

Sprawa C-41/04

Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuły 2, 5, 6 i 9 – Sprzedaż oprogramowania zarejestrowanego na nośniku – Końcowe przystosowanie oprogramowania do specyficznych potrzeb nabywcy – Jedno świadczenie podlegające opodatkowaniu – Świadczenie usług – Miejsce świadczenia

Opinia rzecznika generalnego J. Kokotta przedstawiona w dniu 12 maja 2005 r. I ? 0000

Wyrok Trybunału (pierwsza izba) z dnia 27 października 2005 r. I ? 0000

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Świadczenie usług – Czynności złożone z wielu elementów – Czynności, które należy traktować jako jednolite świadczenie – Kryteria – Dostawa standardowego oprogramowania zarejestrowanego na nośniku i przystosowanie tego oprogramowania do specyficznych potrzeb konsumenta*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 2 ust. 1)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Świadczenie usług – Pojęcie – Dostawa standardowego oprogramowania zarejestrowanego na nośniku i przystosowanie tego oprogramowania do specyficznych potrzeb konsumenta – Włączenie – Warunki*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 6 ust. 1)

3. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Świadczenie usług – Określenie miejsca opodatkowania – Usługi konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi – Pojęcie – Przystosowanie oprogramowania komputerowego do specyficznych potrzeb konsumenta – Włączenie*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie)

1. Artykuł 2 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że jeżeli dwa świadczenia lub więcej, lub czynności dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako konsumenta przeciwnego, są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej. Jest tak właśnie w przypadku transakcji, w ramach której podatnik dostarcza

konsumentowi standardowe oprogramowanie wcześniej opracowane i oferowane do sprzedaży, zarejestrowane na nośniku, jak również zapewnia następnie przystosowanie tego oprogramowania do specyficznych potrzeb tego nabywcy, nawet jeżeli następuje to za zapłatą dwóch odrębnych cen.

(por. pkt 30 oraz pkt 1, 2 sentencji)

2. Artykuł 6 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że jednolite świadczenie, takie jak dostarczenie standardowego oprogramowania i jego późniejsze przystosowanie do specyficznych potrzeb konsumenta, powinno być kwalifikowane jako „świadczenie usług”, jeżeli okaże się, iż to przystosowanie nie ma w danym przypadku ani charakteru pobocznego, ani pomocniczego, lecz ma charakter dominujący; dzieje się tak w szczególności, jeżeli z uwagi na takie czynniki jak jego zakres, koszt lub czas trwania przystosowanie to ma znaczenie decydujące dla umożliwienia nabywcy użytkowania gotowego oprogramowania.

(por. pkt 28–30 oraz pkt 3 sentencji)

3. Artykuł 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, który określa miejsce opodatkowania usług konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz innych podobnych usług, jak również przetwarzania danych i dostarczania informacji, powinien być interpretowany w ten sposób, że znajduje on zastosowanie do jednolitego świadczenia usług, takiego jak dostarczenie standardowego oprogramowania i jego późniejsze przystosowanie do specyficznych potrzeb konsumenta, wykonanego na rzecz podatnika mającego siedzibę we Wspólnocie, lecz w innym państwie niż wykonawca świadczenia.

Przepis ten nie dotyczy bowiem takich zawodów jak adwokaci, doradcy, eksperci księgowi czy inżynierowie, lecz świadczeń wykonanych przez te osoby oraz świadczeń, które są do nich podobne. Prawodawca wspólnotowy posługuje się zawodami wskazanymi w tym przepisie jako rodzajem do zdefiniowania kategorii świadczeń, o których jest w nim mowa. W tym zakresie nauki informatyczne, a wśród nich programowanie i opracowanie oprogramowania, zajmują poczesne miejsce w kształceniu przyszłych inżynierów oraz stanowiłyby część jedno z różnych specjalizacji oferowanych im w trakcie tego kształcenia. Świadczenie tego rodzaju jak przystosowanie oprogramowania informatycznego do specyficznych potrzeb konsumenta będzie zwykle wykonywane czy to przez inżynierów, czy to przez inne osoby posiadające wykształcenie umożliwiające im zrealizowanie tego samego celu. Wynika z tego, że świadczenie takie zalicza się bądź to do świadczeń wykonywanych przez inżynierów, bądź do świadczeń, które są podobne do działalności inżyniera.

