STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT

přednesené dne 12. května 2005 [1]

I – Úvod

1. V projednávané věci se Hoge Raad der Nederlanden domáhá u Soudu výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice") [2], s ohledem na kvalifikaci poskytnutí standardního balíku programového vybavení, který byl následně přizpůsoben potřebám kupujícího.

2. V této souvislosti vyvstává otázka, zda se jedná o komplexní plnění, nebo dvě oddělená plnění, totiž jednak poskytnutí standardního programového vybavení, a jednak naprogramování úprav, jakož i poskytnutí některých doplňkových služeb. Krom toho není jasné, zda je na toto plnění, resp. na tato plnění, třeba nahlížet jako na dodání zboží, nebo poskytování služeb. Pokud se jedná o poskytování služeb, je třeba pro určení místa poskytování služby provést výklad článku 9 šesté směrnice.

3. Zákaznice, daňová jednotka Levob Verzekeringen B.V., OV Bank N.V. a další, Amersfoort (Nizozemsko), (dále jen „Levob"), poskytuje pojišťovací operace osvobozené od daně z přidané hodnoty [3]. Jelikož Levob není následně oprávněna k odpočtu, chce prosadit takový výklad směrnice, který povede k co možná nejmenšímu zatížení daní z přidané hodnoty ve Společenství při poskytnutí a přizpůsobení programového vybavení.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 — Viz čl. 13 část B písm. a) šesté směrnice.

II – Právní rámec

A – *Právo Společenství*

4. Následně budou uvedena ustanovení šesté směrnice, která jsou relevantní pro probíhající řízení, přičemž bude v souladu s předběžnou otázkou použito znění platné do 6. května 2002 [4].

5. Podle článku 2 šesté směrnice podléhají dani z přidané hodnoty:

„1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

2. dovoz zboží."

6. Pojem dodání zboží je definován v čl. 5 odst. 1 šesté směrnice jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník."

7. Článek 6 odst. 1 šesté směrnice vymezuje poskytování služeb následovně:

„‚Poskytováním služeb' se rozumí jakékoli plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5.

Taková plnění mohou mezi jiným zahrnovat:

— postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý písemný doklad, či nikoli,

[...]"

4 — Směrnicí Rady 2002/38/ES ze dne 7. května 2002 (Úř. věst. 128, s. 41; Zvl. vyd. 09/01, s. 358), kterou se mění a dočasně upravuje směrnice 77/388/EHS, pokud jde o úpravu daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby, byla mj. zavedena v čl. 9 odst. 2 šesté směrnice zvláštní ustanovení o místě poskytování služeb u elektronicky poskytovaných služeb. Dále byla ke směrnici připojena příloha L, která obsahuje příkladný seznam elektronicky poskytovaných služeb. Pod bodem 2 přílohy je uvedeno dodání programového vybavení a jeho aktualizace.

8. Článek 8 šesté směrnice upravuje místo dodání zboží následovně:

„1) Za místo dodání zboží se považuje:

a) je-li zboží odesíláno nebo přepravováno dodavatelem nebo osobou, které je dodáváno, anebo třetí osobou: místo, kde se zboží nachází v době, kdy se začíná uskutečňovat přeprava nebo odeslání zboží k osobě, které má být dodáno. Je-li zboží instalováno nebo smontováno dodavatelem nebo na jeho účet, ať již se zkušebním provozem nebo bez něj, považuje se za místo dodání místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno [...]

b) není-li zboží odesíláno ani přepravováno: místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.

[...]

2) Odchylně od odst. 1 písm. a) nachází-li se místo, kde se přeprava nebo odeslání zboží začíná uskutečňovat, v jiné zemi než v té, do níž se zboží dováží, má se za to, že místo dodání zboží dovozcem, jak jej vymezuje čl. 21 bod 2, a místo případných následných dodání se nacházejí v zemi, do níž se zboží dováží."

9. Článek 9 šesté směrnice stanoví následující úpravu o místě poskytování služeb:

„1) Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje [...]

2) Nicméně:

[...]

c) za místo poskytování přepravních služeb se považuje místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány:

— kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné činnosti včetně činnosti

organizátorů takových činností a případně též poskytování vedlejších souvisejících služeb,

— při nájmu movitého hmotného majetku, s výjimkou všech forem dopravy, který nájemce vyveze z jednoho členského státu za účelem jeho využití v jiném členském státě, se za místo poskytování služby považuje místo využití;

[...]

[...]"

e) za místo poskytování následujících služeb, jsou-li poskytovány zákazníkům usazeným mimo Společenství, nebo osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoli ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována [...]:

10. Podle čl. 11 části A odst. 1 šesté směrnice je základem daně:

„a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby;

— převody a poskytnutí autorských práv, patentů, licencí, ochranných známek a podobných práv,

— [...]

[...]"

B – *Vnitrostátní právo*

11. Šestá směrnice byla v Nizozemsku do vnitrostátního práva provedena ustanoveními Wet op de omzetbelasting z roku 1968 (zákon o dani z obratu). Jelikož není zřejmé, že se v projednávaném případě použitelné vnitrostátní předpisy zásadně odchylují od ustanovení šesté směrnice, bude od uvedení vnitrostátních předpisů upuštěno.

III – Skutkový stav a předběžné otázky

12. Dne 2. října 1997 uzavřela Levob s podnikem Financial Data Planning Corporation (dále jen „FDP"), se sídlem ve Spojených státech amerických smlouvu o poskytnutí programového vybavení pro správu pojistných smluv. Podle této smlouvy obdrží Levob na dobu neurčitou nepřevoditelnou licenci ke standardnímu programovému vybavení Comprehensive Life Administration System (dále jen „CLAS"), přizpůsobenému potřebám Levob. Poskytování podlicencí společností Levob je vyloučeno. Kromě toho měl FDP programové vybavení nainstalovat a zaškolit zaměstnance Levob.

13. CLAS je ve Spojených státech využíván pojišťovnami bez zvláštního přizpůsobení. Pro využití společností Levob však byla nutná celá řada přizpůsobení, jež smluvní strany určily ve společném rozboru připojenému ke smlouvě. Přizpůsobení se týkala zvláště překladu do nizozemštiny, jakož i začlenění funkcí, které byly nutné v souvislosti se zapojením makléřů a výpočtem jejich provize.

14. Smlouva dále stanovovala, že Levob podrobí program při přejímce po ukončení přizpůsobovacích prací testu (*Integral Acceptance Test*).

15. Cena byla ve smlouvě rozepsána následovně: Za poskytnutí standardního programového vybavení byla dohodnuta cena 713 000 USD, z čehož byla částka ve výši 101 000 EUR splatná při uzavření smlouvy. Zbytek byl splatný v měsíčních splátkách ve výši 36 000 USD. Cena za přizpůsobení byla počítána podle vynaloženého úsilí, měla však činit nejméně 793 000 USD a nejvýše 970 000 USD. Za instalaci a zaškolení zaměstnanců prostřednictvím FDP bylo stanoveno dalších 7 500 USD za osobu.

16. Smluvní strany kromě toho dohodly, že doba licence ke standardnímu programovému vybavení počne plynout ve Spojených státech před zahájením přizpůsobovacích

prací. Cena za licenci měla být vyúčtována odděleně, přičemž za účelem dovozu do Nizozemska, který měla provést Levob, měla být hodnota nosičů dat vykázána odděleně.

