ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 12ης Μαΐου 2005 [1]

I — Εισαγωγή

1. Στην παρούσα υπόθεση, το Hoge Raad der Nederlanden ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (στο εξής: έκτη οδηγία) [2], όσον αφορά τον χαρακτηρισμό της χορηγήσεως ενός πακέτου τυποποιημένου λογισμικού το οποίο στη συνέχεια προσαρμόστηκε στις ανάγκες του πελάτη.

2. Στο πλαίσιο αυτό, τίθεται το ερώτημα αν πρόκειται για μία σύνθετη παροχή ή για δύο χωριστές παροχές, οι οποίες συνίστανται, αφενός, στη χορήγηση ενός τυποποιημένου λογισμικού και, αφετέρου, στον προγραμματισμό των προσαρμογών του και σε μερικές παρεπόμενες παροχές. Σαφής δεν είναι ούτε η απάντηση στο ερώτημα αν η παροχή αυτή ή οι παροχές αυτές πρέπει να θεωρηθεί ή να θεωρηθούν παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Τέλος, αν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών, είναι αναγκαία η ερμηνεία του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας για να καθοριστεί ο τόπος παροχής των υπηρεσιών.

3. Ο λήπτης της παροχής, η εδρεύουσα στο Amersfoort (Κάτω Χώρες) ενιαία φορολογική οντότητα Levob Verzekeringen B.V., OV Bank N.V. κ.λπ. (στο εξής: Levob), παρέχει ασφαλιστικές υπηρεσίες, οι οποίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ [3]. Έτσι, η Levob, εφόσον δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, θέλει να ερμηνευθεί η οδηγία κατά τέτοιον τρόπο ώστε η χορήγηση και η προσαρμογή του λογισμικού εντός της Κοινότητας να υπόκεινται στον μικρότερο δυνατό ΦΠΑ.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

3 — Βλ. το άρθρο 13, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

II — Το νομικό πλαίσιο

Α — *Το κοινοτικό δίκαιο*

4. Θα παραθέσω τις διατάξεις της έκτης οδηγίας που έχουν σημασία στην παρούσα υπόθεση, σημειουμένου ότι τα προδικαστικά ερωτήματα τέθηκαν με γνώμονα το κείμενο των διατάξεων όπως είχε μέχρι τις 6 Μαΐου 2002 [4].

5. Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, υπόκεινται σε ΦΠΑ:

«1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

2. οι εισαγωγές αγαθών.»

6. Η έννοια της παραδόσεως ορίζεται στο άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ως «μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος».

7. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας διακρίνει ως ακολούθως τις παροχές υπηρεσιών από τις παραδόσεις αγαθών:

«Ως "παροχή υπηρεσιών" θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.

Η πράξη αυτή δύναται να συνίσταται μεταξύ άλλων, σε:

— Εκχώρηση άυλου αγαθού, το οποίο αντιπροσωπεύεται ή όχι από τίτλο,

[...]»

4 — Η οδηγία 2002/38/ΕΚ του Συμβουλίου, της 7ης Μαΐου 2002, η οποία τροποποίησε, εν μέρει προσωρινώς, την οδηγία 77/388 όσον αφορά το σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας που εφαρμόζεται στις ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και σε ορισμένες υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά (ΕΕ L 128, σ. 41), παρενέβαλε στο άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ορισμένες ειδικές διατάξεις σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών όταν πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά. Επί πλέον, προσέθεσε στην οδηγία το παράρτημα ΙΒ, στο οποίο γίνεται ενδεικτική απαρίθμηση των υπηρεσιών που παρέχονται ηλεκτρονικά. Η χορήγηση λογισμικού και η ενημέρωσή του περιλαμβάνεται στο σημείο 2 του παραρτήματος.

8. Το άρθρο 8 της οδηγίας καθορίζει τον τόπο παραδόσεως αγαθών ως εξής:

«1. Ως τόπος παραδόσεως αγαθών θεωρείται:

α) στην περίπτωση αποστολής ή μεταφοράς αγαθού υπό του προμηθευτού ή του αγοραστού είτε υπό τρίτου προσώπου: ο τόπος όπου ευρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο ενάρξεως της αποστολής ή της μεταφοράς με προορισμό τον παραλήπτη επί παραδόσεως του αγαθού κατόπιν εγκαταστάσεως ή συναρμολογήσεως, μετά ή άνευ δοκιμής της λειτουργίας του, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του, ως τόπος παραδόσεως θεωρείται ο τόπος στον οποίο γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση στην περίπτωση, κατά την οποία η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση στην περίπτωση, κατά την οποία η εγκατάσταση ή η χώρα, το κράτος μέλος στο οποίο γίνεται η εισαγωγή λαμβάνει κάθε αναγκαίο μέτρο προς αποφυγή διπλής φορολογίας στο κράτος αυτό.

β) εφόσον το αγαθό δεν αποστέλλεται ούτε μεταφέρεται: ο τόπος όπου ευρίσκεται το αγαθό κατά τον χρόνο της παραδόσεώς του.

[...]

2. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, περίπτωση α΄, όταν ο τόπος ενάρξεως της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών δεν ευρίσκεται στη χώρα εισαγωγής, αλλά σε άλλη χώρα, ως τόπος της παραδόσεως της πραγματοποιουμένης από τον εισαγωγέα, όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 21 περίπτωση 2, καθώς και ως τόπος παρεπομένων ενδεχομένως παραδόσεων, θεωρείται το εσωτερικό της χώρας εισαγωγής των αγαθών.»

9. Το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας θέτει τους ακόλουθους κανόνες όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών:

«1. Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητος του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες [...]

2. Εντούτοις:

[...]

γ) τόπος παροχής υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο:

— Πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστη-

ριότητες, περιλαμβανομένων των δραστηριοτήτων των οργανισμών τους καθώς και των παρεπομένων, κατά περίπτωση, προς τις δραστηριότητες αυτές παροχών υπηρεσιών,

— παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές και λοιπές παρόμοιες παροχές, καθώς και η επεξεργασία στοιχείων και η παροχή πληροφοριών,

είναι ο τόπος όπου εκτελούνται οι παροχές αυτές.

[...]»

[...]

ε) τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητος ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητος αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητος του λήπτου ή της μονίμου εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει δε τούτων ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

— εκχώρηση και παραχώρηση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, δικαιωμάτων εκ διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμεταλλεύσεως βιομηχανικών και εμπορικών σημάτων και λοιπών παρομοίων δικαιωμάτων,

— [...]

10. Κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, στη φορολογητέα βάση εμπίπτει:

«α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β', γ' και δ' οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών

[...]»

Β — *Το εθνικό δίκαιο*

11. Στις Κάτω Χώρες, η έκτη οδηγία μεταφέρθηκε στο εθνικό δίκαιο με τις διατάξεις του Wet op de omzetbelasting 1968 (νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών). Εφόσον οι εφαρμοστέοι εν προκειμένω εθνικοί κανόνες δεν φαίνεται να διαφέρουν στην ουσία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, δεν θα τους παραθέσω.

III — Τα πραγματικά περιστατικά και τα προδικαστικά ερωτήματα

12. Στις 2 Οκτωβρίου 1997, η Levob συνήψε με την εδρεύουσα στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής εταιρία Financial Data Planning Corporation (στο εξής: FDP) σύμβαση χορηγήσεως ενός λογισμικού για τη διαχείριση ασφαλιστικών συμβάσεων. Κατ' εφαρμογήν της συμβάσεως αυτής, η Levob έλαβε ανεκχώρητη άδεια να χρησιμοποιεί χωρίς χρονικό περιορισμό το τυποποιημένο λογισμικό Comprehensive Life Administration System (στο εξής: CLAS), προσαρμοσμένο στις ανάγκες της. Απαγορεύθηκε στη Levob να χορηγεί σε τρίτους δικαιώματα χρήσεως της άδειάς της. Επί πλέον, η FDP όφειλε να εγκαταστήσει το λογισμικό και να εκπαιδεύσει το προσωπικό της Levob.

13. Το CLAS χρησιμοποιείται στις Ηνωμένες Πολιτείες χωρίς ειδική προσαρμογή για ασφαλιστικές εταιρίες. Ωστόσο, για τη χρήση του από τη Levob ήταν αναγκαία σειρά προσαρμογών που συμφωνήθηκαν από τα μέρη στο πλαίσιο κοινής αναλύσεως που προσαρτήθηκε στη σύμβαση. Οι προσαρμογές αυτές συνίσταντο ειδικότερα στη μετάφραση στα ολλανδικά καθώς και στην προσθήκη στο πρόγραμμα αυτό των λειτουργιών τις οποίες καθιστούσαν αναγκαίες η μεσολάβηση μεσιτών ασφαλειών και ο υπολογισμός της προμήθειάς τους.

14. Επί πλέον, η σύμβαση προέβλεπε ότι μετά το πέρας των προσαρμογών η Levob θα υποβάλει το πρόγραμμα σε δοκιμή γενικής αποδοχής (Integral Acceptance Test).

15. Στη σύμβαση, η τιμή είχε συμφωνηθεί ως εξής. Για τη χορήγηση του τυποποιημένου λογισμικού είχε συμφωνηθεί τιμή 713 000 δολαρίων ΗΠΑ (USD), εκ των οποίων 101 000 USD ήσαν καταβλητέα όταν συνήφθη η σύμβαση. Το υπόλοιπο έπρεπε να καταβληθεί με μηνιαίες δόσεις 36 000 USD. Η τιμή της προσαρμογής είχε συμφωνηθεί να είναι ανάλογη με τα μέσα που θα χρησιμοποιούνταν για την προσαρμογή, αλλά δεν έπρεπε να είναι μικρότερη των 793 000 USD ούτε μεγαλύτερη των 970 000 USD. Η σύμβαση προέβλεπε το ποσό των 7 500 USD αντιστοίχως για την εγκατάσταση του λογισμικού και την εκπαίδευση του προσωπικού από την FDP.

16. Τα μέρη είχαν συμφωνήσει επίσης ότι η άδεια σχετικά με το τυποποιημένο λογισμικό θα αρχίσει να ισχύει στις Ηνωμένες Πολιτείες πριν από τις εργασίες προσαρμογής.

Το τυποποιημένο λογισμικό έπρεπε να τιμολογηθεί χωριστά και, όσον αφορά την εισαγωγή στις Κάτω Χώρες στην οποία έπρεπε να προβεί η Levob, η αξία των υλικών φορέων των μέσων πληροφορικής έπρεπε να δηλωθεί χωριστά.

17. Κατά τα όσα εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, στην ενώπιόν του αναιρετική διαδικασία μπορεί να θεωρηθεί δεδομένο ότι υπάλληλοι της Levob παράλαβαν στις Ηνωμένες Πολιτείες σύμφωνα με τους όρους της συμβάσεως τους υλικούς φορείς με το τυποποιημένο λογισμικό και τους μετέφεραν στις Κάτω Χώρες [5]. Στη συνέχεια, από το 1997 μέχρι το 1999 η FDP εγκατέστησε το βασικό πρόγραμμα στις συσκευές επεξεργασίας δεδομένων της Levob, πραγματοποίησε τις συμπεφωνημένες προσαρμογές και εκπαίδευσε το προσωπικό της Levob.

