

## SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,  
predstavljeni 12. maja 2005<sup>1</sup>

### I – Uvod

transakcije obravnavati kot dobavo blaga ali kot opravljanje storitve. In na koncu, če gre za opravljanje storitve, je potrebna razlaga člena 9 Šeste direktive za določitev kraja opravljanja storitve.

1. V tem postopku Hoge Raad der Nederlanden prosi Sodišče za razlago Šeste direktive Sveta št. 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (v nadaljevanju: Šesta direktiva)<sup>2</sup> v zvezi z uvrstitvijo dobave paketa osnovne programske opreme, ki je bila naknadno prilagojena za potrebe kupca.

2. V zvezi s tem se postavlja vprašanje, ali gre za enotno transakcijo ali za dve samostojni transakciji, in sicer po prvi strani za dobavo osnovne programske opreme in po drugi strani za programiranje prilagoditev ter nekaterih pomožnih transakcij. Poleg tega ni jasno, ali je treba to transakcijo oz. te

3. Naročnica transakcije, davčna zavezanka Levob Verzekeringen B. V., OV Bank N.V. u. a., Amersfoort (Nizozemska) (v nadaljevanju: Levob), zagotavlja zavarovalne storitve, ki so oproščene davka na dodano vrednost.<sup>3</sup> Ker Levob zato ni upravičena do odbitka davka, bi rada uveljavila tako razlago Direktive, pri kateri bi bila obremenitev dobave in prilagoditve programske opreme z davkom na dodano vrednost čim manjša.

1 – Jezik izvornika: nemščina.

2 – UL L 145, str. 1.

3 – Glej člen 13B(a) Šeste direktive.

## II – Pravni okvir

6. Dobava blaga je v členu 5(1) Šeste direktive opredeljena kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

### A – Pravo Skupnosti

4. V nadaljevanju bodo za ta postopek povzete ustrezne določbe Šeste direktive, pri čemer bo v skladu z vprašanjem za predhodno odločanje uporabljena različica, ki je veljala do 6. maja 2002.<sup>4</sup>

7. V členu 6(1) Šeste direktive se od tega loči opravljanje storitev:

5. Po členu 2 Šeste direktive so predmet davka na dodano vrednost:

„Opravljanje storitev“ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.

„1. dobave blaga ali storitev, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

Takšne transakcije lahko med drugim vključujejo:

2. uvoz blaga.“

— odstop premoženja v pravicah, ne glede na to, ali so te pravice ustanovljene z dokumentom ali ne;

<sup>4</sup> — Z Direktivo Sveta 2002/38/ES z dne 7. maja 2002 o spremembah in začasnih spremembah Direktive 77/388/EGS glede ureditve davka na dodano vrednost, ki se uporablja za storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter za določene elektronsko opravljene storitve (UL L 128, str. 41), so bile v člen 9(2) Šeste direktive med drugim vključene posebne določbe o kraju opravljanja storitve pri elektronsko opravljenih storitvah. Poleg tega se je Direktivi dodala Priloga L, ki vsebuje zgleden seznam storitev, za katere to velja. Pod točko 2 je v prilogi navedeno zagotavljanje programske opreme in njeno posodabljanje.

[...]“

8. V členu 8 Šeste direktive je določen kraj dobave:

kraj dobave, ki jo opravi uvoznik v smislu člena 21(2), in kraj vseh kasnejših dobav v državi članici uvoza blaga.“

„1. Za kraj dobave blaga se šteje:

9. V členu 9 Šeste direktive so postavljena naslednja pravila o kraju opravljanja storitve:

(a) kadar blago odpošlje ali prevaža dobavitelj ali prejemnik blaga ali tretja oseba: kraj, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga prejemniku. Kadar blago namesti ali sestavi dobavitelj ali druga oseba za njegov račun s poskusnim zagonom ali brez njega, se za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago nameščeno ali sestavljeno. [...]

„1. Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, [...]

2. Vendar pa:

(b) če se blago ne odpošilja ali prevaža: kraj, kjer se blago nahaja po opravljeni dobavi.

[...]

[...]

(c) je kraj opravljanja storitev v zvezi:

2. Kadar je kraj odhoda pošiljke ali prevoza blaga v državi, ki ni država uvoza tega blaga, se z odstopanjem od odstavka 1(a) šteje, da je

— z dejavnostmi s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih prireditev ali pod-

obnih dejavnosti, vključno z dejavnostmi organizatorjev teh dejavnosti, in kadar je to ustrezno, opravljanjem pomožnih storitev,

- storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanje informacij;

[...]

[...]“

kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene;

10. V skladu s členom 11(A)(1) Šeste direktive je davčna osnova:

- (e) je kraj, kjer so navedene storitve opravljene, če se opravijo za naročnike s sedežem izven Skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, je kraj, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev [...]:

„(a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav;

- prenos in odstop avtorskih pravic, patentov, licenc, blagovnih znamk in podobnih pravic;

[...]

[...]“

## B – Nacionalna zakonodaja

11. Na Nizozemskem je bila Šesta direktiva prenesena v nacionalno zakonodajo z določbami Wet op de omzetbelasting iz leta 1968 (zakon o davku na dodano vrednost). Ker ni videti, da bi v tem primeru ustrezne nacionalne določbe bistveno odstopale od določb Šeste direktive, nacionalnih predpisov tu ne bom ponavljala.

potrebna vrsta prilagoditev, ki sta jih pogodbeni stranki določili v skupni raziskavi, priloženi k pogodbi. Prilagoditve so se nanašale predvsem na prevod v nizozemščino in na vključitev funkcij, ki so bile potrebne zaradi vključitve posrednikov in obračuna njihove provizije.

## III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

12. Levob je 2. oktobra 1997 sklenila s podjetjem Financial Data Planning Corporation s sedežem v Združenih državah (v nadaljevanju: FDP) pogodbo o dobavi programske opreme za upravljanje zavarovalnih pogodb. Na podlagi pogodbe je Levob prejela časovno neomejeno neprenosljivo licenco za osnovno programsko opremo Comprehensive Life Administration Sistem (CLAS), prilagojeno za njene potrebe. Levob ni smela odstopati podlicenc. Poleg tega je moral FDP namestiti programsko opremo in izobraziti zaposlene v Levob.

14. V pogodbi je bilo še predvideno, da Levob po opravljenih prilagoditvah programske opreme opravi preskus na način, ki ga na splošno sprejemata obe stranki (*Integral Acceptance Test*).

15. V pogodbi je bila cena razčlenjena takole: za dobavo osnovne programske opreme je bilo dogovorjenih 713.000 USD, od katerih se 101.000 USD plača ob sklenitvi pogodbe. Preostanek je bilo treba plačati v mesečnih obrokih po 36.000 USD. Cena za prilagoditve se je obračunala v skladu s stroški in se je morala gibati v razponu od najmanj 793.000 USD do največ 970.000 USD. Za namestitev in izobraževanje sodelavcev, ki ju je opravil FDP, je bilo predvidenih še enkrat po 7500 USD.

