den eller de ydelser, der er typiske for kontrakten, objektivt efter deres karakter.

79. Spørgsmål 1a skal derfor besvares med, at leveringen af standard-software på en databærer og den efterfølgende tilpasning heraf til kundens behov skal anses for én enkelt ydelse som omhandlet i sjette direktiv, når de enkelte ydelser har en så nær forbindelse til hinanden, at de hver for sig — set ud fra gennemsnitsforbrugerens synspunkt — ikke har den nødvendige praktiske

28 — CPP-dommen, nævnt i fodnote 22, præmis 31.

29 — Jf. generaladvokat Fennelys forslag til afgørelse af 25.5.2000, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. 2001 I, s. 249, på s. 251, punkt 31.

nytte for kunden. For vurderingen af dette spørgsmål er det ikke afgørende, om der for de enkelte ydelser er aftalt særskilte priser og udstedes særskilte fakturaer.

2) Hypotese 1: én enkelt ydelse

80. Den forelæggende ret har stillet spørgsmål 1b, 1c og 1d, såfremt ydelserne skal betragtes som én enkelt ydelse, hvilket er overvejende sandsynligt på baggrund af ovenstående betragtninger. Med spørgsmål 1b ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om denne ydelse som helhed skal betragtes som en levering eller som en tjenesteydelse. De øvrige spørgsmål tager sigte på at bestemme leveringsstedet.

a) Kvalificering som levering eller tjenesteydelse (spørgsmål 1b)

81. Den sammensatte ydelse, som Levob har modtaget, omfatter elementer af såvel en levering som en tjenesteydelse, idet hverken leveringen af standard-softwaren eller tilpasningen heraf kan anses for blot at udgøre en sekundær ydelse.

82. I Faaborg-Gelting Linien-dommen [30] fastslog Domstolen, at når en transaktion består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal der først og fremmest tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion. Selv om de enkelte elementer i denne flerhed af ydelser ikke er indbyrdes forbundne som hoved- og sekundære ydelser, skal det alligevel undersøges, om ydelserne hovedsagelig udgør leveringer eller tjenesteydelser. Med hensyn til restaurationsvirksomhed, som Faaborg-Gelting Linien-dommen vedrørte, fastslog Domstolen, at der i overvejende grad var tale om tjenesteydelser.

83. I den foreliggende sag er det ved en samlet vurdering af samtlige omstændigheder ligeledes tjenesteydelseselementerne, der er fremherskende. Afgørende herfor er frem for alt, at standard-softwaren som sådan ikke kan anvendes af Levob. Det var derfor ikke hovedformålet for Levob at erhverve en

30 — Nævnt i fodnote 24, præmis 12-14; jf. tillige CPP-dommen, nævnt i fodnote 22, præmis 28, og dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 26.

standard-software på forsikringsområdet, men derimod en software, der specifikt var tilpasset selskabets behov.

84. For det andet bemærkes, at tilpasningen og installeringen var meget omfattende transaktioner, som stod på i mere end et år. Arbejdet blev påbegyndt med den fælles evaluering af kravene til tilpasningen og afsluttet med testen af hele programmet. Installeringen og oplæringen af medarbejderne er ganske vist kun sekundære ydelser. Den omstændighed, at de ligeledes indgår i de kontraktmæssige ydelser, viser imidlertid, at FDP skulle yde en omfattende »komplet service«, som gik langt videre end leveringen af basisprogrammet.

85. Endelig repræsenterer tjenesteydelseselementerne, dvs. tilpasningen af softwaren, installeringen heraf og oplæringen, også værdimæssigt en større andel af den samlede pris end leveringen af standard-softwaren.

