

Vec C-41/04

Levob Verzekeringen BV a OV Bank NV

proti

Staatssecretaris van Financiën

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Hoge Raad der Nederlanden)

„Šiesta smernica o DPH – články 2, 5, 6 a 9 – Prevod softvéru uloženého na nosiči – Neskoršie prispôsobenie softvéru osobitným potrebám nadobúdateľa – Jediné zdaniteľné plnenie – Poskytovanie služieb – Miesto poskytnutia“

Návrhy prednesené 12. mája 2005 – generálna advokátka J. Kokott

Rozsudok Súdneho dvora (prvá komora) z 27. októbra 2005

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Poskytovanie služieb – Plnenia skladajúce sa z viacerých prvkov – Plnenie, ktoré sa má považovať za jediné plnenie – Kritériá – Dodanie bežného softvéru uloženého na nosiči a následné prispôsobenie tohto softvéru osobitným potrebám spotrebiteľa*

(Smernica Rady 77/388, článok 2 ods. 1)

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Poskytovanie služieb – Pojem – Dodanie bežného softvéru uloženého na nosiči a následné prispôsobenie tohto softvéru osobitným potrebám spotrebiteľa – Zahnutie – Podmienky*

(Smernica Rady 77/388, článok 6 ods. 1)

3. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Poskytovanie služieb – Určenie miesta daňovej povinnosti – Služby poradcov, technikov, konzultačných agentúr, právnikov, útovníkov a iné podobné služby – Pojem – Prispôsobenie softvéru osobitným potrebám spotrebiteľa – Zahnutie*

[Smernica Rady 77/388, článok 9 ods. 2 písm. e) tretia zarážka]

1. Článok 2 ods. 1 šiestej smernice 77/388/EHS o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má vykladať v tom zmysle, že keď dva alebo viaceré prvky alebo činnosti poskytnuté platiteľom dane v prospech spotrebiteľa, považovaného za priemerného spotrebiteľa, sú úzko spojené tak, že tvoria objektívne z hospodárskeho hľadiska celok, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené, súbor týchto prvkov alebo týchto činností tvorí jediné plnenie s cieľom uplatniť daň z pridanej hodnoty. Takým je prípad plnenia, ktorým platiteľ dane dodá spotrebiteľovi predtým vyvinutý a predávaný bežný softvér uložený na nosiči a následne prispôsobí tento softvér osobitným potrebám tohto nadobúdateľa, aj keď ako úhrada sú zaplatené rôzne ceny.

(pozri bod 30, body 1 a 2 výroku)

2. ?lánok 6 ods. 1 šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má vykladať v tom zmysle, že jediné plnenie, akým je dodanie bežného softvéru a jeho následné prispôsobenie osobitným potrebám spotrebiteľa sa má kvalifikovať ako „poskytovanie služieb“, keď prispôsobenie nie je ani druhoradé, ani vedľajšie, ale že má naopak určujúci charakter; takým je najmä prípad, keď vzhľadom na prvky, ako sú rozsah, dĺžka alebo cena prispôsobenia, toto prispôsobenie je rozhodujúco dôležité preto, aby umožnilo používanie softvéru „na mieru“ nadobúdateľom.

(pozri body 28 – 30, bod 3 výroku)

3. ?lánok 9 ods. 2 písm. e) tretia zarážka šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu, ktorý určuje miesto daňovej povinnosti pre služby poradcov, technikov, konzultačných agentúr, právnikov, útovníkov a iné podobné služby, ako aj spracovanie údajov a poskytovanie informácií, sa má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na jediné poskytnutie služieb, akým je dodanie bežného softvéru a jeho následné prispôsobenie osobitným potrebám spotrebiteľa, ktoré je poskytnuté platiteľovi dane usadenému v Spoločenstve, ale mimo krajiny, kde je usadený dodávateľ.

