

Zadeva C-41/04

Levob Verzekeringen BV in OV Bank NV

proti

Staatssecretaris van Financiën

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden)

„Šesta direktiva o DDV – členi 2, 5, 6 in 9 – Prodaja programske opreme, zapisane na nosilcu – Naknadna prilagoditev programske opreme za posebne potrebe kupca – Enotna obdavčljiva storitev – Opravljanje storitev – Kraj opravljanja storitev“

Povzetek sodbe

1. *Davžne določbe — Usklajevanje zakonodaj — Prometni davki — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Opravljanje storitev — Transakcija, ki je sestavljena iz več elementov — Transakcija, ki jo je treba šteti za enotno — Merila — Dobava osnovne programske opreme na nosilcu in naknadna prilagoditev te programske opreme posebnim potrebam potrošnika*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 2(1))

2. *Davžne določbe — Usklajevanje zakonodaj — Prometni davki — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Opravljanje storitev — Pojem — Dobava osnovne programske opreme na nosilcu in naknadna prilagoditev te programske opreme posebnim potrebam potrošnika — Vključitev — Pogoji*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 6(1))

3. *Davžne določbe — Usklajevanje zakonodaj — Prometni davki — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Opravljanje storitev — Določitev kraja, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina — Storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve — Pojem — Prilagoditev informacijske programske opreme posebnim potrebam potrošnika — Vključitev*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 9(2)(e), tretja alineja)

1. Člen 2(1) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da kadar sta dva elementa ali dve dejanji – ali je več teh – ki ju davčni zavezanec opravi za potrošnika, ki je povprečni potrošnik, tako tesno povezani, da z gospodarskega vidika dejansko sestavljata celoto, katere razdelitev bi bila umetna, vsi ti elementi ali ta dejanja za potrebe uporabe davka na dodano vrednost pomenijo enotno transakcijo. To velja pri transakciji, s katero davčni zavezanec potrošniku dobavi prej razvito in trženo osnovno programsko opremo, ki je zapisana na nosilcu, in za naknadno prilagoditev te programske opreme za posebne potrebe tega kupca, čeprav v zameno za plačilo samostojnih cen.

(Glej točko 30 ter točki 1 in 2 izreka.)

2. Člen 6(1) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da je treba enotno transakcijo, kot je dobava osnovne programske opreme

in njena naknadna prilagoditev za posebne potrebe potrošnika, opredeliti kot „opravljanje storitev“, če se izkaže, da zadevna prilagoditev ni niti nepomembna niti pomožna, temveč je, nasprotno, prevladujoča; to velja zlasti takrat, kadar ima ta prilagoditev ob upoštevanju dejavnikov, kot so njen obseg, strošek in trajanje, odločilen pomen za to, da kupcu omogoči uporabo programske opreme po meri.

(Glej točke od 28 do 30 in točko 3 izreka.)

3. Člen 9(2)(e), tretja alinea, Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, ki določa kraj, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina za storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij, in druge podobne storitve ter obdelavo podatkov in dajanje informacij, je treba razlagati tako, da se uporablja za opravljanje enotne storitve, kot je dobava osnovne programske opreme in njena naknadna prilagoditev za posebne potrebe potrošnika, ki je opravljena za davčnega zavezanca s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, v kateri ima sedež izvajalec.

Omenjena določba se namreč ne nanaša na poklice, kot so odvetnik, svetovalec, računovodja ali inženir, temveč na storitve, ki jih opravijo osebe, ki opravljajo te poklice, in na tem podobne storitve. Normodajalec Skupnosti je uporabil poklice, ki so navedeni v tej določbi kot sredstvo za opredelitev kategorij storitev, na katere se ta nanaša. V zvezi s tem informacijske znanosti, med katerimi sta programiranje in razvoj programske opreme, zasedajo pomembno mesto v izobraževanju bodočih inženirjev in so pogosto eno od različnih specialističnih področij, ki so jim ponujena v tem izobraževanju. Storitve, kot je prilagoditev računalniške programske opreme za posebne potrebe potrošnika, lahko opravijo inženirji in druge osebe, ki imajo izobrazbo, ki jim omogoča izpolniti enako nalogo. Iz tega sledi, da taka storitev spada ali med storitve, ki jih opravijo inženirji, ali med storitve, ki so jim podobne glede na dejavnost inženirja.

