NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 12. mája 2005 [1]

I — Úvod

1. V uvedenej veci žiada Hoge Raad der Nederlanden, aby Súdny dvor podal výklad 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 (ďalej len „šiesta smernica") [2], v súvislosti s kvalifikáciou poskytnutia základného balíka softvéru, ktorý bol následne prispôsobený potrebám kupujúceho.

2. V tejto súvislosti vzniká otázka, či ide o jediné plnenie alebo dve rôzne plnenia, totiž jednak poskytnutie základného softvéru a jednak naprogramovanie úprav, ako aj poskytnutie niektorých doplnkových služieb. Navyše nie je jasné, či je potrebné toto plnenie, resp. tieto plnenia považovať za dodávku tovaru alebo poskytovanie služieb. Pokiaľ ide o poskytovanie služieb, je pre určenie miesta poskytovania služby potrebné najprv vyložiť článok 9 šiestej smernice.

3. Príjemca plnenia, daňový subjekt Levob Verzekeringen B.V., OV Bank N.V. a i., Amersfoort (Holandsko), (ďalej len „Levob"), poskytuje poistné operácie, ktoré sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty. [3] Keďže Levob nemá následne právo si odpočítať daň, chce presadiť taký výklad smernice, ktorý povedie k čo možno najmenšiemu daňovému zaťaženiu v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty v Spoločenstve pri poskytovaní a prispôsobení programového systému.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 — Pozri článok 13 B písm. a) šiestej smernice.

II — Právny rámec

A — *Právo Spoločenstva*

4. V nasledujúcej časti uvádzam ustanovenia šiestej smernice, ktoré sú rozhodujúce v tomto konaní, pričom v súlade s konaním o prejudiciálnej otázke bude použité znenie platné k 6. máju 2002.[4]

5. Podľa článku 2 šiestej smernice podliehajú dani z pridanej hodnoty:

„1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*],

2. dovoz tovaru."

6. Pojem dodávka je definovaný v článku 5 ods. 1 šiestej smernice ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa".

7. Článok 6 ods. 1 šiestej smernice definuje poskytovanie služieb takto:

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

Medzi takéto plnenia môžu okrem iného patriť:

— postúpenia nehmotného majetku nezávisle od toho, či je alebo nie je predmetom dokumentu stanovujúceho vlastnícke právo,

..."

4 — Smernicou Rady 2002/38/ES zo 7. mája 2002, ktorá mení a dopĺňa a dočasne mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS pokiaľ ide o úpravy týkajúce sa dane z pridanej hodnoty s ohľadom na služby rozhlasového a televízneho vysielania a určité služby dodávané elektronicky (Ú. v. ES L 128, s. 41; Mim. vyd. 09/001, s. 358), sa zaviedli okrem iného v článku 9 ods. 2 šiestej smernice osobitné ustanovenia o mieste plnenia pri službách dodávaných elektronicky. Okrem toho bola k smernici pripojená príloha L, ktorá obsahuje vzorový zoznam elektronicky poskytovaných služieb. V čísle 2 prílohy sa uvádza poskytnutie softvéru a jeho aktualizácia.

8. Článok 8 šiestej smernice upravuje miesto dodávky tovaru:

„1. Za miesto dodávky tovaru sa považuje:

a) v prípade tovaru zaslaného alebo dopraveného buď dodávateľom, osobou, ktorej sa tovar dodáva, alebo treťou osobou: miesto, kde sa tovar nachádza v čase začiatku jeho zaslania alebo dopravy osobe, ktorej sa má tovar dodať. Ak sa má tovar nainštalovať alebo zmontovať so skúšobnou prevádzkou alebo bez nej, dodávateľom alebo v jeho mene, miestom dodania tovaru bude miesto, kde sa tovar nainštaluje alebo zmontuje. ...

b) v prípade nezaslaného alebo nedopraveného tovaru: miesto, kde sa tovar nachádza v čase uskutočnenia dodávky.

...

2. Odchylne od ustanovení odseku 1a) platí, že ak sa miesto odoslania zásielky alebo dopravy tovaru nachádza v krajine inej, ako je krajina dovážajúca tento tovar, bude sa predpokladať, že miesto dodania tovaru dovozcom v zmysle článku 21(2) a miesto všetkých ďalších dodávok tovaru sa nachádza v rámci štátu dovážajúceho tovar.“

9. Článok 9 šiestej smernice uvádza nasledujúcu úpravu miesta poskytovania služieb:

„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, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.

2. Ale:

...

c) miestom poskytovania služieb týkajúcich sa:

— kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných alebo podobných aktivít,

vrátane aktivít organizátorov týchto aktivít, a prípadne aj poskytovanie doplnkových služieb,

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

...

...“

je miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú,

10. Podľa článku 11 A ods. 1 šiestej smernice je zdaniteľným základom:

e) miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom sídliacim v spoločenstve alebo osobám podliehajúcim dani sídliacim v spoločenstve alebo osobám podliehajúcim dani sídliacim v spoločenstve ale v inej krajine ako dodávateľ je miesto, kde zákazník založil svoj podnik, alebo kde má trvalé pôsobisko, kde sa služby poskytujú,...:

„a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb, ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b), c) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb;

— prevody a postúpenie autorských práv, patentov, licencií, ochranných známok a podobných práv,

— ... ...“

B — *Vnútroštátne právo*

11. Šiesta smernica bola do vnútroštátneho práva Holandska prebratá ustanoveniami Wet op de omzetbelasting z roku 1968 (zákon o dani z obratu). Keďže nie je zjavné, že sa pre túto vec relevantné ustanovenia vnútroštátneho práva odlišujú vo svojej podstate od právnej úpravy šiestej smernice, upúšťam od uvedenia vnútroštátnych predpisov.

III — Skutkový stav a prejudiciálne otázky

12. Dňa 2. októbra 1997 uzatvoril Levob s podnikom Financial Data Planning Corporation (ďalej len „FDP") so sídlom v Spojených štátoch amerických zmluvu o poskytnutí softvéru na správu poistných zmlúv. Podľa zmluvy dostane Levob časovo neobmedzenú neprevoditeľnú licenciu na základný softvér Comprehensive Life Administration System (CLAS) upravený pre jeho potreby. Udelenie podlicencií zo strany podniku Levob je vylúčené. Okrem toho mal inštaláciu softvéru vykonať FDP a vyškoliť personál podniku Levob.

13. Poisťovne používajú CLAS v Spojených štátoch bez špeciálneho prispôsobenia. Pre použitie v podniku Levob boli však potrebné viaceré prispôsobenia, ktoré zmluvné strany určili v spoločnom rozbore pripojenom k zmluve. Prispôsobenia sa týkali najmä prekladu do holandčiny, ako aj integrácie funkcií, ktoré boli potrebné v súvislosti so zapojením poisťovacích maklérov a výpočtom ich provízií.

14. Zmluva navyše upravovala, že spoločnosť Levob podrobí po ukončení prispôsobovacích prác program celkovému preskúmaniu (*Integral Acceptance Test*).

15. Cena bola v zmluve rozpísaná takto. Za poskytnutie základného softvéru bolo dohodnutých 713 000 USD, z toho 101 000 USD bolo splatných pri uzatvorení zmluvy. Zvyšok sumy bol určený na platby v mesačných splátkach vo výške 36 000 USD. Cena za prispôsobenie bola vypočítaná zodpovedajúco k nákladu, minimálne však mala dosiahnuť 793 000 USD a maximálne 970 000 USD. Pre inštaláciu a školenie spolupracovníkov podnikom FDP bolo určených 7 500 USD.

16. Zmluvné strany sa okrem toho dohodli, že licencia na základný softvér začne platiť ešte pred prispôsobovacími prácami v Spojených štátoch amerických. Cena za to

mala byť vyúčtovaná oddelene, pričom na účely dovozu do Holandska, ktorý mala uskutočniť spoločnosť Levob, mala byť hodnota nosičov účtovaná oddelene.

