

V?c C-41/04

Levob Verzekeringen BV a OV Bank NV

v.

Staatssecretaris van Financiën

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánky 2, 5, 6 a 9 – P?evod programového vybavení uloženého na nosí?i – Následné p?izp?sobení programového vybavení zvláštním pot?ebám kupujícího – Jediné zdanitelné pln?ní – Poskytování služeb – Místo pln?ní“

Stanovisko generální advokátky J. Kokott p?ednesené dne 12. kv?tna 2005

Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 27. ?íjna 2005

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Poskytování služeb – Pln?ní složené z více prvk? – Pln?ní, které je t?eba považovat za jedno jediné pln?ní – Kritéria – Dodání standardního programového vybavení, uloženého na nosí?i, a následné p?izp?sobení tohoto programového vybavení zvláštním pot?ebám spot?ebitele*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 2 odst. 1)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Poskytování služeb – Pojem – Dodání standardního programového vybavení, uloženého na nosí?i, a následné p?izp?sobení tohoto programového vybavení zvláštním pot?ebám spot?ebitele – Zahrnutí – Podmínky*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 6 odst. 1)

3. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Poskytování služeb – Ur?ení místa poskytování služeb pro da?ové ú?ely – Poskytování služeb poradc?, technik?, poradenských organizací, advokát?, ú?etních a dalších podobných služeb – Pojem – P?izp?sobení programového vybavení zvláštním pot?ebám spot?ebitele – Zahrnutí*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 9 odst. 2 písm. e) t?etí odrážka)

1. §lánek 2 odst. 1 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu je třeba vykládat tak, že pokud dv? nebo n?kolik díl?ích pln?ní nebo úkon? poskytnutých osobou povinnou k dani pr?m?rnému spot?ebiteli je tak t?sn? spojeno, že z ekonomického hlediska objektivn? tvo?í celek, jehož rozd?lení by m?lo um?lou povahu, všechna tato díl?í pln?ní nebo tyto úkony tvo?í jediné pln?ní pro ú?ely uplatn?ní dan? z p?ídané hodnoty. To je p?ípad pln?ní, kdy osoba povinná k dani dodá spot?ebiteli d?íve vyrobené a prodávané standardní programové vybavení, uložené na nosi?i, a následn? toto programové vybavení p?izp?sobí zvláštním pot?ebám tohoto kupujícího, i když jsou za to zaplacený dv? odd?lené ceny.

(viz bod 30, výrok 1–2)

2. §lánek 6 odst. 1 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu je třeba vykládat tak, že takové jediné pln?ní, jakým je dodání standardního programového vybavení a jeho následné p?izp?sobení zvláštním pot?ebám spot?ebitele, je třeba považovat za „poskytnutí služeb“, pokud je z?ejmé, že p?izp?sobení nemá ani druho?adou ani dopl?kovou povahu, ale naopak má rozhodující charakter; je tomu tak zejména tehdy, když s ohledem na takové prvky jako jeho rozsah, jeho náklady nebo jeho délku trvání má toto p?izp?sobení rozhodující význam pro to, aby bylo kupujícímu umožn?no používat programové vybavení „na míru“.

(viz body 28–30, výrok 3)

3. §lánek 9 odst. 2 písm. e) t?etí odrážka šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, který ur?uje místo poskytování služeb pro da?ové ú?ely u služeb poradc?, technik?, poradenských organizací, advokát?, ú?etních a dalších podobných služeb, jakož i zpracování dat a poskytování informací, je třeba vykládat tak, že se použije na jediné pln?ní, jakým je dodání standardního programového vybavení a jeho následné p?izp?sobení zvláštním pot?ebám spot?ebitele, provedené ve prosp?ch osoby povinné k dani usazené ve Spole?enství, nicmén? mimo zemi poskytovatele služby.