86. Spørgsmål 1b skal derfor besvares med, at en sammensat ydelse, der består af leveringen af en standard-software, tilpasningen heraf til kundens behov, installeringen heraf samt oplæringen, i sin helhed skal betragtes som en tjenesteydelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 1, hvis det fremgår ved en samlet vurdering af samtlige omstændigheder, at tjenesteydelseselementerne er fremherskende. Dette kan f.eks. være tilfældet,

— hvis tilpasningen af standard-softwaren er af afgørende betydning for køberens anvendelse heraf

— hvis tilpasningen og installeringen er så omfattende, at de ikke kan anses for sekundære ydelser, og

— hvis tjenesteydelseselementerne udgør den overvejende del af værdien af den samlede ydelse.

b) Leveringsstedet (spørgsmål 1c og 1d)

87. Med spørgsmål 1c og 1d, der bør undersøges under ét, ønsker den forelæg-

gende ret nærmere bestemt oplyst, om leveringsstedet for den ydelse, der i sin helhed skal betragtes som en tjenesteydelse, er omfattet af den generelle regel i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, eller om et af tilfældene i denne bestemmelses stk. 2 foreligger. I henhold til stk. 1 er leveringsstedet det sted, hvor den der yder tjenesten, er etableret, og i henhold til stk. 2 det sted, hvor modtageren heraf er etableret.

88. Den nederlandske regering og Kommissionen er begge af den opfattelse, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, finder anvendelse, således at Nederlandene er leveringsstedet for tjenesteydelsen. Levob er først og fremmest af den opfattelse, at der er tale om to særskilte ydelser, idet leveringsstedet for tjenesteydelsen (tilpasning af softwaren) bestemmes i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 1. I tilfælde af, at Domstolen antager, at der er tale om en sammensat ydelse, er Levob af den opfattelse, at der som helhed er tale om en levering, der i henhold til sjette direktivs artikel 8 har fundet sted i De Forenede Stater.

89. Ifølge retspraksis har det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 1, forrang som tilknytningsmoment for bestemmelsen af leveringsstedet [31].

90. For så vidt angår forholdet mellem stk. 1 og stk. 2 i sjette direktivs artikel 9 har Domstolen endvidere fastslået, at artikel 9, stk. 2, opregner en række særlige tilknytningsmomenter, mens artikel 9, stk. 1, indeholder hovedreglen på området; formålet med disse bestemmelser er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes [32].

91. Domstolen har fastslået, at man ikke ved fortolkningen af sjette direktivs artikel 9 kan tillægge artiklens stk. 1 større vægt end artiklens stk. 2. Det, der i hvert enkelt tilfælde må afgøres, er, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i artikel 9, stk. 2; hvis ikke, finder artiklens stk. 1 anvendelse [33]. Sjette direktivs artikel 9, stk. 1 og 2, står i deres indbyrdes forhold derfor ikke som

31 — Faaborg-dommen, nævnt i fodnote 24, præmis 16, og dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 17.

32 — Dom af 15.3.2001, sag C-108/00, Syndicat des producteurs indépendants [SPI], Sml. I, s. 2361, præmis 15. Jf. tillige dom af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20, af 25.1.2001, sag C-429/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 637, præmis 41, og af 27.5.2004, sag C-68/03, Lipjes, Sml. I, s. 5879, præmis 16, vedrørende forholdet mellem sjette direktivs artikel 9, stk. 1, og artikel 28b, punkt E.

33 — SPI-dommen, nævnt i fodnote 32, præmis 16, og Dudda-dommen, nævnt i fodnote 32, præmis 21.

hovedregel og undtagelse, således at stk. 2 skal fortolkes strengt[34].

92. I sag C-429/97 (Kommissionen mod Frankrig), som Levob har påberåbt sig, har Domstolen ganske vist afvist at anvende stk. 2 på en sammensat ydelse og anset bestemmelsen i stk. 1 for en mere praktisk anvendelig løsning. Heraf kan man imidlertid ikke udlede, at det generelt er udelukket at anvende stk. 2 på sammensatte ydelser. Konstateringen i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig skal derimod ses i den sammenhæng, hvori de faktiske omstændigheder indgår. Beskatningen på det sted, hvor modtageren er etableret, ville i nævnte sag nemlig have skabt kompetencekonflikter, da ydelsen blev leveret til en lang række modtagere, der var etableret i forskellige medlemsstater.

93. I den foreliggende sag findes denne risiko ikke, da Levob er den eneste modtager af den sammensatte ydelse. Selv om der er tale om en sammensat ydelse, skal det derfor først undersøges, om et af kriterierne i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, finder anvendelse.

34 — SPI-dommen, nævnt i fodnote 32, præmis 17.

94. Leveringen og tilpasningen af softwaren kunne først og fremmest udgøre en overdragelse af licensrettigheder som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), første led. I henhold til kontrakten mellem FDP og Levob overdrages der nemlig en licens for såvel standard-softwaren som for tilpasningen.

