

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 12 maja 2005 r.¹

I — Wprowadzenie

świadczenia należy traktować jako dostawę towarów, czy świadczenie usług. Wreszcie jeżeli jest to świadczenie usług, to dla ustalenia miejsca tego świadczenia wymagana jest wykładnia art. 9 szóstej dyrektywy.

1. W niniejszym postępowaniu Hoge Raad der Nederlanden występuje do Trybunału z wnioskiem o wykładnię szóstej dyrektywy Rady 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 (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”)² w odniesieniu do kwalifikacji dostarczenia pakietu standardowego oprogramowania, który następnie został przystosowany do potrzeb kupującego.

2. W powyższym kontekście powstaje pytanie, czy chodzi tu o jedno świadczenie złożone, czy też o dwa odrębne świadczenia, mianowicie, po pierwsze, dostarczenie oprogramowania standardowego, a po drugie, programowanie przystosowań oraz pewne świadczenia pomocnicze. Poza tym nie jest jasne, czy to świadczenie względnie te

3. Odbiorca świadczenia, podmiot podatkowy Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV i in. oraz Amersfoort (Niderlandy) (zwany dalej „Levob”), świadczy usługi ubezpieczeniowe zwolnione od podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”)³. Ponieważ w konsekwencji Levob nie jest uprawniony do odliczania podatku naliczonego, chciałby przeforsować taką wykładnię dyrektywy, która prowadzi do możliwie najmniejszego obciążenia podatkiem VAT sprzedaży i przystosowania oprogramowania na terenie Wspólnoty.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Dz.U. L 145, str. 1.

3 — Patrz art. 13 część B lit. a) szóstej dyrektywy.

II — Ramy prawne

A — Prawo wspólnotowe

4. Poniżej przedstawione zostaną istotne dla tego postępowania przepisy szóstej dyrektywy, przy czym stosownie do pytania prejudycjalnego wzięta pod uwagę zostanie wersja obowiązująca do dnia 6 maja 2002 r.⁴.

5. Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

„1. dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w tym charakterze];

2. przewóz towarów”.

4 — Na mocy dyrektywy Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r. zmieniającej oraz tymczasowo zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do systemu podatku od wartości dodanej stosowanego do usług radiowych i telewizyjnych oraz niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną (Dz.U. L 128, str. 41), m.in. do art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy wprowadzone zostały szczególne przepisy dotyczące miejsca świadczenia w odniesieniu do usług świadczonych drogą elektroniczną. Ponadto do dyrektywy dodano załącznik I, zawierający przykładowy wykaz takich usług. W pkt 2 załącznika wymieniana się dostarczenie oprogramowania oraz jego aktualizację.

6. Pojęcie dostawy jest zdefiniowane w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy jako „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel”.

7. Artykuł 6 ust. 1 szóstej dyrektywy w następujący sposób odróżnia świadczenie usług od dostawy:

„Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

Transakcje takie mogą zawierać [obejmować] między innymi:

— przeniesienie dobra niematerialnego niezależnie od tego, czy jest ono przedmiotem dokumentu stwierdzającego istnienie prawa [czy jego istnienie zostało stwierdzone dokumentem],

{...}”.

8. Artykuł 8 szóstej dyrektywy w następujący sposób reguluje miejsce dostawy towarów:

uznaje się, że miejsce dostawy przez importera w rozumieniu art. 21 ust. 2 i miejsce każdej następnej dostawy znajduje się w państwie przywozu towarów”.

„1. Za miejsce dostawy towarów uważa się:

9. Artykuł 9 szóstej dyrektywy ustanawia następujące regulacje dotyczące miejsca świadczenia usług:

- a) w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych albo przez dostawcę, albo odbiorcę lub też osobę trzecią: miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do odbiorcy. Jeśli towary są instalowane lub montowane, z lub bez serii próbnej, przez lub w imieniu dostawcy, za miejsce dostawy uważać się będzie miejsce, gdzie towary są instalowane lub montowane [...];

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczone są usługi [...].

2. Jednakże:

- b) w przypadku towarów nie wysyłanych ani nie transportowanych: miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie dostawy.

[...]

[...]

- c) za miejsce świadczenia usług odnoszących się do:

2. Na zasadzie odstępstwa od ust. 1 lit. a), w przypadku gdy miejsce wysyłki lub transportu towarów znajduje się w państwie innym niż państwo przywozu tych towarów,

— działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej,

włączając w to działalność organizatorów takiej działalności, oraz gdzie to właściwe, usług pomocniczych [...]

— usługi konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz inn[ych] podobn[ych] usług, jak również przetwarzani[a] danych i dostarczani[a] informacji,

jest miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane,

[...]”.

[...]

10. Zgodnie z art. 11 część A ust. 1 szóstej dyrektywy podstawą opodatkowania jest:

e) miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca, jest miejsce, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczona jest usługa [...]:

— przeniesienie i udzielenie praw autorskich, patentów, licencji, praw do znaków towarowych i podobnych praw,

„a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione w lit. b), c) i d) poniżej wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw;

— [...]

[...]”.

B — Prawo krajowe

11. Szósta dyrektywa została w Niderlandach transponowana do prawa krajowego na mocy przepisów *Wet op de omzetbelasting* z 1968 r. (ustawy o podatku obrotowym). Ponieważ nie wydaje się, by przepisy krajowe znajdujące zastosowanie w niniejszej sprawie zasadniczo odbiegały od regulacji zawartych w szóstej dyrektywie, rezygnuję ich z przytoczenia.

III — Stan faktyczny i pytania prejudycjalne

12. W dniu 2 października 1997 r. Levob zawarł z przedsiębiorstwem Financial Data Planning Corporation (zwanym dalej „FDP”) z siedzibą w Stanach Zjednoczonych umowę dotyczącą dostarczenia oprogramowania służącego do zarządzania umowami ubezpieczenia. Zgodnie z tą umową Levob uzyskał bezterminową niezbywalną licencję na oprogramowanie standardowe Comprehensive Life Administration System (CLAS) przystosowane do swoich potrzeb. Levob nie może udzielać sublicencji. Poza tym FDP zobowiązał się zainstalować oprogramowanie i przeszkolić pracowników Levob.

13. CLAS jest używany przez firmy ubezpieczeniowe w Stanach Zjednoczonych bez specjalnego przystosowania. Do celów jego

używania przez Levob było jednak konieczne dokonanie szeregu przystosowań ustalonych przez strony umowy w trakcie wspólnej analizy, której wyniki zostały dołączone do umowy. Przystosowania dotyczyły w szczególności tłumaczenia na język niderlandzki oraz integracji funkcji wymaganych w związku z uczestnictwem pośredników oraz obliczaniem ich prowizji.

14. Umowa przewidywała ponadto, że po zakończeniu prac przystosowawczych Levob podda program ogólnemu testowi akceptacji („Integral Acceptance Test”).

15. Cena została w umowie podzielona w następujący sposób: za dostarczenie oprogramowania standardowego uzgodniono kwotę 713 000 USD, z czego 101 000 USD płatne było przy zawieraniu umowy. Pozostała część była płatna w miesięcznych ratach po 36 000 USD. Cena za przystosowanie została obliczona odpowiednio do nakładu pracy, nie powinna jednak wynosić mniej niż 793 000 USD i więcej niż 970 000 USD. Ponadto za instalację i szkolenie pracowników przez FDP przewidziano wynagrodzenie po 7500 USD.

16. Strony uzgodniły poza tym, że licencja na oprogramowanie standardowe zaczyna obowiązywać przed rozpoczęciem prac przystosowawczych, na terenie Stanów Zjedno-

czonych. Cena z tego tytułu powinna zostać odrębnie zafakturowana, przy czym do celów przywozu do Niderlandów będącego w gestii Levob wartość nośników informatycznych powinna zostać wykazana odrębnie.

uiścić podatek od tego świadczenia tak jak od świadczenia usługi złożonej. Organy te wydały odpowiednie decyzje ustalające wysokość podatku⁶.

17. Według informacji sądu krajowego dla potrzeb postępowania kasacyjnego można założyć, że pracownicy Levob odebrali nośniki informatyczne ze standardowym oprogramowaniem stosownie do regulacji umownych na terenie Stanów Zjednoczonych i wywieźli je do Niderlandów⁵. Następnie FDP instalowało program bazowy w okresie od 1997 r. do 1999 r. na urządzeniach do przetwarzania danych należących do strony skarżącej, dokonało uzgodnionych przystosowań i przeszkoliło jej personel.