17. Podle údajů předkládajícího soudu lze pro kasační řízení vycházet z toho, že zaměstnanci Levob převzali nosiče dat se standardním programovým vybavením v souladu se smlouvou ve Spojených státech a přemístili je do Nizozemska. [5] Poté instaloval FDP v letech 1997 až 1999 základní program na zařízeních na zpracování dat náležejících žalobkyni, provedl dohodnutá přizpůsobení a zaškolil zaměstnance žalobkyně.

18. Následně došlo mezi Levob a daňovou správou k názorovým neshodám o zacházení s operacemi z hlediska daně z přidané hodnoty. Levob zastávala názor, že dluží daň z přidané hodnoty pouze za přizpůsobení, nikoli však za poskytnutí standardního programového vybavení. Daňová správa byla však toho názoru, že FDP přenechal Levob souhrnnou licenci k přizpůsobenému programovému vybavení. Toto plnění je tedy třeba zdanit celkově jako poskytování služeb Levob. Daňová správa v důsledku toho vydala odpovídající daňové výměry [6].

19. Žaloba směřující proti těmto výměrům podaná u Gerechtshof Amsterdam byla neúspěšná. Levob podala proti prvostupňovému rozsudku kasační stížnost u Hoge Raad, který položil Soudnímu dvoru rozsudkem ze dne 30. ledna 2004 k rozhodnutí podle článku 234 ES následující předběžné otázky:

„1) a) Je třeba ustanovení čl. 2 odst. 1 a čl. 5 odst. 1 ve spojení s čl. 6 odst. 1 šesté směrnice vykládat tak, že poskytnutí takového programového vybavení, jako je v projednávané věci, a za stejných podmínek, kdy byly jednak za standardní programové vybavení vyvinuté a prodávané dodavatelem, uložené na nosiči, a jednak za jeho následné přizpůsobení potřebám kupujícího ujednány oddělené ceny, musí být považováno za provedení jediného plnění?

5 — Gerechtshof van Amsterdam však v prvním stupni výslovně určil, že Levob neprokázal nezpochybnitelným způsobem, že již před přizpůsobením disponoval jako vlastník standardním programovým vybavením. Pochybnosti vycházejí z toho, že Levob nemohla uvést žádné bližší údaje k tomu, že její zaměstnanci převzali programové vybavení a že Levob při dovozu neodevzdala žádné celní prohlášení.

6 — Přesněji vzato byly vydány dva výměry, jeden za rok 1997 a jeden za roky 1998 a 1999. Oba výměry jsou napadeny. Hoge Raad požádal o rozhodnutí o předběžné otázce zjevně pouze v řízení o výměr za rok 1997. V tomto výměru byla dlužná daň z přidané hodnoty stanovena na 52 022 NLG, z čehož připadaly 50 732 NLG na přizpůsobení a částka ve výši 1 290 NLG na samotné poskytnutí programového vybavení.

b) V případě kladné odpovědi, je třeba tato ustanovení vykládat tak, že toto plnění je třeba považovat za službu (jejíž nedílnou součástí je dodání zboží, a sice nosiče)?

b) V případě záporné odpovědi na tuto otázku, je proto třeba článek 9 šesté směrnice vykládat tak, že se za místo poskytnutí služeb považuje místo uvedené v odstavci 1 této směrnice nebo jedno z míst uvedených v odstavci 2 téhož článku?

c) V případě kladné odpovědi na posledně uvedenou otázku, je třeba tudíž článek 9 šesté směrnice (ve znění z 6. května 2002) vykládat tak, že za místo poskytnutí služby se považuje místo uvedené v odstavci 1 tohoto ustanovení?

c) Jedná se o stejnou situace jak v případě služby spočívající v přizpůsobení programového vybavení, tak i v případě poskytnutí standardního programového vybavení?"

d) V případě záporné odpovědi na předcházející otázku, která část čl. 9 odst. 2 šesté směrnice se použije?

20. V řízení před Soudním dvorem předložili Levob, nizozemská vláda, jakož i Komise svá vyjádření. Jejich argumenty budou – pokud je to nutné – zopakovány v rámci právního posouzení.

IV – Právní posouzení

2) a) V případě záporné odpovědi na první otázku písm. a), je třeba tam uvedená ustanovení vykládat tak, že poskytnutí nepřizpůsobeného programového vybavení na nosiči je třeba považovat za dodání zboží, za které byla dohodnuta samostatná cena, která představuje protiplnění stanovené v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice?

21. V projednávaném případě se jedná o to, zda je třeba kvalifikovat poskytnutí programového vybavení jako dodání zboží, nebo poskytnutí služby ve smyslu šesté směrnice. Jednotlivé předběžné otázky se v různých variantách dotýkají tohoto bodu, jakož

i následků, které vyplývají z kvalifikace pro místo plnění. Proto by mělo odpovědi na jednotlivé předběžné otázky předcházet několik úvah k zacházení s programovým vybavením z hlediska daně z přidané hodnoty.

22. V této souvislosti se nabízí otázka, jaký význam mají pokyny Poradního výboru pro daň z přidané hodnoty pro zacházení s poskytnutím programového vybavení. Na tyto pokyny odkazovali Hoge Raad, zejména Advocaat-Generaal, jakož i Levob.

A – *K významu pokynů Poradního výboru pro daň z přidané hodnoty*

23. Poradní výbor pro daň z přidané hodnoty je poradním výborem zřízeným na základě článku 29 šesté směrnice, složeným ze zástupců členských států a Komise. Výbor je konzultován v případech stanovených šestou směrnicí a kromě toho se může zabývat jinými otázkami v souvislosti s výkladem šesté směrnice, které mu přednese předseda nebo o který požádá některý z jeho členů. Na svém 38. zasedání konaném dne 25. května 1993 přijal výbor podle informací Komise jednohlasně uvedené pokyny.

24. Na výzvu Soudního dvora předložila Komise pokyny a uvedla, že nejsou právně závazné a že též nebyly zveřejněny. Důvěrnost porad a usnesení výboru zjevně vyplývá z jeho jednacího řádu, který ovšem – pokud je mi známo – nebyl zveřejněn [7]. V Nizozemsku byly tyto pokyny přijaty do správních předpisů [8].

25. Právně nezávazná stanoviska poradních výborů na úrovni Společenství nemohou zásadně poskytnout potřebné pokyny k výkladu právních aktů Společenství. Dokud však pokyny Poradního výboru pro daň z přidané hodnoty nebyly zveřejněny, neměl by je Soudní dvůr brát v úvahu, neboť procesní subjekty na ně nemají možnost odkazovat.

26. Takový závěr se použije *a fortiori*, neboť není patrný žádný důvod, proč by měly být jednohlasně přijaté pokyny výboru k výkladu šesté směrnice utajovány. K tomu, aby byl takový jednotný výklad šíře zohledňován, by bylo naopak namístě právě jejich zveřejnění.

7 — Viz k tomu zjištění Soudu prvního stupně v usnesení ze dne 6. prosince 1999 ve věci Elder (T-178/99, Recueil, s. II-3509, bod 7). Předmětem tohoto právního sporu bylo odepření žádosti občana o přístup do protokolů Poradního výboru pro daň z přidané hodnoty.

8 — Mededeling 57 des Staatssecretaris van Financiën (rozhodnutí ze dne 14. srpna 1998, č. VB98/1785, VN 1998/40.33).