17. Podľa údajov vnútroštátneho súdu je možné pri kasačnom opravnom prostriedku vychádzať z toho, že spolupracovníci spoločnosti Levob prevzali nosiče so základným softvérom v súlade so zmluvnými ustanoveniami v Spojených štátoch a previezli ich do Holandska.[5] Následne inštaloval FDP základný softvér od roku 1997 až do roku 1999 do zariadení na spracovanie údajov žalobcu, vykonal dohodnuté prispôsobenia a zaškolil personál žalobcu.

18. Následne došlo medzi spoločnosťou Levob a daňovou správou k názorovým odlišnostiam v posudzovaní operácií z hľadiska dane z pridanej hodnoty. Levob bola presvedčená, že daň z pridanej hodnoty dlhuje iba za prispôsobenie, ale nie aj za poskytnutie základného softvéru. Daňová správa si však naopak myslela, že podnik FDP vymedzil spoločnosti Levob celkovú licenciu na prispôsobený základný softvér. Toto plnenie je preto vcelku zdaniteľné ako poskytnutie služieb spoločnosti Levob. Daňová správa upravila zodpovedajúce daňové výmery.[6]

19. Žaloba pred Gerechtshof Amsterdam namierená proti týmto výmerom zostala bez úspechu. Spoločnosť Levob podala proti prvoinštančnému rozsudku dovolanie na Hoge Raad, ktorý predložil Súdnemu dvoru s rozsudkom z 30. januára 2004 nasledujúce prejudiciálne otázky podľa článku 234 ES:

„1. a) Majú sa vzájomne súvisiace ustanovenia článku 2 ods. 1, článku 5 ods. 1 a článku 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?

5 — Gerechtshof te Amsterdam však v prvom stupni výslovne konštatoval, že Levob nebola schopná nespochybniteľným spôsobom preukázať, že už pred prispôsobením mala oprávnenie disponovať základným softvérom ako vlastník. Pochybnosti vyplývajú z toho, že Levob nemohla podať žiadne bližšie informácie o tom, kedy jej spolupracovníci softvér prevzali, a že Levob nepodala žiadnu colnú deklaráciu pri dovoze.

6 — Vydané boli presne vzaté dva platobné výmery, jeden pre rok 1997 a jeden pre roky 1998 a 1999. Obidva výmery boli napadnuté. Hoge Raad však zrejme žiadal o prejudiciálne rozhodnutie v konaní o platobnom výmere pre rok 1997. V tomto platobnom výmere bola dlžná DPH stanovená vo výške 52 022 NLG, z čoho pripadla suma vo výške 50 732 NLG na prispôsobenie a suma vo výške 1 290 NLG na samotné poskytnutie balíka operačného systému.

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 článok 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 prispôsobení softvéru, ako v prípade dodania bežného softvéru?“

20. V konaní pred Súdnym dvorom predniesli svoje pripomienky Levob, holandská vláda a Komisia. Ich tvrdenia — pokiaľ to bude potrebné — budú uvedené v rámci právneho posúdenia.

IV — Právny stav

21. Táto vec nastoľuje všeobecnú otázku, či je potrebné označiť poskytnutie softvéru ako dodávku tovaru alebo poskytnutie služby v zmysle šiestej smernice. Jednotlivé prejudiciálne otázky sa v rôznych variantoch týkajú tohto bodu, ako aj následkov, ktoré vyplývajú z kvalifikácie pre miesto plnenia. Preto by malo zodpovedaniu jednotlivých

prejudiciálnych otázok predchádzať niekoľko úvah o zaobchádzaní so softvérom z hľadiska dane z pridanej hodnoty.

22. V tejto súvislosti vzniká otázka, aký význam majú pokyny Poradného výboru pre daň z pridanej hodnoty pre zaobchádzanie s poskytnutím softvéru. Tieto pokyny vzali do úvahy Hoge Raad, najmä jeho generálny advokát, ako aj Levob.

A — *O význame pokynov Poradného výboru pre daň z pridanej hodnoty*

23. Poradný výbor pre daň z pridanej hodnoty je poradným výborom zriadeným na základe článku 29 šiestej smernice, zložený zo zástupcov členských štátov a Komisie. Výbor koná v prípadoch, ktoré upravuje šiesta smernica, a navyše sa môže zaoberať inými otázkami v súvislosti s výkladom šiestej smernice, ktoré mu prednesie predseda alebo o ktorý požiada niektorý z jeho členov. Na svojom 38. zasadaní, ktoré sa konalo 25. mája 1993, prijal výbor podľa informácií Komisie jednohlasne uvedené pokyny.

24. Na výzvu Súdneho dvora predložila Komisia pokyny a uviedla, že nie sú právne záväzné a že rovnako neboli zverejnené. Dôverný charakter porád a uznesení Výboru vyplýva z jeho rokovacieho poriadku, ktorý však — pokiaľ je mi známe — nebol uverejnený.[7] V Holandsku boli tieto pokyny prebraté do správnych predpisov.[8]

25. V zásade nemôžu právne nezáväzné stanoviská poradných výborov poskytnúť potrebné pokyny k výkladu právnych aktov Spoločenstva. Dokiaľ však pokyny Poradného výboru pre daň z pridanej hodnoty neboli uverejnené, nemal by ich Súdny dvor brať do úvahy, pretože procesné subjekty nemajú možnosť sa nimi riadiť.

26. Takýto záver platí o to viac, pretože neexistuje nijaký zrejmý dôvod, prečo by mali byť jednohlasne prijaté pokyny výboru k výkladu šiestej smernice utajované. Na to, aby bol takýto jednotný výklad širšie zohľadňovaný, by bolo naopak oveľa viac potrebné ich uverejnenie.

7 — Pozri k tomu konštatovanie Súdu prvého stupňa v uznesení zo 6. decembra 1999, Elder/Komisia, T-178/99, Zb. s. II-3509, bod 7. Predmetom tohto právneho sporu bolo odopretie žiadosti občana o nahliadnutie do protokolov Poradného výboru pre daň z pridanej hodnoty.

8 — Mededeling 57 des Staatssecretaris van Financiën (uznesenie zo 14. augusta 1998, č. VB98/1785, VN 1998/40.33).

27. Na tejto situácii nemení nič skutočnosť, že pokyny boli integrované do vnútroštátnych správnych predpisov, ktoré boli uverejnené. Tieto správne predpisy sa totiž týkajú vnútroštátneho vykonávacieho práva a nie priamo šiestej smernice. Vnútroštátne predpisy navyše nemôžu byť vo všeobecnosti návodom pre výklad práva Spoločenstva. Pokiaľ nie sú pokyny Spoločenstva uverejnené, nemôže tiež platiteľ dane preskúmať, či sa vnútroštátna správna prax skutočne s týmito pokynmi zhoduje.

B — *O zaobchádzaní s poskytnutím softvéru z hľadiska dane z pridanej hodnoty*

28. S ohľadom na skutkový stav v konaní vo veci samej je potrebné rozlišovať dva prípady, totiž poskytnutie základného softvéru, ktorý je uložený na nosiči, a dodanie špeciálneho softvéru upraveného priamo pre zákazníka.

1. Poskytnutie základného softvéru na nosiči

29. Poskytnutie základného softvéru, ktorý je uložený na pevnom nosiči, napríklad na CD-ROM-e alebo DVD, zahŕňa spravidla dve operácie. Jednak je poskytnutý nosič, jednak je uzatvorená dohoda o užívacom práve softvéru uloženému na nosiči označovaná spravidla ako licenčná zmluva.