(Glej točke od 37 do 41 in točko 4 izreka.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 27. oktobra 2005(*)

„Šesta direktiva o DDV – Členi 2, 5, 6 in 9 – Prodaja programske opreme, zapisane na nosilcu – Naknadna prilagoditev programske opreme za posebne potrebe kupca – Enotna obdavčljiva storitev – Opravljanje storitev – Kraj opravljanja storitev“

V zadevi C-41/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, naslovljen na Sodišče z odločbo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z dne 30. januarja 2004, ki je na Sodišče prispela 2. februarja 2004, v postopku

Levob Verzekeringen BV,

OV Bank NV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, K. Schiemann (poro?evalec), N. Colneric, sodnica, J. N. Cunha Rodrigues in E. Levits, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: K. Sztranc, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 24. februarja 2005,

ob upoštevanju pisnih stališ?, ki so jih predložili:

- za Levob Verzekeringen BV in OV Bank NV J. van Dongen, odvetnik, G. C. Bulk, adviseur, in W. Nieuwenhuizen, belastingadviseur,
- za nizozemsko vlado H. Sevenster in J. van Bakel ter M. de Grave, zastopniki,
- za Komisijo Evropskih skupnosti L. Ström van Lier in A. Weimar, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 12. maja 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 2(1), 5(1), 6(1) in 9 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med dav?nim zavezancem Levob Verzekeringen BV in OV Bank NV (v nadaljevanju: Levob) ter Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) glede pla?ila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za razli?ne transakcije, ki vklju?ujejo pridobitev programske opreme, njeno naknadno prilagoditev za potrebe Levob, njeno namestitvev in izobraževanje zaposlenih v Levob za njeno uporabo.

Pravni okvir

3 ?len 2 Šeste direktive dolo?a:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za pla?ilo;
2. uvoz blaga.“

4 Na podlagi člena 5(1) te direktive „[d]obava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

5 Člen 6(1) te direktive določa:

„Opravljanje storitev“ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.

[...]“

6 Člen 9 Šeste direktive določa:

„1. Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev [...].

2. Vendar pa:

[...]

(e) je kraj, kjer so navedene storitve opravljene, če se opravijo za naročnike s sedežem izven Skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, kraj, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima naročnik stalno prebivališče ali začasno prebivališče:

– [...]

– [...]

– storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanje informacij;

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

7 Levob, ki ima sedež v Amersfoortu (Nizozemska), opravlja dejavnost zavarovalništva. S podjetjem Financial Data Planning Corporation (v nadaljevanju: FDP) s sedežem v Združenih državah je 2. oktobra 1997 sklenila pogodbo (v nadaljevanju: pogodba).

8 V skladu s pogodbo se je FDP zavezala, da Levob dobavi računalniško programsko opremo, ki jo trži pri zavarovalnih družbah v Združenih državah (v nadaljevanju: osnovna programska oprema). Levob je za licenčnino 713.000 USD, od katerih 101.000 USD plača ob podpisu pogodbe in preostanek v 17 mesečnih obrokih po 36.000 USD, pridobila neprenosljivo, časovno neomejeno licenco za to programsko opremo. Za licenčnino je moral biti izstavljen račun, ki je bil ločen od drugih zneskov, dolgovanih po pogodbi. Ta je še določala, da licenca za ne veljati v Združenih državah, ker je Levob uvoznica blaga v Nizozemsko.

9 Predložitveno sodišče v zvezi s tem navaja, da je FDP računalniške nosilce podatkov z osnovno programsko opremo izročila Levob na ozemlju Združenih držav in da so te pozneje v Nizozemsko prinesli zaposleni pri Levob.

10 Poleg tega je pogodba predvidevala, da bi FDP prilagodil to osnovno programsko opremo, da bi Levob omogočila njeno uporabo v okviru upravljanja zavarovalnih pogodb, ki jih ta trži. V bistvu je šlo za prenos tega programa v nizozemščino in izvedbo sprememb, ki so postale

potrebne zato, ker na Nizozemskem v take zavarovalne pogodbe vstopajo posredniki. Cena te prilagoditve se je morala, glede na dokončne specifikacije, ki jih morata stranki določiti ob izpolnjevanju pogodbe, gibati v razponu od najmanj 793.000 USD do največ 970.000 USD.