(por. pkt 37–41 oraz pkt 4 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 27 października 2005 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuły 2, 5, 6 i 9 – Sprzedaż oprogramowania zarejestrowanego na nośniku – Końcowe przystosowanie oprogramowania do specyficznych potrzeb nabywcy – Jedno

Wiadzczenie podlegaj?ce opodatkowaniu – Wiadzczenie us?ug – Miejsce Wiadzczenia

W sprawie C-41/04

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 30 stycznia 2004 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 2 lutego 2004 r., w post?powaniu:

Levob Verzekeringen BV,

OV Bank NV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: P. Jann, prezes izby, K. Schiemann (sprawozdawca), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues i E. Levits, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: K. Sztranc, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 lutego 2005 r.

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV przez J. van Dongena, advocaat, G. C. Bulka, adviseur, oraz W. Nieuwenhuizena, belastingadviseur,

– w imieniu rz?du niderlandzkiego przez H. Sevenster, J. van Bakel oraz przez M. de Grave'a, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez L. Ström van Lier oraz A. Weimara, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 maja 2005 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 2 ust. 1, art. 5 ust. 1, art. 6 ust. 1 i art. 9 szóstej dyrektywy Rady nr 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach post?powania tocz?cego si? mi?dzy pomiotem podatkowym Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV (zwanym dalej „Levob”) a Staatssecretaris van Financiën (ministrem finansów) w przedmiocie zap?aty podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) od ró?nych transakcji, w tym nabycia oprogramowania, jego pó?niejszego przystosowania do potrzeb Levob, jego instalacji i szkolenia personelu Levob w

zakresie jego obsługi.

Ramy prawne

3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy przewiduje:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

- 1) dostawa towarów lub [?]wiadczenie] usług ?wiadczone [dokonywane] odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki wyst?puje [dzia?aj?cego w tym charakterze];
- 2) przywóz towarów”.

4 Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy „»[d]ostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jako [jak] w?a?ciciel”.

5 Artykuł 6 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Termin »?wiadczenie usług« oznacza ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

[...]”.

6 Artykuł 9 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Za miejsce, w którym us?uga jest ?wiadczone, uwa?a si? miejsce, gdzie dostawca za?o?y? swoje przedsi?biorstwo lub ma sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci [ma siedzib? lub sta?y zak?ad], z którego ?wiadczone s? us?ugi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsi?biorstwa [siedziby lub sta?ego zak?adu], miejsce jego sta?ego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednak?e:

[...]

e) miejscem ?wiadczenia wymienionych poni?ej us?ug, ?wiadczonych klientom maj?cym swe przedsi?biorstwo poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom maj?cym przedsi?biorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca, jest miejsce, gdzie klient za?o?y? swoje przedsi?biorstwo lub ma sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci, z którego ?wiadczone jest us?uga lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego sta?ego zamieszkania lub miejsce gdzie zwykle przebywa:

– [...]

– [...]

– us?ugi konsultantów, in?ynierów, biur konsultingowych, prawników, ksi?gowych oraz inn[y]ch podobn[y]ch us?ug, jak równie? przetwarzani[a] danych i dostarczani[a] informacji,

[...]”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

7 Levob, który ma siedzib? w Amersfoort (Niderlandy) wykonuje dzia?alno?? ubezpieczeniow?. W dniu 2 pa?dziernika 1997 r. zawar? on umow? (zwan? dalej „umow?”) z

przedsiębiorstwem Financial Data Planning Corporation (zwanym dalej „FDP”) z siedzibą w Stanach Zjednoczonych.