30. Holandská vláda preto považuje poskytnutie softvéru za súbor plnení, pričom hlavné plnenie predstavuje poskytnutie užívacieho práva. Holandská vláda v dôsledku toho považuje tento súbor plnenia za poskytnutie služby. Oproti tomu Levob kladie do popredia poskytnutie nosiča dát, ktorý predstavuje dodávku hmotného majetku v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice. Komisia zastáva odlišné stanovisko: pokiaľ by bola licencia na užívanie softvéru prevoditeľná, boli by poskytnuté práva, ktoré by patrili vlastníkovi, takže ide celkovo o jednu dodávku. U neprevoditeľných užívacích práv ide naopak o poskytnutie služby.

31. Podľa článku 5 ods. 1 šiestej smernice ide o dodávku, pokiaľ je poskytnuté právo disponovať s hmotným majetkom ako vlastník. Všetky plnenia, ktoré nespadajú pod túto definíciu, sa považujú za poskytovanie služieb podľa článku 6 ods. 1 šiestej smernice.

32. Pokiaľ ide o nosiče dát, je nesporné, že vlastníctvo k nim prechádza na nadobúdateľa, takže je potrebné vychádzať z dodávky. Poskytnutie užívacieho práva k počítačovému programu nemôže byť naproti tomu ako také považované za dodávku, pretože takéto právo nepredstavuje hmotný majetok v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice a nie je postavené na rovnakú úroveň ako napríklad elektrina alebo určité práva k nehnuteľnostiam. [9]

33. Je však sporné, či je možné prevod užívacieho práva k softvéru považovať vôbec za poskytovanie služby oddelené od poskytovania nosiča dát.

34. V oboch starších rozsudkoch Bosch [10] a Brown Boveri [11] sa Súdny dvor zaoberal podobne položenou otázkou v súvislosti s určením colnej hodnoty. V rozsudku Bosch Súdny dvor konštatoval, že do colnej hodnoty stroja nie je možné zahrnúť hodnotu patentov na technológiu použitia tohto stroja, pretože Spoločný colný sadzobník zahŕňa iba dovoz hmotného majetku, avšak nie dovoz nehmotného majetku, ako sú technológie, služby alebo know-how. [12]

35. V právnej veci Brown Boveri Súdny dvor rozhodol odlišne od návrhu, ktorý predniesol generálny advokát Lenz [13], že colná hodnota nosiča dát zahŕňa aj softvér obsiahnutý v tomto nosiči. [14]

36. Neskôr boli uplatniteľné colné ustanovenia zmenené v tom zmysle, že pri stanovení colnej hodnoty je potrebné zohľadniť iba hodnotu nosiča dát, ale nie hodnotu na ňom uloženého softvéru. [15] Táto okolnosť sa prejavila z dôvodu odkazu v článku 11 B ods. 1 šiestej smernice aj na určení základu dane z pridanej hodnoty pri dovoze. V neposlednom rade Levob zdôrazňuje, že s poskytnutým softvérom sa nakladalo ako s dodávkou v USA a následne ako s dovozom do Spoločenstva, a to preto, aby požívalo výhodné úpravy o určení colnej hodnoty.

9 — Pozri článok 5 ods. 2 a 3 písm. a) šiestej smernice.

10 — Rozsudok zo 14. júla 1977, 1/77, Zb. s. 1473.

11 — Rozsudok z 18. apríla 1991, C-79/89, Zb. s. 1853.

12 — Rozsudok Bosch, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, body 4 a 5.

13 — Pozri návrhy z 2. mája 1990, Zb. s. 1862, bod 29 a nasl.

14 — Rozsudok Brown Boveri, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 21.

15 — Pozri článok 167 ods. 1 nariadenia Komisie (EHS) č. 2454/93 z 2. júla 1993, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 253, s. 1; Mim. vyd. 02/006, s. 3): „Bez ohľadu na články 29 až 33 kódexu, pri určovaní colnej hodnoty dovážaných nosičov dát alebo návodov na ich používanie v zariadeniach na spracovanie dát sa berú do úvahy len náklady alebo hodnota samotného nosiča. Colná hodnota dovážaného nosiča, na ktorom sú údaje alebo návody, nezahŕňa náklady na údaje alebo návody alebo ich hodnotu, za predpokladu, že takéto náklady alebo hodnota sú odlíšené od nákladov alebo hodnoty príslušného nosiča."

37. Následne na rozhodujúce obdobie pre spor vo veci samej bola osobitná právna úprava o určení colnej hodnoty softvéru znovu zrušená po tom, čo bola colná sadzba aj tak znížená na nulu podľa dohody o obchode s produktmi informačných technológií. [16]

38. Uvedené rozsudky a použiteľné legislatívne rozhodnutia sú silne ovplyvnené osobitnými cieľmi colného práva a úlohami GATT v tejto oblasti. Rozsudky sa týkajú určenia transakčnej hodnoty tovaru s ohľadom na určenie cla. Osobitné pravidlá colného práva pre počítače a nosiče dát majú za cieľ zjednodušiť obchod s týmto tovarom na podporu technického a hospodárskeho vývoja. [17]

39. Pravidlá o dani z pridanej hodnoty nemajú rovnaký cieľ ako colné právo. Preto neumožňujú uvedené rozsudky a právne akty v oblasti colného práva vyvodiť závery pre zaobchádzanie so základným softvérom z hľadiska dane z pridanej hodnoty. V dôsledku toho je potrebné zistiť na základe osobitných kritérií, či je potrebné v prípade poskytnutia základného softvéru na nosiči dát vychádzať z hľadiska dane z pridanej hodnoty z dvoch oddelených plnení.

40. Proti uvedenému výkladu hovorí skutočnosť, že nadobudnutie vlastníctva k jednej veci je zásadne sprevádzané neobmedzeným právom s vecou nakladať a užívať ju. Predaj knihy tak nebýva napríklad sprevádzaný osobitnou licenciou k prečítaniu rovnako ako aj hudobné CD licenciou k počúvaniu hudby. Rovnako pri nadobudnutí technického prístroja nie je potrebné uzatvoriť osobitnú dohodu o jeho užívaní, pretože prístroj stelesňuje duševné vlastníctvo vo forme vynálezu chráneného patentom.

41. Hranice užívacieho práva k dielu, ktoré je zhmotnené v nejakom predmete, sú však dané autorským právom. Ochrana autorských práv pre softvér je na európskej úrovni upravená smernicou Rady 91/250/EHS zo 14. mája 1991 o právnej ochrane počítačových programov [18].

16 — Článok 167 bol zrušený nariadením Komisie (ES) č. 444/2002 z 11. marca 2002, ktorým sa mení a dopĺňa nariadenie Rady (EHS) č. 2454/93, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (EHS) č. 2913/92, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva a nariadenia (ES) č. 2787/2000 a (ES) č. 993/2001 (Ú. v. ES L 68, s. 11; Mim. vyd. 02/012, s. 209), s nasledujúcim odôvodnením (odôvodnenie č. 7): článok 167 ods. 1 nariadenia (EHS) č. 2454/93 mal za cieľ predísť tomu, aby sa clo vyberalo za softvér, ktorý sa doviezol na nosičoch. Tento cieľ sa medzičasom dosiahol dohodou o obchode s informačno-technologickými výrobkami (ITA) schválenou rozhodnutím Rady 97/359/ES (Ú. v. ES L 155, s. 1). Bez toho, aby sa to dotklo uplatňovania rozhodnutia GATT 4.1 z 12. mája 1995, nie je preto viac potrebné uplatňovať osobitné vykonávacie ustanovenia na určovanie colnej hodnoty nosičov.

17 — Pozri k tomu bod 15 a nasl. návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Lenz vo veci Brown Boveri, už citovanej v poznámke pod čiarou 13.

18 — Ú. v. ES L 122, s. 42; Mim. vyd. 17/001, s. 114.