13. Zavarovalne družbe v Združenih državah uporabljajo CLAS brez posebnih prilagoditev. Pri Levob pa je bila za namestitev

16. Stranki sta se poleg tega dogovorili, da licenca za osnovno programsko opremo začne veljati pred prilagoditvenimi deli in v Združenih državah. Njeno ceno je bilo treba

zaračunati ločeno, pri čemer je bilo treba za uvoz v Nizozemsko, ki ga je morala izvesti Levob, vrednost nosilcev podatkov izkazati ločeno.

morala plačati davek kot za opravljanje storitve in davčna uprava je izdala ustrezne odločbe o davčni odmeri<sup>6</sup>.

17. Po navedbah predložitvenega sodišča se za potrebe kasacijskega postopka lahko izhaja iz tega, da so zaposleni pri Levob prevzeli nosilce podatkov z osnovno programsko opremo v skladu s pogodbenimi določbami v Združenih državah in jih prinesli v Nizozemsko.<sup>5</sup> FDP je potem namestil osnovno programsko opremo v letih od 1997 do 1999 na opremo za obdelavo podatkov tožeče stranke, izvedel dogovorjene prilagoditve in izobrazil njene zaposlene.

18. V nadaljevanju je med Levob in davčno upravo prišlo do razhajanj v mnenjih glede davčne obravnave transakcij. Levob je menila, da dolguje davek na dodano vrednost samo za prilagoditev, ne pa za dobavo osnovne programske opreme. Davčna uprava pa je nasprotno menila, da je FDP dal Levob enotno licenco za prilagojeno programsko opremo. Levob bi za to storitev zato v celoti

19. Tožbo proti tem odločbam je Gerechtshof Amsterdam zavrnilo. Levob je zoper prvostopenjsko sodbo vložila zahtevo za varstvo zakonitosti pri Hoge Raad, to pa je s sodbo z dne 30. januarja 2004 predložilo Sodišču v predhodno odločanje v skladu s členom 234 ES ta vprašanja:

1. (a) ali je treba povezane določbe členov 2(1), 5(1) in 6(1) Šeste direktive razlagati tako, da je treba dobavo programske opreme, take kot v konkretnem primeru in v skladu z enakimi pogoji, v okviru katere sta osnovna programska oprema, zapisana na nosilcu, ki jo je razvil in jo trži dobavitelj, in naknadna prilagoditev za potrebe kupca predmet samostojnih cen, šteti za izvedbo ene same transakcije?

5 — Gerechtshof von Amsterdam je na prvi stopnji izrecno ugotovilo, da Levob ni nedvoumno dokazala, da je pravico razpolaganja z osnovno programsko opremo kot lastnik dobila že pred prilagoditvijo. Dvomi izhajajo iz tega, da Levob ni mogla natančno navesti, kdaj so njeni zaposleni sprejeli programsko opremo, in da je Levob ob uvozu ni prijavila.

6 — Izdala je dve odločbi, eno za leto 1997 in eno za leti 1998 in 1999. Levob obema odločbama ugovarja. Vendar pa je Hoge Raad za predhodno odločanje očitno prosilo samo v postopku o odločbi za leto 1997. V tej odločbi je znesek dolgovanega davka na dodano vrednost znašal 52.022 NLG, pri čemer je 50.732 NLG odpadlo na prilagoditev in 1290 NLG na dobavo paketa programske opreme.

- (b) Če je odgovor pritrديلen, ali je treba te določbe razlagati tako, da je treba to transakcijo šteti za storitev (katere sestavni del je dobava blaga, in sicer nosilca)?
- (b) Če je odgovor na to vprašanje nikalen, ali je treba člen 9 Šeste direktive razlagati tako, da se storitev šteje za opravljeno v kraju, omenjenem v odstavku 1 te določbe, ali torej v enem izmed krajev, omenjenih v odstavku 2 istega člena?
- (c) Če je odgovor na zadnje vprašanje pritrديلen, ali je treba člen 9 Šeste direktive (v različici z dne 6. maja 2002) razlagati tako, da se za to storitev šteje, da je bila opravljena v kraju, omenjenem v odstavku 1 te določbe?
- (c) Ali je položaj za storitev, ki obsega prilagoditev programske opreme, enak kot za dobavo osnovne programske opreme?
- (d) Če je odgovor na prejšnje vprašanje nikalen, kateri del člena 9(2) Šeste direktive se uporabi?

20. V postopku pred Sodiščem so stališča predložile Levob, nizozemska vlada in Komisija. Njihove navedbe bodo ponovljene – če bo potrebno – v okviru pravne presoje.

#### IV – Pravna presoja

2. (a) Če je odgovor na prvo vprašanje pod (a) nikalen, ali je treba določbe, ki so tam navedene, razlagati tako, da je treba dobavo neprilagojene programske opreme na nosilcu šteti za dobavo stvari, katere plačilo, določeno v členu 11(A)(1)(a) Šeste direktive, predstavlja samostojna cena, ki je bila dogovorjena?
21. V tej zadevi se odpira splošno vprašanje, ali je treba v skladu s Šesto direktivo dobavo programske opreme šteti za dobavo blaga ali opravljanje storitev. V posameznih vprašanjih za predhodno odločanje se glede tega in posledic, ki iz uvrstitve izhajajo, za določitev kraja opravljanja storitve dopušča več mož-

nosti. Zato je treba pred odgovorom na posamezna vprašanja za predhodno odločanje nekoliko razmisliti o davčni obravnavi programske opreme.

22. V zvezi s tem se postavlja vprašanje, kakšen je za obravnavo dobave programske opreme pomen smernic Odbora za davek na dodano vrednost. Na te smernice sta se sklicevala Hoge Raad, še posebno Advocaat-Generaal, in Levob.

*A – Pomen smernic Odbora za davek na dodano vrednost*

23. Odbor za davek na dodano vrednost je posvetovalni organ, ustanovljen na podlagi člena 29 Šeste direktive, ki ga sestavljajo predstavniki držav članic in Komisije. Za njegovo mnenje se prosi v primerih, predvidenih v Šesti direktivi, poleg tega pa mu lahko njegov predsednik na lastno pobudo ali na zahtevo enega od njegovih članov postavi druga vprašanja v okviru razlage Šeste direktive. Po informacijah Komisije je Odbor na 38. seji 25. maja 1993 soglasno sprejel omenjene smernice.

24. Na zahtevo Sodišča je Komisija predstavila smernice in povedala, da niso pravno zavezujoče in da tudi niso bile objavljene. Očitno zaupnost posvetovanj in sklepov Odbora izhaja iz njegovega pravilnika, ki, kolikor je znano, prav tako ni bil objavljen.<sup>7</sup> Na Nizozemskem so bile smernice vključene v upravne predpise.<sup>8</sup>

25. Načelno sicer lahko tudi nezavezujoča mnenja posvetovalnih odborov na ravni Skupnosti dajo koristne namige za razlago pravnih aktov Skupnosti. Toda dokler se ne objavijo smernice Odbora za davek na dodano vrednost, jih Sodišče ne bi smelo upoštevati, ker posamezniki nimajo nobene možnosti, da bi se ravnali po njih.