Uvedené ustanovení se totiž nedotýká takových povolání, jako jsou povolání advokát?, poradc?, ú?etních nebo inženýr?, nýbrž poskytování služeb t?mito profesionály a obdobných služeb. Zákodárce Spole?enství použil povolání uvedená v tomto ustanovení jako prost?edek k definování kategorií poskytování služeb, které toto ustanovení upravuje. V tomto ohledu infromatické v?dy, a mezi nimi programování a vývoj programových vybavení, zauímají d?ležit? místo ve vzd?lání poskytovaném budoucím inženýr?m a ?asto dokonce tvo?í jeden z r?zných specializovaných obor?, které jsou jim nabízeny b?hem tohoto vzd?lávání. Takové pln?ní, jako je p?izp?sobení programového vybavení zvláštním pot?ebám spot?ebitele, proto m?že být provedeno jak inženýry, tak jinými osobami, jež mají vzd?lání, které jim umožní splnit tento cíl. Z toho vyplývá, že takové pln?ní je bu? pln?ním provedeným inženýry, nebo pln?ním obdobným ve vztahu k inženýrským ?innostem.

(viz body 37–41, výrok 4)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

27. ?íjna 2005 (*)

„Šestá sm?rnice o DPH – §lánky 2, 5, 6 a 9 – P?evod programového vybavení uloženého na

nosiči – Následné p?izp?sobení programového vybavení zvláštním pot?ebám kupujícího – Jediné zdanitelné pln?ní – Poskytování služeb – Místo pln?ní“

Ve v?ci C?41/04,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 30. ledna 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 2. února 2004, v ?ízení

Levob Verzekeringen BV,

OV Bank NV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DV?R (první senát),

ve složení P. Jann, p?edseda senátu, K. Schiemann (zpravodaj), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues a E. Levits, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kancelá?e: K. Sztranc, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 24. února 2005,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Levob Verzekeringen BV a OV Bank NV J. van Dongenem, advocaat, G. C. Bulkem, adviseur, a W. Nieuwenhuizenem, belastingadviseur,
- za nizozemskou vládu H. Sevenster a J. van Bakel, jakož i M. de Gravem, jako zmocn?nci,
- za Komisi Evropských spole?enství L. Ström van Lier a A. Weimarem, jako zmocn?nci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 12. kv?tna 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?l. 2 odst. 1, ?l. 5 odst. 1, ?l. 6 odst. 1 a ?lánku 9 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá sm?rnice“).

2 Projednávaná žádost byla podána v rámci sporu mezi da?ovým subjektem Levob Verzekeringen BV a OV Bank NV (dále jen „Levob“) a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance) ve v?ci zaplacení dan? z p?idané hodnoty (dále jen „DPH“) z r?zných pln?ní zahrnujících nabytí programového vybavení, jeho následné p?izp?sobení pot?ebám Levob, jeho instalaci a školení personálu Levob pro jeho použití.

Právní rámec

3 Článek 2 šesté směrnice uvádí:

„Předmětem [daně z přidané hodnoty] je:

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

2. dovoz zboží.“

4 Podle čl. 5 odst. 1 uvedené směrnice „[s]e výrazem ‚dodání zboží‘ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

5 Článek 6 odst. 1 téže směrnice stanoví:

„Poskytováním služeb‘ se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5.

[...]

6 Článek 9 šesté směrnice stanoví:

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

2. Nicméně:

[...]

e) za místo poskytování následujících služeb, jsou-li poskytovány zákazníkům usazeným mimo Společenství, nebo osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové ústředí či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje, se považuje místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány:

– [...]

– [...]

– služby poradce, technik, poradenských organizací, advokát, účetních a další podobné služby, jakož i zpracování dat a poskytování informací,

[...]

Spor v původním řízení a předběžné otázky

7 Levob, se sídlem v Amersfoortu (Nizozemsko), vykonává pojišťovací činnost. Dne 2. října 1997 uzavřela smlouvu (dále jen „smlouva“) s podnikem Financial Data Planning Corporation (dále jen „FDP“), se sídlem ve Spojených státech.

8 Podle smlouvy se FDP zavázala Levob dodat požadovaný program, který prodává pojišťovacím společnostem ve Spojených státech (dále jen „základní programové vybavení“). K tomuto programovému vybavení byla Levob poskytnuta nepřevoditelná práva neomezená

licence za úplatu ve výši 713 000 USD, p?i?emž 101 000 USD bylo splatných p?i podpisu smlouvy a zbytek formou 17 m?sí?ních splátek, každá ve výši 36 000 USD. Úplata m?la být fakturována odd?len? od ostatních ?ástek splatných na základ? smlouvy. Ve smlouv? bylo rovn?ž zakotveno, že k ud?lení licence dojde ve Spojených státech a Levob bude p?sobit jako dovozce zboží do Nizozemska.