95. Som allerede nævnt har indrømmelsen af brugsretten til standard-softwaren — ved siden af leveringen af databæreren — imidlertid ingen afgørende betydning. Dette gælder ligeledes for ydelserne i forbindelse med tilpasningen. Det ville nemlig næppe være hensigtsmæssigt at tilvejebringe en særlig tilpasning af softwaren for Levob, uden at der også blev overdraget en brugsret. Da hovedvægten således ligger på tjenesteydelsen (i dens helhed) og ikke på indrømmelsen af licensen, er det udelukket at anvende sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), første led.

96. Den oplæring, som FDP skulle levere, kunne isoleret betragtet endvidere anses for at udgøre undervisningsydelser i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led. Denne oplæring har imidlertid kun været accessorisk, således at det er udelukket at bestemme leveringsstedet for denne aktivitet særskilt.

97. I det væsentlige rejser der sig derfor det spørgsmål, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, som vedrører »ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger«, kan finde anvendelse.

98. Denne bestemmelse kan fortolkes på to måder. På den ene side kan man fortolke den restriktivt, således at den alene omfatter ydelserne fra de nævnte liberale erhverv, herunder databehandling og meddelelse af oplysninger *inden for rammerne af disse aktiviteter*. I så fald finder bestemmelsen ikke anvendelse i den foreliggende sag, da der mangler en sådan sammenhæng med ydelser fra de nævnte erhvervsgrupper.

99. På den anden side kan man anse databehandling og meddelelse af oplysninger for at udgøre yderligere ydelser, som står selvstændigt ved siden af de første led i opregningen. I så fald ville de omtvistede ydelser falde ind under disse begreber, selv om man i dag formentlig ikke længere uden videre ville betegne levering og programmering af software som »databehandling og meddelelse af oplysninger«. Man må imidlertid ikke anvende for strenge kriterier på disse begreber, men skal tage i betragtning, at denne del af direktivet fortsat finder anvendelse uforandret i affattelsen fra 1977.

100. Ordlyden, navnlig valget af konjunktion (tillige med, ainsi que, as well as ...) tyder — også i andre sprogversioner — snarere på en ligestilling mellem alle led i opregningen.

101. Ved anvendelsen af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, har Domstolen ganske vist hidtil taget udgangspunkt i, om de ydelser, der skal vurderes, henhører under de ydelser, som hovedsageligt eller sædvanligt udføres i forbindelse med de erhverv, der er anført i bestemmelsen [35]. Denne undersøgelse var hensigtsmæssig, fordi fællesskabslovgiver i bestemmelsen kun har nævnt de anførte erhverv til at definere karakteren af de ydelser, der er omfattet, men ikke kræver, at tjenesteyderen også faktisk henhører under en af de anførte erhvervsgrupper [36].

102. Derudover omfatter sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, imidlertid — uden nogen henvisning til erhvervsgrupper — »databehandling og meddelelse af oplysninger«. I 1977 fandtes softwarevirksomhed nemlig ikke som fast erhvervsprofil. Derfor kan der i dette tilfælde — dvs. ydelser i forbindelse med databehandling og medde-

35 — Dom af 6.3.1997, sag C-167/95, Linthorst, Pouwels og Scheres, Sml. I, s. 1195, præmis 19 ff., og af 16.9.1997, sag C-145/96, von Hoffmann, Sml. I, s. 4857, præmis 15 ff.

36 — Jf. SFI-dommen, nævnt i fodnote 32, præmis 19 og 20, under henvisning til domme af 17.11.1993, sag C-68/92, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5881, præmis 17, og sag C-69/92, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 5907, præmis 18, hvorefter der også kan foreligge reklamevirksomhed, selv om ydelserne ikke er leveret af et reklamebureau.

lelse af oplysninger — ikke foretages en sådan sammenligning med aktiviteterne blandt de anførte erhvervsgrupper, som Domstolen har foretaget i de sager, hvor den hidtil har taget stilling.