18. Ακολούθως, μεταξύ της Levob και της εφορίας ανέκυψε διαφορά σχετικά με την εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση των πράξεων που περιγράφηκαν πιο πάνω. Η Levob θεώρησε ότι οφείλει ΦΠΑ μόνο για τις προσαρμογές και όχι για τη χορήγηση του τυποποιημένου λογισμικού. Αντιθέτως, η εφορία θεώρησε ότι η FDP έδωσε στη Levob μια συνολική άδεια η οποία καλύπτει το προσαρμοσμένο λογισμικό. Κατά την εφορία, η Levob έπρεπε να καταβάλει φόρο συνολικά για την παροχή αυτή, η οποία αποτελεί παροχή υπηρεσιών. Κατά συνέπεια, η εφορία εξέδωσε τις αντίστοιχες αναδρομικές βεβαιώσεις φόρου [6].

19. Η προσφυγή που ασκήθηκε ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam κατά των βεβαιώσεων αυτών δεν ευδοκίμησε. Η Levob υπέβαλε ενώπιον του Hoge Raad αίτηση αναιρέσεως της αποφάσεως που εκδόθηκε επί της προσφυγής και το Hoge Raad με απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2004 έθεσε στο Δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο 234 ΕΚ, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) α) Πρέπει το άρθρο 2, σημείο 1, και το άρθρο 5, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η χορήγηση λογισμικού όπως στην παρούσα υπόθεση και υπό τους όρους που συνομολογήθηκαν εν προκειμένω —όπου, από τη μια πλευρά, για το εγγεγραμμένο σε υλικό φορέα τυποποιημένο λογισμικό που ανέπτυξε και έθεσε στην αγορά εκείνος που το χορήγησε και, από την άλλη πλευρά, για τη μεταγενέστερη προσαρμογή του λογισμικού αυτού στις ανάγκες του αγοραστή συμφωνήθηκε χωριστή τιμή— πρέπει να θεωρηθεί μόνον ως μία παροχή;

5 — Ωστόσο, το Gerechtshof te Amsterdam είχε ρητώς διαπιστώσει στον πρώτο βαθμό ότι η Levob δεν απέδειξε πέραν πάσης αμφιβολίας ότι πριν από τις προσαρμογές είχε την εξουσία να διαθέτει το τυποποιημένο λογιστικό ως κύριος. Οι αμφιβολίες του Gerechtshof οφείλονταν στο ότι η Levob δεν είχε μπορέσει να παράσχει καμία συγκεκριμένη ένδειξη ως προς τον χρόνο που το λογισμικό παραδόθηκε στους υπαλλήλους της και στο ότι η Levob δεν κατέθεσε διασάφηση εισαγωγής.

6 — Για να γίνω πιο ακριβής, εκδόθηκαν δύο αναδρομικές βεβαιώσεις, η μία για το 1997 και η άλλη για το 1998 και 1999. Και οι δύο προσβλήθηκαν από τη Levob. Ωστόσο, το Hoge Raad υπέβαλε στο Δικαστήριο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως μόνο στο πλαίσιο της δίκης σχετικά με τη βεβαίωση για το 1997. Κατά τη βεβαίωση αυτή, ο οφειλόμενος ΦΠΑ ανέρχεται σε 52 022 ολλανδικά φιορίνια (NLG), εκ των οποίων ποσό 50 732 NLG αφορά τις προσαρμογές και ποσό 1 290 NLG αφορά τη χορήγηση του ίδιου του λογισμικού.

β) Αν η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι καταφατική, πρέπει τότε οι διατάξεις αυτές να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η παροχή αυτή πρέπει να θεωρηθεί υπηρεσία (η οποία απορροφά την παράδοση του αγαθού, δηλαδή του υλικού φορέα);

γ) Αν η απάντηση στο τελευταίο ερώτημα είναι καταφατική, πρέπει τότε το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας (όπως είχε μέχρι τις 6 Μαΐου 2002) να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η υπηρεσία αυτή παρασχέθηκε εντός του τόπου που καθορίζει η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού;

δ) Αν η απάντηση στο προηγούμενο ερώτημα είναι αρνητική, ποιο στοιχείο του άρθρου 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή;

2) α) Αν η απάντηση στο πιο πάνω ερώτημα 1α είναι αρνητική, πρέπει τότε οι διατάξεις που αναφέρει το ερώτημα αυτό να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η χορήγηση του μη προσαρμοσμένου λογισμικού επί του υλικού φορέα του πρέπει να θεωρηθεί παράδοση ενσωμάτου αντικειμένου για την οποία η συνομολογηθείσα χωριστή τιμή αποτελεί αντιπαροχή κατά το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας;

β) Αν η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι αρνητική, πρέπει τότε το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η υπηρεσία παρασχέθηκε εντός του τόπου που καθορίζει η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού ή εντός ενός από τους τόπους που καθορίζει η παράγραφος 2;

γ) Ισχύουν για την υπηρεσία που συνίσταται στην προσαρμογή του λογισμικού τα ίδια που ισχύουν για τη χορήγηση του τυποποιημένου λογισμικού;»

20. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου παρατηρήσεις υπέβαλαν η Levob, η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή. Θα παραθέσω τα επιχειρήματά τους —στο μέτρο που είναι αναγκαίο— στο μέρος των προτάσεών μου όπου εκτίθεται η εκτίμησή μου.

IV — Εκτίμηση

21. Η παρούσα υπόθεση θέτει το γενικό ζήτημα αν η χορήγηση ενός λογισμικού πρέπει να χαρακτηριστεί κατά την έκτη οδηγία ως παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσιών. Τα επί μέρους προδικαστικά ερωτήματα φωτίζουν υπό διάφορες γωνίες το πρόβλημα αυτό καθώς και τις συνέπειες που ο χαρακτηρισμός αυτός έχει για τον τόπο παροχής. Ως εκ τούτου, πριν δώσω

απάντηση στα επί μέρους προδικαστικά ερωτήματα, θα διατυπώσω κάποιες σκέψεις σχετικά με την εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση του λογισμικού.

22. Στο πλαίσιο αυτό, τίθεται το ζήτημα ποια είναι η σημασία των κατευθυντηρίων γραμμών που η συμβουλευτική επιτροπή φόρου προστιθεμένης αξίας χάραξε σχετικά με τη μεταχείριση της χορηγήσεως ενός λογισμικού. Στις κατευθυντήριες αυτές γραμμές αναφέρθηκε το Hoge Raad, και ειδικά ο γενικός εισαγγελέας του, όπως και η Levob.

Α — *Επί της σημασίας των κατευθυντηρίων γραμμών που χάραξε η επιτροπή φόρου προστιθεμένης αξίας*

23. Η επιτροπή φόρου προστιθεμένης αξίας είναι ένα συμβουλευτικό όργανο το οποίο συστάθηκε βάσει του άρθρου 29 της έκτης οδηγίας και αποτελείται από εκπροσώπους των κρατών μελών και της Επιτροπής. Με την επιτροπή αυτή γίνεται διαβούλευση στις περιπτώσεις που προβλέπει η έκτη οδηγία και επί πλέον η εν λόγω επιτροπή μπορεί να συγκληθεί από τον πρόεδρό της ή κατόπιν αιτήσεως ενός από τα μέλη της για να εξετάσει άλλα ζητήματα στο πλαίσιο της ερμηνείας της έκτης οδηγίας. Σύμφωνα με πληροφοριακά στοιχεία που έδωσε η Επιτροπή, η πιο πάνω επιτροπή χάραξε ομόφωνα τις εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές κατά την τριακοστή όγδοη συνεδρίασή της που έλαβε χώρα στις 25 Μαΐου 1993.

24. Κληθείσα προς τούτο από το Δικαστήριο, η Επιτροπή προσκόμισε το κείμενο των εν λόγω κατευθυντηρίων γραμμών και ανέφερε ότι δεν είναι νομικώς δεσμευτικές και ότι δεν έχουν δημοσιευθεί. Ο εμπιστευτικός χαρακτήρας των διασκέψεων και των αποφάσεων της επιτροπής απορρέει από τον εσωτερικό της κανονισμό ο οποίος —εξ όσων προκύπτει— ούτε και αυτός έχει δημοσιευθεί [7]. Στις Κάτω Χώρες, οι κατευθυντήριες αυτές γραμμές ενσωματώθηκαν σε διοικητικές διατάξεις [8].

25. Κατ' αρχήν, ακόμη και μη δεσμευτικές γνώμες συμβουλευτικών επιτροπών μπορούν σε κοινοτικό επίπεδο να αποτελέσουν χρήσιμες ενδείξεις για την ερμηνεία νομικών πράξεων της Κοινότητας. Ωστόσο, εφόσον οι κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής φόρου προστιθεμένης αξίας δεν δημοσιεύθηκαν, το Δικαστήριο δεν θα πρέπει να τις λάβει υπόψη καθόσον τα υποκείμενα δικαίου δεν έχουν τη δυνατότητα να κατατοπιστούν σχετικά με αυτές.

26. Τούτο ισχύει ακόμη περισσότερο καθόσον δεν υπάρχει κανένας προφανής λόγος να μείνουν απόρρητες οι με ομοφωνία χαραγμένες κατευθυντήριες γραμμές για την ερμηνεία της έκτης οδηγίας. Αντιθέτως, για να διαδοθεί η ομοιόμορφη ερμηνεία, επιβαλλόταν ακριβώς να δημοσιευθούν.

7 — Βλ. εν προκειμένω τις διαπιστώσεις του Πρωτοδικείου στη διάταξη της 6ης Δεκεμβρίου 1999, Τ-178/99, Elder (Συλλογή 1999, σ. II-3509, σκέψη 7). Η υπόθεση εκείνη αφορούσε την απόρριψη αιτήσεως κοινοτικού υπηκόου να αποκτήσει πρόσβαση στα πρακτικά της επιτροπής φόρου προστιθεμένης αξίας.

8 — Ανακοίνωση 57 του Υφυπουργού Οικονομικών (απόφαση της 14ης Αυγούστου 1998, αριθ. VB98/1785, VN 1998/40.33).

27. Τα πράγματα δεν αλλάζουν από το ότι οι εν λόγω κατευθυντήριες γραμμές ενσωματώθηκαν σε δημοσιευμένες εθνικές διοικητικές διατάξεις. Συγκεκριμένα, οι διοικητικές αυτές διατάξεις ανάγονται στην εθνική νομοθεσία για τη μεταφορά της οδηγίας και δεν ανάγονται ευθέως στην έκτη οδηγία. Επί πλέον, γενικά, εθνικές διατάξεις δεν μπορούν να αποτελέσουν ενδείξεις για την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου. Περαιτέρω, ελλείψει δημοσιεύσεως των κοινοτικών κατευθυντηρίων γραμμών, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να εξακριβώσει αν η εθνική διοικητική πρακτική όντως στοιχεί με τις κατευθυντήριες αυτές γραμμές.