9 P?edkládající soud k posledn? uvedenému podotýká, že nosí?e dat obsahující základní programové vybavení FDP skute?n? p?edala Levob na území Spojených stát?, a že tyto byly následn? dovezeny do Nizozemska zam?stnanci Levob.

10 Smlouva mimoto stanovila, že FDP p?izp?sobí základní programové vybavení, aby jej Levob mohla používat v rámci správy pojistných smluv, které uzavírá. Jednalo se p?edevším o p?evedení tohoto programu do nizozemského jazyka a provedení jeho zm?n nezbytných z d?vodu toho, že v Nizozemsku se na takovýchto smlouvách podílejí zprost?edkovatelé. Cena tohoto p?izp?sobení se m?la pohybovat v závislosti na kone?ných specifikacích, které m?ly ur?it smluvní strany b?hem pln?ní smlouvy, mezi 793 000 USD až 970 000 USD.

11 Mimoto se FDP zavázala nainstalovat základní programové vybavení a p?izp?sobit jej informa?nímu systému Levob, jakož i provést p?tidenní školení zam?stnanc? posledn? uvedené za odm?nu ve form? dvou ?ástek, každá ve výši 7 500 USD. Kone?n? smlouva rovn?ž stanovila, že p?izp?sobené programové vybavení bude p?edm?tem obecného schvalovacího testu mezi smluvními stranami.

12 K p?izp?sobení základního programového vybavení, jeho instalaci a dohodnutému školení došlo mezi roky 1997 a 1999.

13 Levob ve svých p?iznáních k DPH neuvedla ?ástky zaplacené za základní programové vybavení. Dne 25. ledna 2000 požádala da?ový správní orgán o vydání da?ových vým?r? a *posteriori* ohledn? ?ástek zaplacených z titulu p?izp?sobení uvedeného programového vybavení, jeho instalace a školení provedeného FDP.

14 Vzhledem k tomu, že se uvedený správní orgán domníval, že služba poskytnutá FDP spo?ívala v jediném pln?ní týkajícím se p?izp?sobení programového vybavení, vydal da?ové vým?ry ohledn? všech ?ástek, které Levob na základ? smlouvy zaplatila.

15 Jelikož žaloba podaná Levob *Gerechtshof te Amsterdam* byla zamítnuta rozsudkem ze dne 31. prosince 2001, Levob podala kasa?ní opravný prost?edek proti tomuto rozsudku u p?edkládajícího soudu. Na podporu svého opravného prost?edku Levob vytýká *Gerechtshof te Amsterdam* zejména, že m?l za to, že dodání základního programového vybavení a jeho p?izp?sobení p?edstavují jediné zdanitelné pln?ní, a že krom? toho kvalifikoval uvedené pln?ní jako „poskytnutí služeb“. Podle Levob je p?itom poskytnutí základního programového vybavení dodáním zboží.

16 Za t?chto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) a) Je t?eba ustanovení ?l. 2 odst. 1 a ?l. 5 odst. 1 ve spojení s ?l. 6 odst. 1 šesté sm?rnice vykládat tak, že poskytnutí takového programového vybavení, jako je v projednávané v?ci, a za stejných podmínek, kdy byly jednak za standardní programové vybavení vyvinuté a prodávané dodavatelem, uložené na nosí?i, a jednak za jeho následné p?izp?sobení pot?ebám kupujícího ujednány odd?lené ceny, musí být považováno za provedení jediného pln?ní?

b) V p?ípad? kladné odpov?di, je t?eba tato ustanovení vykládat tak, že toto pln?ní je

třeba považovat za službu (jejíž nedílnou součástí je dodání zboží, a sice nosí?)

c) V případě kladné odpovědi na poslední uvedenou otázku, je třeba tudíž §lánek 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?