8 Zgodnie z umową FDP zobowiązała się dostarczyć Levob program informatyczny, który oferuje towarzystwom ubezpieczeniowym w Stanach Zjednoczonych (zwany dalej „oprogramowaniem bazowym”). Na rzecz Levob została udzielona na czas nieograniczony niezbywalna licencja na to oprogramowanie, za wynagrodzeniem w wysokości 713 000 USD, z czego 101 000 USD płatne było po podpisaniu umowy, a pozostała część w 17 miesięcznych ratach po 36 000 USD. Zgodnie z umową wynagrodzenie miało być zafakturowane odrębnie od innych kwot. Umowa przewidywała ponadto, że licencja rozpoczynała obowiązywanie w Stanach Zjednoczonych, jako że Levob występowała w charakterze importera towaru do Niderlandów.

9 Sąd krajowy wskazuje w tej kwestii, że nośniki informatyczne zawierające oprogramowanie bazowe zostały wydane Levob przez FDP już na terytorium Stanów Zjednoczonych, a następnie zostały sprowadzone do Niderlandów przez pracowników Levob.

10 Umowa przewidywała ponadto, że FDP przystosuje oprogramowanie bazowe tak, by umożliwić Levob korzystanie z niego w ramach zarządzania umowami ubezpieczenia, które ten oferuje. Zasadniczo chodziło o przełożenie tego programu na język niderlandzki i wprowadzenie modyfikacji niezbędnych z uwagi na uczestnictwo pośredników w ramach takich umów ubezpieczenia. Cena tego przystosowania winna była się mieścić w widełkach od co najmniej 793 000 USD do maksymalnie 970 000 USD, w zależności od ostatecznych specyfikacji, które miały być sporządzone przez strony w trakcie wykonywania umowy.

11 FDP zobowiązała się ponadto do zainstalowania oprogramowania bazowego i jego przystosowania do systemu informatycznego Levob, jak również do przeprowadzenia pięciodniowego szkolenia jego pracowników za wynagrodzeniem odpowiednio po 7500 USD. Umowa przewidywała wreszcie, że przystosowane oprogramowanie zostanie poddane przez strony ogólnemu testowi akceptacji.

12 Przystosowanie oprogramowania bazowego, jego instalacja i umówione szkolenie nastąpiło między 1997 a 1999 r.

13 Levob nie wykazała w deklaracjach podatku VAT kwot zapłaconych za oprogramowanie bazowe. W dniu 25 stycznia 2000 r. wniosła do organu podatkowego o wydanie decyzji podatkowej dotyczącej wszystkich kwot zapłaconych z tytułu przystosowania tego oprogramowania, jego instalacji i szkolenia przeprowadzonego przez FDP.

14 Uznawszy, że usługa wykonana przez FDP stanowiła jedno świadczenie mające za przedmiot przystosowane oprogramowanie, organ ten wydał decyzję podatkową dotyczącą wszystkich kwot zapłaconych przez Levob na podstawie umowy.

15 Ponieważ skarga wniesiona przez Levob do Gerechtshof te Amsterdam została oddalona orzeczeniem z dnia 31 grudnia 2001 r., przedsiębiorstwo to wniosło kasację przeciwko temu orzeczeniu do sądu odsyłającego. Na uzasadnienie swojej kasacji Levob zarzuca w szczególności, że Gerechtshof te Amsterdam uznał, iż dostarczenie oprogramowania bazowego i jego przystosowanie stanowiło jedną transakcję podlegającą opodatkowaniu oraz że zakwalifikował tę transakcję jako „świadczenie usług”. Tymczasem zdaniem Levob dostarczenie oprogramowania bazowego stanowiło dostawę towaru.