27. Skutečnost, že pokyny nalezly své vyjádření ve správních předpisech, které byly zveřejněny, na této situaci nic nemění. Tyto správní předpisy se totiž vztahují k vnitrostátnímu prováděcímu právu, a nikoli přímo k šesté směrnici. Nadto nemohou být vnitrostátní předpisy obecně návodem k výkladu práva Společenství. Jestliže nejsou pokyny Společenství zveřejněny, nemůže navíc osoba povinná k dani přezkoumat, zda se vnitrostátní správní praxe skutečně s těmito pokyny shoduje.

B – *K zacházení s poskytnutím programového vybavení z hlediska daně z přidané hodnoty*

28. S ohledem na skutkový stav ve věci v původním řízení je třeba rozlišovat dva případy, totiž poskytnutí standardního programového vybavení, které je uloženo na nosiči dat, a poskytnutí programového vybavení upraveného přímo pro zákazníka.

1. Poskytnutí standardního programového vybavení na nosiči dat

29. Poskytnutí standardního programového vybavení, které je uloženo na pevném nosiči dat, např. na CD-ROM nebo na DVD, zahrnuje zpravidla dvě operace. Jednak je předán nosič dat, jednak je uzavřena dohoda o užívacím právu k programovému vybavení uloženému na nosiči dat, označovaná zpravidla jako licenční smlouva.

30. Nizozemská vláda proto považuje poskytnutí programového vybavení za soubor plnění, přičemž hlavní plnění představuje poskytnutí užívacího práva. Nizozemská vláda považuje v důsledku toho tento soubor plnění za poskytnutí služby. Oproti tomu Levob staví do popředí předání nosiče dat, který představuje dodání hmotného majetku ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice. Komise zaujímá odlišné stanovisko: jestliže by byla licence k užívání programového vybavení převoditelná, byla by poskytnuta práva, která by příslušela vlastníkovi, takže jde celkově o jedno dodání. U nepřevoditelných užívacích práv se jedná naopak o poskytnutí služby.

31. Podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice se jedná o dodání, jestliže je převedeno právo nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Všechna plnění, která nespadají pod tuto definici, se považují za poskytování služeb podle čl. 6 odst. 1 šesté směrnice.

32. Ohledně nosiče dat není pochyb, že jeho vlastnictví přechází na nabyvatele, takže je třeba vycházet z dodání. Poskytnutí užívacího práva k počítačovému programu nemůže být oproti tomu jako takové považováno za dodání, neboť takové právo nepředstavuje hmotný majetek ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice a není ani hmotnému majetku postaveno naroveň jako například elektřina nebo určitá práva k nemovitostem [9].

33. Sporné je však, zda lze na převod užívacího práva k programovému vybavení nahlížet jako na poskytování služby oddělené od převodu nosiče dat.

34. V obou starších rozsudcích Bosch [10] a Brown Boveri [11] se Soudní dvůr zabýval obdobně položenou otázkou v souvislosti se stanovením celní hodnoty. V rozsudku Bosch určil Soudní dvůr, že do celní hodnoty stroje nelze zahrnout hodnotu patentů na technologii k použití tohoto stroje, neboť společný celní sazebník zahrnuje pouze dovoz hmotného majetku, nikoli však dovoz nehmotných statků jako technologií, služeb nebo know-how [12].

35. Ve věci Brown Boveri rozhodl Soudní dvůr odlišně od stanoviska generálního advokáta Lenze [13], že celní hodnota nosiče dat zahrnuje i programové vybavení obsažené v tomto nosiči [14].

36. Později byla použitelná celní ustanovení změněna v tom smyslu, že při stanovování celní hodnoty je třeba zohlednit pouze hodnotu nosiče dat, nikoli však hodnotu na něm uloženého programového vybavení [15]. Tato okolnost se projevila z důvodu odkazu v čl. 11 části B odst. 1 šesté směrnice také na určení základu daně z přidané hodnoty při dovozu. Levob klade důraz na to, že s poskytnutím programového vybavení bylo nakládáno jakožto s dodáním v USA a následně jako s dovozem do Společenství, a to v neposlední řadě proto, aby požívalo výhodné úpravy o určení celní hodnoty.

9 — Viz čl. 5 odst. 2 a odst. 3 písm. a) šesté směrnice.

10 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 14. července 1977, Bosch (C-1/77, Recueil, s. 1473).

11 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 18. dubna 1991, Brown Boveri (C-79/89, Recueil, s. I-1853).

12 — Rozsudek Bosch (uvedený v poznámce pod čarou 10, body 4 a 5).

13 — Viz stanovisko ze dne 2. května 1990, Recueil, s. 1862, body 29 a násl.

14 — Rozsudek Brown Boveri (viz výše, poznámka pod čarou 11, bod 21).

15 — Viz čl. 167 odst. 1 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3): „Bez ohledu na články 29 až 33 kodexu, přihlíží se při určování celní hodnoty dovážených nosičů dat určených pro použití v zařízení na počítačové zpracování dat, které obsahují data a programové pokyny, pouze k ceně nebo hodnotě samotného nosiče. Celní hodnota dovážených nosičů dat, které obsahují data a programové pokyny, proto nezahrnuje cenu nebo hodnotu dat nebo programových pokynů, je-li tato cena nebo hodnota odlišena od ceny nebo hodnoty daného nosiče."

37. Po uplynutí rozhodného období pro spor v původním řízení byla však zvláštní úprava o určení celní hodnoty programového vybavení zrušena poté, co byla celní sazba beztak opět snížena na nulu dohodou o obchodu s produkty informačních technologií [16].

38. Uvedené rozsudky a použitelné právní předpisy jsou silně ovlivněny zvláštními cíli celního práva a úkoly GATT v této oblasti. Rozsudky se týkají stanovení transakční hodnoty zboží s ohledem na stanovení cla. Celněprávní zvláštní pravidla pro počítače a nosiče dat mají za cíl usnadnit obchod s tímto zbožím na podporu technického a hospodářského vývoje [17].

39. Pravidla o dani z přidané hodnoty nemají stejný cíl jako celní právo. Proto neumožňují uvedené rozsudky a právní akty v oblasti celního práva vyvodit závěry pro zacházení se standardním programovým vybavením z hlediska daně z přidané hodnoty. V důsledku toho je třeba zjistit na základě zvláštních kritérií, zda je třeba v případě poskytnutí standardního programového vybavení na nosiči dat vycházet z hlediska daně z přidané hodnoty ze dvou oddělených plnění.

40. Proti uvedenému výkladu hovoří skutečnost, že nabytí vlastnictví k jedné věci je zásadně doprovázeno neomezeným právem s věcí nakládat a užívat ji. Prodej knihy tak nebývá například doprovázen zvláštní licencí ke čtení stejně jako hudební CD licencí k poslechu hudby. Také při nabytí technického přístroje není třeba uzavřít zvláštní dohodu o jeho užívání, neboť přístroj představuje duševní vlastnictví ve formě patentovaného duševního vlastnictví.

41. Meze užívacího práva k dílu, které je zhmotněno v nějakém předmětu, jsou nicméně dány autorským právem. Ochrana autorských práv pro programové vybavení je na evropské úrovni upravena směrnicí Rady 91/250/EHS ze dne 14. května 1991 o právní ochraně počítačových programů [18].