42. Článok 1 ods. 1 smernice 91/250 stavia počítačové programy v súvislosti s ochranou autorských práv na rovnakú úroveň literárnym dielam. Podľa článku 4 tejto smernice môžu byť určité úkony, najmä rozmnožovanie a šírenie programu, uskutočňované iba so súhlasom autora. Z článku 5 ods. 1 smernice 91/250 je možné naproti tomu vyvodiť, že užívanie programu oprávneným nadobúdateľom spôsobom, ku ktorému je určený, nevyžaduje zásadne súhlas autora.

43. Prvým predajom rozmnoženiny počítačového programu v Spoločenstve uskutočneným nositeľom práv alebo s jeho súhlasom je vyčerpané právo na šírenie tejto rozmnoženiny [článok 4 písm. c) veta 2 smernice 91/250]. Podľa tohto ustanovenia môže prvý nadobúdateľ platne zriadiť vlastníctvo tretej osobe k rozmnoženine bez toho, že by k tomu potreboval súhlas autora. Prvý nadobúdateľ môže teda nakladať s hmotným majetkom ako vlastník.

44. Ako právoplatný nadobúdateľ originálneho nosiča dát je aj tretia osoba oprávnená užívať program uložený na nosiči spôsobom, ku ktorému je určený.[19] Zmluvný zákaz prevodu užívacieho práva, ktorý si dohodol výrobca s prvým nadobúdateľom, tretiu osobu nezaväzuje. Pokiaľ môže byť takéto zmluvné ustanovenie vôbec platne dohodnuté, pôsobí v každom prípade iba vo vnútornom vzťahu medzi držiteľom ochranných práv a prvým nadobúdateľom. Prvý nadobúdateľ musí prípadne svojmu zmluvnému partnerovi (výrobcovi) poskytnúť náhradu škody, keďže porušil zmluvné povinnosti. Takéto porušenia zmlúv sa však netýkajú ani nadobudnutia vlastníctva k nosiču dát druhým nadobúdateľom, ani prevodu užívacieho práva spojeného s vlastníctvom.

45. Licenčná zmluva, ktorá je navyše uzatvorená k prevodu nosiča dát, na ktorom je dotknutý program uložený, teda nemá vplyv na užívacie právo k tomuto programu. Užívacie právo vyplýva skôr z vlastníctva k rozmnoženine. Účel licenčnej zmluvy spočíva skôr v obmedzení užívacieho práva vo vzťahu medzi držiteľom ochranného práva a nadobúdateľom rozmnoženiny programu.

46. Predmetom licenčnej zmluvy teda nie je zdaniteľné plnenie. Plnenie, ktoré spočíva v prevode vlastníctva k rozmnoženine, je dokonca obmedzené.

19 — Aby nedošlo k neoprávnenému viacnásobnému užívaniu programu, musí prvý nadobúdateľ program deinštalovať.

47. V rozpore s názorom Komisie fakt, že v takejto licenčnej zmluve je obsiahnutý zákaz prevodu užívacieho práva, nevylučuje klasifikáciu celej operácie ako dodávky.

48. Na rozdiel od vyššie uvedenej analýzy musí mať podľa názoru holandskej vlády nadobudnutie nosiča dát druhotný význam. Význam má naopak iba nadobudnutie užívacieho práva. Prevod nosiča dát by potom bol iba technickým pomocným prostriedkom pre uskutočnenie užívania softvéru. S týmto názorom však nemožno súhlasiť.

49. V prospech tohto riešenia síce hovorí fakt, že nadobúdateľovi v zásade nezáleží na vlastníctve k „prenosovému médiu", teda k nosiču dát. Okrem toho by bolo poskytnutie softvéru na nosiči dát z daňového hľadiska postavené na rovnakú úroveň ako stiahnutie softvéru z internetu. Podľa súčasnej právnej úpravy je sťahovanie softvéru v každom prípade považované za poskytovanie služieb. [20]

50. Dôvody, ktoré hovoria proti tomuto záveru však prevládajú. Podľa neho by totiž bolo nakladané jednak s počítačovými programami na nosiči dát a jednak s hudbou na CD alebo textom v knihe rozdielne bez zjavného dôvodu. Na rozdiel od prípadu týchto porovnateľných diel chránených podľa autorského zákona by bolo u počítačového programu v popredí užívacie právo k duševnej tvorbe zhmotnené na nosiči dát a nie vlastníctvo k samotnému nosiču dát. Zatiaľ čo pri poskytnutí hudobného CD alebo knihy sa predpokladá dodávka tovaru v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice, bolo by z hľadiska dane z pridanej hodnoty s poskytnutím CD so softvérom zaobchádzané ako s poskytovaním služieb.

51. Príklad lexikónu, ktorý je uložený na CD-ROM-e alebo na DVD ilustruje, aké problémy môže spôsobiť takéto rozlíšenie. Lexikón na CD obsahuje množstvo textov a obrazov v digitálnej forme, ale aj programy na zobrazenie a správu týchto dát. Treba takéto CD kvalifikovať ako knihu, a teda ako dodávku tovaru alebo ako CD s počítačovým programom ako poskytovanie služieb?

52. Okrem toho spoločnosť Levob správne zdôrazňuje, že kvalifikácia ako poskytovanie služieb vedie k problémom, pokiaľ — ako je bežné pri predaji základného softvéru v hromadnom predaji — sú zapojení sprostredkovatelia. V praxi dostanú sprostredkovatelia nosiče dát od výrobcu alebo od iných

20 — Porovnaj článok 9 ods. 2 písm. e) poslednú zarážku v spojení s prílohou L šiestej smernice v znení smernice 2002/38, už citovanej v poznámke pod čiarou 4, ktorá samozrejme nie je ešte pre tento skutkový stav určujúca.

sprostredkovateľov a predajú ich ďalej konečnému odberateľovi. Nemajú ani bližšie znalosti o licenčných podmienkach, ktoré platia pre konečného odberateľa, a tieto podmienky ani nie sú v žiadnej forme predmetom kúpnej zmluvy medzi nimi a nadobúdateľmi balíka softvéru. Preto by bolo iracionálne predpokladať, že nadobúdateľ získa bližšie nešpecifikované užívacie právo a nie hmotný majetok.

53. Pokiaľ vôbec vznikne osobitná licenčná zmluva na poskytnutie užívacích práv, stane sa tak najskôr pri inštalácii softvéru na počítači konečného odberateľa, ktorou konečný odberateľ — podľa právneho názoru výrobcov — súhlasí s licenčnými podmienkami. Dodatočne k cene za nosič dát, ktorú už dostal sprostredkovateľ, nie je potrebné poskytnúť protiplnenie. Táto operácia sa teda nemôže stať základom výberu dane z pridanej hodnoty.

54. Tento príklad ukazuje, že väzba na prevod nosiča dát, a nie na poskytnutie užívacieho práva, poskytuje praktické výhody aj s ohľadom na výber dane z pridanej hodnoty. Prevod hmotného majetku zahŕňa prvok publicity, na ktorý sa dá zdanenie ľahko naviazať. Kedy a medzi akými osobami sa prevádza nehmotný majetok, sa naopak dá ťažko zistiť. Okrem toho v tomto prípade skôr existuje nebezpečenstvo manipulácií. Z dôvodu existencie, resp. neexistencie prvku publicity je tiež odôvodnené odlišné zaobchádzanie s poskytnutím základného softvéru na nosiči dát a so stiahnutím z internetu.

55. Ako čiastkový záver je teda potrebné konštatovať, že poskytnutie základného softvéru na nosiči dát predstavuje dodávku tovaru v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice.

2. Vývoj osobitného softvéru, ktorý je prispôsobený požiadavkám zákazníka

56. Všetci účastníci konania sa zhodujú v tom, že pri vývoji softvéru špeciálne pre potreby zákazníka nejde o dodávku tovaru, ale o poskytovanie služieb.

57. S tým je potrebné v zásade súhlasiť. V jednotlivých prípadoch však prichádzajú do úvahy rôzne konštelácie, ktoré prípadne vyžadujú odlišný pohľad. Východiskovým bodom je aj v tomto prípade otázka, či sa prevádza hmotný majetok, ktorý predstavuje duševný výsledok programovania. O to určite nejde, keď vzniká osobitne vyvíjaný program

vo svojej konečnej podobe až na počítači zákazníka.