18. Następnie doszło do różnicy stanowisk pomiędzy Levob a organami podatkowymi w sprawie opodatkowania transakcji podatkiem VAT. Levob reprezentował pogląd, że jego zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku VAT odnosi się tylko do przystosowania, a nie do dostarczenia oprogramowania standardowego. Organy podatkowe były natomiast zdania, że FDP udzieliło Levob ogólnej licencji na przystosowane oprogramowanie. Z tego względu Levob powinien

19. Skarga na powyższe decyzje wniesiona do *Gerechtshof Amsterdam* nie została uwzględniona. Levob złożył przeciwko wyrokowi zaapelację w pierwszej instancji kasację do *Hoge Raad*. Sąd ten, zgodnie z art. 234 WE, postanowieniem z dnia 30 stycznia 2004 r. przedłożył Trybunałowi następujące pytania z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

„1) a) Czy odczytywane łącznie przepisy art. 2 ust. 1, art. 5 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy powinno się interpretować w ten sposób, że dostarczenie oprogramowania takiego typu, jakiego dotyczy niniejsza sprawa, na takich samych zasadach, w ramach którego, po pierwsze, standardowe oprogramowanie opracowane i sprzedawane przez dostawcę, zarejestrowane na nośniku, a po drugie, jego późniejsze przystosowanie do potrzeb nabywcy, mają odrębną cenę, powinno być uznawane za wykonanie jednego tylko świadczenia?

5 — *Gerechtshof Amsterdam* stwierdził jednak wyraźnie w postępowaniu w pierwszej instancji, że Levob nie wykazał w sposób niebudzący wątpliwości, iż jeszcze przed przystosowaniem był uprawniony do dysponowania oprogramowaniem standardowym jak właściciel. Wątpliwości wynikają z faktu, że Levob nie poinformował dokładniej, kiedy jego pracownicy odebrali oprogramowanie, oraz nie dokonał zgłoszenia przywozu.

6 — Dokładnie rzecz biorąc, zostały wydane dwie decyzje: jedna odnosząca się do 1997 r., a druga do lat 1998 i 1999. Obie są zaskarżone. *Hoge Raad* wystąpił jednak o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym tylko w postępowaniu w sprawie decyzji odnoszącej się do 1997 r. W decyzji tej ustalono należny podatek od wartości dodanej na 52 022 NLG, z czego per saldo na przystosowanie przypadła kwota 50 732 NLG, a na samo dostarczenie pakietu oprogramowania kwota 1290 NLG.

- b) W przypadku twierdzącej odpowiedzi — czy powinno się interpretować te przepisy w ten sposób, że świadczenie to powinno zostać uznane za jedną usługę (której integralną część stanowi dostawa towaru, to znaczący nośnik)?
 - c) W przypadku twierdzącej odpowiedzi na poprzednie pytanie — czy zatem należy interpretować art. 9 szóstej dyrektywy (w brzmieniu z dnia 6 maja 2002 r.) w ten sposób, że usługa ta jest uznawana za wykonaną w miejscu wskazanym w ust. 1 tego przepisu?
 - d) W przypadku negatywnej odpowiedzi na poprzednie pytanie — która część art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy znajduje zastosowanie?
 - b) W przypadku negatywnej odpowiedzi na to pytanie — czy należy zatem interpretować art. 9 szóstej dyrektywy w ten sposób, że uznaje się, iż świadczenie usług jest dokonane w miejscu wskazanym w ust. 1 tego przepisu, czy też w jednym z miejsc wskazanych w ust. 2 tego artykułu?
 - c) Czy tak samo jak w przypadku dostarczenia standardowego oprogramowania należy postępować w przypadku usługi polegającej na przystosowaniu oprogramowania?”.
20. W postępowaniu przed Trybunałem swoje uwagi przedstawił Levob, rząd niderlandzki oraz Komisja Wspólnot Europejskich. Ich argumenty — w zakresie w jakim jest to konieczne — są przedstawione w ramach oceny prawnej.

- 2) a) W przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze lit. a) — czy wskazane w nim przepisy należy interpretować w ten sposób, że dostarczenie nieprzystosowanego oprogramowania na nośniku powinno być uznawane za dostawę dobra materialnego, którego odrębna cena, jaka została uzgodniona stanowi świadczenie wzajemne, o którym mowa w art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy?

IV — Ocena prawna

21. Niniejsza sprawa rodzi ogólne pytanie, czy dostarczenie oprogramowania należy zakwalifikować jako dostawę towarów, czy świadczenie usług w rozumieniu szóstej dyrektywy. Poszczególne pytania prejudycjalne nawiązują w różnych wariantach do tego zagadnienia, a także do skutków wynikających z właściwego zakwalifikowania dla określenia miejsca świadczenia. Z tego

względu zanim zostanie udzielona odpowiedź na poszczególne pytania prejudycjalne, konieczne jest przedstawienie rozważań dotyczących opodatkowania oprogramowania podatkiem VAT.

22. W związku z tym powstaje pytanie, jakie znaczenie mają wytyczne Komitetu Doradczego ds. Podatku od Wartości Dodanej w sprawie opodatkowania dostarczenia oprogramowania. Na te wytyczne powołali się Hoge Raad, a w szczególności tamtejszy Advocaat-Generaal, oraz Levob.

A — Znaczenie wytycznych Komitetu Doradczego ds. Podatku od Wartości Dodanej

23. Komitet ten jest ciałem doradczym utworzonym na podstawie art. 29 szóstej dyrektywy, składającym się z przedstawicieli państw członkowskich oraz Komisji. Komitet prowadzi konsultacje w sytuacjach przewidzianych w szóstej dyrektywie, a ponadto może się zajmować pozostałymi pytaniami postawionymi przez przewodniczącego z własnej inicjatywy lub na wniosek jednego z członków, związanymi z wykładnią szóstej dyrektywy. Według informacji przedstawionych przez Komisję, w trakcie swojego 38. posiedzenia w dniu 25 maja 1993 r. Komitet przyjął jednogłośnie wyżej wymienione wytyczne.

24. Na żądanie Trybunału Komisja przedłożyła wspomniane wytyczne i wskazała, że nie są one prawnie wiążące, a także że nie zostały opublikowane. Poufny charakter obrad i decyzji Komitetu wynika z jego regulaminu, który — o ile wiadomo — również nie został opublikowany⁷. W Niderlandach wytyczne te zostały włączone do przepisów administracyjnych⁸.

25. Co do zasady nawet niewiążące prawnie stanowiska komitetów doradczych na poziomie Wspólnoty mogą zawierać cenne wskazówki dla wykładni wspólnotowych aktów prawnych. Dopóki jednak wytyczne Komitetu Doradczego ds. Podatku od Wartości Dodanej nie są opublikowane, Trybunał nie może brać ich pod uwagę, ponieważ podmioty prawa nie mają możliwości kierowania się zawartymi w nich postanowieniami.

26. Jest to tym bardziej zasadne, że nie ma powodu, by utrzymywać w tajemnicy jednogłośnie przyjęte wytyczne Komitetu w sprawie interpretacji szóstej dyrektywy. Przeciwnie, aby jednolita interpretacja była uwzględniana w szerokim zakresie, wskazane byłoby ich opublikowanie.

7 — Zobacz w tej sprawie ustalenia Sądu Pierwszej Instancji w postanowieniu z dnia 6 grudnia 1999 r. w sprawie T-178/99 Elder przeciwko Komisji, Rec. str. II-3509, pkt 7. Przedmiotem tego sporu było oddalenie wniosku obywatela o wgląd w protokoły Komitetu Doradczego ds. Podatku od Wartości Dodanej.

8 — Mededeling 57 des Staatssecretaris van Financiën (decyzja z dnia 14 sierpnia 1998 r., nr VB98/1785, VN 1998/40.33).

27. W tej sprawie niczego nie zmienia fakt, że wytyczne znalazły swój wyraz w krajowych przepisach administracyjnych, które zostały opublikowane. Przepisy te nawiązują mianowicie do krajowych przepisów transponujących szóstą dyrektywę, a nie bezpośrednio do tej dyrektywy. Ponadto przepisy krajowe nie mogą na ogół zawierać wskazówek co do wykładni prawa wspólnotowego. Poza tym z powodu nieopublikowania wspólnotowych wytycznych podatek nie może sprawdzić, czy krajowa praktyka administracyjna jest rzeczywiście zgodna z tymi wytycznymi.