16 — Článek 167 byl zrušen nařízením Komise (ES) č. 444/2002 ze dne 11. března 2002, kterým se mění nařízení (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, jakož i nařízení (ES) č. 2787/2000 a (ES) č. 993/2001 (Úř. věst. L 68, s. 11; Zvl. vyd. 02/12, s. 209), s následujícím odůvodněním (sedmý bod odůvodnění): Účelem čl. 167 odst. 1 nařízení (EHS) č. 2454/93 bylo zabránit ukládání cel ze softwaru, který je dovážen na nosičích dat. Protože tohoto cíle bylo již dosaženo dohodou o obchodu s produkty informačních technologií (ITA), která byla schválena rozhodnutím Rady 97/359/ES (Úř. věst. L 155, s. 1), a aniž je dotčeno používání rozhodnutí GATT 4.1 ze dne 12. května 1995, není již tedy nezbytné stanovit zvláštní prováděcí předpisy pro určení celní hodnoty nosičů dat.

17 — Viz k tomu bod 15 a násl. stanoviska generálního advokáta Lenze ve věci Brown Boveri (viz výše, poznámka pod čarou 13).

18 — Úř. věst. L 122, s. 42; Zvl. vyd. 17/01, s. 114.

42. Článek 1 odst. 1 směrnice 91/250 staví počítačové programy ohledně ochrany autorských práv naroveň literárním dílům. Podle článku 4 této směrnice mohou být určité úkony, zejména rozmnožování a šíření programu, prováděny pouze se svolením autora. Z článku 5 odst. 1 směrnice 91/250 lze naproti tomu dovodit, že užívání programu oprávněným nabyvatelem způsobem, ke kterému je určen, nevyžaduje zásadně svolení autora.

43. Prvním prodejem rozmnoženiny počítačového programu ve Společenství provedeným nositelem práv nebo s jeho svolením je vyčerpáno právo na šíření této rozmnoženiny [čl. 4 písm. c) věta druhá směrnice 91/250]. Podle tohoto ustanovení může první nabyvatel platně získat vlastnictví k rozmnoženině, aniž by k tomu potřeboval svolení autora. První nabyvatel může tedy nakládat s hmotným majetkem jakožto vlastník.

44. Jakožto právoplatný nabyvatel originálního nosiče dat je také třetí osoba oprávněna užívat program uložený na nosiči způsobem, ke kterému je určen [19]. Smluvní zákaz převodu užívacího práva, který si dohodl výrobce s prvním nabyvatelem, nezavazuje třetí osobu. Jestliže může být takové smluvní ustanovení vůbec platně ujednáno, působí každopádně pouze ve vnitřním vztahu mezi držitelem ochranných práv a prvním nabyvatelem. První nabyvatel musí případně svému smluvnímu partnerovi (výrobci) poskytnout náhradu škody, jelikož porušil smluvní povinnosti. Taková porušení smluv se však nedotýkají ani nabytí vlastnictví k nosiči dat druhým nabyvatelem, ani přechodu užívacího práva spojeného s vlastnictvím.

45. Licenční smlouva, která je uzavřena mimo převod nosiče dat, na kterém je dotčený program uložen, tedy nemá vliv na užívací právo k tomuto programu. Užívací právo vyplývá spíše z vlastnictví k rozmnoženině. Účel licenční smlouvy spočívá spíše v omezení užívacího práva ve vztahu mezi držitelem ochranného práva a nabyvatelem rozmnoženiny programu.

46. Předmětem licenční smlouvy tedy není zdanitelné plnění. Plnění, které spočívá v převodu vlastnictví k rozmnoženině, je spíše omezeno.

19 — Aby nedošlo k neoprávněnému vícenásobnému užívání programu, musí první nabyvatel program odinstalovat.

47. Na rozdíl od názoru Komise skutečnost, že v takové licenční smlouvě je obsažen zákaz převodu užívacího práva, nevylučuje klasifikaci celé operace jako dodání.

48. V rozporu s výše uvedeným rozborem musí mít podle názoru nizozemské vlády nabytí nosiče dat druhotný význam. Význam má naopak pouze užívací právo. Převod nosiče dat by potom byl pouhým technickým pomocným prostředkem k uskutečnění užívání programového vybavení. S tímto názorem však nelze souhlasit.

49. Pro toto řešení sice hovoří skutečnost, že nabyvateli zpravidla nezáleží na vlastnictví k „přenosovému médiu", tedy k nosiči dat. Kromě toho by bylo poskytnutí programového vybavení na nosiči dat z daňového hlediska postaveno naroveň stažení programového vybavení z internetu. Podle současné právní úpravy je stahování programového vybavení každopádně považováno za poskytování služeb [20].

50. Důvody, které hovoří proti tomuto závěru, však převažují. Podle něho by totiž bylo jednak s počítačovými programy na nosiči dat, a jednak s hudbou na CD nebo textem v knize nakládáno bez zjevného důvodu rozdílně. Na rozdíl od případu těchto srovnatelných autorskoprávně chráněných děl by bylo u počítačového programu postaveno do popředí užívací právo k duševnímu vlastnictví zhmotněné na nosiči dat, a nikoli vlastnictví k samotnému nosiči dat. Zatímco při poskytnutí hudebního CD nebo knihy se předpokládá dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, bylo by z hlediska daně z přidané hodnoty s poskytnutím CD s programovým vybavením zacházeno jakožto s poskytováním služeb.

51. Příklad slovníku, který je uložen na CD-ROM nebo na DVD, ilustruje, jaké problémy mohou vyplynout z takového rozlišení. Slovníkové CD obsahuje množství textů a obrazů v digitální formě, ale i programy k zobrazení a správě těchto dat. Má být takové CD kvalifikováno jakožto kniha, a tedy dodání zboží, nebo jako CD s počítačovým programem jakožto poskytování služeb?

52. Kromě toho Levob správně zdůrazňuje, že kvalifikace jakožto poskytování služeb vede k problémům, pokud zde – jak je běžné u prodeje standardního programového vybavení v hromadném prodeji – jsou zapojeni zprostředkovatelé. V praxi obdrží zprostřed-

20 — Viz čl. 9 odst. 2 písm. e) poslední odrážka ve spojení s přílohou L šesté směrnice ve znění směrnice 2002/38 (uvedena v poznámce pod čarou 4), která samozřejmě není pro tento skutkový stav ještě směrodatná.

kovatelé nosiče dat od výrobce nebo od jiných zprostředkovatelů a zcizí je dále konečnému odběrateli. Nedisponují ani bližší znalostí licenčních podmínek, které platí pro konečného odběratele, a tyto podmínky ani nejsou v určité formě předmětem kupní smlouvy mezi nimi a nabyvateli balíků programového vybavení. Proto by bylo iracionální předpokládat, že nabyvatel nabude blíže neurčené užívací právo, a nikoli hmotný majetek.

53. Pokud vůbec vznikne zvláštní licenční smlouva k poskytnutí užívacích práv, stane se tak teprve při instalaci programového vybavení v počítači konečného odběratele, kterou konečný odběratel – podle právního názoru výrobců – přijme licenční podmínky. Dodatečně k ceně za nosič dat, který již připadl zprostředkovateli, však není třeba poskytnout protiplnění. Tato operace se tedy nemůže stát základem výběru daně z přidané hodnoty.

54. Tento příklad ukazuje, že vazba na převod nosiče dat, a nikoli na poskytnutí užívacího práva, poskytuje také ohledně výběru daně z přidané hodnoty praktické výhody. Převod hmotného majetku v sobě obsahuje prvek publicity, na který může zdanění lehce navázat. Kdy a mezi jakými osobami se převádí nehmotný majetek, se oproti tomu dá obtížně vysledovat. Kromě toho zde spíše existuje nebezpečí manipulací. Z důvodu existence, resp. neexistence prvku publicity je také odůvodněno odlišné zacházení jednak s poskytnutím programového vybavení na nosiči dat a jednak se stažením z internetu.