58. Pokiaľ programátor naopak vyhotoví program podľa požiadaviek zákazníka úplne vo svojom podniku a poskytne následne objednávateľovi nosič dát s programom, ktorý je potrebné už iba nainštalovať, môže ísť o rovnaké posúdenie ako v prípade základného softvéru.

59. Samotná skutočnosť, že ide o softvér, ktorý je vytvorený osobitne podľa potrieb zákazníka, na tomto posúdení nič nemení. To ukazuje porovnanie s inými dielami, ktoré boli vyhotovené individuálne na objednávku zákazníka. Aj v prípade domu na kľúč, postaveného podľa pokynov investora, ide o dodávku tovaru a nie o súbor služieb poskytnutých rôznymi remeselníkmi, podnikateľmi v stavebníctve, ktorí sa podieľajú na stavbe.

60. Podľa údajov v návrhu na začatie prejudiciálneho konania uskutočnili zamestnanci FDP prispôsobenie softvéru CLAS po jeho inštalácii na zariadeniach pre počítačové spracovanie dát spoločnosti Levob. V dôsledku toho predstavuje plnenie v prejednávanej veci poskytovanie služieb v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice.

C — *O prejudiciálnych otázkach*

1. Jediné plnenie alebo dve oddelené plnenia [otázka 1 a)]

61. Prvým predpokladom pre ďalšie preskúmanie je odpoveď na otázku, či jednak poskytnutie základného softvéru a jednak jeho prispôsobenie osobitným potrebám Levob predstavuje jediné plnenie alebo dve oddelené plnenia. Táto otázka má význam najmä preto, že z vyššie uvedených úvah vyplynulo, že poskytnutie základného softvéru je potrebné kvalifikovať ako dodávku tovaru, pričom prispôsobenie je potrebné považovať za poskytovanie služieb.

62. Pokiaľ by dodávka softvéru a prispôsobenie predstavovali dve oddelené plnenia (hypotéza 2), boli by uplatniteľné rôzne pravidlá o mieste plnenia. Dôsledkom toho by mohla byť povinnosť zdaniť v Holandsku iba uskutočnenie prispôsobenia, pričom miestom dodania základného softvéru by sa chápali Spojené štáty ame-

rické, a tým by Spoločenstvu z tejto operácie nepripadla žiadna daň z pridanej hodnoty. [21]

63. Pokiaľ by naproti tomu v prejednávanej veci išlo o plnenie kvalifikované ako jediné (hypotéza 1), bolo by potrebné určiť jednotne aj miesto plnenia.

64. Spoločnosť Levob si myslí, opierajúc sa o zmluvnú úpravu, že ide o dve oddelené plnenia. Holandská vláda a Komisia majú opačný názor. Inštalácia programu a zaškolenie zamestnancov považujú zúčastnení zhodne za vedľajšie plnenia, ktoré je potrebné kvalifikovať podľa hlavného plnenia.

65. Šiesta smernica neobsahuje žiadne osobitné ustanovenie o tom, za akých podmienok je potrebné považovať viaceré súvisiace plnenia za jediné plnenie. V rozsudku CCP [22] však prijal Súdny dvor k tomuto zisťovaniu nasledujúce zásadné závery:

„Keďže jednak vyplýva z článku 2 ods. 1 šiestej smernice, že každé poskytovanie služieb má byť zvyčajne považované za odlišné a nezávislé a že na druhej strane plnenie pozostávajúce z jediného plnenia z hospodárskeho hľadiska nesmie byť umelo členené, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH, je dôležité po prvé hľadať charakteristické prvky predmetného plnenia preto, aby sa určilo, či platiteľ dane odovzdá spotrebiteľovi, považovaného za priemerného spotrebiteľa, viacero hlavných rôznych plnení alebo jediné plnenie."

66. Pri zisťovaní podstaty zloženého plnenia stoja oproti sebe dva ciele. Jednak je potrebné posúdiť jednotlivé plnenia podľa ich povahy rozdielne. Príliš podrobné rozdelenie zloženého plnenia na čiastkové plnenia, ktoré je potrebné kvalifikovať samostatne však na druhú stranu sťažuje použitie predpisov o dani z pridanej hodnoty. [23] V každom prípade je potrebné použiť objektívne meradlo. Nie je možné vychádzať zo subjektívneho pohľadu osoby, ktorá poskytuje plnenie a/alebo osoby, ktorej je

21 — Daň z pridanej hodnoty by však bola dlžná pri dovoze, pričom by sa za vymeriavací základ podľa vyššie uvedených pravidiel (bod 36) považovala iba hodnota nosičov dát.

22 — Rozsudok z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 29.

23 — V niektorých návrhoch generálnych advokátov sa objavuje dokonca tendencia dať v takomto prípade prednosť praktickosti pred presnosťou. Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cosmas 1. februára 1996 vo veci Faaborg Gelting Linien (rozsudok z 2. mája 1996, C-231/94, Zb. s. I-2395), bod 14; návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly 25. apríla 1996 vo veci Dudda (rozsudok z 26. septembra 1996, C-327/94, Zb. s. I-4595), bod 35, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly 11. júna 1998 vo veci CPP (rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 22), bod 47 a nasl.

plnenie určené. Zistenia Súdneho dvora v rozsudku CCP sa týkajú súboru poskytovania služieb. Tieto zistenia sú však rovnako použiteľné aj v prípade, keď ide o dodávku tovaru spolu s poskytovaním služieb. [24]

67. Podľa Súdneho dvora ide o jedno zložené plnenie, ktoré je potrebné považovať za jediné osobitne vtedy, pokiaľ je jedno plnenie hlavné a iné plnenie je iba nesamostatným vedľajším plnením. O vedľajšie plnenie ide v tom prípade, „pokiaľ pre zákazníka nepredstavuje vlastný účel, ale prostriedok pre využitie hlavného plnenia poskytovateľa plnení za optimálnych podmienok". [25]

68. V prejednávanej veci nie je žiadne z oboch plnení (dodanie základného softvéru a jeho prispôsobenie) podriadené druhému tak, aby jednoznačne predstavovalo vedľajšie plnenie. To však neumožňuje dospieť k záveru, že obe plnenia nemôžu byť z hľadiska dane z pridanej hodnoty považované za jediné zložené plnenie. Postavenie hlavného a vedľajšieho plnenia tvorí v judikatúre iba *jednu* z už uznávaných skupín prípadov.

69. V podstate ďalej ide o to, aby sa určila povaha plnení pri zohľadnení všetkých okolností. V tomto ohľade je dôležité, či sú obe plnenia v tak úzkom prepojení, že nemajú oddelene z pohľadu priemerného spotrebiteľa pre zákazníka potrebné praktické využitie. [26]

70. Či takéto úzke prepojenie existuje konkrétne medzi dodávkou základného softvéru a jeho prispôsobením, musí vnútroštátny súd rozhodnúť na základe všetkých podstatných skutkových okolností. Súdny dvor však môže poskytnúť informácie, ktoré v tejto súvislosti môžu byť dôležité.

71. V prospech existencie neoddeliteľného prepojenia oboch plnení svedčí fakt, že holandská poisťovňa, akou je Levob — možno iná, než je americká —, nemôže základný operačný systém využívať bez prispôsobenia. Aj plnenia spočívajúce

24 — Tak sa kvalifikovala v rozsudku Faaborg-Gelting Linien už citovanom v poznámke pod čiarou 22, dodávka jedla a pohostinských služieb ako jediná služba. V rozsudku z 15. mája 2001, Primback C-34/99, Zb. I-3833, kvalifikoval Súdny dvor poskytnutie úveru a dodávku nábytku ako jedno a to isté plnenie.