11 Poleg tega se je FDP zavezala, da osnovno programsko opremo namesti in jo prilagodi informacijskemu sistemu Levob ter da za plačilo po 7500 USD njene zaposlene izobražuje pet dni. Nazadnje je pogodba tudi določala, da se prilagojena programska oprema preizkuša na način, ki ga na splošno sprejemata obe stranki.

12 Prilagoditev osnovne programske opreme, njena namestitvev in dogovorjeno izobraževanje so se zgodili med letoma 1997 in 1999.

13 Levob v prijavah obračuna DDV ni navedla zneskov, ki jih je odvedla za osnovno programsko opremo. Od davčne uprave je 25. januarja 2000 zahtevala izdajo naknadne odmerne odločbe za zneske, ki jih je plačala za prilagoditev omenjene programske opreme, njeno namestitvev in izobraževanje s strani FDP.

14 Ker je omenjena uprava menila, da je bila storitev, ki jo je opravila FDP, enotna storitev, ki se nanaša na prilagojeno programsko opremo, je izdala odmerno odločbo za vse zneske, ki jih je Levob plačala na podlagi pogodbe.

15 Ker je bila tožba, ki jo je Levob vložila pri Gerechtshof te Amsterdam, zavrnjena s sodbo z dne 31. decembra 2001, je ta zoper to sodbo na predložitvenem sodišču vložila zahtevo za varstvo zakonitosti. V utemeljitev zahteve Levob Gerechtshofu te Amsterdam zlasti očitata, da je štelo, da sta dobava osnovne programske opreme in njena prilagoditev enotno obdavčljiva transakcija in da je poleg tega to transakcijo opredelilo kot opravljanje storitve. Po mnenju Levob dobava programske opreme pomeni dobavo blaga.

16 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden odločilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži ta vprašanja:

„1. a) Ali je treba povezane določbe členov 2(1), 5(1) in 6(1) Šeste direktive razlagati tako, da je treba dobavo programske opreme, take kot v konkretnem primeru in v skladu z enakimi pogoji, v okviru katere sta osnovna programska oprema, zapisana na nosilcu, ki jo je razvil in jo trži dobavitelj, in naknadna prilagoditev za potrebe kupca predmet samostojnih cen, šteti za izvedbo ene same transakcije?

b) Če je odgovor pritrdilen, ali je treba te določbe razlagati tako, da je treba to transakcijo šteti za storitev (katere sestavni del je dobava blaga, in sicer nosilca)?

c) Če je odgovor na zadnje vprašanje pritrdilen, ali je treba člen 9 Šeste direktive (v različici z dne 6. maja 2002) razlagati tako, da se za to storitev šteje, da je bila opravljena v kraju, omenjenem v odstavku 1 te določbe?

d) Če je odgovor na prejšnje vprašanje nikalen, kateri del člena 9(2) Šeste direktive se uporabi?

2. a) Če je odgovor na prvo vprašanje pod a) nikalen, ali je treba določbe, ki so tam navedene, razlagati tako, da je treba dobavo neprilagojene programske opreme na nosilcu šteti za dobavo stvari, katere plačilo, določeno v členu 11(A)(1)(a) Šeste direktive, predstavlja samostojna cena, ki je bila dogovorjena?

b) Če je odgovor na to vprašanje nikalen, ali je treba člen 9 Šeste direktive razlagati tako, da se storitev šteje za opravljeno v kraju, omenjenem v odstavku 1 te določbe, ali torej v enem

izmed krajev, omenjenih v odstavku 2 istega člena?

c) Ali je položaj za storitev, ki obsega prilagoditev programske opreme, enak kot za dobavo osnovne programske opreme?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje a in b

17 S prvim vprašanjem a in b, ki ju je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče želi izvedeti, ali je treba za obračun DDV dobavo osnovne programske opreme, ki jo je razvil in jo trži dobavitelj in je zapisana na nosilcu, ter naknadno prilagoditev te programske opreme za posebne potreba kupca s strani dobavitelja, v zameno za plačilo samostojnih cen, v okoliščinah, kot so obravnavane v zadevi v postopku o glavni stvari, šteti za dve samostojni transakciji ali za enotno transakcijo in, v tem primeru, ali je treba omenjeno enotno transakcijo opredeliti za opravljanje storitev.