Uvedené ustanovenie sa totiž nezameriava na povolania, akými sú právnici, poradcovia, útovníci alebo inžinieri, ale na poskytnutie služieb vykonané týmito profesionálmi a iné podobné služby. Normotvorca Spoločenstva použil povolania, ktoré sú uvedené v tomto ustanovení, ako prostriedok pre vymedzenie kategórií poskytovaných služieb, ktoré sú v ňom upravené. V tejto súvislosti zaujímajú informatické vedy, teda programovanie a vývoj informatických systémov, dôležité miesto v univerzitnom vzdelávaní poskytovanom budúcim inžinierom, a dokonca tvoria často jedno z rôznych odvetví špecializácie ponúkaných týmito inžinierom v priebehu vzdelávania. Plnenie, akým je prispôsobenie softvéru osobitným potrebám spotrebiteľa, môže teda byť poskytované raz inžiniermi, inokedy inými osobami so vzdelaním umožňujúcim splniť rovnaký úel. Z toho vyplýva, že takéto poskytnutie patrí buď do kategórie poskytovaných služieb vykonaných inžiniermi, alebo do kategórie poskytovaných služieb, ktoré sú podobné vzhľadom na ťinnosti inžiniera.

(pozri body 37 – 41, bod 4 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 27. októbra 2005 (*)

„Šiesta smernica o DPH – ?lánky 2, 5, 6 a 9 – Prevod softvéru uloženého na nosiči – Neskoršie prispôsobenie softvéru osobitným potrebám nadobúdateľa – Jediné zdaniteľné plnenie – Poskytovanie služieb – Miesto poskytnutia“

Vo veci C-41/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 234 ES, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 30. januára 2004 a doručený Súdnemu dvoru 2. februára 2004, ktorý súvisí s konaním:

Levob Verzekeringen BV,

OV Bank NV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, K. Schiemann (spravodajca), sudcovia N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, a E. Levits,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: K. Sztranc, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 24. februára 2005,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Levob Verzekeringen BV a OV Bank NV, v zastúpení: J. van Dongen, advocaat, G. C. Bulk, adviseur, a W. Nieuwenhuizen, belastingadviseur,
- holandská vláda, v zastúpení: H. Sevenster a J. van Bakel, ako aj M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: L. Ström van Lier a A. Weimar, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 12. mája 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1, článku 5 ods. 1, článku 6 ods. 1 a článku 9 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi daňovým subjektom Levob Verzekeringen BV a OV Bank NV (ďalej len „Levob“) a Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie) o zaplatení dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z rôznych plnení zahŕňajúcich získanie softvéru, jeho neskoršie prispôsobenie potrebám Levobu, jeho zavedenie a školenie pracovníkov Levobu pre jeho použitie.

Právny rámec

3 Článok 2 šiestej smernice určuje:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani,
2. dovoz tovaru.“
- 4 V zmysle článku 5 ods. 1 zmienenej smernice „dodávka tovarov“ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa“.
- 5 Článok 6 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Pojem ‚poskytovanie služieb‘ predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5.

...“

- 6 Článok 9 šiestej smernice uvádza:

„1. Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby...

2. Ale:

...

e) miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom sídlacim v spoločnosti alebo osobám podliehajúcim dani sídlacim v spoločnosti alebo osobám podliehajúcim dani sídlacim v spoločnosti ale v inej krajine ako dodávateľ je miesto, kde zákazník založil svoj podnik, alebo kde má trvalé pôsobisko, kde sa služby poskytujú, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava:

– ...

– ...

– služby poradcov, technikov, konzultačných agentúr, právnikov, účetníkov a iné podobné služby, ako aj spracovanie údajov a poskytovanie informácií,

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 Levob, ktorý má sídlo v Amersfoorte (Holandsko), vykonáva poisťovacie činnosti. Dňa 2. októbra 1997 uzavrel zmluvu (ďalej len „zmluva“) s podnikom Financial Data Planning Corporation (ďalej „FDP“), ktorý má sídlo v Spojených štátoch amerických.