Β — *Επί της εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχειρίσεως της χορηγήσεως λογισμικού*

28. Λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, πρέπει να διακριθούν δύο περιπτώσεις, και συγκεκριμένα η χορήγηση τυποποιημένου λογισμικού εγγεγραμμένου σε υλικό φορέα και η χορήγηση λογισμικού ειδικά προσαρμοσμένου στις ανάγκες του πελάτη.

1) Η χορήγηση τυποποιημένου λογισμικού εγγεγραμμένου σε υλικό φορέα

29. Η χορήγηση τυποποιημένου λογισμικού εγγεγραμμένου σε υλικό φορέα, π.χ. σε CD-ROM ή DVD, περιέχει κατά κανόνα δύο πράξεις. Αφενός, μεταβιβάζεται ο υλικός φορέας και, αφετέρου, συνάπτεται μια συμφωνία η οποία συνήθως αποκαλείται σύμβαση χορηγήσεως άδειας και αφορά το δικαίωμα χρήσεως του λογισμικού που είναι εγγεγραμμένο στον πιο πάνω υλικό φορέα.

30. Η Ολλανδική Κυβέρνηση θεωρεί ως εκ τούτου ότι η χορήγηση λογισμικού αποτελεί ένα σύνολο παροχών, όπου η παροχή του δικαιώματος χρήσεως του αγαθού είναι η κύρια παροχή. Κατά συνέπεια, θεωρεί τη σύνθετη αυτή παροχή συνολικά ως παροχή υπηρεσιών. Αντιθέτως, η Levob δίνει έμφαση στη μεταβίβαση του υλικού φορέα η οποία αποτελεί παράδοση ενσώματου αγαθού υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Η Επιτροπή προτείνει μια διαφοροποίηση: αν η άδεια χρήσεως του λογισμικού είναι εκχωρήσιμη, μεταβιβάζονται δικαιώματα που ανήκουν στον κύριο ενός πράγματος, οπότε συνολικά πρόκειται για παράδοση αγαθού. Αντιθέτως, όταν τα δικαιώματα χρήσεως δεν είναι εκχωρήσιμα, πρόκειται για παροχή υπηρεσιών.

31. Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, παράδοση αγαθού υπάρχει όταν μεταβιβάζεται η εξουσία να διαθέτει κάποιος ένα ενσώματο αγαθό ως κύριος. Όλες οι παροχές που δεν εμπίπτουν στον ορισμό αυτόν θεωρούνται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας παροχές υπηρεσιών.

32. Όταν πρόκειται για υλικό φορέα μέσου πληροφορικής, δεν χωρεί αμφιβολία ως προς το ότι η κυριότητα επ' αυτού μεταβιβάζεται σε εκείνον που αποκτά τον υλικό αυτόν φορέα, οπότε στο μέτρο αυτό πρόκειται για παράδοση αγαθού. Αντιθέτως, η παροχή του δικαιώματος χρήσεως ενός προγράμματος υπολογιστή δεν μπορεί, αυτή καθ' εαυτή, να θεωρηθεί παράδοση αγαθού, δεδομένου ότι ένα τέτοιο δικαίωμα δεν είναι ενσώματο αγαθό υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ούτε εξομοιώνεται με ενσώματο αγαθό, όπως π.χ. ο ηλεκτρισμός ή ορισμένα δικαιώματα επί ακινήτων [9].

33. Ωστόσο, τίθεται το ζήτημα αν η παροχή του δικαιώματος χρήσεως ενός λογισμικού μπορεί σε κάθε περίπτωση να θεωρηθεί παροχή (υπηρεσίας) χωριστή από τη μεταβίβαση του υλικού φορέα του μέσου πληροφορικής.

34. Σε αμφότερες τις παλαιότερες αποφάσεις Bosch [10] και Brown Boveri [11] το Δικαστήριο εξέτασε ένα ανάλογο ζήτημα στο πλαίσιο του καθορισμού της δασμολογητέας αξίας. Στην απόφαση Bosch, το Δικαστήριο έκρινε ότι η δασμολογητέα αξία μιας μηχανής δεν περιελάμβανε την αξία των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας των μεθόδων χρήσεως της μηχανής αυτής, καθόσον το Κοινό Δασμολόγιο εφαρμοζόταν μόνον επί της εισαγωγής ενσωμάτων αντικειμένων και όχι επί της εισαγωγής άυλων αγαθών όπως είναι οι μέθοδοι χρήσεως , οι υπηρεσίες ή η τεχνογνωσία [12].

35. Στην υπόθεση Brown Boveri, το Δικαστήριο, αντιθέτως προς τον γενικό εισαγγελέα Lenz [13], έκρινε ότι η δασμολογητέα αξία ενός υλικού φορέα μέσου πληροφορικής περιελάμβανε την αξία του ενσωματωμένου λογισμικού [14].

36. Στη συνέχεια, οι εφαρμοστέες τελωνειακές διατάξεις τροποποιήθηκαν υπό την έννοια ότι για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνον η αξία του υλικού φορέα του μέσου πληροφορικής και όχι αυτή του λογισμικού που είναι εγγεγραμμένο στον υλικό αυτόν φορέα [15]. Το γεγονός αυτό, λόγω της παραπομπής στην οποία προβαίνει το άρθρο 11, Β, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, είχε συνέπειες για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Μάλιστα η Levob, προκειμένου να ωφεληθεί από τον πιο πάνω ευνοϊκό κανόνα για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας, δίνει μεγάλη σημασία στο να θεωρηθεί η χορήγηση του λογισμικού παράδοση εντός των Ηνωμένων Πολιτειών και μετά εισαγωγή στην Κοινότητα.

9 — Βλ. το άρθρο 5, παράγραφος 2 και παράγραφος 3, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας.

10 — Απόφαση της 14ης Ιουλίου 1977, 1/77 (Συλλογή τόμος 1977, σ. 421).

11 — Απόφαση της 18ης Απριλίου 1991, C-79/89 (Συλλογή 1991, σ. I-1853).

12 — Απόφαση Bosch (προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 10, σκέψεις 4 και 5).

13 — Βλ. τις προτάσεις της 2ας Μαΐου 1990 (Συλλογή 1991, σ. 1862, σημείο 29 επ.)

14 — Απόφαση Brown Boveri (προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 11, σκέψη 21).

15 — Βλ. το άρθρο 167, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 253, σ. 1): «Ανεξάρτητα από τα άρθρα 29 έως 33 του κώδικα, για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας των εισαγόμενων υλικών φορέων μέσων πληροφορικής που προορίζονται για εξοπλισμούς επεξεργασίας δεδομένων και φέρουν δεδομένα ή εντολές, λαμβάνεται υπόψη μόνο το κόστος και η αξία του ίδιου του υλικού φορέα του μέσου πληροφορικής. Η δασμολογητέα αξία εισαγομένων υλικών φορέων μέσων πληροφορικής, που φέρουν δεδομένα ή εντολές, δεν περιλαμβάνει, λοιπόν, το κόστος ή την αξία των δεδομένων ή των εντολών, υπό τον όρο ότι το κόστος αυτό ή η σχετική αξία διαχωρίζονται από το κόστος ή την αξία του σχετικού υλικού φορέα του μέσου πληροφορικής.»

37. Πάντως, μετά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, η ειδική ρύθμιση για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας του λογισμικού ξανακαταργήθηκε καθόσον οι τελωνειακοί δασμοί έγιναν μηδενικοί κατόπιν της Συμφωνίας για το εμπόριο προϊόντων των τεχνολογιών των πληροφοριών [16].

38. Οι προαναφερθείσες αποφάσεις του Δικαστηρίου και κανονιστικές πράξεις επηρεάστηκαν τα μέγιστα από τους ειδικούς σκοπούς του τελωνειακού δικαίου και από τις επιταγές στον τομέα αυτόν που απορρέουν από τη Συμφωνία GATT. Οι αποφάσεις αυτές αφορούν τον καθορισμό της συναλλακτικής αξίας ενός εμπορεύματος προκειμένου να προσδιοριστούν οι τελωνειακοί δασμοί. Οι ειδικοί τελωνειακοί κανόνες για τους υπολογιστές και τους υλικούς φορείς μέσων πληροφορικής σκοπό έχουν να διευκολύνουν το εμπόριο των αγαθών αυτών προκειμένου να προαχθεί η τεχνολογική και οικονομική ανάπτυξη [17].

39. Η ρύθμιση περί ΦΠΑ δεν έχει τους ίδιους σκοπούς με το τελωνειακό δίκαιο. Κατά συνέπεια, από τις πιο πάνω αποφάσεις του Δικαστηρίου και από τα πιο πάνω τελωνειακά νομοθετήματα δεν μπορεί να συναχθούν συμπεράσματα όσον αφορά την εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση ενός τυποποιημένου λογισμικού. Επομένως, πρέπει να καθοριστεί βάσει αυτοτελών κριτηρίων αν, όταν χορηγείται τυποποιημένο λογισμικό εγγεγραμμένο σε υλικό φορέα, πρέπει εξ απόψεως ΦΠΑ να θεωρείται ότι πρόκειται για δύο χωριστές παροχές.

40. Υπέρ της αρνητικής απαντήσεως συνηγορεί το γεγονός ότι η μεταβίβαση της κυριότητας επί ενός αγαθού συνοδεύεται κατ' αρχήν με ένα απεριόριστο δικαίωμα διαθέσεως και χρήσεως του αγαθού αυτού. Έτσι, η πώληση ενός βιβλίου δεν συνοδεύεται με χωριστή άδεια αναγνώσεως ή η πώληση ενός μουσικού CD δεν συνοδεύεται με άδεια ακροάσεως της μουσικής. Κατά την αγορά μιας τεχνικής συσκευής, πάλι δεν χρειάζεται να συναφθεί ειδική σύμβαση για τη χρήση της συσκευής αυτής, καθόσον στη συσκευή αυτή είναι ενσωματωμένη η διανοητική ιδιοκτησία υπό τη μορφή εφευρέσεως προστατευομένης με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας.

41. Ωστόσο, στο δικαίωμα χρησιμοποιήσεως ενός έργου ενσωματωμένου σε ένα αγαθό τίθενται όρια μέσω του δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας. Η προστασία των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί των λογισμικών διέπεται σε κοινοτικό επίπεδο από την οδηγία 91/250/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Μαΐου 1991, για τη νομική προστασία των προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών [18].

16 — Το άρθρο 167 καταργήθηκε από τον κανονισμό (ΕΚ) 444/2002 της Επιτροπής, της 11ης Μαρτίου 2002, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα και των κανονισμών (ΕΚ) 2787/2000 και (ΕΚ) 993/2001 (ΕΕ L 68, σ. 11), για τους ακόλουθους λόγους (έβδομη αιτιολογική σκέψη): «Στόχος του άρθρου 167, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 ήταν η μη επιβολή δασμών σε λογισμικό που εισάγεται [έχοντας ενσωματωθεί] σε υλικό φορέα μέσου πληροφορικής. Ο στόχος αυτός όμως έκτοτε επιτεύχθηκε με τη σύναψη της Συμφωνίας για τις τεχνολογίες των πληροφοριών (ΑΤΙ) που εγκρίθηκε με την απόφαση 97/359/ΕΚ του Συμβουλίου. Εκτιμάται συνεπώς ότι, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της σχετικής απόφασης 4.1 της 12ης Μαΐου 1995 της GATT, δεν χρειάζεται πλέον να υπάρχουν ειδικές διατάξεις εφαρμογής για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας των υλικών φορέων μέσων πληροφορικής.»