16 W powyższych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. a) Czy odczytywane ??cznie przepisy art. 2 ust. 1, art. 5 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy powinno si? interpretowa? w ten sposób, ?e dostarczenie oprogramowania takiego typu, jakiego dotyczy niniejsza sprawa, na takich samych zasadach, w ramach którego, po pierwsze, standardowe oprogramowanie opracowane i sprzedawane przez dostawc?, zarejestrowane na no?niku, a po drugie, jego pó?niejsze przystosowanie do potrzeb nabywcy maj? odr?bn? cen?, powinno by? uznawane za wykonanie jednego tylko ?wiadczenia?

b) W przypadku twierdz?cej odpowiedzi – czy powinno si? interpretowa? te przepisy w ten sposób, ?e ?wiadczenie to powinno zosta? uznane za jedn? us?ug? (której integraln? cz??? stanowi dostawa towaru, to znaczy no?nika)?

c) W przypadku twierdz?cej odpowiedzi na poprzednie pytanie – czy zatem nale?y interpretowa? art. 9 szóstej dyrektywy (w brzmieniu z dnia 6 maja 2002 r.) w ten sposób, ?e us?uga ta jest uznawana za wykonan? w miejscu wskazanym w ust. 1 tego przepisu?

d) W przypadku negatywnej odpowiedzi na poprzednie pytanie – która cz??? art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy znajduje zastosowanie?

2. a) W przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze lit. a) – czy wskazane w nim przepisy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e dostarczenie nieprzystosowanego oprogramowania na no?niku powinno by? uznawane za dostaw? dobra materialnego, którego odr?bna cena, jaka zosta?a ustalona stanowi ?wiadczenie wzajemne, o którym mowa w art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy?

b) W przypadku negatywnej odpowiedzi na to pytanie – czy nale?y zatem interpretowa? art. 9 szóstej dyrektywy w ten sposób, ?e uznaje si?, i? ?wiadczenie us?ug jest dokonane w miejscu wskazanym w ust. 1 tego przepisu, czy te? w jednym z miejsc wskazanych w ust. 2 tego artyku?u?

c) Czy tak samo jak w przypadku dostarczenia standardowego oprogramowania nale?y post?powa? w przypadku us?ugi polegaj?cej na przystosowaniu oprogramowania?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego lit. a) i b)

17 W pierwszym pytaniu lit. a) i b), które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d krajowy zmierza do ustalenia, czy do celów poboru podatku VAT dostarczenie standardowego oprogramowania opracowanego i sprzedawanego przez dostawc?, zarejestrowanego na no?niku, jak równie? nast?puj?ce po nim dokonane przez dostawc? przystosowanie tego oprogramowania do specyficznych potrzeb nabywcy za zap?at? odr?bnych cen, które nast?pi?o w takich okoliczno?ciach, jak te maj?ce miejsce w sprawie przed s?dem krajowym, powinny by? uznawane za dwa odr?bne ?wiadczenia, czy te? za jedno ?wiadczenie, a w takim przypadku – czy to jedno ?wiadczenie powinno by? kwalifikowane jako ?wiadczenie us?ug.

18 Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e pytanie dotycz?ce zakresu czynno?ci ma szczególne znaczenie z punktu widzenia podatku VAT, zarówno dla okre?lenia miejsca dokonania czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu, jak i dla zastosowania stawek opodatkowania lub ewentualnie przepisów dotycz?cych zwolnie? przewidzianych w szóstej dyrektywie (wyrok dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C?349/96 CPP, Rec. str. I?973, pkt 27).

19 Jak to wynika z orzecznictwa Trybuna?u, je?eli transakcja sk?ada si? z zespo?u ?wiadcze? i czynno?ci, nale?y wzi?? pod uwag? wszystkie okoliczno?ci, w jakich dokonywana jest

rozpatrywana transakcja celem określenia, po pierwsze, czy są to dwa lub więcej niż dwa świadczenia odrębne, czy też jest to jedno świadczenie, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku to jedno świadczenie powinno zostać zakwalifikowane jako świadczenie usług (zob. podobnie wyrok z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, Rec. str. I-2395, pkt 12–14, oraz ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 28 i 29).