8 Podľa zmluvy sa FDP zaviazal dodať Levobovi počítačový program, ktorý predával poisťovacím spoločnostiam v USA (ďalej len „základný softvér“). Licencia, ktorú nemožno ďalej previesť, bola poskytnutá Levobovi na tento softvér na neobmedzené obdobie za úhradu vo výške 713 000 USD, ktorej splátka vo výške 101 000 USD bola splatná pri podpísaní zmluvy a zostatok bol splatný v 17 mesačných splátkach, každej vo výške 36 000 USD. Úhrada mala byť faktúrovaná oddelene od ostatných splatných súm na základe zmluvy. Zmluva tiež vymedzovala, že odovzdanie licencie prebehne v USA, a teda Levob bude konať ako dovozca tovaru do Holandska.

9 Vnútroštátny súd v tejto súvislosti uvádza, že informatické nosiče obsahujúce základný

softvér FDP boli riadne odovzdané Levob-u na území USA a že následne boli dovezené do Holandska zamestnancami Levob-u.

10 ?alej táto zmluva stanovovala, že FDP prispôsobí softvér tak, aby ho Levob mohol používať v rámci spravovania poistných zmlúv, ktoré tento uzatvára. V podstate išlo o prevedenie tohto programu do holandského jazyka a vyhotovenie nevyhnutných zmien súvisiacich so skutočnosťou, že v Holandsku sprostredkovatelia vstupujú do rámca takýchto poistných zmlúv. Cena tohto prispôsobenia sa mala pohybovať v rozpätí od 793 000 USD do 970 000 USD, a to v závislosti od konečných špecifikácií určených zmluvnými stranami v priebehu plnenia zmluvy.

11 Okrem toho sa FDP zaviazalo zaviesť základný softvér a jeho prispôsobenie do informatického systému, v ktorom pracuje Levob, ako aj vyškoliť zamestnancov Levob-u počas piatich dní za úhradu vo forme dvoch splátok vo výške 7 500 USD. Nakoniec zmluva stanovovala, že prispôsobený softvér bude predmetom jedného všeobecného testu medzi zmluvnými stranami.

12 Prispôsobenie softvéru, jeho zavedenie a dohodnuté školenie sa uskutočnilo v období rokov 1997 a 1999.

13 Levob neoznámil zaplatenú sumu za základný softvér vo svojich daňových priznaniach týkajúcich sa DPH. Dňa 25. januára 2000 požiadal *a posteriori* daňovú správu o vydanie rozhodnutia o uplatnení práva na odpočítanie dane, pokiaľ ide o sumy zaplatené z dôvodu prispôsobenia uvedeného softvéru, jeho zavedenia a školenia zabezpečeného FDP.

14 Keďže daňová správa sa domnievala, že služba dodaná FDP spočívala v jedinom plnení, ktorého predmetom bolo prispôsobenie softvéru, vydala rozhodnutie o uplatnení práva na odpočítanie dane zo všetkých súm zaplatených Levob-om na základe zmluvného vzťahu.

15 Žaloba, ktorú podal Levob na Gerechtshof te Amsterdam, bola zamietnutá rozsudkom z 31. decembra 2001 a Levob napadol kasačným opravným prostriedkom tento rozsudok na vnútroštátnom súde, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Na podporu svojho opravného prostriedku Levob najmä vytýka Gerechtshof te Amsterdam, že zastával názor, že dodanie základného softvéru a jeho prispôsobenie tvorili jediné zdaniečné plnenie a že okrem toho posúdilo zmienenú operáciu ako „poskytnutie služby“. Podľa Levob-u však dodanie základného softvéru tvorí dodávku tovaru.