18 Najprej je treba spomniti, da ima vprašanje glede obsega transakcije z vidika DDV poseben pomen, tako za krajevno umestitev obdavčljivih transakcij kot za uporabo davčne stopnje, oziroma glede na okoliščine primera, določb o oprostitvah, ki jih določa Šesta direktiva (sodba z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 27).

19 Kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, je treba, kadar transakcija obsega skupek elementov in dejanj, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi obravnavana transakcija, da bi se ugotovilo, prvič, ali gre za dve samostojni transakciji ali več ali za enotno transakcijo in, drugič, ali je treba v zadnjem primeru to enotno transakcijo opredeliti kot opravljanje storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Recueil, str. I-2395, točke od 12 do 14, in zgoraj navedeno sodbo CPP, točki 28 in 29).

20 Ob upoštevanju dveh okoliščin, in sicer, da po eni strani iz člena 2(1) Šeste direktive izhaja, da je treba vsako transakcijo navadno šteti za samostojno in neodvisno ter da, po drugi strani, transakcije, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo transakcijo, ni treba umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV, je pomembno, prvič, poiskati značilne elemente zadevne transakcije, da se ugotovi, ali davčni zavezanec opravi potrošniku, ki je povprečni potrošnik, več samostojnih glavnih storitev ali enotno storitev (glej, po analogiji, zgoraj navedeno sodbo CPP, točka 29).

21 V zvezi s tem je Sodišče odločilo, da imamo opraviti z enotno transakcijo zlasti takrat, kadar je treba enega ali več elementov šteti za glavno transakcijo, medtem ko je po drugi strani treba element oziroma elemente šteti za eno od pomožnih transakcij, ki so davčno enako obravnavane kot glavna transakcija (zgoraj navedena sodba v zadevi CPP, točka 30, in sodba z dne 15. maja 2001 v zadevi Primback, C-34/99, Recueil, str. I-3833, točka 45).

22 Enako velja, kadar sta dva elementa ali dve dejanji, ali je več teh, ki ju davčni zavezanec opravi za potrošnika, ki je običajni potrošnik, tako tesno povezani, da dejansko sestavljata nedeljivo gospodarsko transakcijo, katere razdelitev bi bila umetna.

23 V okviru sodelovanja, vzpostavljenega na podlagi člena 234 ES, nedvomno nacionalna sodišča ugotovijo, ali gre v posameznem primeru za tak primer, in v tem pogledu dokončno presodijo vsa dejstva. Vendar mora Sodišče omenjenim sodiščem dati vse elemente razlage prava Skupnosti, ki jih ti lahko uporabijo pri razsojanju predložene zadeve.

24 Glede spora o glavni stvari se je izkazalo, tako kot ugotavlja Gerechtshof te Amsterdam,

katerega odložba je predmet zahteve za varstvo zakonitosti pred predložitvenim sodiščem, da je gospodarski namen transakcije, kot je ta med FDP in Levob, da davčni zavezanec dobavi funkcionalno programsko opremo potrošniku, ki je posebej prilagojena potrebam tega potrošnika. Glede tega in kot je pravilno menila nizozemska vlada, ni mogoče, ne da bi bilo to umetno, šteti, da je tak potrošnik od istega dobavitelja najprej pridobil prej obstoječo programsko opremo, ki pa v tem stanju nikakor ni bila uporabljiva za njegovo gospodarsko dejavnost, in šele potem prilagoditve, zaradi katerih je omenjena programska oprema dobila tako uporabnost.

25 Okoliščina, ki se poudarja v vprašanju, in sicer, da so bile za dobavo osnovne programske opreme in za njeno prilagoditev pogodbeno določene samostojne cene, ni odločilna. Taka okoliščina ne more vplivati na dejansko tesno povezavo, ki je bila pravkar izkazana glede omenjene dobave in prilagoditve, niti na to, da sta ti zajeti v enotno gospodarsko transakcijo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo CPP, točka 31).

26 Iz tega sledi, da je treba člen 2 Šeste direktive razlagati tako, da je treba za potrebe DDV za tako dobavo in tako naknadno prilagoditev programske opreme na celoma šteti, da tvorita enotno transakcijo.