20 Mając na uwadze dwie okoliczności, a mianowicie że, po pierwsze, z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, iż każda czynność powinna być zwykle uznawana za odrębną i niezależną, a po drugie, że czynność złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszała funkcjonalności systemu podatku VAT, należy w pierwszej kolejności poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy podatnik dostarcza konsumentowi, rozumianemu jako przeciwny konsument, kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jedno świadczenie (por. przez analogię ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 29).

21 W kwestii tej Trybunał orzekł, że mamy do czynienia z jednym świadczeniem, zwłaszcza w przypadku, gdy kilka elementów powinno zostać uznanych za konstytutywne dla świadczenia głównego, podczas gdy, przeciwnie, jedno lub więcej świadczeń powinno być postrzegane jako jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los prawny świadczenia głównego (ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 30, oraz wyrok z dnia 15 maja 2001 r. w sprawie C-34/99, Primback, Rec. str. I-3833, pkt 45).

22 Podobnie jest w przypadku, jeżeli dwa lub więcej świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako przeciwny konsument, są tak ściśle związane, że stanowią one obiektywnie jedno tylko nierozdzielalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

23 W ramach współpracy ustanowionej na podstawie art. 234 WE nie budzi wątpliwości, że na sądach krajowych spoczywa obowiązek określenia, czy jest tak w danej konkretnej sprawie i przeprowadzenia całościowej, ostatecznej oceny stanu faktycznego w tym zakresie. Jednakże Trybunał powinien dostarczyć sądowi krajowemu wszystkich istotnych wskazówek w zakresie wykądni prawa wspólnotowego, które mogłyby być przydatne przy rozstrzygnięciu sprawy zawisłej przed tym sądem.

24 Odnosząc się do sprawy przed sądem krajowym, należy stwierdzić, jak to już uczynił Gerechtshof te Amsterdam, którego orzeczenie stanowi przedmiot kasacji rozpatrywanej przez sąd odsyłający, że gospodarczym przedmiotem takiej transakcji, jak ta, która została dokonana między FDP i Levob, jest dostarczenie konsumentowi przez podatnika funkcjonalnego oprogramowania, które byłoby ściśle dostosowane do potrzeb tego konsumenta. Nie można bez popadania w sztuczność uznać, jak to sędziowie stwierdzili rząd niderlandzki, iż konsument taki nabył od tego samego dostawcy najpierw istniejące już oprogramowanie, które w tym stanie nie było dla niego jednak w żaden sposób użyteczne dla celów prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, a dopiero później zlecił mu przystosowanie tego oprogramowania, co było jedynym właściwym sposobem nadania mu cech użyteczności.

25 Uwypuklona w pytaniu okoliczność, że w umowie zostały przewidziane dwie odrębne ceny za dostarczenie oprogramowania bazowego i za jego przystosowanie nie jest sama w sobie decydująca. Okoliczność ta nie przeczy bowiem ani obiektywnemu faktom związkowi, który został w żadnym razie wskazany w odniesieniu do owej dostawy i przystosowania, ani ich przynależności do jednolitej transakcji gospodarczej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 31).

26 Jak stąd wynika, art. 2 szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że tego

rodzaju dostarczenie oraz późniejsze przystosowanie oprogramowania powinno być do celów podatku VAT co do zasady uznawane za jedno świadczenie.

27 Jeżeli chodzi z kolei o kwestię, czy tego rodzaju jedno złoone świadczenie powinno być kwalifikowane jako świadczenie usług, to wymaga ona zidentyfikowania dominujących składników tego świadczenia (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Faaborg/Gelting Linien, pkt 14).

28 Prócz znaczenia przystosowania oprogramowania bazowego celem nadania mu cechy użyteczności dla działalności zawodowej prowadzonej przez nabywcę, również zakres, czas trwania i koszt tego przystosowania są czynnikami istotnymi w tym zakresie.