55. Jakožto dílčí závěr je tedy třeba konstatovat, že poskytnutí standardního programového vybavení na nosiči dat představuje dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice.

2. Vývoj zvláštního programového vybavení, přizpůsobeného požadavkům zákazníka

56. Všichni účastníci řízení se shodují v tom, že při vývoji programového vybavení speciálně pro potřeby zákazníka se nejedná o dodání zboží, ale o poskytování služeb.

57. S tím je třeba v zásadě souhlasit. V jednotlivých případech jsou však myslitelné různé konstelace, které případně vyžadují odlišný pohled. Výchozím bodem je i zde otázka, zda je převáděn hmotný

majetek, který ztělesňuje duševní výtvor programování. To zajisté není případ, kdy vzniká zvlášť vyvíjený program ve své konečné podobě teprve na počítači zákazníka.

C – *K předběžným otázkám*

1. Poskytnutí souborného plnění nebo dvě oddělená plnění (otázka 1 a)

58. Jestliže programátor naopak vyhotoví program podle požadavků zákazníka zcela ve svém podniku a předá následně objednateli nosič dat s programem, který je třeba již pouze instalovat, může být namístě stejné posouzení jako v případě standardního programového vybavení.

59. Samotná skutečnost, že se jedná o programové vybavení, vytvořené zvlášť podle potřeb zákazníka, na tomto posouzení nic nemění. To ukazuje srovnání s jinými díly, která byla vyhotovena individuálně na objednávku zákazníka. Také v případě domu na klíč, postaveného podle pokynů investora, se jedná o dodání zboží, a nikoliv o soubor služeb poskytnutých různými řemeslníky a podnikateli ve stavebnictví, podílejícími se na stavbě.

60. Podle údajů v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce provedli zaměstnanci FDP přizpůsobení programového vybavení CLAS po jeho instalaci na zařízeních pro počítačové zpracování dat společnosti Levob. V důsledku toho představuje plnění v projednávaném případě poskytování služeb ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice.

61. Prvním předpokladem pro další zkoumání je odpověď na otázku, zda jednak poskytnutí standardního programového vybavení, a jednak jeho přizpůsobení zvláštním potřebám Levob představuje souborné plnění, nebo dvě oddělená plnění. Tato otázka má význam zejména proto, že z výše uvedených úvah vyplynulo, že poskytnutí standardního programového vybavení je třeba kvalifikovat jakožto dodání zboží, přičemž přizpůsobení je třeba považovat za poskytování služeb.

62. Jestliže by představovalo dodání programového vybavení a přizpůsobení oddělená plnění (hypotéza 2), použila by se různá pravidla týkající se místa plnění. Důsledkem toho by mohla být povinnost zdanit v Nizozemsku pouze provedení přizpůsobení, přičemž místem dodání standardního programového vybavení by se rozuměly Spojené státy, a tím by Společenství z této

operace nepřipadla žádná daň z přidané hodnoty [21].

63. Jestliže by se naproti tomu v projednávaném případě jednalo o plnění kvalifikovatelné jako souborné (hypotéza 1), bylo by třeba určit jednotně také místo plnění.

64. Levob se domnívá, opírajíc se o smluvní úpravu, že se jedná o dvě oddělená plnění. Nizozemská vláda a Komise jsou opačného názoru. Instalace programu a zaškolení zaměstnanců považují zúčastnění shodně za vedlejší plnění, která je třeba kvalifikovat podle hlavního plnění.

65. Šestá směrnice neobsahuje žádné zvláštní ustanovení o tom, za jakých podmínek je třeba nakládat s více souvisejícími plněními jakožto s jediným plněním. V rozsudku CCP [22] však Soudní dvůr k této konstelaci otázek učinil následující zásadní zjištění:

„V tomto ohledu s ohledem na dvojí okolnost, že jednak vyplývá z čl. 2 odst. 1 šesté směrnice, že každé poskytování služeb je třeba běžně považovat za vlastní a samostatné, a jednak, že plnění spočívající v pouhé hospodářsky jednotné službě nemůže být uměle rozloženo, aby nenarušovalo fungování systému daně z přidané hodnoty, je třeba vyhledat typické prvky dotčené operace, aby bylo možno určit, zda osoba povinná k dani poskytuje z pohledu průměrného spotřebitele spotřebiteli více samostatných hlavních plnění, nebo jedno jediné plnění."

66. Při zjišťování povahy souborného plnění tak stojí naproti sobě dva cíle. Jednak je třeba posoudit jednotlivá plnění podle jejich povahy rozdílně. Příliš podrobné rozdělení souborného plnění v dílčí plnění, která je třeba kvalifikovat samostatně, však na druhou stranu ztěžuje použití předpisů o dani z přidané hodnoty [23]. V každém případě je třeba použít objektivní měřítko. Nelze vycházet ze subjektivního pohledu osoby poskytující plnění nebo osoby, které je plnění

21 — Daň z přidané hodnoty by však byla dlužná při dovozu, přičemž by byla za vyměřovací základ podle výše uvedených pravidel (bod 36) považována pouze hodnota nosiče dat.

22 — Rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 29).

23 — V některých stanoviscích generálních advokátů se objevuje dokonce tendence dát v takové situaci přednost praktičnosti před přesností. Viz stanoviska generálního advokáta Cosmase ze dne 1. února 1996 ve věci Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, s. I-2395, bod 14), generálního advokáta Fennellyho ze dne 25. dubna 1996 ve věci Dudda (C-327/94, Recueil, s. I-4595, zvláště s. 4597, bod 35) a generálního advokáta Fennellyho ze dne 11. června 1998 ve věci CPP (C-349/96, Recueil, s. I-973, body 47 a násl.).

určeno. Zjištění Soudního dvora v rozsudku CCP se vztahují na soubor plnění. Tato zjištění jsou však rovněž použitelná i na případ, kdy je dodáváno zboží společně s poskytováním služeb [24].

67. Podle Soudního dvora se jedná o souborné plnění, které je třeba považovat za jediné zvláště tehdy, pokud je jedno z plnění plněním hlavním a jiné plnění je pouhým nesamostatným vedlejším plněním. O vedlejší plnění jde tehdy, „jestliže pro zákazníka nepředstavuje vlastní účel, ale prostředek pro využití hlavního plnění poskytovatele plnění za optimálních podmínek“ [25].

68. V projednávaném případě není žádné z obou plnění (dodání standardního programového vybavení a jeho přizpůsobení) podřízeno druhému tak, aby jednoznačně představovalo vedlejší plnění. To však neumožňuje závěr, že obě plnění nemohou být z hlediska daně z přidané hodnoty považována za jediné plnění. Konstelace hlavního a vedlejšího plnění tvoří totiž v judikatuře pouze *jednu z* již uznaných skupin případů.

69. V jádru se dále jedná o to, aby byla určena povaha plnění při zohlednění všech okolností. V tomto ohledu je významné, zda stojí obě plnění v tak úzkém spojení, že nemají odděleně z pohledu průměrného spotřebitele pro zákazníka potřebné praktické využití [26].

70. Zda takové úzké spojení existuje konkrétně mezi dodáním standardního programového vybavení a jeho přizpůsobením musí předkládající soud rozhodnout na základě všech podstatných skutkových okolností. Soudní dvůr však může poskytnout poznatky, které v této souvislosti mohou hrát roli.