26. To velja še toliko bolj, ker ni videti nobenega razloga za to, da bi soglasno sprejete smernice Odbora za razlago Šeste direktive morale ostati zaupne. Prav nasprotno, da bi se enotna razlaga upoštevala čim širše, bi jih bilo ravno treba objaviti.

7 — V zvezi s tem glej ugotovitve Sodišča prve stopnje v sklepu z dne 6. decembra 1999 v zadevi Elder (T-178/99, Recueil, str. II-3509, točka 7). Predmet tega pravnega spora je bila zavrnitev prošnje državljana za vpogled v zapisnike Odbora za davek na dodano vrednost.

8 — Mededeling 57 des Staatssecretaris van Financiën (sklep z dne 14. avgusta 1998, št. VB98/1785, VN 1998/40.33).

27. Pri tem ničesar ne spremeni dejstvo, da so bile smernice vključene v nacionalne upravne predpise, ki so bili objavljeni. Ti upravni predpisi se namreč nanašajo na nacionalno zakonodajo, v katero je bila prenesena Direktiva, ne pa neposredno na Šesto direktivo. Poleg tega nacionalni predpisi na splošno ne morejo dati nobenih napotkov za razlago prava Skupnosti. Brez objave smernic Skupnosti davčni zavezanec ne more preveriti, ali je nacionalna upravna praksa dejansko skladna s smernicami.

*B – Davčna obravnava dobave programske opreme*

28. Glede na dejstva v sporu o glavni stvari je treba razlikovati med dvema primeroma, in sicer med dobavo osnovne programske opreme, zapisane na nosilcu podatkov, in med zagotovitvijo programske opreme, posebej razvite za stranko.

1. Dobava osnovne programske opreme na nosilcu podatkov

29. Dobava osnovne programske opreme, ki je zapisana na trdem nosilcu podatkov, npr. na CD-ROM-u ali DVD-ju, praviloma vklju-

čuje dve transakciji: izročitev nosilca podatkov in dogovor o pravici uporabe programske opreme, ki je zapisana na nosilcu podatkov, ki se običajno sklene v obliki licenčne pogodbe.

30. Nizozemska vlada dobavo programske opreme zato obravnava kot skupek elementov in dejanj, pri čemer je glavna transakcija po njenem mnenju odstop pravice uporabe. Zato to enotno transakcijo šteje za opravljanje storitev. Nasprotno Levob v ospredje postavlja predajo nosilca podatkov, ki po njenem mnenju pomeni dobavo premoženja v stvareh v skladu s členom 5(1) Šeste direktive. Stališče Komisije je kompleksnejše: če je licenca za uporabo programske opreme prenosljiva, se odstopijo pravice, ki jih ima lastnik, tako da imamo opraviti z dobavo. Če pravica uporabe ni prenosljiva, gre nasprotno za opravljanje storitev.

31. Na podlagi člena 5(1) Šeste direktive dobava pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. Vse storitve, ki niso zajete v to opredelitev, se na podlagi člena 6(1) Šeste direktive štejejo za opravljanje storitev.

32. Pri nosilcu podatkov ni dvoma, da njegov lastnik postane kupec, tako da gre v zvezi s tem za dobavo. Vendar pa odstopa pravice uporabe računalniške programske opreme ne moremo šteti za dobavo, ker taka pravica ni premoženje v stvareh v skladu s členom 5(1) Šeste direktive in tudi ni enakovredna premoženju v stvareh, kot to na primer velja za električno energijo ali določene pravice do deleža na nepremičninah<sup>9</sup>.

33. Odrto pa ostaja vprašanje, ali prenos pravice uporabe programske opreme sploh lahko obravnavamo kot storitev (opravljanje storitve), ki je nastala z izročitvijo nosilca podatkov.

34. V dveh starejših sodbah v zadevah Bosch<sup>10</sup> in Brown Boveri<sup>11</sup> je Sodišče že presojalo o podobnem vprašanju v zvezi z določanjem carinske vrednosti. V sodbi Bosch je Sodišče ugotovilo, da se v carinsko vrednost stroja ne sme vključiti vrednost patentov za postopke za uporabo tega stroja, saj skupna carinska tarifa obsega samo uvoz premoženja v stvareh, ne pa uvoza nematerialnega blaga, kot so postopki, storitve ali strokovno znanje in izkušnje.<sup>12</sup>

9 — Glej člen 5(2) in člen 5(3)(a) Šeste direktive.

10 — Sodba z dne 14. julija 1977 v zadevi Bosch (1/77, Recueil, str. 1473).

11 — Sodba z dne 18. aprila 1991 v zadevi Brown Boveri (C-79/89, Recueil, str. 1853).

12 — Sodba Bosch (navedena v opombi 10, točki 4 in 5).

35. V zadevi Brown Boveri je Sodišče v nasprotju z utemeljitvami generalnega pravobranilca Lenza<sup>13</sup> odločilo, da carinska vrednost nosilca podatkov vključuje vrednost programske opreme, zapisane na njem.<sup>14</sup>

36. Pozneje so se carinske določbe spremenile tako, da se pri določanju carinske vrednosti upošteva samo vrednost nosilca podatkov, ne pa vrednost programske opreme, zapisane na njem.<sup>15</sup> Ta sprememba je zaradi napotila v členu 11(B)(1) Šeste direktive vplivala tudi na določitev osnove za odmero vstopnega davka na dodano vrednost. Nenazadnje se Levob, da bi lahko izkoristila ta ugoden predpis o določanju carinske vrednosti, zdi zelo pomembno, da se dobava programske opreme obravnava kot dobava v ZDA in nato kot uvoz v Skupnost.

13 — Glej sklepne predloge z dne 2. maja 1990 (Recueil, str. 1862, točka 29 in naslednje).

14 — Sodba Brown Boveri (navedena v opombi 11, točka 21).