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

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

b) V případě záporné odpovědi na tuto otázku, je proto třeba §lánek 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 §lánku?

c) Jedná se o stejnou situaci jak v případě služby spočívající v přízřosobení programového vybavení, tak i v případě poskytnutí standardního programového vybavení?“

K předběžným otázkám

K písm. a) a b) první otázky

17 První otázkou písm. a) a b), které je namístě projednat společně, se předkládající soud táže, zda je třeba pro účely výberu DPH poskytnutí standardního programového vybavení vyvinutého a prodávaného dodavatelem, uloženého na nosí?i, jakož i následné přízřosobení tohoto programového vybavení, provedené dodavatelem, zvláštním potřebám kupujícího, při?emž jsou za n? zaplacené odlišné ceny, za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve v?ci v předvodním řízení, považovat za dvě odlišná plnění, nebo za jediné plnění, a v tomto posledně uvedeném případě, zda je třeba uvedené jediné plnění kvalifikovat jako poskytnutí služeb.

18 Úvodem je třeba připomenout, že otázka týkající se rozsahu plnění má zvláštní význam z hlediska DPH, jak z důvodu určení místa zdanitelných plnění, tak i z důvodu použití daňové sazby nebo případně ustanovení týkajících se osvobození od dan? obsažených v šesté směrnici (rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP, C?349/96, Recueil, s. I?973, bod 27).

19 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkon?, je namístě vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění, za účelem určení, jednak zda se jedná o dvě nebo několik odlišných plnění, nebo o jediné plnění, a jednak zda v posledně uvedeném případě musí být toto jediné plnění kvalifikováno jako poskytnutí služeb (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 2. května 1996, Faaborg?Gelting Linien, C?231/94, Recueil, s. I?2395, body 12 až 14, a výše uvedený rozsudek CPP, body 28 a 29).

20 S ohledem na dvojí okolnost, že jednak vyplývá z §l. 2 odst. 1 šesté směrnice, že každé poskytování služeb je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné, a jednak, že plnění spočívající v pouhé hospodářsky jednotné službě nemůže být uměle rozloženo, aby nebylo narušeno fungování systému dan? z předdané hodnoty, je třeba vyhledat charakteristické 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 (viz obdobně výše uvedený rozsudek CPP, bod 29).

21 V tomto ohledu Soudní dv?r rozhodl, že o jediné plnění se jedná zejména v případech, kde

je třeba jeden nebo více prvků považovat za hlavní plnění, zatímco, naopak, jeden nebo více prvků je třeba považovat za jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim (výše uvedený rozsudek CPP, bod 30, a rozsudek ze dne 15. května 2001, Primback, C-34/99, Recueil, s. I-3833, bod 45).

22 Stejně tomu je, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani přímému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.

23 V rámci spolupráce zavedené na základě článku 234 ES je sice v účelích vnitrostátních soudů určité, zda je tomu tak v konkrétním případě, a v této souvislosti provést všechna konečná posouzení skutkového stavu. Nicméně je v účelích Soudního dvora poskytnout uvedeným soudům všechny prvky výkladu práva Společenství, které mohou být pro rozsudek ve věci, která je jim předložena, užitečné.

24 Pokud jde o spor v původním řízení, zdá se, jak konstatoval Gerichtshof ve Amsterdam, jehož rozhodnutí je předmětem kasačního opravného prostředku podaného u předkládajícího soudu, že hospodářským cílem takového plnění, jako je plnění mezi FDP a Levob, je dodání osobou povinnou k dani spotřebiteli funkčního programového vybavení, které je specificky připraveno pro spotřebitele uvedeného spotřebitele. V tomto ohledu nelze, aniž by byla použita fikce, jak správně tvrdila nizozemská vláda, mít za to, že takový spotřebitel nejprve získal od téhož dodavatele existující programové vybavení, které v daném stavu nebylo pro účely jeho hospodářské činnosti žádným způsobem užitečné, a teprve poté došlo k připravení, na základě kterého se uvedené programové vybavení stalo použitelným.

25 Okolnost uvedená v otázce, že ve smlouvě byly dohodnuty dvě oddělené ceny jednak za dodání základního programového vybavení, a jednak za jeho připravení, není sama o sobě určující. Taková okolnost totiž nemůže narušit ani těsné objektivní spojení, jež bylo zjištěno ohledně uvedeného dodání a připravení, ani jejich příslušnost k jedinému hospodářskému plnění (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek CPP, bod 31).

26 Z toho vyplývá, že článek 2 šesté směrnice je třeba vykládat tak, že takové dodání a takové následné připravení programového vybavení je třeba v zásadě považovat za jediné plnění pro účely DPH.