71. Pro existenci nedělitelného propojení obou plnění hovoří, že nizozemská pojišťovna jako Levob – dost možná na rozdíl od americké – nemůže standardní programové vybavení využívat bez přizpůsobení. Také úkony spočívající v přizpůsobení nelze pro-

24 — Tak bylo nahlíženo v rozsudku ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, s. I-2395), na dodání jídla a hostinské služby jako na jedinou službu. V rozsudku ze dne 15. května 2001, Primback (C-34/99, Recueil, s. I-3833), považoval Soudní dvůr poskytnutí úvěru a dodání nábytku za souborné plnění.

25 — Rozsudek CPP (viz výše, poznámka pod čarou 22, bod 30); viz též rozsudky ze dne 13. července 1989, Henriksen (C-173/88, Recueil, s. I-2763, body 14 až 16), ze dne 22. října 1998 ve spojených věcech Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 24) a ze dne 11. ledna 2001 ve věci Komise v. Francie (C-76/99, Recueil, s. I-249, bod 27).

26 — Také v rozsudku Henriksen (viz výše v poznámce pod čarou 25, bod 15) považoval Soudní dvůr za významné úzké spojení plnění.

vádět izolovaně, pokud předem nebylo dodáno základní programové vybavení, na kterém může být zpracování prováděno a které je zpracovateli známé.

72. Zákazník by mohl teoreticky pověřit přizpůsobením třetí osobu. Levob měla však dobré důvody pro to, aby tuto cestu nezvolila. Rozdělení úkolů mezi dva účastníky by s sebou totiž přineslo právní a praktické problémy. Z právního hlediska by bylo zřejmě nutné obdržet souhlas autora ke změně programu [27]. Z technického hlediska by třetí osoba musela disponovat nutnými znalostmi o struktuře programu, aby do něj mohla provádět zásahy.

73. Další významnou indicií pro nedílné spojení obou plnění je odpovědnost podniku zabývajícího se programovým vybavením za funkčnost celého balíku standardního programového vybavení, jakož i jeho úprav. Bezvadné fungování má být podle dotčené smlouvy otestováno prostřednictvím *Integral Acceptance Test.* V důsledku toho se zdá, že nedostatečné fungování, spočívající buď v chybě ve standardním programovém vybavení či v programování přizpůsobení, může vést v konečném důsledku ke zmaření celé smlouvy. Tato obecná odpovědnost podniku zabývajícího se programovým vybavením odpovídá smyslu a účelu smlouvy. Pro společnost Levob by totiž nemělo smysl disponovat bezchybným standardním programovým vybavením, které by však nebylo pro její účely úspěšně přizpůsobeno.

74. Skutečností, že stejný podnik poskytl obě plnění, je zajištěno, že za fungování všech částí je odpovědný stejný obchodní partner. Jestliže by Levob naopak obdržela standardní programové vybavení od jednoho podniku a přizpůsobení by nechala provést jiným podnikem, nemohla by vůči druhému podniku namítat chyby jiného podniku. Důsledkem toho by bylo, že by Levob nemohla zrušit smlouvu o dodání bezvadného standardního programového vybavení jen proto, že přizpůsobení fungovalo nesprávně.

75. Zvláštnosti systematiky smlouvy uvedené Levob neodporují kvalifikaci plnění jakožto souborného plnění. Zvláště způsob vyúčtování plnění je podle názoru Soudního dvora pouhou indicií. Soudní dvůr již rozhodl, že oddělená plnění mohou existovat i v případě,

27 — Svolení je třeba podle čl. 4 písm. b) směrnice 91/250 udělit zejména k překladům, zpracování, úpravám a k jakékoliv jiné změně počítačového programu.

že byla vydána souhrnná faktura [28]. V opačném případě to platí obdobně: jednotné plnění není vyloučeno tím, že byly pro jednotlivé součásti vykázány zvláštní ceny a že byly zvlášť vyúčtovány [29].

76. Účelem rozdělení celkové ceny na dvě části bylo stanovit cenu za přizpůsobení pružně podle skutečných výdajů. Tato úprava ceny však nevede k domněnce, že z hlediska daně z přidané hodnoty nutně existují dvě plnění, se kterými je třeba zacházet odděleně. Truhlář, který zhotovuje skříň na míru, může ve své nabídce vykázat cenu za materiál jako cenu pevnou a cenu za práci podle skutečně odpracovaných hodin. Přesto zde nejsou pochybnosti, že se výsledně jedná o dodání skříně, a nikoli o dvě oddělená plnění. Tento příklad ukazuje, že oddělené vyúčtování ceny za dvě plnění nevypovídá nutně o vnitřní souvislosti.

77. Zvláštní účet za standardní programové vybavení ani předání nosičů dat s tímto programovým vybavením zaměstnancům Levob, cestujícím za tímto účelem do Spojených států, nezpochybňují výše popsané úzké spojení tohoto plnění a přizpůsobení programového vybavení. Popsanými operacemi mělo totiž dojít zjevně k vytvoření zvláštní dovozní operace tak, aby se tehdy platná výhodná úprava stanovení celní hodnoty odrazila v dani z přidané hodnoty. Smluvní podmínky předání nosičů dat a oddělené vyúčtování ceny za standardní programové vybavení oproti tomu nesouvisejí s určitými vlastnostmi tohoto plnění, které by odůvodňovalo uložení daně z přidané hodnoty bez vazby na přizpůsobení.

78. Jestliže bychom přikládali rozhodující význam smluvním úpravám o ceně a vyhotovení faktur, mohly by smluvní strany podle libosti ovlivňovat kvalifikaci z hlediska daně z přidané hodnoty. To by odporovalo povinnosti posuzovat typická smluvní plnění objektivně podle jejich povahy.

79. V důsledku toho je namístě odpovědět na otázku 1 tak, že na poskytnutí programového vybavení na nosiči dat a jeho následné přizpůsobení potřebám zákazníka ve smyslu šesté směrnice je třeba nahlížet jako na jediné plnění, pokud jsou částečná plnění v tak úzkém spojení, že odděleně nemají z hlediska průměrného spotřebitele pro zákazníka sledované praktické využití.

28 — Rozsudek CPP (viz výše, poznámka pod čarou 22, bod 31).

29 — Viz stanovisko generálního advokáta Fennelyho ze dne 25. května 2000 ve věci Komise v. Francie (C-76/99, Recueil, s. I-249, zvláště s. I-251, bod 31).

Pro posouzení této otázky není rozhodující, zda byly za částečná plnění dohodnuty zvláštní ceny a zda byly vystaveny samostatné faktury.

2. Hypotéza 1: jediné plnění

80. Otázky 1 b), c) a d) položil předkládající soud pro případ, že je třeba kvalifikovat plnění jako jediné plnění, což se jeví po výše uvedeném pravděpodobným. Podstatou otázky 1 b) předkládajícího soudu je, zda je třeba jediné plnění kvalifikovat celkově jako dodání zboží, nebo poskytnutí služeb. Další otázky směřují k určení místa plnění.

a) Kvalifikace jakožto dodání zboží nebo poskytnutí služeb (otázka 1 b)

81. Souborné plnění, které Levob přijala, zahrnuje prvky dodání zboží, jakož i poskytování služeb, přičemž na dodání standardního programového vybavení ani na jeho přizpůsobení nemůže být nahlíženo jako na vedlejší plnění.