16 Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. a) Majú sa vzájomne súvisiace ustanovenia ?lánku 2 ods. 1, ?lánku 5 ods. 1 a ?lánku 6 ods. 1 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že dodanie softvéru takého typu ako v tomto prípade a rovnakým spôsobom, v rámci ktorého na jednej strane štandardný softvér vyvinutý a predávaný dodávateľom a uložený na nosiči a na strane druhej jeho neskoršie prispôsobenie potrebám kupujúceho sú predmetom rôznych cien, má byť považované za vykonanie jedného plnenia?

b) V prípade kladnej odpovede majú sa tieto ustanovenia vykladať v tom zmysle, že toto plnenie má byť považované za službu (ktorej neoddeliteľnou súčasťou je dodávka tovaru, teda nosiča)?

c) V prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku má sa v dôsledku toho vykladať ?lánok 9 šiestej smernice (v jej znení k 6. máju 2002) v tom zmysle, že táto služba je považovaná za poskytnutú v mieste uvedenom v odseku 1 tohto ustanovenia?

d) V prípade zápornej odpovede na predchádzajúcu otázku, ktorá časť článku 9 ods. 2 šiestej smernice je uplatniteľná?

2. a) V prípade zápornej odpovede na prvú otázku písm. a) majú sa v ňom spomenuté ustanovenia vykladať v tom zmysle, že dodanie neprispôsobeného softvéru na nosiči má byť považované za dodávku hmotného majetku za dohodnutú odlišnú cenu, ktorá tvorí protihodnotu stanovenú v článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice?

b) V prípade zápornej odpovede na túto otázku má sa v dôsledku toho článok 9 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že poskytnutie služby je považované za splnené v mieste uvedenom v odseku 1 tohto ustanovenia alebo v jednom z miest uvedených v odseku 2 tohto istého článku?

c) Je rovnaká situácia v prípade služby spočívajúcej v prispôbení softvéru, ako v prípade dodania bežného softvéru?

O prejudiciálnych otázkach

O prvej prejudiciálnej otázke písm. a) a b)

17 Svojou prvou otázkou písm. a) a b), ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či na účely výberu DPH má byť dodanie bežného softvéru vyvinutého, predávaného a uloženého na nosiči, ako aj následné prispôbenie tohto softvéru dodávateľom podľa osobitných potrieb nadobúdateľa prostredníctvom zaplatenia rôznych cien, za takých okolností ako vo veci samej, považované za dve rôzne plnenia alebo jediné plnenie a v poslednom uvedenom prípade, či má byť zmienené jediné plnenie posudzované ako poskytnutie služby.

18 Na úvod je potrebné pripomenúť, že otázka týkajúca sa rozsahu plnenia má mimoriadne dôležitý význam z hľadiska DPH a to tak pre zistenie miesta zdaniteľných plnení, ako aj pre uplatnenie daňovej sadzby alebo prípadne ustanovení týkajúcich sa oslobodenia stanovených šiestou smernicou (rozsudok z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 27).

19 Ako vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, keď súbor prvkov a úkonov tvorí jedno plnenie, potom je opodstatnené vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa vykonáva predmetné plnenie s cieľom určiť, či na jednej strane sú tu dve alebo viacero odlišných plnení alebo jediné plnenie a na druhej strane či v poslednom menovanom prípade toto jediné plnenie má byť považované za poskytnutie služby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. mája 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Zb. s. I-2395, body 12 až 14, a CPP, už citovaný, body 28 a 29).

20 Berúc do úvahy dvojité okolnosti, a síce to, že na jednej strane vyplýva z článku 2 ods. 1 šiestej smernice, že každé plnenie má byť zvyčajne považované za odlišné a nezávislé a že na druhej strane plnenie pozostávajúce z jediného plnenia z hospodárskeho hľadiska nesmie byť umelo ťlenené, aby sa nezmenila funkcia systému DPH, je dôležité po prvé hľadať charakteristické prvky predmetného plnenia preto, aby sa určilo či platíte dane odovzdá spotrebiteľovi, považovaného za priemerného spotrebiteľa, viacero hlavných rôznych plnení alebo jediné plnenie (pozri analogicky rozsudok CPP, už citovaný, bod 29).