29 Na podstawie tych różnych kryteriów Gerechtshof te Amsterdam słusznie stwierdził, że miało miejsce jedno świadczenie usług w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ kryteria te umożliwiają rzeczywiście stwierdzenie, że przystosowanie oprogramowania nie ma bynajmniej charakteru pomocniczego czy pobocznego, lecz ma charakter dominujący, ze względu na jego decydujące znaczenie dla umożliwienia nabywcy używania nabywanego oprogramowania zaadaptowanego do jego specyficznych potrzeb.

30 Mając na uwadze wszystkie te czynniki, na pierwsze pytanie lit. a) i b) należy odpowiedzieć, że:

– artykuł 2 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako przeciwnego konsumenta, są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku VAT,

– jest tak właśnie w przypadku transakcji, w ramach której podatnik dostarcza konsumentowi standardowe oprogramowanie wcześniej opracowane i oferowane do sprzedaży, zarejestrowane na nośniku, jak również zapewnia następnie przystosowanie tego oprogramowania do specyficznych potrzeb tego nabywcy, nawet jeżeli następuje to za zapłatą dwóch odrębnych cen,

– artykuł 6 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że to jedno świadczenie powinno być kwalifikowane jako „świadczenie usług”, jeżeli okaże się, iż przystosowanie oprogramowania w danym przypadku nie ma ani charakteru pobocznego, ani pomocniczego, lecz ma charakter dominujący; jest tak w szczególności, gdy z uwagi na takie czynniki, jak jego zakres, koszt lub czas trwania, przystosowanie to ma znaczenie decydujące dla umożliwienia nabywcy używania gotowego oprogramowania.

W przedmiocie pytania pierwszego lit. c) i d)

31 Zwracając się z pytaniem pierwszym lit. c) i d) sąd odsyłający zmierza do ustalenia miejsca, w którym następuje wykonanie świadczenia usług, takiego, o którym mowa w odpowiedzi na pytanie pierwsze lit. a) i b).

32 Artykuł 9 szóstej dyrektywy zawiera zasady określające miejsce powstania zobowiązania podatkowego. Podczas gdy art. 9 ust. 1 zawiera przepis o charakterze ogólnym, art. 9 ust. 2 przewiduje szereg przypadków szczególnych. Celem tych przepisów jest uniknięcie, z jednej strony, konfliktów kompetencji mogących prowadzić do podwójnego opodatkowania, i z drugiej strony, uniknięcie nieopodatkowania przychodów [zob. w szczególności wyrok z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie C-452/03 RAL (Channel Islands) i in., Zb.Orz. str. I-3947, pkt 23 oraz cytowane

tam orzecznictwo].

33 Co się tyczy stosunku pomiędzy dwoma pierwszymi ustępami art. 9, Trybunał orzekł, że stosowanie art. 9 ust. 1 nie ma wcale pierwszeństwa przed stosowaniem art. 9 ust. 2. W każdym stanie faktycznym należy postawić pytanie, czy zachodzi którykolwiek z przypadków wymienionych w art. 9 ust. 2, a jeżeli nie, to zastosowanie znajduje art. 9 ust. 1 [ww. wyrok w sprawie RAL (Channel Islands) i in., pkt 24 oraz cytowane tam orzecznictwo].

34 Wobec tego nie można twierdzić, że art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy powinien, jako wyjątek od zasady, być interpretowany ściśle (wyrok z dnia 15 marca 2001 r. w sprawie C-108/00 SPI, Rec. str. I-2361, pkt 17).

35 Należy zatem zbadać, czy transakcja taka jak ta rozpatrywana w sprawie przed sądem krajowym, objęta jest zakresem art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy.

36 Sąd krajowy zastanawia się tutaj nad ewentualnym zastosowaniem art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy, który określa miejsce świadczenia usług dla „usług konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz innych podobnych usług, jak również przetwarzania danych i dostarczania informacji”. Sąd ten ma zwłaszcza wątpliwość, czy rozpatrywana przez niego transakcja nie powinna zostać zakwalifikowana jako „przetwarzanie danych i dostarczanie informacji” w rozumieniu tego przepisu. W uwagach przedłożonych Trybunałowi zarówno rząd niderlandzki, jak i Komisja Wspólnot Europejskich skłaniają się ku tej właśnie interpretacji.