15 — Glej člen 167(1) Uredbe Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL L 253, str. 1): „Ne glede na člene 29 do 33 zakonika se pri določanju carinske vrednosti uvoženih nosilcev podatkov, ki so namenjeni uporabi v napravah za obdelavo podatkov in vsebujejo podatke ali programska navodila, upoštevajo samo stroški ali vrednost programskih nosilcev. Carinska vrednost uvoženih nosilcev podatkov, ki vsebujejo podatke ali programska navodila, torej ne vključuje stroškov ali vrednosti podatkov ali programskih navodil, če so ti stroški ali vrednost izkazani ločeno od stroškov ali vrednosti zadevnih nosilcev podatkov.“

37. Po preteku obdobja, ki je pomembno za spor o glavni stvari, se je posebni predpis za določanje carinske vrednosti programske opreme spet razveljavil, potem ko se je carinska stopnja na podlagi Sporazuma o trgovini z informacijsko tehnologijo tako ali tako znižala na nič.<sup>16</sup>

38. Na omenjene sodbe in zakonodajne odločitve so pretežno vplivali posebni cilji carinske zakonodaje in zahteve GATT za to področje. Sodbe zadevajo določanje transakcijske vrednosti izdelka, na podlagi katere se lahko določi carina. Namen posebnih carinskih predpisov za računalnike in nosilce podatkov je olajšati trgovino s temi izdelki in tako spodbujati tehnični in gospodarski razvoj.<sup>17</sup>

39. Predpisi, ki veljajo za davek na dodano vrednost, niso določeni z enakim namenom kot carinska zakonodaja. Zato na podlagi citiranih sodb in pravnih aktov s področja carinskega prava ne moremo sklepati o davčni obravnavi osnovne programske opreme. Iz tega sledi, da je treba na podlagi samostojnih meril ugotoviti, ali je dobavo osnovne programske opreme na nosilcu podatkov za potrebe DDV treba šteti za dve samostojni transakciji.

40. Proti obravnavi dobave kot dveh samostojnih transakcij govori dejstvo, da pridobitev lastništva na neki stvari načelno pomeni neomejeno pravico razpolaganja in uporabe. Tako se na primer pri prodaji knjige ne odstopi posebna licenca za branje ali pri prodaji glasbenega CD za poslušanje glasbe. Tudi pri pridobitvi tehnične naprave ni treba skleniti posebne pogodbe o njeni uporabi, saj je v napravo vključena intelektualna lastnina v obliki patentiranih izumov.

41. Vendar pa pravico uporabe nekega mehanizma, ki je vključen v neki predmet, omejujejo avtorske pravice. Varstvo avtorskih pravic za programsko opremo v Evropi ureja Direktiva Sveta 91/250/EGS z dne 14. maja 1991 o pravnem varstvu računalniških programov<sup>18</sup>.

16 — Člen 167 se je z Uredbo Komisije (ES) št. 444/2002 z dne 11. marca 2002 o spremembi Uredbe (EGS) št. 2454/93 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 o carinskem zakoniku Skupnosti ter uredb (ES) št. 2787/2000 in (ES) št. 993/2001 (UL L 68, str. 11) razveljavil z naslednjo utemeljitvijo (sedma uvodna izjava): Namen člena 167(1) Uredbe (EGS) št. 2454/93 je bil izogniti se obračunu carin za programsko opremo, uvoženo na nosilnih medijih. Ta cilj je bil medtem dosežen s Sporazumom o trgovini z informacijsko tehnologijo (ATI), odobrenim s Sklepom Sveta 97/359/ES o odpravi carin dajatev na izdelke informacijske tehnologije (UL L 155, str. 1). Brez poseganja v uporabo Sklepa GATT 4.1 z dne 12. maja 1995 zato posebne izvedbene določbe za določanje carinske vrednosti nosilnih medijev niso več potrebne.

17 — V zvezi s tem glej točko 15 in naslednje sklepne predloge generalnega pravobranilca Lenza v zadevi Brown Boveri (navedenih v opombi 13).

18 — UL L 122, str. 42.

42. Člen 1(1) Direktive 91/250 računalniške programe z avtorsko pravico enači s književnimi deli. Na podlagi člena 4 te Direktive je za posebna dejanja, zlasti reproduciranje in distribuiranje programske opreme, potrebno dovoljenje imetnika pravice. Nasprotno pa je iz člena 5(1) Direktive 91/250 mogoče sklepati, da zakoniti pridobitelj za uporabo programa v skladu z njegovim namenom načelno ne potrebuje dovoljenja imetnika pravice.

pridobiteljem, ne zavezuje tretje osebe. Če je tako pogodbeno določbo sploh mogoče dogovoriti, velja samo za razmerje med imetnikom varstvene pravice in prvim pridobiteljem. Prvi pridobitelj mora svojemu pogodbenemu partnerju (proizvajalcu) po potrebi plačati odškodnino, ker je kršil pogodbeno obveznost. Take kršitve pogodbe pa ne vplivajo niti na pridobitev lastništva na nosilcu podatkov, ki ga ima drugi pridobitelj, niti na prenos pravice uporabe, ki je povezana z lastništvom.

43. S prvo prodajo kopije računalniškega programa v Skupnosti s strani imetnika pravice ali z njegovim dovoljenjem je pravica distribuiranja za to kopijo v Skupnosti izčrpana (člen 4(c)(2) Direktive 91/250). Na podlagi tega lahko prvi pridobitelj lastništvo reprodukcije prenese na tretjo osebo, ne da bi za to potreboval dovoljenje imetnika pravice. Prvi pridobitelj torej lahko s premoženjem v stvareh razpolaga kot lastnik.

45. Licenčna pogodba, ki se sklene poleg izročitve nosilca podatkov, na katerem je zapisana zadevna programska oprema, torej ni bistveni pogoj za pravico uporabe tega programa. Nasprotno je bistveni pogoj za pravico uporabe lastništvo reprodukcije. Namen licenčne pogodbe pa je omejiti pravico uporabe v razmerju med imetnikom varstvene pravice in pridobiteljem kopije programske opreme.

44. Kot zakoniti pridobitelj originalnega nosilca podatkov lahko programsko opremo, ki je zapisana na njem, v skladu z njegovim namenom uporablja tudi tretja oseba.<sup>19</sup> Prepoved prenosa pravice uporabe, ki jo je proizvajalec v pogodbi dogovoril s prvim

46. Predmet licenčne pogodbe zato ni storitev, za katero se plačuje davek. Nasprotno pogodba storitev prenosa lastništva reprodukcije celo omejuje.

<sup>19</sup> — Da se prepreči neupravičena večkratna uporaba programa, mora prvi pridobitelj odstraniti program.

47. V nasprotju s stališčem Komisije dejstvo, da taka licenčna pogodba prepoveduje prenos pravice uporabe, ne izključuje opredeljene celotne transakcije kot dobave.

48. V nasprotju z zgornjo analizo je pridobitev nosilca podatkov po mnenju nizozemske vlade povsem nepomembna. Edini pomembni dejavnik je po njenem mnenju pridobitev pravice uporabe. Predaja nosilca podatkov je po njenem mnenju tako rekoč samo tehnični pripomoček, ki omogoča uporabo programske opreme. Vendar pa tega stališča ne morem sprejeti.

49. V prid tej razlagi sicer govori dejstvo, da pridobiteljem večinoma ne gre za lastništvo „sredstva za prenos“, to je nosilca podatkov. Poleg tega bi dobavo programske opreme na nosilcu podatkov za potrebe davka tako izenačili s snemanjem programske opreme z interneta. Snemanje z interneta je namreč po zdajšnjih predpisih treba obravnavati kot opravljanje storitev.<sup>20</sup>

50. Vendar pa razlogi proti tej razlagi prevladujejo. Na podlagi te razlage se računal-

niška programska oprema na nosilcih podatkov na eni strani brez jasnega razloga obravnava drugače kot glasba na CD-ja ali besedilo v knjigah na drugi strani. Nasprotno kot pri teh primerljivih avtorsko zaščitanih delih je pri računalniški programski opremi v ospredju pravica uporabe stvaritev na nosilcu podatkov in ne lastništvo samega nosilca podatkov. Medtem ko gre pri dobavi glasbenega CD-ja ali knjige na podlagi te razlage za dobavo blaga v skladu s členom 5(1) Šeste direktive, ta razlaga predvideva, da se dobava CD-ja s programsko opremo davčno obravnava kot opravljanje storitev.