27 Glede vprašanja, ali je treba tako kompleksno enotno transakcijo opredeliti kot opravljanje storitev, je treba ugotoviti prevladujoče elemente te storitve (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Faaborg-Gelting Linien, točka 14).

28 Poleg pomena prilagoditev osnovne programske opreme, da bi postala uporabna za poklicne dejavnosti, ki jih izvaja kupec, so v tem pogledu upoštevni dejavniki tudi obseg, trajanje in strošek omenjenih prilagoditev.

29 Na podlagi teh različnih meril je Gerechtshof te Amsterdam pravilno ugotovilo, da gre za enotno opravljanje storitev v smislu člena 6(1) Šeste direktive, saj se na podlagi omenjenih meril dejansko lahko šteje, da so take prilagoditve, ki nikakor niso nepomembne ali pomožne, prevladujoče zaradi odločilnega pomena, in sicer, da kupcu omogočijo uporabo programske opreme, ki je prilagojena njegovim potrebam in ki jo kupi.

30 Ob upoštevanju vseh teh ugotovitev je treba na prvo vprašanje a in b odgovoriti, da:

- je treba člen 2(1) Šeste direktive razlagati tako, da kadar sta dva elementa ali dve dejanji, ali je več teh, ki ju davčni zavezanec opravi za potrošnika, ki je povprečni potrošnik, tako tesno povezani, da z gospodarskega vidika dejansko sestavljata celoto, katere razdelitev bi bila umetna, vsi ti elementi ali ta dejanja pa za potrebe uporabe DDV pomenijo enotno transakcijo;

- to velja pri transakciji, s katero davčni zavezanec potrošniku dobavi prej razvito in trženo osnovno programsko opremo, ki je zapisana na nosilcu, kot tudi naknadno prilagoditev te programske opreme za posebne potrebe tega kupca, čeprav v zameno za plačilo samostojnih cen;

- člen 6(1) Šeste direktive je treba razlagati tako, da je treba tako enotno transakcijo opredeliti kot opravljanje storitev, če se izkaže, da zadevna prilagoditev ni niti nepomembna niti pomožna, temveč je, nasprotno, prevladujoča; kar zlasti velja, kadar je ta prilagoditev ob upoštevanju dejavnikov, kot so njen obseg, strošek in trajanje, odločilni za to, da kupcu omogočijo uporabo programske opreme po meri.

Prvo vprašanje c in d

31 S prvim vprašanjem c in d predložitveno sodišče sprašuje, kateri kraj se šteje za kraj

opravljanja enotne storitve, kot je ta iz odgovora na prvo vprašanje a in b.

32 V tem pogledu ?len 9 Šeste direktive vsebuje pravila, ki dolo?ajo kraj, ki je dav?no upoštevna navezna okoliš?ina. Medtem ko odstavek 1 te dolo?be glede tega predmeta podaja splošno pravilo, njen odstavek 2 navaja vrsto posebnih naveznih okoliš?in. Cilj teh dolo?b je izogibanje, prvi?, sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdav?evanja, in, drugi?, neobdav?enju prihodkov (glej predvsem sodbo z dne 12. maja 2005 v zadevi RAL (Channel Islands) in drugi, C-452/03, ZOdl., str. I-3947, to?ka 23, in navedena sodna praksa).

33 Glede razmerja med prvima odstavkoma ?lena 9 Šeste direktive je Sodiš?e že odlo?ilo, da odstavek 1 nikakor ne prevlada nad odstavkom 2 te dolo?be. Vprašanje, ki se zastavlja v vsakem položaju, je, ali jo ureja eden izmed primerov, navedenih v ?lenu 9(2); v nasprotnem primeru je zajeta z odstavkom 1 (zgoraj navedena sodba RAL (Channel Islands) in drugi, to?ka 24, in navedena sodna praksa).

34 V tem okviru zlasti ni mogo?e zavzeti stališ?a, da bi bilo treba ?len 9(2)(e) Šeste direktive, kot izjemo od pravila, razlagati strogo (sodba z dne 15. marca 2001 v zadevi SPI, C-108/00, Recueil, str. I-2361, to?ka 17).