21 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že existuje jediné plnenie najmä v prípade, keď jeden alebo viaceré prvky majú byť považované za hlavné plnenie, zatiaľ čo na jeden alebo viacero prvkov treba hľadať ako na jedno alebo viaceré vedľajšie plnenia sledujúce daňový režim hlavného plnenia (rozsudky CPP, už citovaný, bod 30, a z 15. mája 2001, Primback, C-34/99, Zb.

s. I?3833, bod 45).

22 Rovnako je tomu aj vtedy, keď dva alebo viaceré prvky alebo úkony poskytnuté platiteľom dane v prospech spotrebiteľa, považovaného za priemerného spotrebiteľa, sú tak úzko zviazané, že tvoria objektívne jediné nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.

23 V rámci spolupráce stanovenej na základe článku 234 ES je úlohou povinnosťou vnútroštátnych súdov určiť, či je tomu tak aj v konkrétnom prípade a v tejto súvislosti posúdiť všetky skutkové okolnosti. Je však povinnosťou Súdneho dvora poskytnúť uvedeným súdom všetky prvky výkladu týkajúce sa práva Spoločenstva, ktoré môžu byť užitočné pre rozhodnutie vo veciach, ktorých návrhy im boli podané.

24 Pokiaľ ide o spor vo veci samej, zdá sa, ako už uviedol Gerechthof te Amsterdam, ktorého rozhodnutie je predmetom konania o kasačnom opravnom prostriedku prebiehajúceho pred vnútroštátnym súdom, že hospodárskym cieľom plnenia, aký je medzi FDP a Levobom, je dodanie funkčného softvéru platiteľovi, pričom tento softvér má byť špecificky prispôbený potrebám uvedeného spotrebiteľa. V tejto súvislosti a ako to správne tvrdí holandská vláda bez toho, aby nešlo o zavádzanie, nemožno sa domnievať, že spotrebiteľ získal u tohto istého dodávateľa najskôr existujúci softvér, ktorý v odovzdanom stave nebol predsa vôbec použiteľný pre jeho hospodársku činnosť, a až následne jeho prispôbenie, na základe ktorého mohol byť zmienený softvér použiteľný.

25 Okolnosť uvedená v otázke, a síce to, že boli zmluvne dohodnuté rôzne ceny na jednej strane pre dodanie softvéru a na strane druhej pre jeho prispôbenie, nie je rozhodujúca. Takáto okolnosť totiž nemôže ovplyvniť úzky objektívny vzťah, ktorý sa práve zdôrazuje pre zmienené dodanie a prispôbenie, a ani ich príslušnosť k jedinému hospodárskemu plneniu (pozri v tomto zmysle rozsudok CPP, už citovaný, bod 31).

26 Z toho vyplýva, že článok 2 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že takéto dodanie a takéto neskoršie prispôbenie softvéru majú byť v zásade považované za tvoriace jediné plnenie v súvislosti s DPH.

27 Pokiaľ ide o otázku, po druhé, či takéto zložené jediné plnenie má byť kvalifikované ako poskytnutie služby, toto si vyžaduje zistiť prevládajúce prvky zmieneného plnenia (pozri najmä rozsudok Faaborg-Gelting Linien, už citovaný, bod 14).

28 Okrem dôležitosti prispôbenia základného softvéru preto, aby bol použiteľný pre odborné činnosti vykonávané nadobúdateľom, rozsah, dĺžka a cena spomenutých prispôbení tvoria v tejto súvislosti tiež dôležité prvky.

29 Na základe týchto rôznych kritérií Gerechthof te Amsterdam správne prišiel k záveru, že existuje jedno jediné poskytnutie služby v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice, pričom spomenuté kritériá umožňujú naozaj sa domnievať, že namiesto toho, aby takéto prispôbenia mali druhoradý alebo vedľajší charakter, majú určujúci charakter vzhľadom na ich rozhodujúcu dôležitosť preto, aby umožnili nadobúdateľovi používať nadobúdaný softvér prispôbený jeho osobitným potrebám.