51. Težave, ki jih lahko prinaša taka različna obravnava, bom ponazorila s primerom leksikona, ki je zapisan na CD-ROM-u ali DVD-ju. Tak CD vsebuje veliko besedila in slik v digitalni obliki in tudi programsko opremo za prikazovanje in upravljanje teh podatkov. Naj potem tak CD obravnavamo kot knjigo in štejemo za dobavo ali kot CD z računalniško programsko opremo in ga štejemo za opravljanje storitev?

52. Razen tega ima Levob prav, ko poudarja, da je opredelitev kot opravljanje storitev težavna, kadar pri odsvojitvi sodelujejo posredniki, kar je običajno za množično prodajo osnovne programske opreme. V praksi posredniki nosilce podatkov dobijo od proizvajalcev ali drugih posrednikov in jih prodajo naprej končnim uporabnikom. Po-

20 — Glej zadnjo alineo člena 9(2)(e) v zvezi s Prilogo L k Šesti direktivi, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2002/38 (navedeno v opombi 4), ki za obravnavano dejansko stanje seveda še ne velja.

sredniki niso podrobneje seznanjeni s pogoji za uporabo licence, ki veljajo za končne uporabnike, in jih tudi ne vključijo v prodajno pogodbo, ki jo sklenejo s pridobiteljem paketa programske opreme. Zato bi bilo nelogično trditi, da pridobitelj pridobi nejasno opredeljeno pravico uporabe in ne premoženja v stvareh.

stojem elementa publicitete se lahko upraviči tudi različna obravnava dobave programske opreme na nosilcu podatkov na eni in s snemanjem z interneta na drugi strani.

53. Če lahko sploh govorimo o sklenitvi posebne licenčne pogodbe o odstopu pravic uporabe, potem se to zgodi šele, ko končni uporabnik programsko opremo namesti na svoj računalnik, s čimer se po pravnem mnenju proizvajalca strinja s pogoji za uporabo licence. Vendar za to razen plačila nosilca podatkov, ki ga je že prejel posrednik, ni potrebno dodatno plačilo. Na to transakcijo torej ni mogoče obračunati davka na dodano vrednost.

55. Tako lahko trenutno sklenemo, da dobava osnovne programske opreme na nosilcu podatkov pomeni dobavo v skladu s členom 5(1) Šeste direktive.

2. Razvoj posebne programske opreme, prilagojene za potrebe naročnika

54. Na podlagi tega primera vidimo, da ima dejstvo, da se navezujemo na prenos nosilca podatkov in ne na odstop pravice uporabe, tudi praktične prednosti za obračun davka na dodano vrednost. Izročitev premoženja v stvareh vključuje element publicitete, s katerim se lahko hitro poveže davek. Nasprotno je težje razumeti, kdaj in med katerimi osebami pride do prenosa premoženja v pravicah. Poleg tega je v teh primerih tudi več manipulacij. Z obstojem oz. neob-

56. Vse stranke se strinjajo, da pri razvoju posebne programske opreme, prilagojene za potrebe stranke, ne gre za dobavo, ampak za opravljanje storitev.

57. S tem se lahko načelno strinjam. Kljub temu so v posameznih primerih mogoči čisto drugačni položaji, v katerih je lahko potrebna različna obravnava. Tudi tu moramo izhajati iz vprašanja, ali se prenaša premoženje v stvareh, ki vključuje intelektualno storitev

programiranja. To zagotovo ne drži, kadar je posebej razvita programska oprema do konca izdelana še le na računalniku stranke.

*C – Vprašanja za predhodno odločanje*

58. Če pa razvijalec programske opreme v skladu z zahtevami stranke v celoti izdelava v svojem podjetju in naročniku preda nosilec podatkov s programske opreme, ki jo mora naročnik samo še namestiti, lahko presodimo tako kot pri osnovni programske opreme.

1. Enotna transakcija ali dve samostojni transakciji (vprašanje 1.a)

59. Dejstvo, da gre za programske opremo, posebej prilagojeno za potrebe stranke, ne vpliva na to presojo. To lahko vidimo iz primerjave z drugimi deli, ki so po naročilu strank izdelani po meri. Tudi pri gradnji hiše, zgrajene v skladu z zahtevami investitorja, ki se preda izdelana na ključ, gre za dobavo in ne za skupek storitev različnih obrtnikov in gradbenikov, ki so sodelovali pri gradnji.

61. Pred nadaljnjo presojo je treba najprej odgovoriti na vprašanje, ali gre pri dobavi osnovne programske opreme in njeni prilagoditvi za posebne potrebe Levob za enotno transakcijo ali dve samostojni transakciji. To vprašanje je pomembno še posebno zato, ker je na podlagi gornjih razlag dobavo osnovne programske opreme treba obravnavati kot dobavo, njeno prilagoditev pa kot opravljanje storitve.

60. Na podlagi predloga za sprejetje predhodne odločbe so zaposleni pri FDP programske opremo CLAS po namestitvi prilagodili na Levobinih napravah za obdelavo podatkov. Zato gre v obravnavanem primeru pri tej transakciji za opravljanje storitev v skladu s členom 6(1) Šeste direktive.

62. Če bi šlo pri dobavi programske opreme in njeni prilagoditvi za samostojni transakciji (hipoteza 2), bi se za določitev kraja opravljanja storitve lahko uporabila različna pravila. To bi lahko povzročilo, da bi bilo na Nizozemskem obdavčljivo samo izvajanje prilagoditev, medtem ko bi bilo treba kot kraj dobave osnovne programske opreme obravnavati Združene države in tako v

Skupnosti za dobavo ne bi bilo treba plačati davka na dodano vrednost.<sup>21</sup>

63. Če bi nasprotno šlo za enotno transakcijo (hipoteza 1), bi bilo treba določiti tudi enoten kraj opravljanja storitve.

64. Ob upoštevanju pogodbe Levob meni, da gre za dve samostojni transakciji. Nizozemska vlada in Komisija pa sta nasprotnega mnenja. Stranke se strinjajo, da gre pri namestitvi programske opreme in izobraževanju zaposlenih za pomožne transakcije, ki jih je treba opredeliti glede na glavno transakcijo.