B — Opodatkowanie dostarczenia oprogramowania podatkiem VAT

28. Biorąc pod uwagę okoliczności zaistniałe w sporze przed sądem krajowym, należy rozróżnić dwie sytuacje, a mianowicie dostarczenie standardowego oprogramowania zarejestrowanego na nośniku informatycznym oraz przygotowanie oprogramowania opracowanego specjalnie dla danego klienta.

1) Dostarczenie oprogramowania standardowego na nośniku informatycznym

29. Dostarczenie standardowego oprogramowania zarejestrowanego na trwałym nośniku informatycznym, np. płycie CD-ROM

lub DVD, obejmuje z reguły dwie czynności. Po pierwsze przeniesiona zostaje własność nośnika, po drugie zawarte zostaje porozumienie, określane zazwyczaj jako umowa licencyjna, dotyczące prawa korzystania z oprogramowania zarejestrowanego na tym nośniku.

30. Z tego względu rząd niderlandzki uważa dostarczenie oprogramowania za zespół świadczeń, przy czym przyznanie prawa do korzystania stanowi świadczenie główne. W konsekwencji traktuje on to świadczenie łączne jako świadczenie usług. Natomiast Levob podkreśla fakt przekazania nośnika informatycznego, które stanowi dostawę dobra materialnego w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy. Komisja zajmuje inne stanowisko: jeżeli licencja na korzystanie z oprogramowania jest przenaszalna, to przyznano takie prawa, jakie przysługują właścicielowi, tak więc w sumie jest to dostawa. Natomiast w przypadku praw do korzystania, które nie mogą być przeniesione, mamy do czynienia ze świadczeniem usług.

31. Zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy dostawa ma miejsce wówczas, gdy następuje przeniesienie prawa do rozporządzania dobrem materialnym jak właściciel. Wszystkie świadczenia, które nie wchodzą w zakres tej definicji, zgodnie z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy są uważane za usługi.

32. Jeśli chodzi o nośnik informatyczny, to nie ma wątpliwości, że jego własność przechodzi na nabywcę, więc w tym zakresie można mówić o dostawie. Przyznanie prawa do korzystania z programu komputerowego nie może być samo w sobie zakwalifikowane jako dostawa, ponieważ tego rodzaju prawo nie jest dobrem materialnym w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy i nie może też być zrównane z dobrem materialnym, jak na przykład ma to miejsce w przypadku elektryczności lub określonych praw do nieruchomości⁹.

33. Kwestią problematyczną jest jednak to, czy przeniesienie prawa do korzystania z oprogramowania w ogóle może być uważane za świadczenie (usług) w oderwaniu od przeniesienia prawa własności nośnika informatycznego.

34. W dwóch wcześniejszych wyrokach w sprawach Bosch¹⁰ i Brown Boveri¹¹ Trybunał zajmował się już podobną sprawą w związku z określeniem wartości celnej. W wyroku w sprawie Bosch Trybunał stwierdził, że do wartości celnej maszyny nie można włączać wartości patentów dotyczących procedury użytkowania tej maszyny, ponieważ wspólna taryfa celna obejmuje wyłącznie przywóz dóbr materialnych, a nie obejmuje przywozu dóbr niematerialnych, takich jak technologie, usługi lub know-how¹².

35. W sprawie Brown Boveri Trybunał orzekł wbrew opinii rzecznika generalnego C.O. Lenza¹³, że wartość celna nośnika informatycznego obejmuje wartość zawartego na nim oprogramowania¹⁴.

36. W późniejszym okresie przepisy celne zostały zmienione w taki sposób, że przy ustalaniu wartości celnej należy uwzględniać jedynie wartość nośnika informatycznego, a nie wartość zarejestrowanego na nim oprogramowania¹⁵. Okoliczność ta, z powodu odesłania w art. 11 część B ust. 1 szóstej dyrektywy, ma również wpływ na określenie podstawy wymiaru podatku VAT przy przywozie. Levob przywiązuje dużą wagę do tego, by dostarczenie oprogramowania traktowane było jako dostawa towaru na terytorium Stanów Zjednoczonych, a następnie jako przywóz do Wspólnoty, przede wszystkim w celu zastosowania tej korzystnej regulacji dotyczącej ustalania wartości celnej.

9 — Zobacz art. 5 ust. 2 i art. 5 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy.

10 — Wyrok z dnia 14 lipca 1977 r. w sprawie 1/77 Bosch, Rec. str. 1473.

11 — Wyrok z dnia 18 kwietnia 1991 r. w sprawie C-79/89 Brown Boveri, Rec. str. I-1853.

12 — Cytowany w przypisie 10 wyrok w sprawie Bosch, pkt 4 i 5.

13 — Zobacz opinia z dnia 2 maja 1990 r., Rec. str. 1862, pkt 29 i nast.

14 — Cytowany w przypisie 11 wyrok w sprawie Brown Boveri, pkt 21.

15 — Zobacz art. 167 ust. 1 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L. 253, str. 1): „Nie naruszając art. 29–33 kodeksu, przy ustalaniu wartości celnej przywożonych nośników informacji stosowanych w sprzęcie do automatycznego przetwarzania danych i zawierających dane lub instrukcje uwzględnia się wyłącznie koszt lub wartość samego nośnika informacji. Wartość celna przywożonego nośnika informacji zawierającego dane lub instrukcje nie zawiera więc kosztu lub wartości danych czy instrukcji, o ile taki koszt lub wartość jest wyodrębniona z kosztu lub wartości tego nośnika informacji”.

37. Po upływie okresu, w którym nastąpiły zdarzenia istotne dla sporu przed sądem krajowym, ta szczególna regulacja dotycząca ustalania wartości celnej oprogramowania została ponownie uchylona, niemniej jednak nastąpiło to po zredukowaniu do zera stawki celnej zgodnie z Porozumieniem w sprawie handlu produktami technologii informacyjnej¹⁶.

38. Na przywołane tu wyroki oraz decyzje ustawodawcze silny wpływ mają szczególne cele prawa celnego oraz wymagania GATT w tej dziedzinie. Wyroki te dotyczą określenia wartości transakcyjnej towaru w związku z ustaleniem stawki celnej. Szczególne regulacje prawa celnego dotyczące komputerów oraz nośników informacyjnych mają na celu ułatwienie handlu tymi dobrami, a tym samym wspieranie rozwoju technicznego i gospodarczego¹⁷.

39. U podstaw regulacji dotyczących podatku od wartości dodanej oraz prawa celnego leżą różne cele. Z tego względu przywołane wyżej wyroki i akty prawne z dziedziny prawa celnego nie pozwalają na wywodzenie żadnych wniosków co do opodatkowania oprogramowania standardowego podatkiem VAT. W konsekwencji należy ustalić na podstawie niezależnych kryteriów, czy w przypadku dostarczenia oprogramowania standardowego na nośniku informatycznym powinno się przyjąć, że z punktu widzenia podatku VAT chodzi o dwa odrębne świadczenia.

40. Przeciwno takiej tezie przemawia okoliczność, że przeniesienie własności rzeczy związane jest co do zasady z nieograniczonym prawem rozporządzania tą rzeczą i korzystania z niej. Na przykład przy sprzedaży książki nie udziela się odrębnej licencji na jej czytanie, a przy sprzedaży płyty CD z utworami muzycznymi — licencji na słuchanie muzyki. Z tego względu również przy nabywaniu urządzenia technicznego nie trzeba zawierać szczególnej umowy w sprawie jego wykorzystania, ponieważ częścią urządzenia jest własność intelektualna w formie wynalazków chronionych patentem.

41. Prawo korzystania z dzieła stanowiącego część przedmiotu materialnego ograniczone jest jednak prawem autorskim. Ochrona praw autorskich w zakresie oprogramowania na płaszczyźnie europejskiej uregulowana jest w dyrektywie Rady 91/250/EWG z dnia 14 maja 1991 r. w sprawie ochrony prawnej programów komputerowych¹⁸.

¹⁶ — Artykuł 167 został uchylony przez rozporządzenie Komisji (WE) nr 444/2002 z dnia 11 marca 2002 r. zmieniające rozporządzenie (EWG) nr 2454/93 ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny oraz rozporządzenia (WE) nr 2787/2000 i (WE) nr 993/2001 (Dz.U. L 68, str. 11) z następującym uzasadnieniem (motyw siódmy): celem art. 167 ust. 1 rozporządzenia (EWG) nr 2454/93 było uniknięcie nakładania należności celnych na oprogramowanie przywożone na nośnikach informacji. Cel ten został osiągnięty przez Porozumienie w sprawie handlu produktami technologii informacyjnej (ITA), zatwierdzone decyzją Rady 97/359/WE z dnia 24 marca 1997 r. dotyczącą zniesienia celi na produkty technologii informacyjnej (Dz.U. L 155, str. 1). Bez uszczerbku dla stosowania decyzji GATT 4.1 z dnia 12 maja 1995 r. nie jest konieczne dalsze przyjmowanie specjalnych przepisów wykonawczych dotyczących określenia wartości celnej nośników informacji.