30 Vzhľadom na všetky tieto prvky treba odpovedať na prvú otázku písm. a) a b), že:

– článok 2 ods. 1 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že keď dva alebo viaceré prvky alebo činnosti poskytnuté platiteľom dane v prospech spotrebiteľa, považovaného za priemerného spotrebiteľa, sú úzko spojené tak, že tvoria objektívne z hospodárskeho hľadiska

celok, ktorého roz?lenenie by bolo neprirodzené, súbor týchto prvkov alebo týchto ?inností tvorí jediné plnenie s cie?om uplatni? DPH,

– takým je prípad plnenia, ktorým platite? dane dodá spotrebite?ovi predtým vyvinutý a predávaný bežný softvér uložený na nosi?i, ako aj následne prispôsobí tento softvér osobitným potrebám tohto nadobúdate?a, aj ke? ako úhrada sú zaplatené rôzne ceny,

– ?lánok 6 ods. 1 šiestej smernice sa má vyklada? v tom zmysle, že jediné plnenie sa má kvalifikova? ako „poskytovanie služieb“, ke? prispôsobenie nie je ani druhoradé, ani ved?ajšie, ale že má naopak ur?ujúci charakter; takým je najmä prípad, ke? vzh?adom na prvky, ako sú rozsah, d?žka alebo cena prispôsobenia, toto prispôsobenie je rozhodujúco dôležité preto, aby umožnilo používanie softvéru „na mieru“ nadobúdate?om.

O prvej otázke písm. c) a d)

31 Svojou prvou otázkou písm. c) a d) sa vnútroštátny súd pýta, ktoré miesto sa má považova? za miesto, kde sa poskytuje služba, ako je to, ktoré je uvedené v odpovedi na prvú otázku písm. a) a b).

32 V tejto súvislosti ?lánok 9 šiestej smernice obsahuje pravidlá pre ur?enie miesta pre da?ové ú?ely. Zatia? ?o odsek 1 tohto ustanovenia ur?uje všeobecné pravidlo, jeho odsek 2 uvádza rad špecifických miest poskytnutia služby. Cie?om týchto ustanovení je predís? po prvé konfliktu právomocí, ktorý by mohol vies? k dvojitému zdaneniu, a po druhé k nezdaneniu príjmov [pozri najmä rozsudok z 12. mája 2005, RAL (Channel Island) a i., C?452/03, Zb. s. I?3947, bod 32 a citovanú judikatúru].

33 Pokia? ide o vz?ah medzi prvými dvoma odsekmi ?lánku 9 šiestej smernice, Súdny dvor už rozhodol, že odsek 1 nemá prednosť pred odsekom 2 tohto ustanovenia. V každom jednotlivom prípade vzniká otázka, či ide o jeden z prípadov uvedených v ?lánku 9 ods. 2 a ak nie, platí odsek 1 [rozsudok RAL (Channel Island) a i., už citovaný, bod 24 a citovaná judikatúra].

34 Z tohto dôvodu nemožno najmä tvrdi?, že ?lánok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice sa má ako výnimka z pravidla vyklada? reštriktívne (rozsudok z 15. marca 2001, SPI, C?108/00, Zb. s. I?2361, bod 17).

35 Treba teda skúma?, či plnenie, aké je v prípade vo veci samej, môže patri? do pôsobnosti ?lánku 9 ods. 2 šiestej smernice.

36 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd pýta na prípadné uplatnenie ?lánku 9 ods. 2 písm. e) tretej zarážky spomenutej smernice, ktorý na da?ové ú?ely ur?uje miesto pre „služby poradcov, technikov, konzulta?ných agentúr, právnikov, ú?tovníkov a iné podobné služby, ako aj spracovanie údajov a poskytovanie informácií“. Uvedený súd sa pýta podrobnejšie, či predmetné plnenie vo veci samej nemá byť kvalifikované ako „spracovanie údajov a poskytovanie informácií“ v zmysle tohto ustanovenia. V pripomienkach, ktoré predložili tak holandská vláda, ako aj Komisia Európskych spolo?enstiev, sa tieto stotož?ujú s týmto výkladom.