17 — Βλ. συναφώς το σημείο 15 επ. των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα Lenz στην υπόθεση Brown Boveri (προαναφέρθηκαν στην υποσημείωση 13).

18 — ΕΕ L 122, σ. 42.

42. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 91/250 εξομοιώνει, όσον αφορά το δικαίωμα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα προγράμματα ηλεκτρονικού υπολογιστή με τα λογοτεχνικά έργα. Κατά το άρθρο 4 της οδηγίας αυτής, ορισμένες πράξεις, και μεταξύ αυτών η αναπαραγωγή και η διανομή ενός προγράμματος ηλεκτρονικού υπολογιστή, μπορούν να γίνουν μόνο με άδεια του δημιουργού. Αντιθέτως, από το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 91/250 δύναται να συναχθεί ότι κατ' αρχήν δεν υπόκειται σε άδεια του δημιουργού η κατά προορισμόν χρήση ενός προγράμματος ηλεκτρονικού υπολογιστή από εκείνον που το απέκτησε νομίμως.

43. Η πρώτη πώληση ενός αντιγράφου ενός προγράμματος ηλεκτρονικού υπολογιστή εντός της Κοινότητας από τον δικαιούχο ή με τη συγκατάθεσή του επιφέρει ανάλωση του δικαιώματος διανομής του αντιγράφου αυτού (άρθρο 4, στοιχείο γ', δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 91/250). Κατά το πιο πάνω άρθρο, ο πρώτος που απέκτησε εκ συμβάσεως ένα τέτοιο αντίγραφο δύναται να μεταβιβάσει σε τρίτον την κυριότητα επί του αντιγράφου, χωρίς τη συγκατάθεση του δημιουργού. Κατά συνέπεια, ο πρώτος που απέκτησε εκ συμβάσεως ένα τέτοιο αντίγραφο μπορεί να διαθέτει το ενσώματο αγαθό ως κύριος.

44. Ο τρίτος, αν απέκτησε νόμιμα τον αρχικό υλικό φορέα του μέσου πληροφορικής, έχει και αυτός την εξουσία να χρησιμοποιεί κατά προορισμόν το πρόγραμμα που έχει εγγραφεί στον υλικό αυτόν φορέα [19]. Απαγόρευση εκχωρήσεως του δικαιώματος χρήσεως, συμφωνηθείσα μεταξύ του κατασκευαστή και του πρώτου που απέκτησε εκ συμβάσεως το σχετικό πρόγραμμα, δεν δεσμεύει τους τρίτους. Στην περίπτωση που μια τέτοια ρήτρα περιληφθεί σε σύμβαση, η ρήτρα αυτή παράγει αποτελέσματα μόνο στις σχέσεις μεταξύ του κατόχου του προστατευομένου δικαιώματος και του πρώτου που απέκτησε εκ συμβάσεως το πιο πάνω πρόγραμμα. Ο τελευταίος οφείλει να αποζημιώσει τον αντισυμβαλλόμενό του (τον κατασκευαστή) επειδή παρέβη τις συμβατικές του υποχρεώσεις. Ωστόσο, τέτοιες παραβάσεις δεν θίγουν την κτήση της κυριότητας επί του υλικού φορέα του μέσου πληροφορικής από τον δεύτερο που απέκτησε εκ συμβάσεως το πιο πάνω πρόγραμμα ούτε την εκχώρηση του συνδεδεμένου με την κυριότητα δικαιώματος χρήσεως.

45. Κατά συνέπεια, μια σύμβαση χορηγήσεως άδειας η οποία συνάπτεται επί πλέον της μεταβιβάσεως του υλικού φορέα στον οποίο έχει εγγραφεί το σχετικό πρόγραμμα δεν αποτελεί προϋπόθεση για τη σύσταση δικαιώματος χρήσεως του προγράμματος αυτού. Αντιθέτως, το δικαίωμα χρήσεως απορρέει από την κυριότητα επί του αντιγράφου. Ο σκοπός της συμβάσεως χορηγήσεως άδειας συνίσταται στον περιορισμό του δικαιώματος χρήσεως μόνο στις σχέσεις μεταξύ του κατόχου του προστατευομένου δικαιώματος και εκείνου που απέκτησε εκ συμβάσεως το αντίγραφο του προγράμματος.

46. Επομένως, το αντικείμενο της συμβάσεως χορηγήσεως άδειας δεν αποτελεί φορολογητέα παροχή. Απεναντίας, η παροχή που συνίσταται στη μεταβίβαση της κυριότητας επί ενός αντιγράφου περιορίζεται ακόμα περισσότερο.

19 — Για να μη καταλήξουμε σε αδικαιολόγητη πολλαπλή χρησιμοποίηση του προγράμματος, ο πρώτος που το απέκτησε εκ συμβάσεως οφείλει να το απεγκαταστήσει από τον υπολογιστή του.

47. Αντιθέτως προς την άποψη της Επιτροπής, το γεγονός ότι μια τέτοια σύμβαση χορηγήσεως άδειας προβλέπει απαγόρευση της εκχωρήσεως του δικαιώματος χρήσεως δεν εμποδίζει να χαρακτηριστεί ολόκληρη η οικονομική πράξη ως παράδοση αγαθού.

48. Κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, αντιθέτως προς την ανάλυση αυτή, η απόκτηση του υλικού φορέα ενός μέσου πληροφορικής δεν έχει καμία σημασία. Εκείνο που έχει σημασία είναι μόνον η απόκτηση του δικαιώματος χρήσεως. Η μεταβίβαση του υλικού φορέα του μέσου πληροφορικής αποτελεί στην περίπτωση αυτή μόνο το μέσο για να χρησιμοποιηθεί το λογισμικό. Ωστόσο, η άποψη αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

49. Είναι αλήθεια ότι υπέρ της λύσεως αυτής συνηγορεί το ότι στις περισσότερες περιπτώσεις εκείνο που μετρά για εκείνον ο οποίος αποκτά εκ συμβάσεως ένα μέσο πληροφορικής δεν είναι η κυριότητα επί του «μεταφορικού μέσου», δηλαδή του υλικού φορέα. Επί πλέον, με τη λύση αυτή, η χορήγηση λογισμικού επί ενός υλικού φορέα εξομοιώνεται από φορολογικής απόψεως με τη μεταφόρτωση λογισμικού από το Διαδίκτυο. Κατά το εφαρμοστέο δίκαιο, η μεταφόρτωση αυτή πρέπει να θεωρείται παροχή υπηρεσιών [20].

50. Ωστόσο, υπερισχύουν οι λόγοι που συνηγορούν υπέρ της απορρίψεως της συλλογιστικής αυτής. Κατά τη συλλογιστική αυτή, το αποτέλεσμα θα ήταν να τυγχάνουν, χωρίς προφανή λόγο, διαφορετικής μεταχειρίσεως, αφενός, τα προγράμματα ηλεκτρονικού υπολογιστή που είναι εγγεγραμμένα σε υλικό φορέα και, αφετέρου, η μουσική που περιέχεται σε CD ή ένα κείμενο που περιέχεται σε ένα βιβλίο. Αντιθέτως με αυτό που συμβαίνει με αυτά τα ανάλογα έργα που προστατεύονται με δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, όταν πρόκειται για πρόγραμμα ηλεκτρονικού υπολογιστή το δικαίωμα χρήσεως των δημιουργιών που ενσωματώνονται στον υλικό φορέα θα είχε μεγαλύτερη σημασία από την κυριότητα επί αυτού τούτου του υλικού φορέα. Ενώ η μεταβίβαση ενός μουσικού CD ή ενός βιβλίου θεωρείται παράδοση αγαθού υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, η μεταβίβαση ενός CD το οποίο ενσωματώνει ένα λογισμικό θα θεωρούνταν εξ απόψεως ΦΠΑ παροχή υπηρεσίας.

51. Το παράδειγμα ενός λεξικού εγγεγραμμένου σε CD-ROM ή DVD δείχνει ποιες δυσκολίες θα μπορούσαν να ανακύψουν από τη διαφοροποίηση αυτή. Ένα τέτοιο λεξικό-CD περιέχει πολυάριθμα κείμενα και πολυάριθμες εικόνες σε ψηφιακή μορφή αλλά και προγράμματα παρουσιάσεως και διαχειρίσεως των δεδομένων αυτών. Πρέπει ένα τέτοιο CD να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθού όπως συμβαίνει με ένα βιβλίο ή ως παροχή υπηρεσιών όπως θα συνέβαινε με ένα CD το οποίο περιέχει ένα πρόγραμμα υπολογιστή;

52. Επί πλέον, η Levob υπογραμμίζει ορθώς ότι ο χαρακτηρισμός της σχετικής οικονομικής πράξεως ως παροχής υπηρεσιών μπορεί να δημιουργήσει δυσκολίες όταν —όπως συμβαίνει με τη χύμα πώληση τυποποιημένων λογισμικών— οι κατασκευαστές χρησιμοποιούν ενδιαμέσους. Στην πράξη, οι ενδιάμεσοι λαμβάνουν τους υλικούς φορείς

20 — Βλ. το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τελευταία περίπτωση, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΙΒ της έκτης οδηγίας όπως έχει υπό την οδηγία 2002/38 (προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 4), η οποία όμως δεν ασκεί επιρροή στην παρούσα υπόθεση.

από τον κατασκευαστή ή από άλλους ενδιαμέσους και μεταπωλούν τους φορείς αυτούς στον τελικό αγοραστή. Δεν έχουν λεπτομερή γνώση των όρων χορηγήσεως άδειας που ισχύουν για τον τελικό αγοραστή, οι δε όροι αυτοί κατ' ουδένα τρόπον αποτελούν αντικείμενο της συμβάσεως πωλήσεως μεταξύ των ενδιαμέσων και των αγοραστών των πακέτων λογισμικού. Κατά συνέπεια, δεν θα ήταν ρεαλιστικό να γίνει δεκτό ότι ο αγοραστής αποκτά ένα δικαίωμα χρήσεως το οποίο δεν ορίζεται λεπτομερώς, και δεν αποκτά ένα ενσώματο αγαθό.

53. Αν όντως υπάρξει χωριστή σύμβαση για τη χορήγηση δικαιωμάτων χρήσεως, τούτο θα γίνει μόνο κατά την εγκατάσταση του λογισμικού στον υπολογιστή του τελικού αγοραστή, εγκατάσταση με την οποία —από τη νομική σκοπιά του κατασκευαστή— ο χρήστης αυτός αποδέχεται τους όρους χορηγήσεως των δικαιωμάτων αυτών. Ωστόσο, δεν είναι αναγκαίο να δοθεί αντάλλαγμα επί πλέον της τιμής που έχει ήδη καταβληθεί για τον υλικό φορέα στον ενδιάμεσο. Κατά συνέπεια, η οικονομική αυτή πράξη δεν είναι εκείνη που θα μπορούσε να χρησιμεύσει ως βάση επιβολής του ΦΠΑ.