¹⁷ — W tej sprawie patrz pkt 15 i nast. opinii rzecznika generalnego C.O. Lenza w sprawie Brown Boveri, cytowane w przypisie 13.

¹⁸ — Dz.U. L 122, str. 42.

42. Pod względem ochrony prawa autorskiego art. 1 ust. 1 dyrektywy 91/250 zrównuje programy komputerowe z dziełami literackimi. Zgodnie z art. 4 tej dyrektywy określone czynności, w szczególności powielanie i dystrybucja programu, mogą być wykonywane tylko za zgodą autora. Natomiast z art. 5 ust. 1 dyrektywy 91/250 można wywnioskować, że użycie programu zgodnie z zamierzonym celem przez uprawnionego nabywcę co do zasady nie wymaga zgody autora.

a pierwszym nabywcą nie wiąże osoby trzeciej. O ile taka umowna regulacja w ogóle może być skuteczna, działa ona w każdym przypadku jedynie w stosunku pomiędzy podmiotem prawa wyłącznego a pierwszym nabywcą. Pierwszy nabywca musi ewentualnie zapłacić drugiej stronie umowy (producentowi) odszkodowanie z tytułu naruszenia zobowiązań umownych. Tego rodzaju naruszenia umowy nie stanowią jednak przeszkody ani dla nabycia własności nośnika informatycznego przez drugiego nabywcę, ani dla przejścia prawa do korzystania z niego, związanego z własnością.

43. Wprowadzenie do obrotu kopii programu na terenie Wspólnoty przez uprawnionego lub za jego zgodą wyczerpuje prawo dystrybucji tej kopii [art. 4 lit. c) zdanie drugie dyrektywy 91/250]. Zatem pierwszy nabywca może skutecznie przenieść własność powielonego egzemplarza na osobę trzecią i nie wymaga to zgody autora. Pierwszy nabywca może więc rozporządzać dobrem materialnym tak jak właściciel.

45. Umowa licencyjna zawarta dodatkowo, poza przeniesieniem własności nośnika informatycznego, na którym jest zarejestrowany dany program, nie jest więc konstytutywna dla prawa korzystania z programu. Prawo korzystania wynika natomiast z własności powielonego egzemplarza. Celem umowy licencyjnej jest raczej ograniczenie prawa korzystania w stosunku pomiędzy podmiotem prawa autorskiego a nabywcą kopii programu.

44. Jeżeli osoba trzecia zgodnie prawem nabyła oryginalny nośnik informatyczny, jest ona również uprawniona do zgodnego z przeznaczeniem korzystania z programu zarejestrowanego na tym nośniku¹⁹. Umowny zakaz przenoszenia prawa korzystania uzgodniony pomiędzy producentem

46. W konsekwencji przedmiotem umowy licencyjnej nie jest świadczenie podlegające opodatkowaniu. Przeciwnie, świadczenie polegające na przeniesieniu własności powielonego egzemplarza zostaje jeszcze ograniczone.

19 — Aby nie dochodziło do bezpodstawnego wielokrotnego użycia programu, pierwszy nabywca musi odinstalować program.

47. Fakt, że w taka umowa licencyjna zawiera zakaz przenoszenia prawa korzystania, nie wyklucza, wbrew pogładowi Komisji, zakwalifikowania całości transakcji jako dostawy towarów.

48. W przeciwieństwie do powyższej analizy, według poglądu rządu niderlandzkiego nabycie nośnika informatycznego ma niewielkie znaczenie. Istotne znaczenie ma wyłącznie nabycie prawa korzystania. Przekazanie nośnika informacji byłoby w takim przypadku niejako pomocniczym środkiem technicznym pozwalającym na korzystanie z oprogramowania. Z tym poglądem nie można się jednak zgodzić.

49. Za takim rozwiązaniem przemawia okoliczność, że nabywcy przeważnie nie zależy na własności „środka transportu”, czyli nośnika informatycznego. Poza tym dostarczenie oprogramowania na nośniku informatycznym pod względem podatkowym byłoby zrównane z pobieraniem oprogramowania z Internetu. W każdym razie w aktualnej sytuacji prawnej pobieranie programu z Internetu należy traktować jako świadczenie usług²⁰.

50. Przeważają jednak przesłanki przemawiające przeciwko temu stanowisku. Zgodnie

z nim programy komputerowe na nośniku informatycznym z jednej strony i muzyka na płycie CD lub tekst w książce z drugiej strony byłyby bez widocznego powodu traktowane w różny sposób. Inaczej niż w przypadku tego rodzaju porównywalnych dzieł chronionych prawem autorskim, w przypadku programu komputerowego na pierwszym planie byłoby prawo korzystania z utworów zawartych na nośniku informatycznym, a nie sama własność nośnika. Podczas gdy w przypadku dostarczenia płyty CD z muzyką lub książki zakłada się dostawę dobra w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, dostarczenie płyty CD z oprogramowaniem byłoby traktowane dla celów opodatkowania podatkiem VAT jako świadczenie usług.

51. Jakie trudności mogą wynikać z takiego zróżnicowania, ilustruje przykład leksykonu zarejestrowanego na płycie CD-ROM lub DVD. Płyta z leksykonem zawiera liczne teksty i zdjęcia w formie cyfrowej, ale także programy służące do przedstawiania tych danych i zarządzania nimi. Czy dostarczenie takiej płyty CD powinno zostać zakwalifikowane, podobnie jak w przypadku książki, jako dostawa towaru, czy jak w przypadku płyty CD z programem komputerowym, jako świadczenie usług?

52. Poza tym Levob słusznie podkreśla, że zakwalifikowanie powyższego jako świadczenia usług prowadzi do trudności, jeżeli — jak to zwykle bywa w przypadku sprzedaży oprogramowania standardowego w handlu masowym — zostają włączeni pośrednicy. W praktyce pośrednicy otrzymują nośniki informatyczne od producenta lub od innych pośredników i odsprzedają je końcowym

20 — Zobacz art. 9 ust. 2 lit. e) tiret ostatnie w połączeniu z załącznikiem L do szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 2002/38 (cytowanej w przypisie 4), która jednak nie jest istotna dla niniejszej sprawy.

odbiorcom. Nie znają oni bliżej warunków licencji obowiązujących końcowych odbiorców. Warunki te nie stanowią również w jakiegokolwiek postaci przedmiotu umowy sprzedaży pomiędzy nimi a nabywcami pakietów oprogramowania. Z tego względu przyjęcie założenia, że nabywca nabywa bliżej nieokreślone prawo korzystania, a nie dobro materialne, miałoby sztuczny charakter.

53. Jeżeli w ogóle dochodzi do zawarcia odrębnej umowy licencyjnej mającej na celu przyznanie praw do korzystania, odbywa się to dopiero podczas instalacji oprogramowania na komputerze końcowego odbiorcy, poprzez którą odbiorca — według poglądu prawnego producentów — akceptuje warunki licencji. Oczywiście nie istnieje konieczność wykonania z tego tytułu, poza zapłatą ceny za nośnik informatyczny, która już została przekazana pośrednikowi, świadczenia wzajemnego. Tej transakcji nie można by zatem brać pod uwagę do celów poboru podatku VAT.

54. Przykład ten pokazuje, że powiązanie z przekazaniem nośnika informatycznego, a nie z przyznaniem prawa korzystania również niesie ze sobą praktyczne korzyści w zakresie poboru podatku VAT. Przeniesienie własności dobra materialnego zawiera element jawności, z którym łatwo można powiązać opodatkowanie. Natomiast trudniej jest ustalić, kiedy i pomiędzy jakimi osobami są przekazywane dobra niematerialne. Poza tym istnieje tu ryzyko manipulacji. Z powodu istnienia, względnie braku, elementu jawności uzasadnione jest także zróżnicowane

traktowanie dostarczenia oprogramowania na nośniku informatycznym z jednej strony oraz pobierania oprogramowania z Internetu z drugiej strony.