103. Hvis direktivets forfattere kun havde ønsket at omfatte »databehandling og meddelelse af oplysninger«, for så vidt som disse ydelser typisk leveres af medlemmerne af de anførte erhvervsgrupper, havde det desuden ikke været nødvendigt at nævne ydelserne særskilt, da de i forvejen allerede indgik i aktiviteterne blandt disse erhvervsgrupper, herunder de andre lignende ydelser.

104. Levob har endelig påpeget, at beskatningen af elektronisk leverede tjenesteydelser på det sted, hvor modtageren af ydelsen er etableret, blev indført ved direktiv 2002/38, fordi beskatningen af sådanne ydelser i Fællesskabet tidligere kun var mulig i meget begrænset omfang [37].

105. Det er herved tilstrækkeligt at anføre, at de ændringer af sjette direktiv, som blev indført ved direktiv 2002/38, ikke berører den foreliggende sag, da leveringen og tilpasningen af softwaren ikke er sket ad elektronisk vej. Indførelsen af bestemmelserne om elektronisk leverede ydelser tillader således ingen konklusioner med hensyn til fortolkningen af de bestemmelser, der er relevante for denne sag, og som var gældende inden vedtagelsen af direktiv 2002/38.

106. Da ydelserne således skal betragtes som ydelser i forbindelse med databehandling og meddelelse af oplysninger som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, anses det sted, hvor modtageren heraf er etableret, for leveringssted.

3) Hypotese 2: to særskilte ydelser (spørgsmål 2a, 2b og 2c)

107. I den foreliggende sag tyder alt på — med forbehold af den forelæggende rets endelige vurdering — at der foreligger en sammensat ydelse, som kan betragtes som én enkelt ydelse. Det er derfor ikke nødvendigt at besvare spørgsmål 2a, som den forelæggende ret kun har stillet for det tilfælde, at der ikke er tale om én enkelt ydelse.

37 — Levob henviser i denne henseende til første betragtning til direktiv 2002/38, nævnt i fodnote 4.

108. Skulle det mod forventning alligevel være nødvendigt at foretage en særskilt bedømmelse af leveringen af standard-softwaren på en databærer, fremgår det af bemærkningerne under IV B 1, at denne ydelse udgør en levering som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1. Det er derfor ikke nødvendigt at besvare spørgsmål 2b, som kun var relevant, hvis ydelsen skulle betragtes som en tjenesteydelse.

109. Med hensyn til spørgsmål 2c vedrørende leveringsstedet for tilpasningen af standard-softwaren kan der henvises til svaret på spørgsmål 1c og 1d. Selv hvis man betragter tilpasningen isoleret, skal det sted, hvor modtageren er etableret, betragtes som leveringssted i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led.

V — Forslag til afgørelse

110. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at de præjudicielle spørgsmål fra Hoge Raad besvares på følgende måde:

»1) Leveringen af standard-software på en databærer og den efterfølgende tilpasning heraf til kundens behov skal anses for én enkelt ydelse som omhandlet i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, når de enkelte ydelser har en så nær forbindelse til hinanden, at de hver for sig — set ud fra gennemsnitsforbrugerens synspunkt — ikke har den nødvendige praktiske nytte for kunden. For vurderingen af dette spørgsmål er det ikke afgørende, om der for de enkelte ydelser er aftalt særskilte priser og udstedes særskilte fakturaer.

2) En sammensat ydelse, der består af leveringen af en standard-software, tilpasningen heraf til kundens behov, installeringen heraf samt oplæringen, skal i sin helhed betragtes som en tjenesteydelse som omhandlet i artikel 6, stk. 1, i sjette direktiv 77/388, hvis det fremgår ved en samlet vurdering af samtlige omstændigheder, at tjenesteydelseselementerne er fremherskende. Dette kan f.eks. være tilfældet,

— hvis tilpasningen af standard-softwaren er af afgørende betydning for køberens anvendelse heraf

— hvis tilpasningen og installeringen er så omfattende, at de ikke kan anses for sekundære ydelser, og

— hvis tjenesteydelseselementerne udgør den overvejende del af værdien af den samlede ydelse.

3) En sammensat ydelse, der består af leveringen af en standard-software, tilpasningen heraf til kundens behov, installeringen heraf samt oplæringen, skal betragtes som databehandling og meddelelse af oplysninger som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, i sjette direktiv 77/388, således at det sted, hvor modtageren heraf er etableret, anses for leveringssted.«