54. Το παράδειγμα αυτό δείχνει ότι η σύνδεση με τη μεταβίβαση του υλικού φορέα και όχι με τη χορήγηση του δικαιώματος χρήσεως δίνει και πρακτικά πλεονεκτήματα όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ. Η μεταβίβαση ενός ενσώματου αγαθού έχει ένα στοιχείο δημοσιότητας με το οποίο εύκολα μπορεί να συνδεθεί η φορολογία. Αντιθέτως, είναι πιο δύσκολο να αποδειχθεί πότε και μεταξύ ποιών προσώπων μεταβιβάστηκαν άυλα αγαθά. Επί πλέον, εδώ ελλοχεύει ο κίνδυνος μεθοδεύσεων. Λόγω, αντιστοίχως, της υπάρξεως ή ελλείψεως στοιχείων δημοσιότητας, είναι δικαιολογημένη και η διαφορετική μεταχείριση, αφενός, της χορηγήσεως λογισμικού εγγεγραμμένου σε υλικό φορέα και, αφετέρου, της μεταφορτώσεως από το Διαδίκτυο.

55. Κατά συνέπεια, πρέπει να κρατηθεί ως ενδιάμεσο συμπέρασμα το ότι η χορήγηση τυποποιημένου λογισμικού εγγεγραμμένου σε υλικό φορέα αποτελεί παράδοση αγαθού υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

2) Η ανάπτυξη ειδικού λογισμικού προσαρμοσμένου στις απαιτήσεις του πελάτη

56. Όλοι όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις συμφωνούν ότι η ανάπτυξη ενός λογισμικού ειδικά για τις ανάγκες ενός πελάτη δεν αποτελεί παράδοση αγαθού αλλά παροχή υπηρεσιών.

57. Τούτο πρέπει, κατ' αρχήν, να γίνει δεκτό. Ωστόσο, σε κάθε επί μέρους περίπτωση μπορούν να ανακύψουν εντελώς διαφορετικές καταστάσεις οι οποίες ενδέχεται να χρήζουν διαφορετικής μεταχειρίσεως. Και εδώ, το σημείο αφετηρίας είναι το ζήτημα αν πρόκειται για μεταβίβαση υλικού αγαθού στο οποίο είναι ενσωματωμένο το πρόγραμμα που αναπτύχθηκε. Ασφαλώς δεν

πρόκειται περί αυτού όταν το ειδικό πρόγραμμα που αναπτύχθηκε λαμβάνει την οριστική του μορφή μόνο στον υπολογιστή του πελάτη.

58. Αν αντιθέτως ο προγραμματιστής αναπτύσσει εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή του το πρόγραμμα σύμφωνα με τις προδιαγραφές του πελάτη και αν μετά παραδίδει στον πελάτη έναν υλικό φορέα με το πρόγραμμα αυτό έτοιμο για εγκατάσταση, δεν μπορεί παρά να γίνει η ίδια ανάλυση με την περίπτωση του τυποποιημένου λογισμικού.

59. Το γεγονός ότι απλώς και μόνον πρόκειται για λογισμικό προσαρμοσμένο ειδικά στις ανάγκες του πελάτη ουδόλως μεταβάλλει την εκτίμηση αυτή. Αυτό είναι εκείνο που δείχνει η σύγκριση με άλλα έργα που κατασκευάζονται ειδικά για έναν πελάτη κατόπιν παραγγελίας του. Και στην περίπτωση μιας οικίας που κτίζεται σύμφωνα με τις προδιαγραφές του «κυρίου του έργου» και που του δίνεται με το κλειδί στο χέρι, πρόκειται για παράδοση αγαθού και όχι για σύνολο υπηρεσιών από τους διάφορους τεχνίτες και εργολάβους που έλαβαν μέρος στην κατασκευή της οικίας.

60. Κατά τα στοιχεία που περιέχονται στην αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, υπάλληλοι της FDP προσάρμοσαν το λογισμικό CLAS μετά την εγκατάστασή του στις συσκευές της Levob για την επεξεργασία δεδομένων. Κατά συνέπεια, η επίμαχη παροχή αποτελεί παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

Γ — *Επί των προδικαστικών ερωτημάτων*

1) Μία σύνθετη παροχή ή δύο χωριστές παροχές (ερώτημα 1α)

61. Το πρώτο αποφασιστικό βήμα για την περαιτέρω εξέταση της υποθέσεως είναι να επιλυθεί το ζήτημα αν η χορήγηση του τυποποιημένου λογισμικού και η προσαρμογή του στις ειδικές ανάγκες της Levob αποτελούν μία σύνθετη παροχή ή δύο χωριστές παροχές. Το ζήτημα αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία καθόσον τα προεκτεθέντα έδειξαν ότι η χορήγηση ενός τυποποιημένου λογισμικού πρέπει να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθού, αλλά η προσαρμογή του πρέπει να θεωρηθεί παροχή υπηρεσιών.

62. Αν η χορήγηση του λογισμικού και η προσαρμογή του αποτελούν χωριστές παροχές (δεύτερη υποθετική περίπτωση), θα πρέπει να εφαρμοστούν διαφορετικοί κανόνες όσον αφορά τον τόπο παροχής. Τούτο θα έχει ως συνέπεια ότι μόνον η προσαρμογή θα υπόκειται σε φόρο στις Κάτω Χώρες, ενώ οι Ηνωμένες Πολιτείες θα πρέπει να θεωρηθούν ως ο τόπος της παραδόσεως του τυποποιημένου λογισμικού, οπότε εντός της Κοινότητας δεν θα πρέπει

να καταβληθεί ΦΠΑ για την οικονομική αυτή πράξη [21].

63. Αντιθέτως, αν πρόκειται για σύνθετη παροχή που πρέπει να χαρακτηριστεί ως ενιαία παροχή (πρώτη υποθετική περίπτωση), θα υπάρχει μόνον ένας τόπος παροχής.

64. Στηριζόμενη στη διάρθρωση της συμβάσεως, η Levob ισχυρίζεται ότι πρόκειται για δύο χωριστές παροχές. Η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή έχουν την αντίθετη άποψη. Όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις συμφωνούν ότι η εγκατάσταση του προγράμματος και η εκπαίδευση του προσωπικού αποτελούν παρεπόμενες παροχές οι οποίες πρέπει να χαρακτηριστούν όπως η κύρια παροχή.

65. Η έκτη οδηγία δεν ορίζει κάτι ειδικά ως προς το ζήτημα υπό ποιες συνθήκες πλείονες συναφείς παροχές πρέπει να θεωρούνται μία σύνθετη παροχή. Ωστόσο, στην απόφαση CPP, το Δικαστήριο εξέφερε επ' αυτού τις ακόλουθες καίριες κρίσεις [22]:

«Συναφώς, λαμβανομένων υπόψη των ακολούθων δύο στοιχείων, ήτοι ότι, αφενός, από το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι κάθε παροχή υπηρεσίας πρέπει κανονικά να θεωρείται αυτοτελής και ανεξάρτητη και ότι, αφετέρου, η παροχή που αποτελείται από μία μόνον υπηρεσία σε οικονομικό επίπεδο δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά για να μην αλλοιωθεί η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ, πρέπει να αναζητηθούν τα χαρακτηριστικά στοιχεία της επίμαχης δραστηριότητας για να καθορισθεί αν ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει σε πλείονες αυτοτελείς κύριες παροχές ή σε μία ενιαία παροχή προς τον καταναλωτή, ως καταναλωτής δε νοείται ένας μέσος καταναλωτής.»

66. Έτσι, όταν καθορίζεται αν πρόκειται για μία σύνθετη παροχή συγκρούονται δύο στόχοι. Από τη μια πλευρά, οι διάφορες επί μέρους παροχές πρέπει να εκτιμώνται χωριστά, με γνώμονα τη φύση τους. Από την άλλη πλευρά, ο κατακερματισμός μιας σύνθετης παροχής σε υπερβολικά μεγάλο αριθμό επί μέρους παροχών που πρέπει να χαρακτηριστούν χωριστά, θα περιέπλεκε την εφαρμογή των διατάξεων περί ΦΠΑ [23]. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να χρησιμοποιείται ένα αντικειμενικό κριτήριο. Δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η υποκειμενική άποψη εκείνου ο οποίος προέβη στην παροχή και/ή εκείνου ο οποίος την έλαβε. Ασφαλώς τα στοιχεία που το Δικαστήριο παρέθεσε στην

21 — Ωστόσο, στην περίπτωση αυτή, θα οφείλεται ΦΠΑ κατά την εισαγωγή, αλλά μόνον η αξία του υλικού φορέα θα ανήκει στη φορολογητέα βάση σύμφωνα με τους κανόνες που περιγράφηκαν πιο πάνω (σημείο 36 των προτάσεών μου).

22 — Απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP (Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 29).

23 — Σε ορισμένες προτάσεις γενικών εισαγγελέων, διακρίνεται η τάση να δίνεται στην πρακτική πλευρά προτεραιότητα έναντι της ακριβείας: βλ., π.χ., τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Κοσμά της 1ης Φεβρουαρίου 1996 στην υπόθεση C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, σημείο 14, και του γενικού εισαγγελέα Fennelly της 25ης Απριλίου 1996 στην υπόθεση C-327/94, Dudda (Συλλογή 1996, σ. I-4595, και συγκεκριμένα σ. I-4597, σημείο 35), καθώς και της 11ης Ιουνίου 1998 στην προαναφερθείσα υπόθεση CPP (σημείο 47 επ.).

προαναφερθείσα απόφαση CPP αφορούν ένα σύνολο υπηρεσιών, πλην όμως μπορούν να μεταφερθούν στις περιπτώσεις όπου υπάρχει και παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών [24].

67. Κατά το Δικαστήριο, πρόκειται για σύνθετη παροχή που πρέπει να θεωρείται ενιαία παροχή ιδίως όταν η μία από τις παροχές είναι η κύρια παροχή και η άλλη είναι μόνον παρεπόμενη παροχή. Μια παροχή πρέπει να θεωρείται παρεπόμενη «οσάκις δεν συνιστά αφ' εαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες» [25].

68. Στην παρούσα υπόθεση, ουδεμία από τις δύο σημαντικές παροχές (η χορήγηση του τυποποιημένου λογισμικού και η προσαρμογή του) είναι δευτερεύουσα σε σχέση με την άλλη, οπότε είναι φανερό ότι δεν αποτελεί παρεπόμενη παροχή. Ωστόσο, τούτο δεν επιτρέπει το συμπέρασμα ότι εξ απόψεως ΦΠΑ οι δύο αυτές παροχές δεν πρέπει να θεωρηθούν ενιαία παροχή. Συγκεκριμένα, το ζεύγος κύρια παροχή/παρεπόμενη παροχή είναι μόνο *μία* από τις περιπτώσεις ενιαίας παροχής τις οποίες αναγνωρίζει η νομολογία.

69. Το ζήτημα που παραμένει είναι να καθοριστεί η φύση των παροχών, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της παρούσας υποθέσεως. Εκείνο που έχει σημασία εν προκειμένω είναι αν οι δύο παροχές συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε, εξεταζόμενες μεμονωμένα, να μη μπορούν, κατά τον μέσο καταναλωτή, να έχουν την πρακτική χρησιμότητα που θέλει ο πελάτης [26].