55. Jako tymczasowy wniosek należy zatem przyjąć, że dostarczenie oprogramowania standardowego na nośniku informatycznym stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy.

2) Opracowanie oprogramowania specjalnego, przystosowanego do wymogów zlecniodawcy

56. Wszystkie strony są zgodne co do tego, że opracowywanie oprogramowania specjalnie do potrzeb klienta nie stanowi dostawy towarów, lecz świadczenie usług.

57. W zasadzie należy się z tym zgodzić. Oczywiście w indywidualnych przypadkach można sobie wyobrazić całkiem inne uwarunkowania wymagające być może innego podejścia. Również tutaj punkt wyjścia stanowi kwestia, czy przekazane zostaje dobro materialne, którego częścią jest świadczenie o charakterze intelektualnym polegające na

programowaniu. Z pewnością taka sytuacja nie występuje, jeżeli specjalnie opracowany program w swojej pełnej postaci powstaje dopiero na komputerze klienta.

C — *Pytania prejudycjalne*

58. Jeżeli natomiast podmiot projektujący oprogramowanie opracowuje cały program zgodnie z wytycznymi klienta w swoim przedsiębiorstwie, a następnie przekazuje zleceniodawcy nośnik informatyczny z programem, który trzeba tylko zainstalować, wskazana byłaby ocena taka jak przy w przypadku oprogramowania standardowego.

59. Sam fakt, że chodzi o oprogramowanie specjalnie przystosowane do potrzeb klienta, nic nie zmienia w tej ocenie. Ilustruje to porównanie z innymi dziełami tworzonymi indywidualnie na zlecenie klienta. Również w przypadku domu budowanego zgodnie z wytycznymi inwestora, przekazywanego „pod klucz”, mamy do czynienia z dostawą, a nie zespołem usług różnych rzemieślników i przedsiębiorstw budowlanych uczestniczących w budowie.

60. Zgodnie z informacjami zawartymi we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym pracownicy FDP przystosowali oprogramowanie CLAS po jego instalacji na urządzeniach do przetwarzania danych należących do Levob. W konsekwencji świadczenie to w niniejszej sprawie stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy.

1) Jedno świadczenie złożone czy dwa odrębne świadczenia [pytanie pierwsze część a)]

61. Pierwszą decydującą kwestią dla dalszego badania jest odpowiedź na pytanie, czy dostarczenie standardowego oprogramowania z jednej strony i jego przystosowanie do specyficznych potrzeb Levob z drugiej strony stanowią jedno złożone świadczenie, czy dwa odrębne świadczenia. Pytanie to ma znaczenie szczególnie z tego powodu, że powyższe wywody wykazały, iż dostarczenie oprogramowania standardowego należy zakwalifikować jako dostawę towarów, natomiast przystosowanie go — jako świadczenie usług.

62. Jeżeli dostawa oprogramowania i jego przystosowanie stanowiłyby oddzielne świadczenia (druga hipoteza), zastosowanie znajdowałyby różne zasady dotyczące miejsca świadczenia. Mogłoby to mieć taki skutek, że tylko przystosowanie oprogramowania podlegałoby opodatkowaniu na terenie Niderlandów, podczas gdy za miejsce dostawy oprogramowania standardowego należałoby uznać Stany Zjednoczone. Tym samym w związku z tą ostatnią transakcją na terenie

Wspólnoty nie byłby naliczany podatek VAT²¹.

63. Jeżeli natomiast mielibyśmy do czynienia ze świadczeniem złożonym, które należy zakwalifikować jako jedno świadczenie (hipoteza pierwsza), należałoby również określić jedno miejsce świadczenia.

64. Levob wyraża pogląd, opierając się konstrukcji umowy, że chodzi o dwa odrębne świadczenia. Rząd niderlandzki oraz Komisja są przeciwnego zdania. Instalację programu i szkolenie personelu strony zainteresowane uważają zgodnie za świadczenia pomocnicze, które należy kwalifikować tak samo jak świadczenie główne.

65. Szósta dyrektywa nie zawiera odrębnego przepisu określającego, na jakich warunkach kilka powiązanych świadczeń należy traktować jako jedno świadczenie złożone. W wyroku w sprawie CCP²² Trybunał wypowiedział się jednak w tej kwestii w sposób następujący:

„W tym zakresie biorąc pod uwagę, że po pierwsze, z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, że zasadniczo każdą usługę należy traktować jako odrębne, niezależne świadczenie, a po drugie, usługa złożona z jednego świadczenia pod względem gospodarczym dla zachowania funkcjonalności systemu podatku VAT nie może być sztucznie rozdzielana, należy określić charakterystyczne cechy rozpatrywanej czynności w celu stwierdzenia, czy podatnik dostarcza konsumentowi, rozumianemu jako przeciętny konsument, kilka niezależnych świadczeń głównych, czy też jedno świadczenie”.

66. Przy określaniu charakterystycznych cech świadczenia złożonego należy mieć na uwadze dwa różne cele. Z jednej strony należy w sposób zróżnicowany ocenić poszczególne indywidualne świadczenia stosownie do ich charakteru. Z drugiej strony zbyt szczegółowy podział świadczenia złożonego na pojedyncze świadczenia, które będą odrębnie kwalifikowane, nadmiernie skomplikowałby stosowanie przepisów o podatku VAT²³. W każdym przypadku należy posługiwać się kryterium obiektywnym. Nie ma znaczenia subiektywny punkt widzenia

21 — Oczywiście w takim przypadku podatek VAT podlegałby zapłacie przy przywozie, przy czym jako podstawa wymiaru podatku zgodnie z wyżej opisanymi zasadami (pkt 36) zostałaby przyjęta tylko wartość nośnika informatycznego.

22 — Wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. str. I-973, pkt 29.

23 — W niektórych opiniach widoczna jest nawet tendencja do traktowania w takiej sytuacji w sposób priorytetowy praktycznego charakteru kosztem dokładności: zob. opinia rzecznika generalnego G. Cosmasy z dnia 1 lutego 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg Gelling Linien, pkt 14; opinia rzecznika generalnego N. Fennelly'ego z dnia 25 kwietnia 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, zakończonej wyrokiem z dnia 26 września 1996 r., Rec. str. I-4595, 4597, pkt 35; opinia rzecznika generalnego Fennelly'ego z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie CPP, przywołanej w pkt 22, Rec. str. I-976, pkt 47 i nast.

dostawcy lub odbiorcy świadczenia. Wprawdzie wywody Trybunału w wyroku w sprawie CPP odnoszą się do zespołu usług, jednak można je odnieść do sytuacji, w której łącznie ma miejsce dostawa towarów i świadczenie usług²⁴.

67. Zgodnie z poglądem Trybunału świadczenie złożone, które należy uznać za jedno świadczenie, występuje w szczególności w sytuacji, gdy jedno świadczenie stanowi świadczenie główne, a drugie jedynie zależne świadczenie pomocnicze. Świadczenie pomocnicze występuje wtedy, „kiedy nie stanowi ono dla klientów celu samego w sobie, a jedynie środek służący do skorzystania ze świadczenia głównego dostawcy na najlepszych warunkach”²⁵.

68. W niniejszej sprawie żadnego z dwu istotnych świadczeń (dostawa standardowego oprogramowania i jego przystosowanie) nie można podporządkować drugiemu w ten sposób, że stanowiłoby ono jednoznacznie świadczenie pomocnicze. Nie pozwala to jednak na wyciągnięcie wniosku, że te dwa świadczenia nie mogą być zakwalifikowane jako jedno świadczenie złożone dla celów podatku VAT. Układ świadczenia

głównego i pomocniczego stanowi bowiem tylko *jedną* z kategorii uznanej już w orzecznictwie.

69. Zasadniczo w dalszym ciągu istotne jest określenie istoty świadczeń z uwzględnieniem wszystkich okoliczności sprawy. Przy tym jest ważne, czy te dwa świadczenia są ze sobą ściśle powiązane w taki sposób, że samodzielnie nie przynoszą wymaganej praktycznej korzyści z punktu widzenia przeciętnego konsumenta²⁶.

70. Do sądu krajowego należy rozstrzygnięcie, na podstawie wszystkich istotnych w tej sprawie okoliczności faktycznych, czy istnieje tego rodzaju ścisły związek pomiędzy dostawą oprogramowania standardowego a jego przystosowaniem. Trybunał może jednak podać wskazówki, które w tym zakresie mogą być użyteczne.