37 Treba pripomenú?, že vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, že ?lánok 9 ods. 2 písm. e) tretia zarážka šiestej smernice sa nezameriava na povolania, akými sú právnici, poradcovia, ú?tovníci alebo inžinieri, ale na poskytnutie služieb vykonané týmito profesionálmi a iné podobné služby. Normotvorca použil povolania, ktoré sú uvedené v tomto ustanovení ako prostriedok pre vymedzenie kategórií poskytovania služieb, ktoré sú v ?om upravené (rozsudok zo 16. septembra 1997, von Hoffmann, C?145/96, Zb. s. I?4857, bod 15).

38 V tejto súvislosti treba najmä zdôrazniť, že informatické vedy, teda programovanie a vývoj informatických systémov, zaujímajú dôležité miesto v univerzitnom vzdelávaní poskytovanom budúcim inžinierom, a dokonca tvoria aj jedno z rôznych odvetví špecializácie ponúkaných týmto inžinierom v priebehu vzdelávania.

39 Plnenie, akým je prispôsobenie softvéru osobitným potrebám spotrebiteľa, môže teda byť poskytované raz inžiniermi, inokedy inými osobami so vzdelaním umožňujúcim splniť rovnaký úcel.

40 Z toho vyplýva, že takéto plnenie patrí buď do kategórie poskytovaných služieb vykonaných inžiniermi, alebo do kategórie poskytovaných služieb, ktoré sú podobné vzhľadom na činnosť inžiniera.

41 Vzhľadom na to, čo bolo uvedené, treba odpovedať na prvú otázku písm. c) a d), že článok 9 ods. 2 písm. e) tretia zarážka šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na jediné poskytnutie služieb uvedené v odpovedi na prvú otázku písm. a) a b), ktoré je poskytnuté platiteľovi dane usadenému v Spoločenstve, ale mimo krajiny, kde je usadený dodávateľ.

O druhej otázke

42 Druhá otázka bola položená len pre prípad zápornej odpovede na prvú otázku písm. a). Vzhľadom na kladnú odpoveď na túto otázku, nie je potrebné skúmať druhú otázku.

O trovách

43 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. Článok 2 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že keď dva alebo viaceré prvky alebo činnosti poskytnuté platiteľom dane v prospech spotrebiteľa, považovaného za priemerného spotrebiteľa, sú úzko spojené tak, že tvoria objektívne z hospodárskeho hľadiska celok, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené, súbor týchto prvkov alebo činností tvorí jediné plnenie s cieľom uplatniť DPH.

2. Takým je prípad plnenia, ktorým platiteľ dane dodá spotrebiteľovi predtým vyvinutý a predávaný bežný softvér uložený na nosiči, a následne prispôsobí tento softvér osobitným potrebám tohto nadobúdateľa, aj keď ako úhrada sú zaplatené rôzne ceny.

3. Článok 6 ods. 1 šiestej smernice 77/388 sa má vykladať v tom zmysle, že jediné plnenie, ako to, ktoré je uvedené v bode 2 tohto výroku, sa má kvalifikovať ako „poskytovanie služieb“, keď prispôsobenie nie je ani druhoradé, ani vedľajšie, ale že má naopak určujúci charakter; takým je najmä prípad, keď vzhľadom na prvky, ako sú rozsah, dĺžka alebo cena prispôsobenia, toto prispôsobenie je rozhodujúco dôležité preto, aby umožnilo používanie softvéru „na mieru“ nadobúdateľom.

4. Článok 9 ods. 2 písm. e) tretia zarážka šiestej smernice 77/388 sa má vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na jediné poskytnutie služieb, ako to, ktoré je uvedené v bode 3 tohto výroku, ktoré je poskytnuté platiteľovi dane usadenému v Spoločenstve, ale mimo

krajiny, kde je usadený dodávate?.

Podpisy

* Jazyk konania: holand?ina.