37 Należy przypomnieć, że jak wynika z orzecznictwa Trybunału, art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy nie dotyczy takich zawodów jak adwokaci, doradcy, eksperci księgowi czy inżynierowie, lecz świadczeń wykonanych przez te osoby oraz świadczeń, które są do nich podobne. Prawodawca wspólnotowy posuguje się zawodami wskazanymi w tym przepisie, jako rodzajem do zdefiniowania kategorii świadczeń, o których jest w nim mowa (wyrok z dnia 16 września 1997 r. w sprawie C-145/96 von Hoffmann, Rec. str. I-4857, pkt 15).

38 Należy tutaj bowiem stwierdzić w szczególności, że nauki informatyczne, a wśród nich programowanie i opracowanie oprogramowania, zajmują poczesne miejsce w kształceniu przyszłych inżynierów oraz że stanowi one dosyć cząsto jedną z różnych specjalizacji oferowanych im w trakcie tego kształcenia.

39 Świadczenie tego rodzaju, jak przystosowanie oprogramowania informatycznego do specyficznych potrzeb konsumenta będzie zwykle wykonywane czy to przez inżynierów, czy to przez inne osoby posiadające wykształcenie umożliwiające im zrealizowanie tego samego celu.

40 Wynika z tego, że świadczenie takie zalicza się bądź to do świadczeń wykonywanych przez inżynierów, bądź do świadczeń, które są podobne do działalności inżyniera.

41 Mając powyższe na względzie, należy na pytanie pierwsze lit. c) i d) udzielić odpowiedzi, że art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że znajduje on zastosowanie do świadczenia usług, o którym mowa w odpowiedzi na pytanie pierwsze lit. a) i b), wykonanego na rzecz podatnika mającego siedzibę we Wspólnocie, lecz w innym państwie niż wykonawca świadczenia.

W przedmiocie pytania drugiego

42 Pytanie drugie zostało zadane jedynie na wypadek, gdyby na pytanie pierwsze lit. a) została udzielona negatywna odpowiedź. Wobec tego, że została na nie udzielona odpowiedź

twierdząca, brak jest podstaw do rozpatrywania pytania drugiego.

W przedmiocie kosztów

43 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 2 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady nr 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że jeżeli dwa lub więcej świadczenia (lub czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako konsumenta przeciwnego, są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku od wartości dodanej.**

2) **Jest tak właśnie w przypadku transakcji, w ramach której podatnik dostarcza konsumentowi standardowe oprogramowanie wcześniej opracowane i oferowane do sprzedaży, zarejestrowane na nośniku, jak również zapewnia następnie przystosowanie tego oprogramowania do specyficznych potrzeb tego nabywcy, nawet jeżeli następuje to za zapłatą dwóch odrębnych cen.**

3) **Artykuł 6 ust. 1 dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że świadczenie, o którym mowa w pkt 2 sentencji, powinno być kwalifikowane jako „świadczenie usług”, jeżeli okaże się, iż przystosowanie oprogramowania nie ma w danym przypadku ani charakteru pobocznego, ani pomocniczego, lecz ma charakter dominujący; dzieje się tak w szczególności jeżeli z uwagi na takie czynniki jak jego zakres, koszt lub czas trwania przystosowanie to ma znaczenie decydujące dla umożliwienia nabywcy użytkowania gotowego oprogramowania.**

4) **Artykuł 9 ust. 2 lit. e) tiret trzeciej dyrektywy 77/388 powinien być interpretowany w ten sposób, że znajduje on zastosowanie do świadczenia usług, o którym mowa w pkt 3 sentencji, wykonanego na rzecz podatnika mającego siedzibę we Wspólnocie, lecz w innym państwie niż wykonawca świadczenia**

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.