82. V rozsudku Faaborg-Gelting Linien [30] Soudní dvůr rozhodl, že u operace, která představuje soubor plnění, je namístě vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých se operace udála. Rovněž pokud nejsou jednotlivé součásti souboru plnění vzájemně ve vztahu hlavního plnění a vedlejších plnění, je přesto třeba zkoumat, zda spočívá zejména v dodání zboží, nebo v poskytování služeb. V případě restaurace, o kterou se jednalo v rozsudku Faaborg-Gelting Linien, Soudní dvůr rozhodl, že převažovaly prvky poskytování služeb.

83. V projednávaném případě je těžiště při komplexním pohledu na všechny okolnosti rovněž v prvcích poskytování služeb. Rozhodující je nejprve, že standardní programové vybavení nemůže Levob použít. Pro Levob nebylo tedy rozhodující nabýt stan-

30 — Uvedený výše v poznámce pod čarou 24, body 12 až 14; viz též rozsudek CPP (uvedený v poznámce pod čarou 22, bod 28) a rozsudek ze dne 18. ledna 2001 ve věci Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 26).

dardní programové vybavení pro účely pojištění, ale vybavení zvlášť přizpůsobené jejím potřebám.

84. Zadruhé je třeba konstatovat, že přizpůsobení a instalace byly velmi nákladnými procesy, které trvaly déle než rok. Práce započaly společným zhodnocením požadavků na přizpůsobení a končily testem celého programu. Instalace a zaškolení zaměstnanců byly pouze vedlejším plněním, avšak skutečnost, že jsou rovněž součástí smluvních plnění, ukazuje, že FDP měl poskytnout obsáhlé „kompletní služby", které dalece překračovaly rámec poskytnutí základního programu.

85. Konečně zaujímají prvky služby, tedy přizpůsobení programového vybavení, instalace a zaškolení, také hodnotově větší podíl než dodání standardního programového vybavení.

86. Na otázku 1 b) je tedy třeba odpovědět v tom smyslu, že souborné plnění, které spočívá v dodání standardního programového vybavení, jeho přizpůsobení potřebám zákazníka, instalaci a zaškolení, je třeba celkově kvalifikovat jako poskytnutí služeb ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice, když při celkovém posouzení všech okolností převažují prvky poskytování služeb. To může být případ, jestliže

— má přizpůsobení standardního programového vybavení rozhodující význam pro jeho využití nabyvatelem,

— jsou přizpůsobení a instalace tak nákladné, že na ně nemůže být pohlíženo jako na vedlejší plnění a

— prvky služeb tvoří převažující část hodnoty souborného plnění

b) Místo poskytování služby [otázky 1 c) a d)]

87. Podstatou otázek 1 c) a d) předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně,

je, zda se určí místo plnění celkově kvalifikovaného jako služba podle obecného pravidla v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, nebo zda je zde dán jeden z případů odstavce 2 tohoto ustanovení. Podle odstavce 1 by bylo místem poskytování služby sídlo hospodářské činnosti poskytovatele, podle odstavce 2 sídlo zákazníka.

88. Nizozemská vláda a Komise jsou souhlasně toho názoru, že se použije čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážka šesté směrnice, takže místem poskytování služby je Nizozemsko. Levob v prvé řadě míní, že je třeba vycházet ze dvou oddělených plnění, přičemž se místo poskytování služby (přizpůsobení programového vybavení) určí podle čl. 9 odst. 1 šesté směrnice. Pro případ, že Soudní dvůr přijme za své souborné plnění, se Levob domnívá, že se jedná celkově o dodání, které se uskutečnilo ve Spojených státech podle článku 8 šesté směrnice.

89. Podle judikatury je místo, kde má poskytovatel služeb sídlo své hospodářské činnosti podle čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, prioritním určovatelem pro stanovení místa plnění [31].

90. Pokud jde o vztahy mezi odstavci 1 a 2 článku 9 šesté směrnice, určil Soudní dvůr, že čl. 9 odst. 2 obsahuje řadu zvláštních určovatelů, zatímco odstavec 1 stanovuje základní pravidlo; těmito ustanoveními má být zabráněno kompetenčním sporům, které by mohly vést ke dvojímu zdanění, jakož i k nezdanění příjmů [32].

91. Z toho Soudní dvůr vyvodil, že z výkladu článku 9 nevyplývá přednost odstavce 1 vůči odstavci 2. V jednotlivých případech se spíše nabízí otázka, zda se nepoužije jedno z ustanovení čl. 9 odst. 2; jinak platí odstavec 1 [33]. Článek 9 odst. 1 a 2 šesté směrnice tedy vzájemně nejsou ve vztahu pravidla

31 — Rozsudek Faaborg (viz výše, poznámka pod čarou 24, bod 16) a rozsudek ze dne 4. července 1985 ve věci Berkholz (C-168/84, s. 2251, bod 17).

32 — Rozsudek ze dne 15. března 2001, SPI [Syndicat des producteurs indépendants] (C-108/00, Recueil, s. I-2361, bod 15). Viz též rozsudky ze dne 26. září 1996, Dudda (C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 20), ze dne 25. ledna 2001, Komise v. Francie (C-429/97, Recueil, s. I-637, bod 41), ze dne 27. května 2004, Lipjes (C-68/03, Recueil, s. I-5879, bod 16, ohledně vztahu čl. 9 odst. 1 a článku 28b E šesté směrnice).

33 — Rozsudek SPI (viz výše, poznámka pod čarou 32, bod 16) a rozsudek Dudda (viz výše, poznámka pod čarou 32, bod 21).

a výjimky s tím důsledkem, že by bylo třeba vykládat odstavec 2 restriktivně [34].

92. Ve věci C-427/97 (Komise v. Francie), na kterou se Levob odvolává, Soudní dvůr odmítl použití odstavce 2 na komplexní plnění a považoval úpravu odstavce 1 za praktičtější. Z toho však nevyplývá obecné vyloučení použití odstavce 2 na komplexní plnění. Úvahy v rozsudku Komise v. Francie je třeba spíše vidět v souvislosti konkrétního skutkového stavu. Zdanění v místě zákazníka by totiž v uvedeném případě vedlo k rozdělení příslušnosti, neboť plnění bylo poskytnuto mnoha zákazníkům, kteří měli sídlo v různých členských státech.

93. V projednávaném případě toto nebezpečí není, neboť Levob je jediným zákazníkem komplexního plnění. Navzdory existenci komplexního plnění je tedy třeba nejprve zkoumat, zda se použije jeden z případů v čl. 9 odst. 2 šesté směrnice.

94. Poskytnutí a přizpůsobení programového vybavení by mohlo nejprve představovat poskytnutí licencí ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e) první odrážky šesté směrnice. Smlouva mezi FDP a Levob totiž stanoví, že pro standardní programové vybavení, jakož i pro přizpůsobení se poskytne licence.

95. Poskytnutí užívacího práva ke standardnímu programovému vybavení však nemá, jak již bylo zjištěno, vedle poskytnutí nosiče dat rozhodující význam. Totéž platí rovněž pro úkony přizpůsobení. Nebylo by totiž smysluplné vytvořit zvláštní přizpůsobení programového vybavení pro Levob, aniž by na ni poté bylo převedeno užívací právo k tomuto vybavení. Jelikož je tedy těžiště v (celkovém) plnění, a nikoli v poskytnutí licence, nelze použít čl. 9 odst. 2 písm. e) první odrážku šesté směrnice.