25 — Rozsudok CPP, už citovaný v poznámke pod čiarou 22, bod 30; pozri aj rozsudky z 13. júla 1989, Henriksen 173/88, Zb. s. I-2763, body 14 až 16; z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, bod 24, a z 11. januára 2001, Komisia/Francúzsko, C-76/99, Zb. s. I-249, bod 27.

26 — Aj v rozsudku Henriksen (už citovanom v poznámke pod čiarou 25, bod 15) považoval Súdny dvor za významné úzke prepojenie plnení.

v prispôsobení nie je možné uskutočňovať izolovane, pokiaľ vopred nebol dodaný základný softvér, na ktorom môže byť spracovanie uskutočnené a ktoré je spracovateľovi známe.

72. Zákazník by mohol teoreticky poveriť tretiu osobu, aby vykonala prispôsobenie. Spoločnosť Levob však mala dobré dôvody, aby túto cestu nezvolila. Rozdelenie úloh medzi dvoch účastníkov by so sebou totiž prinieslo právne aj praktické problémy. Z právneho hľadiska by bolo zrejme nevyhnutné získať súhlas autora k zmene programu.[27] Z technického hľadiska by tretia osoba musela mať nevyhnutné znalosti o štruktúre programu, aby do neho mohla uskutočňovať zásahy.

73. Ďalším významným dôkazom pre nerozdielne prepojenie oboch plnení je zodpovednosť podniku zaoberajúceho sa softvérom za funkčnosť celého balíku základného softvéru, ako aj jeho úprav. Bezchybné fungovanie má byť podľa dotknutej zmluvy otestované prostredníctvom *Integral Acceptance Test*. V dôsledku toho sa zdá, že nedostatočné fungovanie spočívajúce buď v chybe v základnom softvéri alebo v programovaní prispôsobenia môže viesť v konečnom dôsledku k zmareniu celej zmluvy. Táto celková zodpovednosť podniku zaoberajúceho sa softvérom zodpovedá zmyslu a účelu zmluvy. Pre spoločnosť Levob by totiž nemalo zmysel mať bezchybný základný softvér, ktorý by však nebol pre jej účely úspešne spracovaný.

74. Poskytovanie oboch plnení rovnakým podnikom zabezpečuje, že za fungovanie všetkých častí je zodpovedný rovnaký obchodný partner. Pokiaľ by spoločnosť Levob naopak získala základný softvér od jedného podniku a prispôsobenie by nechala vykonať iným podnikom, nemohla by voči druhému podniku namietať chyby iného podniku. Dôsledkom toho by bolo, že by spoločnosť Levob nemohla zrušiť zmluvu o dodávke bezchybného základného softvéru len preto, že prispôsobenie fungovalo nesprávne.

75. Osobitosti systematiky zmluvy, ktoré sú uvedené spoločnosťou Levob neodporujú kvalifikácii plnenia ako jediného zloženého plnenia. Najmä spôsob vyúčtovania plnenia je podľa názoru Súdneho dvora čistou indíciou. Súdny dvor už rozhodol, že oddelené plnenia môžu existovať aj v prípade, že

27 — Vyžiadanie súhlasu je potrebné podľa článku 4 písm. b) smernice 91/250 najmä pre preklad, spracovanie, úpravu a každú inú zmenu počítačového programu.

bola vydaná súhrnná faktúra.[28] V opačnom prípade to platí podobne: jediné plnenie nie je vylúčené tým, že boli pre jednotlivé súčasti vykázané osobitné ceny a že boli osobitne vyúčtované.[29]

76. Účelom rozdelenia celkovej ceny na dve časti bolo upraviť cenu za prispôsobenie pružne podľa skutočných výdavkov. Táto úprava ceny však nevedie k predpokladu, že z hľadiska dane z pridanej hodnoty nevyhnutne existujú dve plnenia, s ktorými je potrebné zaobchádzať oddelene. Stolár, ktorý zhotovuje skriňu na mieru môže vo svojej ponuke vykázať cenu za materiál ako pevnú cenu a cenu za prácu podľa skutočne odpracovaných hodín. Napriek tomu neexistujú pochybnosti, že vo výsledku ide o dodávku skrine a nie o dve oddelené plnenia. Tento príklad ukazuje, že oddelené vyúčtovanie ceny za dve plnenia nevypovedá nevyhnutne niečo o ich vnútornej súvislosti.

77. Ani osobitný účet za základný softvér, ani odovzdanie nosičov dát s týmto softvérom pracovníkom spoločnosti Levob, ktorí cestujú na tento účel do Spojených štátov amerických, nespochybňujú vyššie opísané úzke spojenie tohto plnenia s prispôsobením softvéru. Opísanými operáciami mala totiž zjavne vzniknúť osobitná dovozná skutočnosť tak, aby sa vtedy platná výhodná právna úprava určovania colnej hodnoty odzrkadlila v dani z pridanej hodnoty. Zmluvné podmienky odovzdania nosičov dát a oddelené vyúčtovanie ceny za základný softvér oproti tomu nesúvisia s určitými vlastnosťami tohto plnenia, ktoré by odôvodňovalo uloženie dane z pridanej hodnoty bez vzťahu na prispôsobenie.

78. Pokiaľ by sa rozhodujúci význam pripisoval zmluvným úpravám o cene a vyhotoveniu faktúr, mohli by zmluvné strany podľa ľubovôle ovplyvňovať kvalifikáciu z hľadiska dane z pridanej hodnoty. To by odporovalo povinnosti posudzovať typické zmluvné plnenie/plnenia objektívne podľa jeho/ich povahy.

79. V dôsledku toho je potrebné odpovedať na otázku 1 tak, že poskytnutie základného softvéru na nosiči dát a jeho následné prispôsobenie potrebám zákazníka v zmysle šiestej smernice je potrebné považovať za jediné plnenie, pokiaľ sú čiastočné plnenia v tak úzkom spojení, že oddelene nemajú z pohľadu priemerného spotrebiteľa pre zákazníka potrebné praktické využitie. Pre

28 — Rozsudok CCP, už citovaný v poznámke pod čiarou 22, bod 31.

29 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly 25. mája 2000 vo veci Komisia/Francúzsko, už citované v poznámke pod čiarou 25, bod 31.

posúdenie tejto otázky nie je rozhodujúce, či boli ako čiastočné plnenia dohodnuté osobitné ceny a či boli vystavené samostatné faktúry.

2. Hypotéza 1: jediné plnenie

80. Vnútroštátny súd položil otázky 1 b), c) a d) pre prípad, že je potrebné kvalifikovať plnenie ako jediné plnenie, čo sa zdá na základe vyššie uvedeného pravdepodobné. Podstatou otázky 1 b) vnútroštátneho súdu je, či je potrebné jediné plnenie kvalifikovať celkovo ako dodávku tovaru alebo ako poskytnutie služieb. Ďalšie otázky smerujú k určeniu miesta plnenia.

a) Kvalifikovanie plnenia ako dodávka tovaru alebo ako poskytnutie služby [otázka 1 b)]

81. Zložené plnenie, ktoré spoločnosť Levob prijala, zahŕňa prvky dodávky tovaru, ako aj poskytovania služieb, pričom na dodávku základného softvéru ani na jeho prispôsobenie sa nedá pozerať ako na vedľajšie plnenie.

82. V rozsudku Faaborg-Gelting Linien [30] Súdny dvor rozhodol, že pri obrate, ktorý predstavuje súbor plnení, je potrebné vziať do úvahy všetky okolnosti. Rovnako, pokiaľ nie sú jednotlivé súčasti súboru plnení vzájomne vo vzťahu hlavného plnenia a vedľajšieho plnenia, je napriek tomu potrebné preskúmať, či ťažisko plnení spočíva najmä v dodávke tovaru alebo v poskytovaní služieb. V prípade prevádzkovania reštaurácie, o ktorú išlo v rozsudku Faaborg-Gelting Linien, Súdny dvor rozhodol, že prevažovali prvky poskytovania služieb.