27 Pokud jde zadruhé o otázku, zda takové jediné komplexní plnění je třeba považovat za poskytnutí služeb, je třeba určit převládající prvky uvedeného plnění (viz zejména výše uvedený rozsudek Faaborg-Gelting Linien, bod 14).

28 Kromě důležitosti připravení základního programového vybavení pro to, aby se stalo pro hospodářskou činnost kupujícího užitečným, jsou relevantními prvky v tomto ohledu rovněž rozsah, délka trvání a náklady na uvedené připravení.

29 Na základě těchto různých kritérií Gerichtshof ve Amsterdam dospěl správně k závěru, že se jedná o jediné poskytnutí služeb ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice, jelikož na základě uvedených kritérií je možné se skutečně domnívat, že, nemaje vůbec druhou nebo doplňkovou povahu, takové připravení má rozhodující význam pro to, aby bylo kupujícímu umožněno používat získané programové vybavení připravené jeho zvláštním potřebám.

30 S ohledem na všechny tyto skutečnosti je namístě na první otázku písm. a) a b) odpovědět tak, že:

– článek 2 odst. 1 šesté směrnice je třeba vykládat tak, že pokud dvě nebo několik dílčích

plnění nebo úkon poskytnutých osobou povinnou k dani přímému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že z ekonomického hlediska objektivně tvoří celek, jehož rozdělení by mělo uměnou povahu, všechna tato dílní plnění nebo tyto úkony tvoří jediné plnění pro účely uplatnění DPH;

– to je případ plnění, kdy osoba povinná k dani dodá spotřebiteli dříve vyrobené a prodávané standardní programové vybavení, uložené na nosiči, a následně toto programové vybavení poskytnou zvláštním potřebám tohoto kupujícího, i když jsou za to zaplacené dvě oddělené ceny;

– článek 6 odst. 1 šesté směrnice je třeba vykládat tak, že takové jediné plnění je třeba považovat za „poskytnutí služeb“, pokud je zřejmé, že dotčené poskytnutí nemá ani druhotnou ani doplňkovou povahu, ale naopak má rozhodující charakter; je tomu tak zejména tehdy, když s ohledem na takové prvky jako jeho rozsah, jeho náklady nebo jeho délku trvání má toto poskytnutí rozhodující význam pro to, aby bylo kupujícímu umožněno používat programové vybavení „na míru“.

K první otázce písm. c) a d)

31 V písm. c) a d) první otázky se předkládající soud táže, co je místem, které je třeba považovat za místo takového jediného poskytnutí služby, jako je poskytnutí uvedené v odpovědi na první otázku písm. a) a b).

32 V tomto ohledu článek 9 šesté směrnice obsahuje pravidla, která určují místo poskytování služeb pro daňové účely. Zatímco odstavec 1 tohoto ustanovení stanoví v tomto ohledu obecné pravidlo, odstavec 2 uvádí řadu konkrétních příkladů míst poskytování určitých služeb. Cílem těchto ustanovení je jednak zabránit kompetenčním sporům, které by mohly vést ke dvojímu zdanění, a jednak zabránit nezdanění příjemců [viz zejména rozsudek ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další, C-452/03, Sb. rozh. s. I-3947, bod 23 a uvedená judikatura].

33 Pokud jde o vztah mezi prvními dvěma odstavci článku 9, Soudní dvůr již rozhodl, že odstavec 1 nemá žádnou přednost před odstavcem 2 tohoto ustanovení. V každém případě vyvstává otázka, zda se jedná o jeden z případů upravených v čl. 9 odst. 2; pokud ne, spadá do rozsahu působnosti odstavce 1 [výše uvedený rozsudek RAL (Channel Islands) a další, bod 24 a uvedená judikatura].

34 Z tohoto důvodu není možné zejména tvrdit, že čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice musí být, jako výjimka z pravidla, vykládán restriktivně (rozsudek ze dne 15. března 2001, SPI, C-108/00, Recueil, s. I-2361, bod 17).

35 Je proto namístě přezkoumat, zda takové plnění, jako je plnění dotčené ve věci v předmětném řízení, může spadat do působnosti čl. 9 odst. 2 šesté směrnice.