71. Za występowaniem nierozzerwalnego związku pomiędzy oboma tymi świadczeniami przemawia to, że niderlandzkie przedsiębiorstwo ubezpieczeniowe takie jak Levob — inaczej być może niż przedsiębiorstwo amerykańskie — nie może stosować oprogramowania standardowego bez przystosowania. Również usług przystosowawczych

24 — I tak w przywołanym w przypisie 23 wyroku w sprawie Faaborg-Gelting Linlen dostawa posiłków i obsługa restauracyjna zostały uznane za jedno świadczenie. W wyroku z dnia 15 maja 2001 r. w sprawie C-34/99 Primback, Rec. str. I-3833, Trybunał zakwalifikował udzielenie kredytu i dostawę mebli jako jedno świadczenie złożone.

25 — Wyrok w sprawie CPP, cytowany w przypisie 22, pkt 30; patrz także wyroki z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawie 173/88 Henriksen, Rec. str. 2763, pkt 14–16; z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. str. I-6229, pkt 24; z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, pkt 27.

26 — Także w cytowanym w przypisie 25 wyroku w sprawie Henriksen, pkt 15, Trybunał uznał za istotny ścisły związek pomiędzy świadczeniami.

nie można wykonać osobno, jeżeli wcześniej nie dostarczono oprogramowania bazowego, na którym można dokonać adaptacji i z którym zapoznano osobę wykonującą czynności adaptacyjne.

może ostatecznie doprowadzić do niezrealizowania celu całej umowy. Ta odpowiedzialność całkowita przedsiębiorstwa oferującego oprogramowanie odpowiada sensowi i zgodnemu zamiarowi stron umowy. Dla Levob nie jest bowiem satysfakcjonujące dysponowanie wolnym od wad oprogramowaniem standardowym, które nie zostało skutecznie przystosowane do jego celów.

72. Wprawdzie klient mógł teoretycznie zlecić dokonanie przystosowania osobie trzeciej, ale Levob w rzeczywistości, z uzasadnionych względów, nie wybrał tej możliwości. Podział zadań pomiędzy dwa podmioty wiązałyby się bowiem z trudnościami o charakterze prawnym i praktycznym. Pod względem prawnym byłoby prawdopodobnie konieczne uzyskanie zgody autora na zmianę programu²⁷. Pod względem technicznym osoba trzecia musiałaby posiadać konieczną wiedzę o strukturze programu, by móc w nią ingerować.

74. Nabycie obu świadczeń od jednego przedsiębiorstwa gwarantuje, że ten sam partner handlowy odpowiada za funkcjonalność wszystkich komponentów. Gdyby natomiast Levob nabył oprogramowanie standardowe od jednego przedsiębiorstwa, a przystosowanie zlecił innemu przedsiębiorstwu, nie mógłby powoływać się wobec jednego przedsiębiorstwa na błędy drugiego. Miałoby to taki skutek, że Levob nie miałby na przykład możliwości odstąpienia od umowy o dostarczenie wolnego od wad oprogramowania standardowego, tylko dlatego że nie powiodło się jego przystosowanie.

73. Kolejną ważną wskazówką przemawiającą za nierozłącznym związkiem pomiędzy tymi dwoma świadczeniami jest odpowiedzialność przedsiębiorstwa oferującego oprogramowanie za funkcjonalność całego pakietu, w skład którego wchodzi oprogramowanie standardowe i przystosowania. Zgodnie z zawartą umową prawidłowe działanie powinno zostać ponownie sprawdzone za pomocą Integral Acceptance Test. Jest zatem zrozumiałe, że każdy błąd w funkcjonowaniu, czy to polegający tylko na błędzie w oprogramowaniu standardowym, czy w programowaniu przystosowań,

75. Brzmienie poszczególnych postanowień umowy przywoływanych przez Levob nie stoi na przeszkodzie kwalifikacji świadczenia jako jednego świadczenia złożonego. W szczególności sposób fakturowania świadczeń jest zgodnie z poglądem Trybunału jedynie wskazówką. Dlatego orzekł on, że odrębne świadczenia mogą występować

27 — Zgodnie z art. 4 lit. b) dyrektywy 91/250 zgody wymagają w szczególności tłumaczenie, adaptacja, porządkowanie i jakiegokolwiek inne modyfikacje programu komputerowego.

nawet wtedy, gdy wystawiona zostaje jedna faktura²⁸. W odwrotnym przypadku powyższą zasadę stosuje się odpowiednio w następujący sposób: istnienie jednego świadczenia złożonego nie jest wykluczone z tego powodu, że w odniesieniu do poszczególnych elementów wykazane są odrębnie ceny i że elementy te są odrębnie fakturowane²⁹.

76. Rozdzielenie ceny całkowitej na dwa elementy służyło elastycznemu kształtowaniu ceny za przystosowanie zgodnie z rzeczywistym nakładem pracy. To uzgodnienie co do ceny nie musi oznaczać, że istnieją dwa świadczenia, które na gruncie podatku VAT należy traktować odrębnie. Również stolarz wykonujący „na miarę” szafę może podawać w swojej ofercie koszty materiału jako cenę stałą, a koszty robocizny zgodnie z rzeczywistymi wymaganymi godzinami pracy. Jednak nie ma wątpliwości, że rezultatem jest dostawa szafy, a nie dwa odrębne świadczenia. Ten przykład ilustruje, że odrębna kalkulacja ceny za dwa świadczenia niekoniecznie wskazuje na ich wewnętrzne powiązanie.

77. Ani oddzielna faktura za oprogramowanie standardowe, ani przekazanie nośnika informatycznego z tym oprogramowaniem pracownikom Levob, którzy w tym celu pojechali do Stanów Zjednoczonych, nie zaprzeczają wyżej wyróżnionemu ścisłemu

związki tego świadczenia z przystosowaniem oprogramowania. Dzięki opisanym operacjom w sposób oczywisty chciano stworzyć odrębną czynność przywozu, po to żeby zastosować obowiązujące wówczas korzystne regulacje dotyczące ustalania wartości celnej dla celów podatku VAT. Natomiast postanowienia umowne dotyczące przekazania nośników informatycznych oraz odrębnego zafakturowania ceny za oprogramowanie standardowe nie mają związku z określonymi własnościami tego świadczenia, które uzasadniałoby opodatkowanie go podatkiem VAT odrębnie od przystosowania.

78. Gdyby umownym regulacjom dotyczącym ceny oraz wystawiania faktur przypisywano decydujące znaczenie, strony umowy mogłyby wpływać na kwalifikację podatkową według swojego uznania. To przeczyłoby obowiązkowi obiektywnej oceny typowego (typowych) dla danej umowy świadczenia (świadczeń) zgodnie z jego (ich) istotą.

79. Na pytanie pierwsze część a) należy zatem odpowiedzieć, że dostarczenie oprogramowania standardowego na nośniku informatycznym oraz jego późniejsze przystosowanie do potrzeb klienta należy uznać za jedno świadczenie w rozumieniu szóstej dyrektywy, o ile świadczenia cząstkowe są ściśle związane ze sobą w taki sposób, że samodzielnie, z punktu widzenia przeciętnego konsumenta, nie przynoszą wymaganej

28 — Wyrok w sprawie CPR, cytowany w przypisie 22, pkt 31.

29 — Zobacz opinia rzecznika generalnego N. Fennelly'ego z dnia 25 maja 2000 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, I-251, pkt 31.

praktycznej korzyści. Dla oceny tej kwestii nie ma decydującego znaczenia, czy z tytułu świadczeń częściowych ustalono odrębne ceny oraz czy wystawiono odrębne faktury.

ani dostawy standardowego oprogramowania, ani jego przystosowania nie można zakwalifikować w prosty sposób jako świadczenia pomocniczego.

2) Hipoteza pierwsza: jedno świadczenie

80. Pytanie pierwsze części b), c) i d) sąd krajowy zadał na wypadek, gdyby omawiane świadczenia należało zakwalifikować jako jedno świadczenie, co zgodnie z powyższymi wywodami jest bardzo prawdopodobne. Zadając pytanie pierwsze część b), sąd krajowy w istocie zmierza do ustalenia, czy to jedno świadczenie należy w sumie zakwalifikować jako dostawę towarów, czy świadczenie usług. Dalsze pytania odnoszą się do określenia miejsca świadczenia.

a) Kwalifikacja jako dostawa towarów czy świadczenie usług [pytanie pierwsze część b)]

81. Świadczenie złożone odebrane przez Levob obejmuje zarówno elementy dostawy towarów, jak i świadczenia usług, przy czym

82. W wyroku w sprawie Faaborg-Gelting Linien³⁰ Trybunał orzekł, że w przypadku czynności stanowiącej zespół świadczeń należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w których czynność ta jest dokonywana. Jeżeli poszczególne elementy zespołu świadczeń również nie są w stosunku do siebie świadczeniami głównymi i pomocniczymi, należy mimo to zbadać, czy punkt ciężkości świadczeń stanowią dostawy, czy świadczenie usług. W odniesieniu do prowadzenia restauracji będącego przedmiotem w wyroku w sprawie Faaborg-Gelting Trybunał przyjął, że przeważające znaczenie miało świadczenie usług.