70. Του αιτούντος δικαστηρίου έργο είναι να κρίνει, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των κρίσιμων περιστάσεων της παρούσας υποθέσεως, αν υπάρχει τέτοιος στενός σύνδεσμος μεταξύ της χορηγήσεως του τυποποιημένου λογισμικού και της προσαρμογής του. Ωστόσο, το Δικαστήριο δύναται να παράσχει στοιχεία ικανά να διαδραματίσουν έναν ρόλο εν προκειμένω.

71. Το γεγονός ότι μια ολλανδική ασφαλιστική εταιρία όπως η Levob —αντιθέτως με αυτό που ενδεχομένως συμβαίνει με μια αμερικανική ασφαλιστική εταιρία— δεν δύναται να χρησιμοποιήσει το τυποποιημένο λογισμικό χωρίς προσαρμογές συνηγορεί υπέρ της υπάρξεως αδιάσπαστου συνδέσμου μεταξύ των δύο παροχών. Επί πλέον, η προσαρμογή δεν θα μπορούσε να γίνει μεμονωμένα αν προηγουμένως δεν είχε

24 — Έτσι, στην απόφαση της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, (Συλλογή 1996, σ. I-2395), η παροχή γευμάτων και η υπηρεσία εστιάσεως θεωρήθηκαν ενιαία παροχή υπηρεσιών. Στην απόφαση της 15ης Μαΐου 2001, C-34/99, Primback (Συλλογή 2001, σ. I-3833), το Δικαστήριο θεώρησε τη χορήγηση πιστώσεως και την παράδοση επίπλων ως μία σύνθετη παροχή.

25 — Απόφαση CPP (προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 22, σκέψη 30). Βλ. επίσης τις αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 1989, 173/88, Henriksen (Συλλογή 1989, σ. I-2763, σκέψεις 14 έως 16)· της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin (Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 24), και της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 27).

26 — Και στην απόφαση Henriksen (προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 25, σκέψη 15) το Δικαστήριο θεώρησε σημαντικό τον στενό σύνδεσμο των παροχών.

χορηγηθεί ένα βασικό λογισμικό που να μπορεί να προσαρμοστεί και με το οποίο να είναι εξοικειωμένος εκείνος που θα προέβαινε στις προσαρμογές αυτές.

72. Βέβαια, θεωρητικά, ο πελάτης μπορούσε να αναθέσει σε τρίτον να προβεί στις προσαρμογές. Ωστόσο, η Levob είχε σοβαρούς λόγους να μη το κάνει. Συγκεκριμένα, η συνεργασία με δύο μεσίτες ασφαλειών έθετε νομικές και πρακτικές δυσκολίες. Σε νομικό επίπεδο, για την τροποποίηση του προγράμματος ήταν κατά πάσα πιθανότητα αναγκαίο να ληφθεί άδεια του δημιουργού [27]. Σε τεχνικό επίπεδο, ο τρίτος θα έπρεπε να έχει τις αναγκαίες γνώσεις σχετικά με τη δομή του προγράμματος για να μπορέσει να προσαρμόσει το πρόγραμμα αυτό.

73. Περαιτέρω, σοβαρό στοιχείο υπέρ της υπάρξεως αδιάσπαστου συνδέσμου μεταξύ των δύο παροχών είναι η ευθύνη που η επιχείρηση καταρτίσεως προγραμμάτων πληροφορικής έχει για τη λειτουργικότητα του συνόλου που αποτελείται από το τυποποιημένο λογισμικό και τις προσαρμογές του. Η επίμαχη σύμβαση προέβλεπε ότι με δοκιμή γενικής αποδοχής θα εξακριβωθεί αν το σύνολο λειτουργεί σωστά. Κατά συνέπεια, μπορεί κανείς να σκεφθεί ότι οποιαδήποτε δυσλειτουργία, ανεξαρτήτως του αν οφείλεται σε σφάλμα σχετικά με το τυποποιημένο λογισμικό ή με τον προγραμματισμό των προσαρμογών, μπορεί τελικά να τινάξει ολόκληρη τη σύμβαση στον αέρα. Η συνολική αυτή ευθύνη της πιο πάνω επιχειρήσεως συνάδει με το πνεύμα και τον σκοπό της συμβάσεως. Συγκεκριμένα, για τη Levob δεν έχει καμία χρησιμότητα να διαθέτει ένα απηλλαγμένο σφαλμάτων τυποποιημένο λογισμικό που όμως δεν έχει προσαρμοστεί επιτυχώς στους σκοπούς της.

74. Το γεγονός ότι η ίδια επιχείρηση προβαίνει στις δύο αυτές παροχές εγγυάται ότι ο ίδιος εμπορικός εταίρος είναι υπεύθυνος για την καλή λειτουργία όλων των στοιχείων που συνθέτουν τις παροχές αυτές. Αν η Levob είχε αγοράσει το τυποποιημένο λογισμικό από μια επιχείρηση και είχε αναθέσει τις προσαρμογές σε άλλη, δεν θα μπορούσε να προσάψει στη μία τα σφάλματα της άλλης. Τούτο θα είχε, π.χ., ως συνέπεια ότι η Levob δεν θα ήταν σε θέση να λύσει τη σύμβαση παραδόσεως ενός ικανού να λειτουργήσει τυποποιημένου λογισμικού απλώς και μόνο για τον λόγο ότι δεν έγιναν σωστά οι προσαρμογές.

75. Οι ιδιαιτερότητες της συμβάσεως τις οποίες υπενθύμισε η Levob δεν αντιτίθενται στον χαρακτηρισμό της οικονομικής πράξεως ως σύνθετης παροχής. Συγκεκριμένα, κατά το Δικαστήριο, ο τρόπος που τιμολογούνται οι παροχές δεν αποτελεί κρίσιμο στοιχείο. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ως εκ τούτου ότι μπορούν να υπάρξουν χωριστές

27 — Χρειάζονται άδεια, κατά το άρθρο 4, στοιχείο β΄, της οδηγίας 91/250, μεταξύ άλλων η μετάφραση, η προσαρμογή, η διαρρύθμιση και άλλες μετατροπές ενός προγράμματος ηλεκτρονικού υπολογιστή.

παροχές ακόμη και αν τιμολογήθηκε μία συνολική τιμή [28]. Το ίδιο ισχύει και αντιστρόφως: δεν αποκλείεται να υπάρξει μία σύνθετη παροχή παρά το ότι για τα επί μέρους συστατικά στοιχεία της παροχής δηλώθηκαν χωριστές τιμές και εκδόθηκαν χωριστά τιμολόγια [29].

76. Η διάσπαση της συνολικής τιμής σε δύο επί μέρους τιμές είχε ως σκοπό να καθοριστεί με ελαστικό τρόπο η τιμή της προσαρμογής αναλόγως της εργασίας που πράγματι θα καταβαλλόταν. Ωστόσο, τα συμφωνηθέντα όσον αφορά την τιμή δεν δείχνουν οπωσδήποτε ότι πρόκειται για δύο παροχές που πρέπει να τύχουν χωριστής μεταχειρίσεως εξ απόψεως ΦΠΑ. Ένας επιπλοποιός ο οποίος κατασκευάζει κατόπιν παραγγελίας μια ιματιοθήκη μπορεί και αυτός να αναφέρει στη γραπτή προσφορά του το κόστος των υλικών χωριστά από τις ώρες εργασίας που θα χρειαστούν. Ωστόσο, δεν χωρεί αμφιβολία ως προς το ότι το αποτέλεσμα είναι η παράδοση μιας ιματιοθήκης και όχι δύο χωριστές παροχές. Το παράδειγμα αυτό δείχνει ότι η χωριστή τιμολόγηση δύο παροχών δεν δείχνει οπωσδήποτε κάτι ως προς την εσωτερική τους σχέση.

77. Ούτε η χωριστή τιμολόγηση του τυποποιημένου λογισμικού ούτε η παράδοση των υλικών φορέων με το λογισμικό αυτό σε υπαλλήλους της Levob που είχαν μεταβεί προς τούτο στις Ηνωμένες Πολιτείες θέτουν υπό αμφισβήτηση τον κατά τα πιο πάνω στενό σύνδεσμο μεταξύ της παροχής αυτής και της προσαρμογής του λογισμικού. Οι πράξεις που περιέγραψα είχαν σαφώς ως σκοπό να πραγματοποιηθεί μια χωριστή εισαγωγή αγαθών προκειμένου να έχουν συνέπειες για τον ΦΠΑ οι ευνοϊκοί κανόνες που ίσχυαν τότε για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας. Αντιθέτως, οι σχετικοί με την παράδοση των υλικών φορέων όροι της συμβάσεως και η χωριστή τιμολόγηση του τυποποιημένου λογισμικού δεν συνδέονται με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά της παροχής αυτής που να δικαιολογούν την εξ απόψεως ΦΠΑ χωριστή μεταχείρισή της σε σχέση με την εν λόγω προσαρμογή.

78. Αν δοθεί καθοριστική σημασία τόσο στα συμφωνηθέντα όσον αφορά την τιμή όσο και στην τιμολόγηση, οι συμβαλλόμενοι θα μπορούν να επηρεάζουν κατά το δοκούν τον χαρακτηρισμό εξ απόψεως ΦΠΑ. Τούτο θα είναι αντίθετο προς την υποχρέωση αντικειμενικής αξιολογήσεως της χαρακτηριστικής παροχής ή των χαρακτηριστικών παροχών μιας συμβάσεως με γνώμονα τη φύση της ή τη φύση τους.

79. Κατά συνέπεια, στο ερώτημα 1α πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η χορήγηση τυποποιημένου λογισμικού εγγεγραμμένου σε υλικό φορέα και η μεταγενέστερη προσαρμογή του λογισμικού αυτού στις ανάγκες του πελάτη πρέπει να θεωρηθούν κατά την έκτη οδηγία ως ενιαία παροχή όταν οι επί μέρους παροχές συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε, εξεταζόμενες μεμονωμένα, να μη μπορούν, κατά τον μέσο καταναλωτή, να έχουν την πρακτική χρησιμότητα που θέλει ο πελάτης. Για την

28 — Απόφαση CPP (προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 22, σκέψη 31).

29 — Βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Fennelly της 25ης Μαΐου 2000 στην υπόθεση C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-249, και συγκεκριμένα σ. I-251, σημείο 31).

απάντηση στο ερώτημα αυτό δεν έχει σημασία αν για τις επί μέρους παροχές συμφωνήθηκαν χωριστές τιμές και εκδόθηκαν χωριστά τιμολόγια.

2) Πρώτη υποθετική περίπτωση: μία ενιαία παροχή

80. Το αιτούν δικαστήριο έθεσε το ερώτημα 1β, γ και δ για την περίπτωση που οι παροχές αυτές πρέπει να χαρακτηριστούν ως μία ενιαία παροχή, πράγμα που είναι πιθανότατο λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω. Με το ερώτημα 1β, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί στην ουσία να πληροφορηθεί αν η ενιαία παροχή πρέπει να χαρακτηριστεί στο σύνολό της ως παράδοση αγαθού ή ως παροχή υπηρεσιών. Τα υπόλοιπα ερωτήματα αφορούν τον καθορισμό του τόπου της παροχής.