65. Šesta direktiva ne vsebuje nobene posebne določbe o tem, pod kakšnimi pogoji je več povezanih transakcij treba obravnavati kot enotno transakcijo. Vendar pa je Sodišče v sodbi CCP<sup>22</sup> k temu vprašanju podalo naslednje temeljne izjave:

„Ob upoštevanju dveh okoliščin, in sicer, da po eni strani iz člena 2(1) Šeste direktive izhaja, da je treba vsako transakcijo navadno šteti za samostojno in neodvisno ter da, po drugi strani, transakcije, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo transakcijo, ni treba umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV, je pomembno, prvič, poiskati značilne elemente zadevne transakcije, da se ugotovi, ali davčni zavezanec opravi potrošniku, ki je povprečni potrošnik, več samostojnih glavnih storitev ali enotno storitev.“

66. Pri iskanju značilnih elementov sestavljene transakcije imamo tako dve nalogi. Po eni strani moramo različne posamezne transakcije presoditi ločeno glede na njihov značaj. Po drugi strani bi prekompleksna razdelitev enotne transakcije v posamezne transakcije, ki jih je treba obravnavati ločeno, otežila uporabo predpisov o davku na dodano vrednost.<sup>23</sup> Vsekakor je treba biti pri presojanju objektivni. Pri tem se ne sme upoštevati osebno stališče izvajalca in/ali

21 — Vendar pa bi bilo v tem primeru davek na dodano vrednost treba plačati ob uvozu, pri čemer bi se kot osnova za odmero po zgoraj opisanih pravilih (št. 36) upoštevala samo vrednost nosilca podatkov.

22 — Sodba z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP (C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 29).

23 — V nekaterih sklepnih predlogih je celo zaznati nagnjenje, da se v tem položaju daje prednost praktičnosti pred natančnostjo; glej sklepe predloge generalnega pravobranilca Cosmasa z dne 1. februarja 1996 v zadevi Faaborg Gelting Linien (C-231/94, Recueil, str. I-2395, točka 14), sklepe predloge generalnega pravobranilca Fennellyja z dne 25. aprila 1996 v zadevi Dudda (C-327/94, Recueil, str. I-4595, 4597, točka 35) in sklepe predloge generalnega pravobranilca Fennellyja z dne 11. junija 1998 v zadevi CPP (C-349/96, Recueil, str. I-976, točka 47 in naslednje).

naročnika storitve. Sicer se izjave Sodišča v sodbi CPP nanašajo na skupek storitev, vendar pa se lahko prenesejo tudi na primer, ko se skupaj opravljajo dobave in storitve.<sup>24</sup>

transakcijo je namreč značilna samo za *eno* skupino primerov, ki jih je sodna praksa že priznala.

67. Po mnenju Sodišča imamo opraviti z enotno transakcijo zlasti takrat, kadar je treba eno transakcijo šteti za glavno transakcijo, medtem ko je po drugi strani drugo transakcijo treba šteti samo za nesamostojno pomožno transakcijo. S pomožno transakcijo imamo opraviti takrat, „kadar transakcija za stranke ni cilj, ampak sredstvo, s katerim lahko pod najboljšimi mogočimi pogoji uporabljajo glavno transakcijo izvajalca storitev“<sup>25</sup>.

69. Najbolj bistveno je še vedno, da se ob upoštevanju vseh okoliščin določijo značilni elementi transakcij. Pri tem je treba biti pozoren na to, ali sta obe transakciji medsebojno tako tesno povezani, da vsaka posebej za povprečnega potrošnika nimata potrebnih praktičnih koristi.<sup>26</sup>

68. V obravnavanem primeru nobena od obeh bistvenih transakcij (dobava osnovne programske opreme in njena prilagoditev) drugi ni podrejena na način, da bi jo lahko nedvoumno šteli za pomožno transakcijo. Vendar pa na podlagi tega ne moremo skleniti, da obeh transakcij za potrebe DDV ne bi mogli obravnavati kot enotne transakcije. Razvrstitev na glavno in pomožno

70. Ali sta dobava osnovne programske opreme in njena prilagoditev v konkretnem primeru dejansko tako tesno povezani, mora na koncu na podlagi vseh merodajnih dejanskih okoliščin odločiti predložitveno sodišče. Sodišče pa lahko predstavi merila, ki mu lahko pomagajo pri tej odločitvi.

24 — Tako se je v sodbi z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, str. I-2395) dobava jedi in postrežba v restavraciji obravnavala kot enotna storitev. V sodbi z dne 15. maja 2001 v zadevi Primback (C-34/99, Recueil, str. I-3833) je Sodišče odobritev kredita in dobavo pohištva opredelilo kot enotno transakcijo.

25 — Sodba CPP (navedena v opombi 22, točka 30), glej tudi sodbe z dne 13. julija 1989 v zadevi Henriksen (173/88, Recueil, str. I-2763, točke od 14 do 16), z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, točka 24) in z dne 11. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-76/99, Recueil, str. I-249, točka 27).

71. Za neločljivo povezanost obeh transakcij govori dejstvo, da nizozemsko zavarovalniško podjetje, kot je Levob, v primerjavi z ameriškimi zavarovalniškimi podjetji osnovne programske opreme brez prilagoditev ne more uporabljati. Tudi prilagoditev ni

26 — Tudi v sodbi Henriksen (navedeni v opombi 25, točka 15) je Sodišče odločilo, da je tesna povezanost storitev pomemben dejavnik.

mogoče izvesti ločeno, če prej ni bila dobavljena osnovna programska oprema, ki se lahko prilagodi in jo oseba, ki jo bo prilagodila, obvlada.

povzročila prekinitve pogodbe. Dejstvo, da je podjetje za programsko opremo odgovorno za celoten paket, je v skladu s smislom in namenom pogodbe. Levob si namreč ne more nič pomagati z osnovno programsko opremo, ki sicer nima napak, a ni uspešno prilagojena za njene potrebe.

72. Za stranko bi programsko opremo teoretično sicer lahko prilagodila tretja oseba. Vendar pa Levob tega iz jasnih razlogov ni naročila pri tretji osebi. Razdelitev naročila med dva izvajalca bi namreč povzročila pravne in praktične težave. S pravnega vidika bi bilo za spremembo programske opreme verjetno treba pridobiti dovoljenje imetnika pravice.<sup>27</sup> V tehničnem pogledu pa bi morala imeti tretja oseba, da bi lahko posegala v program, potrebno znanje o strukturi programske opreme.

74. Ker obe transakciji opravi isto podjetje, tudi za delovanje vseh elementov jamči isti poslovni partner. Če bi Levob osnovno programsko opremo nasprotno pridobila od enega podjetja, za prilagoditev pa pooblastila drugo podjetje, napak enega podjetja ne bi mogla očitati drugemu podjetju. To bi pomenilo, da Levob ne bi mogla odpovedati pogodbe o dobavi osnovne programske opreme, ki nima napak, samo zato, ker ni bila ustrezno prilagojena.