83. W niniejszej sprawie przy całościowej ocenie wszystkich okoliczności punkt ciężkości również stanowią elementy świadczenia usług. Decydującym czynnikiem jest przede wszystkim fakt, że Levob nie może stosować oprogramowania standardowego. Levob nie miał zatem głównie na względzie nabycia standardowego oprogramowania

30 — Cytowany w przypisie 21, pkt 12–14; patrz także wyrok w sprawie CPI, cytowany w przypisie 22, pkt 28; wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. str. I-493, pkt 26.

ubezpieczeniowego, lecz oprogramowania specjalnie przystosowanego do swoich potrzeb.

jako świadczenie usług w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, jeżeli przy całościowej ocenie wszystkich okoliczności przeważają elementy świadczenia usług. Może to mieć na przykład miejsce,

84. Po drugie należy stwierdzić, że przystosowanie i instalacja były procesami wymagającymi bardzo dużych nakładów, trwającymi ponad rok. Prace rozpoczęły się w momencie dokonania wspólnej oceny wymagań dotyczących przystosowania, a zakończyły się testem całego programu. Instalacja i szkolenie pracowników są wprawdzie tylko świadczeniami pomocniczymi, ale fakt, że stanowią także część świadczeń umownych, pokazuje jednak, iż FDP miało obowiązek świadczenia całościowej „kompletnej obsługi”, wykraczającej dalece poza dostarczenie programu bazowego.

— jeżeli przystosowanie oprogramowania standardowego ma decydujące znaczenie dla jego wykorzystania przez nabywcę;

— jeżeli przystosowanie i instalacja wymagają tak dużych nakładów, że nie można ich uznać za świadczenie pomocnicze; oraz

85. Wreszcie elementy świadczenia usług, a więc przystosowanie oprogramowania, jego instalacja oraz usługi szkoleniowe miały także pod względem wartości większy udział w cenie całkowitej niż dostawa oprogramowania standardowego.

— jeżeli elementy świadczenia usług stanowią przeważającą część całościowego świadczenia.

86. Na pytanie pierwsze część b) należy zatem odpowiedzieć, że świadczenie złożone, w skład którego wchodzi dostawa standardowego oprogramowania, jego przystosowanie do potrzeb klienta, instalacja i usługi szkoleniowe, należy zakwalifikować w całości

b) Miejsce świadczenia [pytanie pierwsze części c) i d)]

87. Zadając pytanie pierwsze części c) i d), które należy badać łącznie, sąd krajowy

zmierza do ustalenia, czy miejsce wykonywania świadczenia kwalifikowanego w całości jako świadczenie usług powinno być określone na podstawie ogólnej zasady zawartej w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, czy mamy do czynienia z jedną z sytuacji określonych w ust. 2 tego przepisu. Zgodnie z ust. 1 miejscem wykonywania świadczenia byłaby siedziba świadczącego usługi, a zgodnie z ust. 2 siedziba odbiorcy.

stanowi punkt odniesienia dla określenia miejsca świadczenia³¹.

88. Rząd niderlandzki oraz Komisja zgodnie prezentują pogląd, że zastosowanie znajduje art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy, tak więc miejscem świadczenia usługi są Niderlandy. Levob stoi przede wszystkim na stanowisku, że chodzi tu o dwa odrębne świadczenia, przy czym miejsce wykonania usługi (przystosowanie oprogramowania) wyznacza art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy. Na wypadek, gdyby Trybunał przyjął występowanie jednego świadczenia złożonego, Levob twierdzi, że świadczeniem tym jest dostawa towarów, która zgodnie z art. 8 szóstej dyrektywy miała w całości miejsce w Stanach Zjednoczonych.

90. Odnosząc się do art. 9 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy Trybunał stwierdził ponadto, że art. 9 ust. 2 wskazuje szereg szczególnych punktów odniesienia, podczas gdy ust. 1 ustanawia zasadę ogólną; celem tych przepisów jest uniknięcie konfliktów kompetencji mogących doprowadzić do podwójnego opodatkowania, jak również uniknięcie nieopodatkowania przychodów³².

91. Trybunał wywnioskował z powyższego, że wykładnia art. 9 nie wykazuje nadrzędnego charakteru ust. 1 w stosunku do ust. 2. Przeciwnie, w każdym indywidualnym przypadku powstaje pytanie, czy znajduje zastosowanie jedno z postanowień art. 9 ust. 2; w przeciwnym razie należałoby zastosować ust. 1³³. Ustępy 1 i 2 artykułu 9 szóstej dyrektywy nie pozostają ze sobą w stosunku

89. Według orzecznictwa miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo, zgodnie z art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy

31 — Wyrok w sprawie Faaborg-Gelting Linien cytowany w przypisie 24, pkt 16; wyrok z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. str. 2251, pkt 17.

32 — Wyrok z dnia 15 marca 2001 r. w sprawie C-108/00 SPI, Rec. str. I-2361, pkt 15. Zobacz także wyroki z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. str. I-4595, pkt 20; z dnia 25 stycznia 2001 r. w sprawie C-429/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-637, pkt 41; z dnia 27 maja 2004 r. w sprawie C-68/03 Lipjes, Zb.Orz. str. I-5879, pkt 16, odnośnie do związku pomiędzy art. 9 ust. 1 oraz art. 28b część E szóstej dyrektywy.

33 — Wyrok w sprawie SPI, cytowany w przypisie 32, pkt 16; wyrok w sprawie Dudda cytowany w przypisie 32, pkt 21.

zasady ogólnej i wyjątku, który oznaczałby konieczność ścisłej wykładni ust. 2³⁴.

92. W sprawie C-427/97 Komisja przeciwko Francji, na którą powołuje się Levob, Trybunał wprawdzie odrzucił zastosowanie ust. 2 do świadczenia złożonego i uznał zasadę zawartą w ust. 1 za praktyczniejsze rozwiązanie, ale nie można z niego wywnioskować generalnego wyłączenia zastosowania ust. 2 do świadczeń złożonych. Przeciwnie, to stwierdzenie w wyroku w sprawie Komisja przeciwko Francji należy rozpatrywać w kontekście konkretnego stanu faktycznego tej sprawy. Opodatkowanie w miejscu właściwym dla odbiorcy usługi prowadziłoby mianowicie w tamtym przypadku do rozproszenia właściwości podatkowej, ponieważ świadczenie było wykonywane wobec dużej liczby odbiorców mających siedziby w różnych państwach członkowskich.

93. W niniejszej sprawie niebezpieczeństwo to nie występuje, ponieważ Levob jest jedynym odbiorcą świadczenia złożonego. Mimo występowania tego rodzaju świadczenia, należy przede wszystkim zbadać, czy znajduje zastosowanie jeden z przypadków określonych w art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy.

94. Dostarczenie i przystosowanie oprogramowania standardowego mogłoby przede wszystkim stanowić udzielenie licencji w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) tiret pierwsze szóstej dyrektywy. Umowa pomiędzy FDP i Levob przewiduje mianowicie, że licencja zostaje udzielona zarówno na oprogramowanie standardowe, jak i na przystosowanie.

95. Jak już stwierdzono, udzielenie prawa korzystania ze standardowego oprogramowania, obok dostarczenia nośnika informacyjnego, nie ma decydującego znaczenia. Dotyczy to także usług przystosowawczych. Pozbawiona sensu byłaby bowiem czynność polegająca na specyficznym przystosowaniu oprogramowania dla potrzeb Levob bez przeniesienia prawa do korzystania z niego. Ponieważ punkt ciężkości stanowi świadczenie usług (całościowych), a nie udzielenie licencji, stosowanie art. 9 ust. 2 lit. e) tiret pierwsze szóstej dyrektywy jest wykluczone.

