

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

27. října 2005 *

Ve věci C-41/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 30. ledna 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 2. února 2004, v řízení

Levob Verzekeringen BV,

OV Bank NV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

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

* Jednací jazyk: nizozemština.

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 24. února 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- 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 zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství L. Ström van Lier a A. Weimarem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 12. května 2005,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1, čl. 5 odst. 1, čl. 6 odst. 1 a článku 9 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Projednávaná žádost byla podána v rámci sporu mezi daňovým subjektem Levob Verzekeringen BV a OV Bank NV (dále jen „Levob“) a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance) ve věci zaplacení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z různých plnění zahrnujících nabytí programového vybavení, jeho následné přizpůsobení potřebám 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 poradců, techniků, poradenských organizací, advokátů, 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 počítačový program, který prodává pojišťovací společnostem ve Spojených státech (dále jen „základní programové vybavení“). K tomuto programovému vybavení byla Levob poskytnuta nepřevoditelná časově neomezená licence za úplaty ve výši 713 000 USD, přičemž 101 000 USD bylo splatných při podpisu smlouvy a zbytek formou 17 měsíčních splátek, každá ve výši 36 000 USD. Úplata měla být fakturována odděleně od ostatních částek splatných na základě smlouvy. Ve smlouvě bylo rovněž zakotveno, že k udělení licence dojde ve Spojených státech a Levob bude působit jako dovozce zboží do Nizozemska.
- 9 Předkládající soud k poslední uvedené podotýká, že nosiče dat obsahující základní programové vybavení FDP skutečně předala Levob na území Spojených států, a že tyto byly následně dovezeny do Nizozemska zaměstnanci Levob.
- 10 Smlouva mimoto stanovila, že FDP přizpůsobí základní programové vybavení, aby jej Levob mohla používat v rámci správy pojistných smluv, které uzavírá. Jednalo se především o převedení tohoto programu do nizozemského jazyka a provedení jeho změn nezbytných z důvodu toho, že v Nizozemsku se na takovýchto smlouvách podílejí zprostředkovatelé. Cena tohoto přizpůsobení se měla pohybovat v závislosti na konečných specifikacích, které měly určit smluvní strany během plnění smlouvy, mezi 793 000 USD až 970 000 USD.
- 11 Mimoto se FDP zavázala nainstalovat základní programové vybavení a přizpůsobit jej informačnímu systému Levob, jakož i provést pětidenní školení zaměstnanců poslední uvedené za odměnu ve formě dvou částek, každá ve výši 7 500 USD. Konečně smlouva rovněž stanovila, že přizpůsobené programové vybavení bude předmětem obecného schvalovacího testu mezi smluvními stranami.

- 12 K přizpůsobení základního programového vybavení, jeho instalaci a dohodnutému školení došlo mezi roky 1997 a 1999.
- 13 Levob ve svých přiznáních k DPH neuvedla částky zaplacené za základní programové vybavení. Dne 25. ledna 2000 požádala daňový správní orgán o vydání daňových výměrů *a posteriori* ohledně částek zaplacených z titulu přizpůsobení uvedeného programového vybavení, jeho instalace a školení provedeného FDP.
- 14 Vzhledem k tomu, že se uvedený správní orgán domníval, že služba poskytnutá FDP spočívala v jediném plnění týkajícím se přizpůsobení programového vybavení, vydal daňové výměry ohledně všech částek, které Levob na základě smlouvy zaplatila.
- 15 Jelikož žaloba podaná Levob Gerechtshof te Amsterdam byla zamítnuta rozsudkem ze dne 31. prosince 2001, Levob podala kasační opravný prostředek proti tomuto rozsudku u předkládajícího soudu. Na podporu svého opravného prostředku Levob vytýká Gerechtshof te Amsterdam zejména, že měl za to, že dodání základního programového vybavení a jeho přizpůsobení představují jediné zdanitelné plnění, a že kromě toho kvalifikoval uvedené plnění jako „poskytnutí služeb“. Podle Levob je přitom poskytnutí základního programového vybavení dodáním zboží.
- 16 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) a) Je třeba ustanovení čl. 2 odst. 1 a čl. 5 odst. 1 ve spojení s čl. 6 odst. 1 šesté směrnice vykládat tak, že poskytnutí takového programového vybavení, jako je v projednávané věci, a za stejných podmínek, kdy byly jednak za

standardní programové vybavení vyvinuté a prodávané dodavatelem, uložené na nosiči, a jednak za jeho následné přizpůsobení potřebám kupujícího ujednány oddělené ceny, musí být považováno za provedení jediného plnění?

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

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

d) V případě záporné odpovědi na předcházející otázku, která část čl. 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 nepřizpůsobeného programového vybavení na nosiči je třeba považovat za dodání zboží, za které byla dohodnuta samostatná cena, která představuje protiplnění stanovené v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice?

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

c) Jedná se o stejnou situaci jak v případě služby spočívající v přizpůsobení 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 výběru DPH poskytnutí standardního programového vybavení vyvinutého a prodáváného dodavatelem, uloženého na nosiči, jakož i následné přizpůsobení tohoto programového vybavení, provedené dodavatelem, zvláštním potřebám kupujícího, přičemž jsou za ně zaplacený odlišné ceny, za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním 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 daně 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 úkonů, je namíste 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 čl. 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 daně z přidané 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 dvůr 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 průměrnému 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 věcí vnitrostátních soudů určit, zda je tomu tak v konkrétním případě, a v této souvislosti provést všechna konečná posouzení skutkového stavu. Nicméně je věcí 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 Gerechtshof te 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 přizpůsobeno potřebám 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 přizpůsobení, 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 přizpůsobení, není sama o sobě určující. Taková okolnost totiž nemůže narušit ani těsné objektivní spojení, jež bylo zjištěno ohledně uvedeného dodání a přizpůsobení, 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 přizpůsobení 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 přizpůsobení 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 přizpůsobení.
- 29 Na základě těchto různých kritérií Gerechthshof te 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 druhořadou nebo doplňkovou povahu, takové přizpůsobení má rozhodující význam pro to, aby bylo kupujícímu umožněno používat získané programové vybavení přizpůsobené 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 úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že z ekonomického hlediska objektivně tvoří celek, jehož rozdělení by mělo umělou povahu, všechna tato dílčí 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 přizpůsobí zvláštním potřebám tohoto kupujícího, i když jsou za to zaplacený 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 přizpůsobení 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 přizpůsobení 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 vojímu zdanění, a jednak zabránit

nezdanění příjmů [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 původním 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) třetí 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 konkrétněji, zda plnění dotčené ve věci v původním 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 přiklání k tomuto posledně uvedenému výkladu.

37 Je namístě připomenout, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážka 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 informatické vědy, a mezi nimi programování a vývoj programových vybavení, zauímají 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 přizpůsobení 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) třetí odrážku 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 přezkoumat druhou otázku.

K nákladům řízení

43 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, je třeba vykládat tak, že pokud dvě nebo několik dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že z ekonomického hlediska objektivně tvoří celek, jehož rozdělení by mělo umělou 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 přizpůsobí zvláštním potřebám tohoto kupujícího, i když jsou za to zaplacené 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 přizpůsobení 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 přizpůsobení rozhodující význam pro to, aby bylo kupujícímu umožněno používat programové vybavení „na míru“.

- 4) Článek 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážku 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.