73. Naslednji močan indic za neločljivo povezanost obeh transakcij je odgovornost, ki jo ima podjetje za programsko opremo za delovanje celotnega paketa, sestavljenega iz osnovne programske opreme in prilagoditev. V skladu s pogodbo naj bi se delovanje paketa preverilo s t. i. *Integral Acceptance Test*. Zato je verjetno, da bi vsaka napaka osnovne programske opreme ali napaka, ki bi nastala pri programiranju prilagoditev, lahko

75. Posebnosti pogodbe, ki jih navaja Levob, ne nasprotujejo opredelitvi za enotno transakcijo. Še posebno način izdajanja računov za transakcije je po mnenju Sodišča samo eden od indicov. Tako je Sodišče že odločilo, da imamo lahko opraviti s samostojnimi

27 — Na podlagi člena 4(b) Direktive 91/250 je dovoljenje potrebno zlasti za prevod, priredbo, aranžiranje ali vsako drugo predelavo računalniškega programa.

transakcijami, tudi če se zanje izda skupni račun.<sup>28</sup> To ustrezno velja tudi v nasprotnem primeru: dejstva, da gre za enotno transakcijo, ni mogoče izključiti zato, ker so cene za posamezne elemente izkazane ločeno in se za njih izdajo samostojni računi.<sup>29</sup>

ske opreme. Z opisanimi postopki se je namreč očitno hotel izvesti ločen uvozni postopek, da bi se ugodni predpisi za določanje carine, ki so veljali takrat, lahko uporabili za davek na dodano vrednost. Nasprotno predaja nosilcev podatkov, kot je dogovorjena v pogodbi, in ločeno zaračunavanje osnovne programske opreme nimata posebnih lastnosti transakcije, ki bi upravičevale od prilagoditve ločeno davčno obravnavo.

76. Cena se je v dva dela razdelila zato, da je bilo ceno za prilagoditev mogoče oblikovati glede na dejanske stroške. Vendar pa zaradi take navedbe cene ne moremo sklepati, da imamo nujno opraviti z dvema transakcijama, ki ju je za potrebe DDV treba obravnavati ločeno. Tudi mizar, ki izdeluje omare po meri, lahko v svoji ponudbi navede fiksne materialne stroške in stroške dela glede na dejansko porabljeni čas. Kljub temu pa ni dvoma, da je rezultat dobava omare in da ne gre za dve samostojni transakciji. Iz tega primera je razvidno, da ločeno zaračunavanje dveh transakcij ni nujno indic za to, da gre za dve samostojni transakciji.

78. Če bi pogodbenim določbam o ceni in izdajanju računov pripisovali odločilni pomen, bi pogodbeni stranki lahko poljubno odločali o tem, na kaj se bo obračunal davek na dodano vrednost. To pa bi bilo v nasprotju z normo, da je pogodbeno storitev treba presojati objektivno glede na njene značilne elemente.

77. Niti ločeni račun za osnovno programsko opremo niti predaja nosilcev podatkov, na katerih je bila zapisana ta programska oprema, sodelavcem Levob, ki so zato pripotovali v Združene države, ne povzročata dvoma o zgoraj obrazloženi tesni povezanosti te transakcije in prilagoditve program-

79. Odgovor na vprašanje za predhodno odločanje 1.a je zato, da je dobavo osnovne programske opreme na nosilcu podatkov in njeno naknadno prilagoditev za potrebe kupca v skladu s Šesto direktivo treba obravnavati kot enotno transakcijo, kadar so delne transakcije tako tesno povezane, da vsaka posebej za povprečnega potrošnika nimajo potrebnih praktičnih koristi. Pri

28 — Sodba CPP (navedena v opombi 22, točka 31).

29 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Fennelyja z dne 25. maja 2000 v zadevi Komisija proti Franciji (C-76/99, Recueil, str. I-249, I-251, točka 31).

odgovarjanju na to vprašanje ni odločilno dejstvo, ali so bile za delne transakcije dogovorjene samostojne cene in se bodo zanje izdali samostojni računi.

osnovne programske opreme niti njene prilagoditve ne moremo šteti samo za pomožno transakcijo.

## 2. Hipoteza 1: enotna transakcija

80. Vprašanja 1.b), c) in d) je predložitveno sodišče postavilo za primer, da je storitve treba obravnavati kot enotno transakcijo, kar je na podlagi zgornjih razlag precej verjetno. Z vprašanjem 1.b) bi predložitveno sodišče v bistvu rado ugotovilo, ali je treba enotno transakcijo kot celoto obravnavati kot dobavo ali kot opravljanje storitev. Druga vprašanja zadevajo določitev kraja opravljanja storitve.

a) Opredelitev kot dobava ali opravljanje storitev (vprašanje 1.b)

81. Enotna transakcija, ki jo je prevzela Levob, obsega elemente dobave in tudi opravljanja storitev, pri čemer niti dobave

82. V zadevi Faaborg-Gelting Linien<sup>30</sup> je Sodišče odločilo, da je treba, kadar transakcija obsega skupek elementov in dejanj, upoštevati vse okoliščine. Če posameznih elementov skupka elementov in dejanj tudi ni mogoče razdeliti na glavne in pomožne transakcije, je treba kljub temu ugotoviti, ali je poudarek transakcij na dobavah ali na opravljanju storitev. Pri vodenju restavracije iz zadeve Faaborg-Gelting Linien je Sodišče odločilo, da prevladujejo elementi opravljanja storitev.

83. V obravnavanem primeru je poudarek po upoštevanju vseh okoliščin prav tako na opravljanju storitev. Prvo odločilno merilo za tako opredelitev je, da Levob osnovne programske opreme kot take ne more uporabljati. Osnovna želja Levob zato ni bila

30 — Navedena v opombi 24, točke od 12 do 14; glej tudi sodbo CPP (navedeno v opombi 22, točka 28) in sodbo z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, str. I-493, točka 26).

pridobiti osnovne zavarovalne programske opreme, ampak programsko opremo, posebej prilagojeno za njene potrebe.

ljanje storitev v skladu s členom 6(1) Šeste direktive, kadar pri upoštevanju vseh okoliščin prevladujejo elementi opravljanja storitev. To je lahko, kadar:

84. Drugič lahko ugotovimo, da sta bila prilagoditev in namestitev zelo zapleteni transakciji, ki sta trajali dlje kot eno leto. Delo se je začelo s skupno oceno zahtev za prilagoditev in končalo s preskusom celotne programske opreme. Namestitev in izobraževanje zaposlenih sta sicer samo pomožni transakciji. Vendar pa dejstvo, da naj bi FDP opravil obsežno „celostno storitev“, ki je bila precej obsežnejša od zagotovitve osnovne programske opreme, kaže, da sta prav tako sestavna dela pogodbениh storitev.

— je prilagoditev osnovne programske opreme odločilnega pomena za to, da jo pridobitelj lahko uporablja;

— sta prilagoditev in namestitev tako zapleteni, da ju ni mogoče obravnavati kot pomožni transakciji; in

85. Končno so elementi opravljanja storitev, kot so prilagoditev programske opreme, njena namestitev in izobraževanje, tudi večji del skupne cene kot dobava osnovne programske opreme.