α) Χαρακτηρισμός της επίμαχης παροχής ως παραδόσεως αγαθού ή παροχής υπηρεσιών (ερώτημα 1β)

81. Η σύνθετη παροχή της οποίας η Levob ήταν ο αποδέκτης έχει τόσο στοιχεία παράδόσεως αγαθού όσο και στοιχεία παροχής υπηρεσιών, ενώ ούτε η χορήγηση του τυποποιημένου λογισμικού ούτε η προσαρμογή του μπορούν να χαρακτηριστούν απλώς και μόνον ως παρεπόμενη παροχή.

82. Στην απόφαση Faaborg-Gelting Linien [30], το Δικαστήριο έκρινε ότι όταν οι εργασίες αποτελούνται από ένα σύνολο παροχών πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες εκτελέστηκαν οι εργασίες αυτές. Ακόμη και αν τα επί μέρους συστατικά στοιχεία του συνόλου αυτού δεν έχουν μεταξύ τους τη σχέση κύριας και παρεπόμενης παροχής, πρέπει να εξεταστεί αν η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών είναι εκείνη που βαρύνει στις παροχές αυτές. Όσον αφορά την επίμαχη στην απόφαση Faaborg-Gelting Linien υπηρεσία εστιάσεως, το Δικαστήριο έκρινε ότι υπερισχύουν τα στοιχεία της παροχής υπηρεσιών.

83. Στην παρούσα υπόθεση, αν ληφθεί υπόψη το σύνολο των περιστάσεων, πάλι τα στοιχεία της παροχής υπηρεσιών είναι εκείνα που υπερισχύουν. Πρώτα, καθοριστικό εν προκειμένω είναι το γεγονός ότι αυτό καθ' εαυτό το τυποποιημένο λογισμικό δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τη Levob. Κατά συνέπεια, η κύρια φροντίδα της Levob δεν ήταν να αποκτήσει ένα τυποποιημένο

30 — Απόφαση που προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 24, σκέψεις 12 έως 14· βλ. επίσης την απόφαση CPP (προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 22, σκέψη 28) και την απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, Stockholm Lindöpark, (Συλλογή 2001, σ. I-493, σκέψη 26).

λογισμικό που να αφορά τις ασφαλίσεις, αλλά ένα λογισμικό που να είναι προσαρμοσμένο ειδικά στις ανάγκες της.

84. Στη συνέχεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η προσαρμογή του λογισμικού και η εγκατάστασή του υπήρξαν πολύ δαπανηρές πράξεις που διήρκησαν πάνω από ένα έτος. Οι εργασίες άρχισαν με κοινή αξιολόγηση των απαιτουμένων προσαρμογών και τελείωσαν με δοκιμή ολοκλήρου του προγράμματος. Βέβαια, η εγκατάσταση του λογισμικού και η εκπαίδευση των υπαλλήλων της επιχειρήσεως είναι μόνον παρεπόμενες παροχές. Ωστόσο, το γεγονός ότι αποτελούν συστατικό μέρος των συμβατικών παροχών δείχνει ότι η FDP έπρεπε να παράσχει μια «υπηρεσία κομπλέ» η οποία ήταν κάτι πολύ παραπάνω από την παράδοση του βασικού προγράμματος.

85. Τέλος, τα στοιχεία της παροχής υπηρεσιών, δηλαδή η προσαρμογή του λογισμικού, η εγκατάστασή του και η εκπαίδευση, αντιπροσωπεύουν μεγαλύτερο ποσοστό στη συνολική τιμή απ' ό,τι η χορήγηση του τυποποιημένου λογισμικού.

86. Κατά συνέπεια, στο ερώτημα 1β πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι μια σύνθετη παροχή που αποτελείται από τη χορήγηση τυποποιημένου λογισμικού, την προσαρμογή του στις ανάγκες του πελάτη, την εγκατάστασή του και την εκπαίδευση του προσωπικού του πελάτη πρέπει να χαρακτηριστεί στο σύνολό της ως παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας όταν, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων, υπερισχύουν τα στοιχεία της παροχής υπηρεσιών. Τούτο δύναται να συμβεί π.χ. όταν:

— η προσαρμογή του τυποποιημένου λογισμικού είναι καθοριστικής σημασίας για τη χρήση του από τον πελάτη,

— η προσαρμογή και η εγκατάσταση υπήρξαν τόσο δαπανηρές ώστε να μη μπορούν να θεωρηθούν παρεπόμενες παροχές και

— τα στοιχεία της παροχής υπηρεσιών αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος της αξίας της σύνθετης παροχής.

β) Ο τόπος της παροχής (ερώτημα 1γ και δ)

87. Με τα στοιχεία γ' και δ' του πρώτου ερωτήματος, τα οποία πρέπει να εξεταστούν μαζί, το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί να

πληροφορηθεί αν ο τόπος της παροχής η οποία στο σύνολό της πρέπει να χαρακτηριστεί ως παροχή υπηρεσιών καθορίζεται κατά τον γενικό κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ή αν πρόκειται για μια από τις περιπτώσεις της παραγράφου 2 της διατάξεως αυτής. Κατά την παράγραφο 1, ο τόπος της παροχής είναι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο παρέχων υπηρεσίες, ενώ κατά την παράγραφο 2 ο τόπος της παροχής είναι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης της παροχής.

88. Η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή συμφωνούν ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας έχει εφαρμογή, οπότε οι Κάτω Χώρες είναι ο τόπος της παροχής υπηρεσιών. Η Levob θεωρεί κατ' αρχάς ότι πρόκειται για δύο χωριστές παροχές όπου ο τόπος της παροχής υπηρεσιών (προσαρμογή του λογισμικού) πρέπει να καθοριστεί κατ' εφαρμογήν του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Για την περίπτωση που το Δικαστήριο δεχθεί ότι πρόκειται για μία σύνθετη παροχή, η Levob θεωρεί ότι συνολικά πρόκειται για παράδοση αγαθού η οποία, κατά το άρθρο 8 της έκτης οδηγίας, πραγματοποιήθηκε στις Ηνωμένες Πολιτείες.

89. Κατά τη νομολογία, ο τόπος όπου ο παρέχων υπηρεσίες έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας είναι κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας το σημείο αναφοράς το οποίο έχει προτεραιότητα για τον καθορισμό του τόπου της παροχής [31].

90. Επί πλέον, όσον αφορά τη σχέση μεταξύ των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, παραθέτει σειρά ειδικών σημείων αναφοράς, ενώ η παράγραφος 1 θέτει έναν γενικό κανόνα· οι διατάξεις αυτές σκοπό έχουν την αποφυγή τόσο των συγκρούσεων αρμοδιότητας που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία όσο και της μη φορολογήσεως εσόδων [32].

91. Το Δικαστήριο έχει συναγάγει εντεύθεν ότι, όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 9, η παράγραφος 1 ουδόλως υπερισχύει της παραγράφου 2. Αντιθέτως, το ζήτημα που τίθεται κάθε φορά είναι αν πρόκειται για μια από τις περιπτώσεις του άρθρου 9, παράγραφος 2· αν όχι, πρέπει να εφαρμοστεί η παράγραφος 1 [33]. Επομένως, η παράγραφος 1 και η παράγραφος 2 του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας δεν έχουν μεταξύ τους τη σχέση κανόνα και εξαιρέσεως, έτσι ώστε η

31 — Απόφαση Faaborg-Gelting Linien (προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 24, σκέψη 16) και απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz (Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 17).

32 — Απόφαση της 15ης Μαρτίου 2001, C-108/00, SPI (Συλλογή 2001, σ. I-2361, σκέψη 15). Βλ., επίσης, τις αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda (Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψη 20)· της 25ης Ιανουαρίου 2001, C-429/97, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-637, σκέψη 41), και της 27ης Μαΐου 2004, C-68/03, Lipjes (Συλλογή 2004, σ. I-5879, σκέψη 16, όσον αφορά τη σχέση μεταξύ των άρθρων 9, παράγραφος 1, και 28β, Ε, της έκτης οδηγίας).

33 — Απόφαση SPI (προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 32, σκέψη 16) και απόφαση Dudda (προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 32, σκέψη 21).

παράγραφος 2 να πρέπει να ερμηνεύεται στενά [34].

92. Είναι αλήθεια ότι στην υπόθεση C-429/97, Επιτροπή κατά Γαλλίας, την οποία επικαλέστηκε η Levob, το Δικαστήριο αρνήθηκε ότι η παράγραφος 2 έχει εφαρμογή σε μια σύνθετη παροχή και έκρινε ότι ο κανόνας της παραγράφου 1 αποτελεί πιο πρακτική λύση. Ωστόσο, εξ αυτών δεν μπορεί να συναχθεί το γενικό συμπέρασμα ότι αποκλείεται η παράγραφος 2 να έχει εφαρμογή σε σύνθετες παροχές. Αντιθέτως, οι εκτιμήσεις του Δικαστηρίου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας πρέπει να τεθούν στο συγκεκριμένο πλαίσιο της υποθέσεως εκείνης. Συγκεκριμένα, η φορολόγηση της παροχής στον τόπο εγκαταστάσεως του λήπτη της θα είχε ως αποτέλεσμα, στην υπόθεση εκείνη, να υπάρξουν συγκρούσεις αρμοδιότητας, καθόσον η σχετική παροχή είχε χορηγηθεί σε μεγάλο αριθμό προσώπων εγκατεστημένων σε διάφορα κράτη μέλη.

93. Εν προκειμένω δεν υφίσταται ο κίνδυνος αυτός, καθόσον η Levob είναι ο μοναδικός λήπτης της σύνθετης παροχής. Επομένως, παρά την ύπαρξη σύνθετης παροχής, πρέπει πρώτα να εξεταστεί αν έχει εφαρμογή ένα από τα κριτήρια του άρθρου 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

34 — Απόφαση SPI (προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 32, σκέψη 17).

94. Η παράδοση και η προσαρμογή του λογισμικού θα μπορούσαν να αποτελέσουν χορήγηση άδειας εκμεταλλεύσεως υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας. Η σύμβαση μεταξύ της FDP και της Levob προβλέπει τη χορήγηση άδειας τόσο για το τυποποιημένο λογισμικό όσο και για την προσαρμογή του.

95. Ωστόσο, όπως έχω ήδη πει, η παραπλεύρως της παραδόσεως του υλικού φορέα χορήγηση δικαιώματος χρήσεως του τυποποιημένου λογισμικού δεν έχει καθοριστική σημασία. Τούτο ισχύει και για την προσαρμογή. Συγκεκριμένα, δεν θα είχε νόημα να προβλεφθεί ειδική προσαρμογή του λογισμικού για τη Levob χωρίς συγχρόνως να χορηγηθεί δικαίωμα χρήσεως του λογισμικού αυτού. Εφόσον εκείνο που βάρυνε ήταν η παροχή υπηρεσιών και όχι η χορήγηση άδειας, αποκλείεται να έχει εφαρμογή το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.