96. Ponadto usługi szkoleniowe, które ma wykonać FDP, traktowane odrębnie, mogłyby zostać zakwalifikowane jako usługi edukacyjne zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy. Usługi te mają jednak wyłącznie charakter pomocniczy, a więc wykluczona jest możliwość odrębnego określenia miejsca ich świadczenia w odniesieniu do tych czynności.

34 — Wyrok w sprawie SPI, cytowany w przypisie 32, pkt 17.

97. W konsekwencji powstaje zasadniczo pytanie, czy można powołać się na art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy, który znajduje zastosowanie do „usług konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz inn[ych] podobn[ych] usług, jak również przetwarzani[a] danych i dostarczani[a] informacji”.

98. Przepis ten dopuszcza dwie interpretacje. Po pierwsze, można by go interpretować zawężająco w ten sposób, że obejmuje on wyłącznie usługi wymienionych wolnych zawodów łącznie z mieszczącymi się w zakresie tych czynności przetwarzaniem danych i dostarczaniem informacji. W takim przypadku przepis ten w niniejszej sprawie nie znajdowałby zastosowania, ponieważ brak jest odpowiedniego związku z usługami wymienionych grup zawodowych.

99. Z drugiej strony można by potraktować przetwarzanie danych i dostarczanie informacji jako kolejne usługi, które występują niezależnie obok pierwszych z wymienionych elementów. W takim przypadku sporne świadczenia byłyby objęte zakresem tych pojęć, nawet jeżeli dostawy oprogramowania i programowania nikt obecnie nie określiłby jako „przetwarzania danych i dostarczania informacji”. Nie można jednak stosować wobec tych pojęć zbyt ostrego kryterium, lecz należy uwzględnić, że ta część dyrektywy pozostaje w niezmienionym brzmieniu od 1977 r.

100. Treść przepisu, w szczególności wybór spójnika („jak również”, „ainsi que”, „as well as”...) wskazuje raczej — także w innych wersjach językowych — na równorzędność wszystkich wymienionych elementów.

101. Przy stosowaniu art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy Trybunał brał dotychczas pod uwagę to, czy usługi, które każdorazowo są przedmiotem oceny, należą do usług świadczonych przede wszystkim i zwyczajowo w ramach zawodów wymienionych w tym przepisie³⁵. Badanie to było konieczne, ponieważ ustawodawca wspólnotowy wykorzystuje podane w tym przepisie zawody tylko w celu zdefiniowania wspomnianych tam rodzajów usług, ale nie wymaga, żeby świadczący usługi należał faktycznie do jednej z wymienionych grup zawodowych³⁶.

102. Jednakże art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy obejmuje jednak — bez jakiegokolwiek odwołania do grup zawodowych — „przetwarzanie danych i dostarczanie informacji”. W 1977 r. nie było jeszcze określonego stałego zawodowego wizerunku

35 — Wyroki z dnia 6 marca 1997 r. w sprawie C-167/95 Linthorst, Pouwels i Scheres, Rec. str. I-1195, pkt 19 i nast.; z dnia 16 września 1997 r. w sprawie C-145/96 Von Hoffmann, Rec. str. I-4857, pkt 15 i nast.

36 — Zobacz wyrok w sprawie SPI, cytowany w przypisie 32, pkt 19 i 20, z odesłaniem do wyroków z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie C-68/92 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-5881, pkt 17; w sprawie C-69/92 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Rec. str. I-5907, pkt 18, zgodnie z którymi czynności w zakresie reklamy mogą występować także w sytuacji, w której nie były świadczone przez agencję reklamową.

przedsiębiorstwa oferującego oprogramowanie. W konsekwencji w niniejszej sprawie — w przypadku usług przetwarzania danych i dostarczania informacji — nie można dokonywać porównania z czynnościami wymienionych grup zawodowych, jak to robił Trybunał w dotychczas rozstrzyganych sprawach.

dla niniejszej sprawy, ponieważ dostawa i przystosowanie oprogramowania nie nastąpiły drogą elektroniczną. Tym samym wprowadzenie regulacji odnoszących się do usług świadczonych drogą elektroniczną nie pozwala na wyciągnięcie jakichkolwiek wniosków dotyczących wykładni właściwych w tej sprawie przepisów obowiązujących przed wydaniem dyrektywy 2002/38.

103. Gdyby twórcy dyrektywy chcieli, by „przetwarzanie danych i dostarczanie informacji” oznaczało tylko usługi świadczone w sposób typowy przez osoby należące do wymienionych grup zawodowych, nie wymagałoby to odrębnego wymieniania tych usług, gdyż i tak są one częścią czynności wykonywanych przez te grupy zawodowe włącznie z pozostałymi podobnymi usługami.

106. Ponieważ świadczenia te należy zakwalifikować jako usługi przetwarzania danych i dostarczania informacji w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy, za miejsce ich wykonania należy uznać miejsce, w którym odbiorca ma swoją siedzibę.

104. Wreszcie Levob podkreśla, że opodatkowanie usług świadczonych drogą elektroniczną w siedzibie odbiorcy świadczenia zostało wprowadzone na mocy dyrektywy 2002/38, ponieważ opodatkowanie tego rodzaju usług na terenie Wspólnoty było wcześniej możliwe tylko w bardzo ograniczonym zakresie³⁷.

3. Hipoteza druga: dwa odrębne świadczenia [pytanie drugie części a), b) i c)]

105. W tej kwestii wystarczy zauważyć, że zmiany szóstej dyrektywy wprowadzone na mocy dyrektywy 2002/38 nie mają znaczenia

107. W niniejszej sprawie wszystko wskazuje — z zastrzeżeniem ostatecznej oceny sądu krajowego — na istnienie świadczenia złożonego, które należy zakwalifikować jako jedno świadczenie. W konsekwencji nie jest wymagana odpowiedź na pytanie drugie część a), które sąd krajowy zadał na wypadek odrzucenia koncepcji świadczenia łącznego.

37 — Levob wskazuje w tej sprawie na pierwszy motyw dyrektywy 2002/38, cytowany w przypisie 4.

108. Jeżeli jednak wbrew oczekiwaniom konieczna byłaby odrębna ocena dostarczenia oprogramowania standardowego na nośniku informatycznym, to z wywodów zawartych w części IVB 1 wynika, że świadczenie to stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy. Zatem zbędna jest odpowiedź na pytanie drugie część b), która byłaby istotna, tylko gdyby przyjąć, że chodzi tu o świadczenie usług.

109. W sprawie pytania drugiego część c) dotyczącego miejsca świadczenia polegającego na przystosowaniu oprogramowania standardowego można odesłać do odpowiedzi na pytanie pierwsze części c) i d). Nawet jeżeli przystosowanie potraktuje się odrębnie, za miejsce świadczenia zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy należy uznać miejsce, w którym jego odbiorca ma siedzibę.

V — Wnioski

110. Na podstawie powyższych rozważań proponuję udzielenie następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne Hoge Raad:

- 1) Dostarczenie oprogramowania standardowego na nośniku informatycznym i jego późniejsze przystosowanie do potrzeb klienta należy uznać za jedno świadczenie w rozumieniu szóstej dyrektywy Rady 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, jeżeli świadczenia częściowe są ze sobą ściśle powiązane w ten sposób, że samodzielnie, z punktu widzenia przeciętnego konsumenta, nie przynoszą nabywcy wymaganej praktycznej korzyści. Dla oceny tej kwestii nie ma decydującego znaczenia, że za świadczenia częściowe uzgodniono odrębne ceny i że wystawiono odrębne faktury.

2) Świadczenie złożone obejmujące dostawę oprogramowania standardowego, jego przystosowanie do potrzeb nabywcy, instalację i usługi szkoleniowych należy zakwalifikować w całości jako świadczenie usług w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388, jeżeli przy całościowej ocenie wszystkich okoliczności sprawy przeważają elementy świadczenia usług. Może to mieć na przykład miejsce,

— jeżeli przystosowanie oprogramowania standardowego ma decydujące znaczenie dla jego wykorzystania przez nabywcę,

— jeżeli przystosowanie i instalacja wymagały takich nakładów, że nie mogą być uznane za świadczenie pomocnicze; oraz

— jeżeli elementy świadczenia usług stanowią przeważającą część wartości całościowego świadczenia.

3) Świadczenie złożone obejmujące dostawę oprogramowania standardowego, jego przystosowanie do potrzeb nabywcy, instalację i usługi szkoleniowe należy uznać za przetwarzanie danych i dostarczenie informacji w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e), tiret trzecie szóstej dyrektywy 77/388, tak więc za miejsce świadczenia uważa się miejsce, w którym odbiorca ma siedzibę.