36 V tomto ohledu se předkládající soud táže na případné použití čl. 9 odst. 2 písm. e) této odrážky uvedené směrnice, který určuje místo poskytování služeb pro daňové účely u „služeb poradců, techniků, poradenských organizací, advokátů, účetních a dalších podobných služeb, jakož i zpracování dat a poskytování informací“. Táže se konkrétně, zda plnění dotčené ve věci v předmětném řízení není třeba považovat za „zpracování dat a poskytování informací“ ve smyslu tohoto ustanovení. Jak nizozemská vláda, tak Komise Evropských společenství se ve svých vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru přiklánají k tomuto poslední uvedenému výkladu.

37 Je namístě připomenout, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že čl. 9 odst. 2 písm. e) této odrážky šesté směrnice se nedotýká takových povolání, jako jsou povolání advokátů, poradců, účetních nebo inženýrů, nýbrž poskytování služeb těmito profesionály a obdobných služeb. Zákodárce Společenství použil povolání uvedená v tomto ustanovení jako prostředek k

definování kategorií poskytování služeb, které toto ustanovení upravuje (rozsudek ze dne 16. září 1997, von Hoffmann, C-145/96, Recueil, s. I-4857, bod 15).

38 V tomto ohledu je třeba zejména uvést, že inženýrské vedy, a mezi nimi programování a vývoj programových vybavení, zaujímají důležité místo ve vzdělání poskytovaném budoucím inženýrům a často dokonce tvoří jeden z různých specializovaných oborů, které jsou jim nabízeny během tohoto vzdělávání.

39 Takové plnění, jako je poskytnutí programového vybavení zvláštním potřebám spotřebitele, proto může být provedeno jak inženýry, tak jinými osobami, jež mají vzdělání, které jim umožní splnit tento cíl.

40 Z toho vyplývá, že takové plnění je buď plněním provedeným inženýry, nebo plněním obdobným ve vztahu k inženýrským činnostem.

41 S ohledem na výše uvedené je namístě na první otázku písm. c) a d) odpovědět tak, že čl. 9 odst. 2 písm. e) této odrážky šesté směrnice je třeba vykládat tak, že se použije na takové jediné poskytnutí služeb, jako je poskytnutí zmíněné v odpovědi na první otázku písm. a) a b), provedené ve prospěch osoby povinné k dani usazené ve Společenství, nicméně mimo zemi poskytovatele služby.

Ke druhé otázce

42 Druhá otázka byla položena pouze v případě záporné odpovědi na první otázku písm. a). Vzhledem ke kladné odpovědi na tuto otázku není namístě prozkoumat druhou otázku.

K nákladům řízení

43 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) Článek 2 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daně, je třeba vykládat tak, že pokud dvůr nebo několik dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani právnickému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že z ekonomického hlediska objektivně tvoří celek, jehož rozdělení by mělo uměle povahu, všechna tato dílčí plnění nebo tyto úkony tvoří jediné plnění pro účely uplatnění DPH.

2) To je případ plnění, kdy osoba povinná k dani dodá spotřebiteli dříve vyrobené a prodávané standardní programové vybavení, uložené na nosiči, a následně toto programové vybavení poskytnou zvláštním potřebám tohoto kupujícího, i když jsou za to zapláceny dvě oddělené ceny.

3) Článek 6 odst. 1 šesté směrnice 77/388 je třeba vykládat tak, že takové jediné plnění, jako je plnění uvedené v bodu 2 tohoto výroku, je třeba považovat za „poskytnutí služeb“, pokud je zřejmé, že dotčené poskytnutí nemá ani druhořadou ani doplňkovou povahu, ale naopak má rozhodující charakter; je tomu tak zejména tehdy, když s ohledem na takové prvky jako jeho rozsah, jeho náklady nebo jeho délku trvání má toto poskytnutí rozhodující význam pro to, aby bylo kupujícímu umožněno používat programové vybavení „na míru“.

4) Článek 9 odst. 2 písm. e) této odrážky šesté směrnice 77/388 je třeba vykládat tak, že se použije na takové jediné poskytnutí služeb, jako je poskytnutí uvedené v bodu 3 tohoto výroku, provedené ve prospěch osoby povinné k dani usazené ve Společenství, nicméně mimo zemi poskytovatele služby.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.