35 Preu?iti je torej treba, ali je transakcija, kot je ta, obravnavana v zadevi v postopku v glavni stvari, lahko zajeta z ?lenom 9(2) Šeste direktive.

36 Glede tega se predložitveno sodiš?e sprašuje o morebitni uporabi ?lena 9(2)(e), tretja alineja, te direktive, ki dolo?a kraj, ki je dav?no upoštevna navezna okoliš?ina za „storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, ra?unovodij in druge podobne storitve ter obdelav[o] podatkov in dajanje informacij“. Natan?neje se sprašuje, ali je treba transakcijo, obravnavano v zadevi v postopku v glavni stvari, opredeliti za „obdelav[o] podatkov in dajanje informacij“ v smislu te dolo?be. V stališ?ih, ki sta jih predložili Sodiš?u, se nizozemska vlada in Komisija Evropskih skupnosti strinjata s to razlago.

37 Spomniti je treba, da iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da se ?len 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive ne nanaša na poklice, kot so odvetnik, svetovalec, ra?unovodja ali inženir, temve? na storitve, ki jih opravijo osebe, ki opravljajo te poklice, in na tem podobne storitve. Normodajalec Skupnosti je uporabil poklice, ki so navedeni v tej dolo?bi kot sredstvo za opredelitev kategorij storitev, na katere se ta nanaša (sodba z dne 16. septembra 1997 v zadevi von Hoffmann, C?145/96, Recueil, str. I-4857, to?ka 15).

38 Glede tega je treba zlasti poudariti, da informacijske znanosti, med katerimi sta programiranje in razvoj programske opreme, zasedajo pomembno mesto v izobraževanju bodo?ih inženirjev in so pogosto eno od razli?nih specialisti?nih podro?jih, ki so jim ponujena v tem izobraževanju.

39 Storitev, kot je prilagoditev ra?unalniške programske opreme za posebne potrebe potrošnika, lahko opravijo inženirji in druge osebe, ki imajo izobrazbo, ki jim omogo?a izpolniti enako nalogo.

40 Iz tega sledi, da taka storitev spada bodisi med storitve, ki jih opravijo inženirji, bodisi med storitve, ki so jim podobne glede na dejavnost inženirja.

41 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na prvo vprašanje c in d odgovoriti, da je treba člen 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive razlagati tako, da se uporablja za opravljanje enotne storitve, kot je ta, na katero se nanaša odgovor na prvo vprašanje a in b, ki je opravljena za davčnega zavezanca s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, v kateri ima sedež izvajalec.

Drugo vprašanje

42 Drugo vprašanje je bilo zastavljeno le za primer, če bi bil odgovor na prvo vprašanje a nikalen. Ker je odgovor na to vprašanje pritrdilen, drugega vprašanja ni treba obravnavati.

Stroški

43 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

- 1) **Člen 2(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da kadar sta dva elementa ali dve dejanji, ali je več teh, ki ju davčni zavezanec opravi za potrošnika, ki je povprečni potrošnik, tako tesno povezani, da z gospodarskega vidika dejansko sestavljata celoto, katere razdelitev bi bila umetna, vsi ti elementi ali ta dejanja pa za potrebe uporabe davka na dodano vrednost pomenijo enotno transakcijo.**
- 2) **To velja pri transakciji, s katero davčni zavezanec potrošniku dobavi prej razvito in trženo osnovno programsko opremo, ki je zapisana na nosilcu, in za naknadno prilagoditev te programske opreme za posebne potrebe tega kupca, čeprav v zameno za plačilo samostojnih cen.**
- 3) **Člen 6(1) Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da je treba tako enotno transakcijo opredeliti kot opravljanje storitev, če se izkaže, da zadevna prilagoditev ni niti nepomembna niti pomožna, temveč je, nasprotno, prevladujoča; kar zlasti velja, kadar ima ta prilagoditev ob upoštevanju dejavnikov, kot so njen obseg, strošek in trajanje, odločilen pomen za to, da kupcu omogoči uporabo programske opreme po meri.**
- 4) **Člen 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da se uporablja za opravljanje enotne storitve, kot je ta, na katero se nanaša točka 3 tega izreka, ki je opravljena za davčnega zavezanca s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, v kateri ima sedež izvajalec.**

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.