96. Εξεταζόμενη μεμονωμένα, η από την FDP εκπαίδευση του προσωπικού θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως εκπαιδευτική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας. Ωστόσο, η παροχή αυτή είναι μόνον παρεπόμενη, οπότε για τη δραστηριότητα αυτή αποκλείεται ο χωριστός καθορισμός του τόπου παροχής.

97. Κατά συνέπεια, το ζήτημα είναι αν μπορεί να γίνει επίκληση του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, το οποίο έχει εφαρμογή για την «παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές και [για] λοιπές παρόμοιες δραστηριότητες, καθώς και [για την] επεξεργασία στοιχείων και [την] παροχή πληροφοριών».

98. Η διάταξη αυτή μπορεί να ερμηνευθεί με δύο τρόπους. Από τη μια πλευρά, μπορεί να ερμηνευθεί τόσο στενά ώστε να αφορά μόνο τις παροχές των κατονομαζομένων ελευθερίων επαγγελμάτων, περιλαμβανομένων της επεξεργασίας στοιχείων *εντός του πλαισίου των δραστηριοτήτων αυτών* και της παροχής πληροφοριών. Στην περίπτωση αυτή, δεν θα είχε εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση, καθόσον δεν υπάρχει σχέση με παροχές των κατονομαζομένων επαγγελματικών ομάδων.

99. Από την άλλη πλευρά, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η επεξεργασία στοιχείων και η παροχή πληροφοριών είναι περαιτέρω παροχές, αυτοτελείς σε σχέση με εκείνες που απαριθμούνται πρώτες. Οι επίμαχες παροχές θα υπάγονταν τότε στις έννοιες αυτές, ακόμη και αν σήμερα δεν φαίνεται ενδεδειγμένο η χορήγηση και ο προγραμματισμός λογισμικού να ονομαστούν «επεξεργασία στοιχείων και παροχή πληροφοριών». Ωστόσο, δεν πρέπει να εφαρμοστούν υπέρ το δέον στενά κριτήρια για τις έννοιες αυτές, αλλά να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι το μέρος αυτό της οδηγίας έχει εφαρμογή χωρίς τροποποιήσεις από το 1977.

100. Η διατύπωση, ειδικότερα δε η επιλογή του συνδέσμου (sowie, ainsi que, as well as ...), δείχνει ότι —και σε άλλες γλωσσικές αποδόσεις— όλες οι απαριθμούμενες δραστηριότητες είναι ισότιμες.

101. Είναι αλήθεια ότι, κατά την εφαρμογή του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο διερωτήθηκε αν οι εκάστοτε επίμαχες παροχές περιλαμβάνονται σε εκείνες που παρέχονται κυρίως και συνήθως εντός του πλαισίου των επαγγελμάτων που αναφέρει η ίδια διάταξη [35]. Η εξέταση αυτή ήταν ενδεδειγμένη καθόσον ο κοινοτικός νομοθέτης χρησιμοποιεί τα επαγγέλματα που απαριθμούνται στην πιο πάνω διάταξη μόνο για να ορίσει τα είδη παροχών τα οποία αφορά η διάταξη αυτή, αλλά δεν έχει την απαίτηση εκείνος που προβαίνει στις παροχές αυτές να ανήκει όντως σε μια από τις επαγγελματικές ομάδες που απαριθμούνται εκεί [36].

102. Ωστόσο, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας καλύπτει —χωρίς καμία αναφορά σε επαγγελματικές ομάδες— «την επεξεργασία στοιχείων και την παροχή πληροφοριών». Το 1977, δεν υπήρχε καθιερωμένη ορολογία σχετικά με μια επιχείρηση καταρτίσεως προγραμμάτων πληροφορικής. Κατά

35 — Αποφάσεις της 6ης Μαρτίου 1997, C-167/95, Linthorst, Pouwels και Scheres (Συλλογή 1997, σ. I-1195, σκέψη 19 επ.), και της 16ης Σεπτεμβρίου 1997, C-145/96, von Hoffmann (Συλλογή 1997, σ. I-4857, σκέψη 15 επ.).

36 — Βλ. την απόφαση SPI (προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 32, σκέψεις 19 και 20) η οποία παραπέμπει στις αποφάσεις της 17ης Νοεμβρίου 1993, C-68/92, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1993, σ. I-5881, σκέψη 17) και C-69/92, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (Συλλογή 1993, σ. I-5907, σκέψη 18), κατά τις οποίες μπορούν να χαρακτηριστούν ως διαφημίσεις ακόμη και πράξεις που δεν τελέστηκαν από διαφημιστικό γραφείο.

συνέπεια, εν προκειμένω —δηλαδή για τις υπηρεσίες της επεξεργασίας στοιχείων και της παροχής πληροφοριών— δεν μπορεί να γίνει σύγκριση με τις δραστηριότητες των κατονομαζομένων επαγγελματικών ομάδων, όπως έγινε από το Δικαστήριο στις υποθέσεις που έχει εκδικάσει μέχρι τώρα.

103. Αν οι συντάκτες της έκτης οδηγίας δεν ήθελαν οι έννοιες της «επεξεργασίας στοιχείων και παροχής πληροφοριών» να σημαίνουν μόνον ότι πρόκειται για τυποποιημένες παροχές στις οποίες προβαίνουν οι ανήκοντες στις κατονομαζόμενες επαγγελματικές ομάδες, δεν θα χρειαζόταν να αναφέρουν τις παροχές αυτές χωριστά, καθόσον ήδη αποτελούσαν μέρος των δραστηριοτήτων των επαγγελματικών αυτών ομάδων, όπως οι λοιπές όμοιες παροχές.

104. Τέλος, η Levob υπογραμμίζει ακόμη ότι η στον τόπο εγκαταστάσεως του λήπτη της παροχής φορολόγηση των υπηρεσιών που παρέχονται ηλεκτρονικά εισήχθη με την οδηγία 2002/38 για τον λόγο ότι προηγουμένως η φορολόγηση των παροχών αυτών ήταν σε πολύ μικρό βαθμό δυνατή εντός της Κοινότητας [37].

105. Εν προκειμένω, είναι αρκετό να λεχθεί ότι οι τροποποιήσεις της έκτης οδηγίας τις οποίες επέφερε η οδηγία 2002/38 δεν ασκούν επιρροή στην παρούσα υπόθεση, καθόσον η χορήγηση και η προσαρμογή του λογισμικού δεν έγιναν με ηλεκτρονικό τρόπο. Επομένως, η θέσπιση κανόνων σχετικά με τις παροχές που γίνονται με ηλεκτρονικό τρόπο δεν καθιστά δυνατό να συναχθούν συμπεράσματα ως προς την ερμηνεία των εφαρμοστέων εν προκειμένω διατάξεων, δηλαδή των διατάξεων που ίσχυαν πριν από την έκδοση της οδηγίας 2002/38.

106. Εφόσον οι παροχές αυτές πρέπει να χαρακτηριστούν ως επεξεργασία στοιχείων και παροχή πληροφοριών υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, πρέπει να θεωρηθεί ότι ο τόπος της παροχής είναι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης της παροχής.

3) Δεύτερη υποθετική περίπτωση: δύο χωριστές παροχές (ερωτήματα 2α, β και γ)

107. Στην παρούσα υπόθεση, όλα αφήνουν να νοηθεί —υπό την επιφύλαξη της τελικής εκτιμήσεως του αιτούντος δικαστηρίου— ότι πρόκειται για σύνθετη παροχή η οποία πρέπει να χαρακτηριστεί ως ενιαία παροχή. Κατά συνέπεια, παρέλκει να δοθεί απάντηση στο ερώτημα 2α, το οποίο το αιτούν δικαστήριο έθεσε μόνο για την περίπτωση που το Δικαστήριο δεν δεχθεί ότι πρόκειται για σύνθετη παροχή.

37 — Η Levob επικαλείται εν προκειμένω την πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2002/38 (προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 4).

108. Αν παρά πάσα προσδοκία είναι αναγκαίο να αξιολογηθεί χωριστά η χορήγηση του τυποποιημένου λογισμικού που είχε εγγραφεί σε υλικό φορέα, από όσα διατυπώνονται στο κεφάλαιο IV, Β, 1, των προτάσεών μου προκύπτει ότι η παροχή αυτή αποτελεί παράδοση αγαθού κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Επομένως, παρέλκει να δοθεί απάντηση στο στοιχείο β' του δευτέρου ερωτήματος, το οποίο έχει σημασία μόνον αν το Δικαστήριο κρίνει ότι πρόκειται για παροχή υπηρεσιών.

109. Όσον αφορά το στοιχείο γ' του δευτέρου ερωτήματος το οποίο αφορά τον τόπο στον οποίο θεωρείται ότι έγινε η προσαρμογή του τυποποιημένου λογισμικού, θα παραπέμψω στην απάντηση στα στοιχεία γ' και δ' του πρώτου ερωτήματος. Ακόμη και αν η προσαρμογή αυτή εξεταστεί μεμονωμένα, θα πρέπει κατ' εφαρμογήν του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας να θεωρηθεί ότι ο τόπος της παροχής είναι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης της παροχής.

V — Συμπέρασμα

110. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Hoge Raad ως εξής:

«1. Η χορήγηση τυποποιημένου λογισμικού εγγεγραμμένου σε υλικό φορέα και η μεταγενέστερη προσαρμογή του λογισμικού αυτού στις ανάγκες του πελάτη πρέπει να θεωρηθούν κατά την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, ως ενιαία παροχή όταν οι επί μέρους παροχές συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε, εξεταζόμενες μεμονωμένα, να μη μπορούν, κατά τον μέσο καταναλωτή, να έχουν την πρακτική χρησιμότητα που θέλει ο πελάτης. Για την απάντηση στο ερώτημα αυτό δεν έχει σημασία αν για τις επί μέρους παροχές συμφωνήθηκαν χωριστές τιμές και εκδόθηκαν χωριστά τιμολόγια.

2. Μια σύνθετη παροχή που αποτελείται από την παράδοση τυποποιημένου λογισμικού, την προσαρμογή του στις ανάγκες του πελάτη, την εγκατάστασή του και την εκπαίδευση του προσωπικού του πελάτη πρέπει να χαρακτηριστεί στο σύνολό της ως παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388, όταν λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων υπερισχύουν τα στοιχεία της παροχής υπηρεσιών. Τούτο δύναται να συμβεί π.χ. όταν:

— η προσαρμογή του τυποποιημένου λογισμικού είναι καθοριστικής σημασίας για τη χρήση του από τον πελάτη,

— η προσαρμογή και η εγκατάσταση υπήρξαν τόσο δαπανηρές ώστε να μη μπορούν να θεωρηθούν παρεπόμενες παροχές και

— τα στοιχεία της παροχής υπηρεσιών αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος της αξίας της σύνθετης παροχής.

3. Μια σύνθετη παροχή που αποτελείται από τη χορήγηση τυποποιημένου λογισμικού, την προσαρμογή του στις ανάγκες του πελάτη, την εγκατάστασή του και την εκπαίδευση του προσωπικού του πελάτη πρέπει να χαρακτηριστεί ως επεξεργασία στοιχείων και παροχή πληροφοριών κατά το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας 77/388, οπότε ο τόπος της παροχής είναι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης της παροχής αυτής.»