83. V prejednávanej veci sa kladie dôraz pri komplexnom posúdení všetkých okolností tiež na prvky poskytovania služieb. Rozhodujúce je najprv, že základný softvér ako taký nemôže spoločnosť Levob použiť. Pre Levob nebolo teda rozhodujúce nadobudnúť

30 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 24, body 12 až 14; pozri tiež rozsudky CCP, už citovaný v poznámke pod čiarou 22, bod 28, a z 18. januára 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Zb. s. I-493, bod 26.

základný softvér na účely poisťovania, ale osobitne prispôsobený jej potrebám.

84. Po druhé je potrebné skonštatovať, že prispôsobenie a inštalácia boli veľmi nákladnými procesmi, ktoré trvali viac než rok. Práce začali spoločným zhodnotením požiadaviek na prispôsobenie a končili testom celého programu. Inštalácia a zaškolenie zamestnancov boli iba vedľajším plnením, ale že sú rovnako súčasťou zmluvných plnení, ukazuje skutočnosť, že FDP mal poskytnúť obsiahle „služby na mieru" idúce ďaleko nad rámec poskytnutia základného softvéru.

85. Nakoniec majú prvky služby, teda prispôsobenia softvéru, inštalácie a zaškolenia, hodnotovo väčší podiel na celkovej cene než dodávka základného softvéru.

86. Na prejudiciálnu otázku 1 b) je preto potrebné odpovedať v tom zmysle, že zložené plnenie, ktoré pozostáva z dodávky základného softvéru, jeho prispôsobenia potrebám zákazníka, inštalácie a zaškolenia, je potrebné celkovo kvalifikovať ako poskytnutie služieb v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice, keď pri celkovom posúdení všetkých okolností prevažujú prvky poskytovania služieb. To môže byť v prípade, keď:

— má prispôsobenie základného softvéru rozhodujúci význam pre jeho využitie nadobúdateľom,

— sú prispôsobenie a inštalácia tak nákladné, že sa nedajú kvalifikovať ako vedľajšie plnenie, a

— prvky služieb tvoria prevažujúcu časť hodnoty celkového plnenia.

b) Miesto poskytovania služieb [otázky 1 c) a d)]

87. Otázkami 1 c) a d), ktoré je potrebné preskúmať spoločne, chce vnútroštátny súd

vedieť, či sa má určiť miesto plnenia, ktoré bolo celkovo kvalifikované ako služba, podľa všeobecného pravidla v článku 9 ods. 1 šiestej smernice, alebo či ide o jeden z prípadov odseku 2 tohto predpisu. Podľa odseku 1 by bolo miestom poskytovania služby sídlo hospodárskej činnosti poskytovateľa, podľa odseku 2 sídlo zákazníka.

88. Holandská vláda a Komisia si jednohlasne myslia, že sa má uplatniť článok 9 ods. 2 písm. e) tretia zarážka šiestej smernice, takže miestom poskytovania služby je Holandsko. Spoločnosť Levob si v prvom rade myslí, že je potrebné vychádzať z dvoch oddelených plnení, pričom sa miesto poskytovania služby (prispôsobenie softvéru) má určiť podľa článku 9 ods. 1 šiestej smernice. Pre prípad, že Súdny dvor prijme kvalifikáciu jediného zloženého plnenia, si Levob myslí, že ide celkovo o dodávku, ktorá sa uskutočnila v Spojených štátoch amerických podľa článku 8 šiestej smernice.

89. Podľa judikatúry je miesto, kde má poskytovateľ služieb sídlo svojej hospodárskej činnosti podľa článku 9 ods. 1 šiestej smernice, prioritným určovateľom pre určenie miesta plnenia.[31]

90. V súvislosti so vzťahom medzi odsekmi 1 a 2 článku 9 šiestej smernice Súdny dvor určil, že článok 9 ods. 2 obsahuje rad osobitných ukazovateľov, zatiaľ čo odsek 1 stanovuje základné pravidlo; týmito ustanoveniami sa má zabrániť kompetenčným sporom, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, ako aj k nezdaneniu príjmov.[32]

91. Z toho Súdny dvor vyvodil, že z výkladu článku 9 nevyplýva prednosť odseku 1 voči odseku 2. Skôr sa v jednotlivých prípadoch otvára otázka, či je uplatniteľné jedno z ustanovení článku 9 ods. 2; inak platí odsek 1.[33] Článok 9 ods. 1 a 2 šiestej smernice teda vzájomne nie sú vo vzťahu pravidla a výnimky s tým dôsledkom, že by

31 — Rozsudky Faaborg, už citovaný v poznámke pod čiarou 24, bod 16, a zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, Zb. s. 2251, bod 17.

32 — Rozsudok z 15. marca 2001, Syndicat des producteurs indépendants (SPI), C-108/00 Zb. s. I-2361, bod 15. Pozri aj rozsudky Dudda, už citovaný v poznámke pod čiarou 23, bod 20, z 25. januára 2001, Komisia/Francúzsko C-429/97, Zb. s. I-637, bod 41, a z 27. mája 2004, Lipjes, C-68/03, Zb. s. I-5879, bod 16, týkajúci sa vzťahu medzi článkom 9 ods. 1 a článkom 28b E šiestej smernice.

33 — Rozsudky SPI, už citovaný v poznámke pod čiarou 32, bod 16, a Dudda, už citovaný v poznámke pod čiarou 32, bod 21.

bolo potrebné vykladať odsek 2 reštriktívne. [34]

92. V už citovanej veci Komisia/Francúzsko, na ktorú sa Levob odvoláva, Súdny dvor odmietol uplatnenie odseku 2 na zložené plnenie a považoval úpravu odseku 1 za praktickejšie riešenie. Z toho však nevyplýva všeobecné vylúčenie uplatnenia odseku 2 na zložené plnenia. Úvahy v rozsudku Komisia/Francúzsko je potrebné skôr vidieť v súvislosti konkrétneho skutkového stavu. Zdanenie v mieste zákazníka by totiž v uvedenej veci viedlo k rozdeleniu príslušnosti, pretože plnenie bolo poskytnuté mnohým zákazníkom, ktorí mali sídlo v rôznych členských štátoch.

93. V prejednávanej veci toto riziko neexistuje, pretože Levob je jediným zákazníkom zloženého plnenia. Napriek existencii zloženého plnenia je teda potrebné najskôr preskúmať, či je uplatniteľný jeden z prípadov v článku 9 ods. 2 šiestej smernice.

34 — Rozsudok SFI, už citovaný v poznámke pod čiarou 32, bod 17.

94. Poskytnutie a prispôsobenie softvéru by mohlo najprv predstavovať poskytnutie licencií v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) prvej zarážky šiestej smernice. Zmluva medzi FDP a spoločnosťou Levob totiž upravuje, že pre základný softvér, ako aj pre prispôsobenie sa poskytne licencia.

95. Poskytnutie užívacieho práva k základnému operačnému systému však nemá, ako už bolo zistené, popri poskytnutí nosiča dát rozhodujúci význam. To isté platí rovnako pre úkony prispôsobenia. Nebolo by totiž zmysluplné vytvoriť osobitné prispôsobenie softvéru pre spoločnosť Levob bez prevedenia užívacieho práva k tomuto systému. Keďže je teda ťažisko v celkovom plnení a nie v poskytnutí licencie, nie je možné uplatniť článok 9 ods. 2 písm. e) prvú zarážku šiestej smernice.

96. Plnenia FDP spočívajúce v zaškolení by mohli byť, vnímané oddelene, kvalifikované ako vzdelávacia činnosť podľa článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážky šiestej smernice. Tieto plnenia sú však iba akcesorické, takže odpadá osobitné určenie miesta plnenia pre túto činnosť.