96. Plnění FDP spočívající v zaškolení by mohla být, vnímána odděleně, dále kvalifikována jako vzdělávací činnosti podle čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážky šesté směrnice. Tato plnění jsou však pouze doplňková, takže se neuplatní zvláštní určení místa plnění pro tuto činnost.

34 — Rozsudek SFI (viz výše, poznámka pod čarou 32, bod 17).

97. Nabízí se tedy otázka, zda může být použit čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážka šesté směrnice, který platí pro „služby poradců, techniků, poradenských organizací, advokátů, účetních a další podobné služby, jakož i zpracování dat a poskytování informací".

98. Toto ustanovení umožňuje dva výklady. Jednak by jej bylo možno vykládat restriktivně tak, že zahrnuje služby uvedených svobodných povolání včetně zpracování dat a poskytnutí informací provedené v *rámci těchto činností.* Potom by se tento předpis nepoužil, neboť zde chybí odpovídající souvislost mezi službami uvedených profesních skupin.

99. Na druhé straně by bylo možno nahlížet na zpracování dat a poskytování informací jako na další služby, které stojí samostatně vedle prvních prvků ve výčtu. Potom by sporné služby spadaly pod tyto pojmy i tehdy, ačkoli by se dnes již dodání a programování programového vybavení neoznačovala jako „zpracování dat a poskytování informací". Na tyto pojmy však nelze nahlížet příliš striktně a je třeba zohlednit, že tato část směrnice existuje beze změn ve znění z roku 1977.

100. Znění, zvláště volba spojky ([jakož i], sowie, ainsi que, as well as [...]), hovoří spíše pro – též v jiných jazykových verzích – zrovnoprávnění všech prvků ve výčtu.

101. Soudní dvůr sice dosud přizpůsoboval použití čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážky šesté směrnice tomu, zda posuzované služby patří ke službám, které jsou poskytovány zejména a obvykle v rámci profesí uvedených v tomto předpisu [35]. Toto zkoumání bylo vhodné, neboť zákonodárce Společenství užívá profese uvedené v tomto ustanovení pouze k tomu, aby definoval uvedené druhy služeb, nevyžaduje však, aby poskytovatel služby byl skutečně též příslušníkem jedné z uvedených profesních skupin [36].

102. Vedle toho se však vztahují čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážka šesté směrnice – bez jakéhokoliv odkazu na profesní skupiny – na „zpracování dat a poskytování informací". V roce 1977 totiž ještě neexistoval pevný obraz předmětu činnosti softwarového podniku. V důsledku toho je v tomto případě –

35 — Rozsudky ze dne 6. března 1997, Linthorst, Pouwels a Scheren, (C-167/95, Recueil, s. I-1195, body 19 a násl.), a ze dne 16. září 1997, von Hoffmann, (C-145/96, Recueil, s. I-4857, body 15 a násl.).

36 — Viz rozsudek SFI (viz výše v poznámce pod čarou 32, body 19 a 20) s odkazem na rozsudky ze dne 17. listopadu 1993 ve věci Komise v. Francie (C-68/92, Recueil, s. I-5881, bod 17) a ve věci Komise v. Lucembursko (C-69/92, Recueil, s. I-5907, bod 18), podle kterých mohou existovat obraty v oblasti reklamy také tehdy, jestliže nebyly dosaženy reklamní agenturou.

tedy u služeb zpracování dat a poskytování informací – vyloučeno též srovnání s činnostmi vyjmenovaných profesních skupin, tak jak učinil Soudní dvůr v dosud rozhodnutých případech.

103. Pokud zamýšleli autoři směrnice „zpracování dat a poskytování informací" pouze zahrnout v rozsahu, v němž jsou typicky poskytovány příslušníky uvedených profesních skupin, nebylo by třeba tyto služby zvlášť vyjmenovat, neboť by již stejně byly součástí činnosti těchto profesních skupin, včetně zbývajících podobných služeb.

104. Levob konečně ještě zdůrazňuje, že zdanění elektronicky poskytovaných služeb v sídle zákazníka bylo směrnicí 2002/38 zavedeno proto, že zdanění takových služeb bylo ve Společenství do té doby možné pouze velmi omezeně [37].

105. K tomuto postačí připomenout, že změny šesté směrnice, které byly zavedeny směrnicí 2002/38, se netýkají projednávaného případu, neboť dodání a přizpůsobení programového vybavení nebylo provedeno elektronicky. Tímto neumožňuje zavedení úpravy o elektronicky poskytovaných službách činit závěry pro výklad zde použitelných předpisů, platných před vydáním směrnice 2002/38.

106. Jelikož je třeba kvalifikovat služby též jako služby zpracování dat a poskytování informací ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážky, považuje se místo, kde má zákazník své sídlo, za místo plnění.

3. Hypotéza 2: dvě oddělená plnění [otázka 2 a), b) a c)]

107. V projednávaném případě vše nasvědčuje tomu – s výhradou konečného posouzení předkládajícím soudem – že zde existuje plnění, které je třeba kvalifikovat jako jediné. V důsledku toho není třeba odpovědět na otázku 2 a), kterou předkládající soud položil pouze pro případ odmítnutí souborného plnění.

37 — Levob k tomu odkazuje na první bod odůvodnění směrnice 2002/38 (viz výše v poznámce pod čarou 4).

108. Jestliže by bylo nade vše očekávání přesto nutné zvláštní nazírání na poskytnutí standardního programového vybavení na nosiči dat, vyplývá z úvah pod IV B 1, že toto plnění představuje dodání ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice. Proto je odpověď na otázku 2 b), která by byla relevantní pouze při přijetí poskytované služby, zbytečná.

109. K otázce 2 c) týkající se místa plnění přizpůsobení standardního programového vybavení lze odkázat na odpověď na otázky 1 c) a d). I když na přizpůsobení nahlížíme odděleně, je za místo poskytnutí služby podle čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážky šesté směrnice třeba považovat místo, kde má zákazník své sídlo.

V – Závěry

110. Na základě výše uvedených úvah navrhuji následující odpovědi na předběžné otázky Hoge Raad:

„1. Na poskytnutí standardního programového vybavení na nosiči dat a jeho následné přizpůsobení potřebám kupujícího je třeba ve smyslu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, pohlížet jako na jediné plnění, pokud jsou částečná plnění v tak úzkém spojení, že odděleně nemají z hlediska průměrného spotřebitele pro zákazníka sledované praktické využití. Pro posouzení této otázky není rozhodující, zda byly za částečná plnění dohodnuty zvláštní ceny a zda byly vystaveny samostatné faktury.

2. Souborné plnění, které spočívá v dodání standardního programového vybavení, jeho přizpůsobení potřebám zákazníka, instalaci a zaškolení, je třeba celkově kvalifikovat jako poskytnutí služeb ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice, když při celkovém posouzení všech okolností převažují prvky poskytování služeb. To může být případ, jestliže:

— má přizpůsobení standardního programového vybavení rozhodující význam pro jeho využití nabyvatelem,

— jsou přizpůsobení a instalace tak nákladné, že na ně nemůže být pohlíženo jako na vedlejší plnění a

— prvky služeb tvoří převažující část hodnoty souborného plnění

3. Na souborné plnění, které spočívá v dodání standardního programového vybavení, jeho přizpůsobení potřebám zákazníka, instalaci a zaškolení, je třeba nahlížet jako na zpracování dat a poskytnutí informací ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážky šesté směrnice 77/388, takže za místo plnění se považuje místo, kde má zákazník své sídlo."