97. Vzniká teda otázka, či môže byť uplatnený článok 9 ods. 2 písm. e) tretia zarážka šiestej smernice, ktorý platí pre „služby poradcov, technikov, konzultačných agentúr, právnikov, účtovníkov a iné podobné služby, ako aj spracovanie údajov a poskytovanie informácií".

98. Toto ustanovenie umožňuje dva výklady. Jednak by ho bolo možné vykladať reštriktívne tak, že zahŕňa služby uvedených slobodných povolaní vrátane spracovania údajov a poskytnutia informácií uskutočnených v *rámci týchto činností.* Potom by sa tento predpis nepoužil, pretože chýba zodpovedajúca súvislosť medzi službami uvedených profesijných skupín.

99. Na druhej strane by bolo možné kvalifikovať spracovanie dát a poskytovanie informácií ako ďalšie služby, ktoré stoja samostatne vedľa prvých prvkov vo výpočte. Potom by sporné plnenia patrili pod tieto pojmy, hoci by dnes dodávka a programovanie softvéru neoznačovalo ako „spracovanie údajov a poskytovanie informácií". Na tieto pojmy však nie je možné pozerať príliš striktne a je potrebné zohľadniť, že táto časť smernice existuje bez zmien v znení z roku 1977.

100. Doslovné znenie, najmä voľba spojky (sowie, ainsi que, as well as...) hovorí skôr — aj v iných jazykových verziách — v prospech zrovnoprávnenia všetkých prvkov vo výpočte.

101. Súdny dvor síce dosiaľ pri uplatňovaní článku 9 ods. 2 písm. e) tretej zarážky šiestej smernice vychádzal z toho, či posudzované plnenia patria k plneniam, ktoré sú poskytované najmä a obvykle v rámci profesií uvedených v tomto predpise. [35] Toto skúmanie bolo vhodné, pretože zákonodarca Spoločenstva používa profesiu uvedenú v tomto ustanovení iba na to, aby definoval uvedené druhy plnení, nevyžaduje však, aby poskytovateľ služby bol skutočne tiež príslušníkom jednej z uvedených profesijných skupín. [36]

102. Okrem toho sa však vzťahuje článok 9 ods. 2 písm. e) tretia zarážka šiestej smernice — bez akéhokoľvek odkazu na profesijné skupiny — na „spracovanie údajov a poskytovanie informácií". V roku 1977 totiž ešte neexistoval pevný obraz predmetu

35 — Rozsudky zo 6. marca 1997, Linthorst, Pouwels a Scheres, C-167/95, Zb. s. I-1195, bod 19 a nasl., a zo 16. septembra 1997, von Hoffmann, C-145/96, Zb. s. I-4857, bod 15 a nasl.

36 — Pozri rozsudok SFI, už citovaný v poznámke pod čiarou 32, body 19 a 20, s odkazom na rozsudky zo 17. novembra 1993, Komisia/Francúzsko (C-68/92, Zb. s. I-5881, bod 17), a Komisia/Luxembursko (C-69/92, Zb. s. I-5907, bod 18), podľa ktorých môže existovať obrat v oblasti reklamy aj vtedy, ak neboli dosiahnuté reklamnou agentúrou.

činnosti softvérového podniku. V dôsledku toho je v tomto prípade — teda pri službách spracovania údajov a poskytovania informácií — vylúčené porovnanie s činnosťami vymenovaných profesijných skupín, ako ho robil Súdny dvor v doposiaľ rozhodnutých veciach.

103. Pokiaľ plánovali autori smernice „spracovanie údajov a poskytovanie informácií" obsiahnuť iba v rozsahu, v ktorom sú typicky poskytované príslušníkmi uvedených profesijných skupín, nebolo by potrebné tieto služby vymenovať osobitne, pretože by už aj tak boli súčasťou činnosti týchto profesijných skupín, vrátane iných podobných služieb.

104. Spoločnosť Levob na záver ešte zdôrazňuje, že zdanenie elektronicky poskytovaných služieb v sídle zákazníka bolo smernicou 2002/38 zavedené preto, že zdanenie takýchto služieb bolo v Spoločenstve predtým možné iba veľmi obmedzene. [37]

105. K tomuto postačí pripomenúť, že zmeny a doplnenia šiestej smernice, ktoré boli zavedené smernicou 2002/38 sa netýkajú prejednávanej veci, pretože dodávka a prispôsobenie softvéru nebolo uskutočnené elektronicky. Tým zavedenie úpravy o elektronicky poskytovaných službách neumožňuje v tejto veci robiť závery pre výklad príslušných predpisov platných pred vydaním smernice 2002/38.

106. Keďže je teda potrebné kvalifikovať toto plnenie ako spracovanie údajov a poskytovanie informácií v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) tretej zarážky, považuje sa miesto, kde má zákazník svoje sídlo, za miesto plnenia.

3. Hypotéza 2: dve oddelené plnenia [otázka 2 a), b) a c)]

107. V prejednávanej veci všetko nasvedčuje tomu — s výhradou konečného posúdenia vnútroštátnym súdom —, že existuje plnenie, ktoré je potrebné kvalifikovať ako jediné. V dôsledku toho nie je potrebné odpovedať na otázku 2 a), ktorú položil vnútroštátny súd iba v prípade zamietnutia jediného plnenia.

37 — Levob k tomu poukazuje na prvé odôvodnenie smernice 2002/38, už citované v poznámke pod čiarou 4.

108. Pokiaľ by napriek všetkému očakávaniu bolo potrebné osobitne posudzovať poskytnutie základného softvéru na nosiči dát, tak z úvah pod bodom IV B 1 vyplýva, že toto plnenie predstavuje dodávku v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice. Preto je odpoveď na otázku 2 b), ktorá by bola relevantná iba vtedy, ak by ho Súdny dvor považoval za poskytovanie služby, zbytočná.

109. Pri otázke 2 c), ktorá sa týka miesta plnenia prispôsobením základného softvéru, je možné odkázať na odpoveď na otázky 1 c) a d). Aj keď prispôsobenie posudzujeme oddelene, je potrebné za miesto poskytnutia služby podľa článku 9 ods. 2 písm. e) tretej zarážky považovať miesto, kde má zákazník svoje sídlo.

V — Návrh

110. Na základe vyššie uvedených úvah navrhujem odpovedať na prejudiciálne otázky Hoge Raad takto:

1. Poskytnutie základného softvéru na nosiči dát a jeho následné prispôsobenie potrebám zákazníka je potrebné v zmysle 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 považovať za jediné plnenie, pokiaľ sú čiastočné plnenia v tak úzkom spojení, že oddelene nemajú z pohľadu priemerného spotrebiteľa pre zákazníka potrebné praktické využitie. Pre posúdenie tejto otázky nie je rozhodujúce, či boli ako čiastočné plnenia dohodnuté osobitné ceny a či boli vystavené samostatné faktúry.

2. Zložené plnenie, ktoré pozostáva z dodávky základného softvéru, jeho prispôsobenia potrebám zákazníka, inštalácie a zaškolenia, je potrebné celkovo kvalifikovať ako poskytnutie služieb v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice 77/388, keď pri celkovom posúdení všetkých okolností prevažujú prvky poskytovania služieb. To môže byť v prípade, keď:

— má prispôsobenie základného softvéru rozhodujúci význam pre jeho využitie nadobúdateľom,

— sú prispôsobenie a inštalácia tak nákladné, že sa nedajú považovať za vedľajšie plnenie, a

— prvky služieb tvoria prevažujúcu časť hodnoty celkového plnenia.

3. Zložené plnenie, ktoré pozostáva z dodávky základného softvéru, jeho prispôsobenia potrebám zákazníka, inštalácie a zaškolenia, je potrebné považovať za spracovanie údajov a poskytovanie informácií v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) tretej zarážky šiestej smernice 77/388, takže miestom poskytnutia služby je miesto, kde má zákazník svoje sídlo.