— so elementi opravljanja storitev večji del vrednosti enotne transakcije.

b) Kraj opravljanja storitve (vprašanji 1.c in d)

86. Odgovor na vprašanje za predhodno odločanje 1.b se zato glasi, da je enotno transakcijo, ki je sestavljena iz dobave osnovne programske opreme, njene prilagoditve za potrebe kupca, njene namestitve in izobraževanja, treba obravnavati kot oprav-

87. Z vprašanjema 1.c in d, ki ju je treba preučiti skupaj, želi predložitevno sodišče

izvedeti, ali se kraj opravljanja storitve, ki jo je v celoti treba obravnavati kot opravljanje storitev, določi po splošnem pravilu iz člena 9(1) Šeste direktive ali pa imamo opraviti z eno od okoliščin iz odstavka 2 tega člena. Na podlagi odstavka 1 je kraj opravljanja storitve sedež izvajalca storitve, na podlagi odstavka 2 pa sedež naročnika storitve.

nostni kraj, ki je navezna okoliščina za določanje kraja opravljanja storitve.<sup>31</sup>

88. Nizozemska vlada in Komisija se strinjata, da obravnavani primer ureja tretja alineja člena 9(2)(e) Šeste direktive, tako da je kraj opravljanja storitve Nizozemska. Levob meni predvsem, da je treba izhajati iz dveh samostojnih transakcij, pri čemer naj bi se kraj opravljanja storitve (prilagoditve programske opreme) določil na podlagi člena 9(1) Šeste direktive. Če bi Sodišče odločilo, da gre za sestavljeno transakcijo, Levob meni, da bi šlo za dobavo, ki se je na podlagi člena 8 Šeste direktive zgodila v Združenih državah.

90. Glede razmerja med prvima odstavkoma člena 9 Šeste direktive je Sodišče poleg tega že ugotovilo, da odstavek 2 navaja vrsto posebnih naveznih okoliščin, medtem ko odstavek 1 te določbe glede tega predmeta podaja splošno pravilo; cilj teh določb je izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in, drugič, neobdavčenju prihodkov.<sup>32</sup>

91. Na podlagi tega je Sodišče sklenilo, da člena 9 ni mogoče razlagati tako, kot da odstavek 1 prevlada nad odstavkom 2 te določbe. Vprašanje, ki se zastavlja v vsakem položaju, je, ali jo ureja eden izmed primerov, navedenih v členu 9(2); v nasprotnem primeru je zajeta z odstavkom 1.<sup>33</sup> Pri odstavkih 1 in 2 člena 9 Šeste direktive torej

89. V skladu s sodno prakso je kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež dejavnosti, na podlagi člena 9(1) Šeste direktive pred-

31 — Sodba Faaborg (navedena v opombi 24, točka 16) in sodba z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz (168/84, Recueil, str. 2251, točka 17).

32 — Sodba z dne 15. marca 2001 v zadevi Syndicat des producteurs indépendants (SPI) (C-108/00, Recueil, str. I-2361, točka 15). V zvezi z razmerjem med členom 9(1) in členom 28b dela E Šeste direktive glej tudi sodbe z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda (C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 20), z dne 25. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-429/97, Recueil, str. I-637, točka 41) in z dne 27. maja 2004 v zadevi Lipjes (C-68/03, ZÖdl., str. I-5879, točka 16).

33 — Sodba SPI (navedena v opombi 32, točka 16) in sodba Dudda (navedena v opombi 32, točka 21).

tudi ne gre za pravilo in izjemo, zaradi česar bi bilo odstavek 2 treba razlagati strogo<sup>34</sup>.

92. V zadevi C-427/97 (Komisija proti Franciji), na katero se sklicuje Levob, je Sodišče sicer zavrnilo uporabo odstavka 2 za sestavljeno transakcijo in odločilo, da je pravilo iz odstavka 1 bolj praktično. Na podlagi tega pa ni mogoče sklepati, da se odstavek 2 na splošno ne uporablja za sestavljene transakcije. Na ugotovitev v sodbi Komisija proti Franciji je treba gledati v skladu s konkretnim dejanskim stanjem. Če bi se storitev obdavčila v kraju naročnika storitve, bi to takrat povzročilo spore o pristojnosti, saj je bila storitev opravljena za številne naročnike, ki so imeli sedež v različnih državah članicah.

93. V obravnavanem primeru ni nevarnosti, da bi prišlo do sporov o pristojnosti, saj je Levob edina naročnica sestavljene transakcije. Čeprav imamo opraviti s sestavljeno transakcijo, se moramo najprej prepričati, ali se v obravnavanem primeru uporablja eno od meril iz člena 9(2) Šeste direktive.

94. Dobava in prilagoditev programske opreme bi najprej lahko pomenili odstop licenc v skladu s prvo alineo 9(2)(e) Šeste direktive. V pogodbi med FDP in Levob je namreč predvideno, da se licenca odstopi za osnovno programsko opremo in tudi za prilagoditev.

95. Kot smo že ugotovili, odstop pravice uporabe osnovne programske opreme poleg dobave nosilca podatkov ni odločilnega pomena. Enako velja za prilagoditve. Nesmiselno bi bilo namreč programsko opremo prilagoditi posebej za Levob, ne da bi se ji potem tudi odstopila pravica uporabe. Ker je poudarek torej na (enotni) storitvi in ne na odstopu licence, je uporaba prve alinee 9(2)(e) Šeste direktive izključena.

96. Izobraževanje, ki ga je moral zagotoviti FDP, bi lahko, če bi ga obravnavali ločeno, opredelili kot izobraževanje v skladu s prvo alineo 9(2)(c) Šeste direktive. Vendar pa je izobraževanje samo dodatna storitev, tako da posebno določanje kraja opravljanja storitve za to dejavnost ni mogoče.

34 — Sodba SPI (navedena v opombi 32, točka 17).

97. Zato se je treba vprašati, ali se lahko uporabi tretja alineja člena 9(2)(e) Šeste direktive, ki velja za „storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter obdelavo podatkov in dajanje informacij“.

98. To določbo si lahko razlagamo na dva načina. Po eni strani jo lahko strogo razlagamo tako, da velja samo za storitve omenjenih svobodnih poklicev, skupaj z obdelavo podatkov in dajanjem informacij, ki potekata *v okviru teh dejavnosti*. V tem primeru se ta določba ne bi uporabljala, saj ni povezave med obravnavanim primerom in storitvami omenjenih poklicev.

99. Po drugi strani bi obdelavo podatkov in dajanje informacij lahko obravnavali kot dodatni storitvi, ki sta neodvisni od storitev, ki so naštetje na začetku. V tem primeru bi storitve, ki so predmet spora, spadale v področje uporabe teh pojmov, čeprav dobave in programiranja programske opreme danes brez nadaljnega ne bi več opisali kot „obdelava podatkov in dajanje informacij“. Vendar pa se ti pojmi ne smejo uporabljati prestrogo, ampak je treba upoštevati, da ta del Direktive od leta 1977 še ni bil spremenjen.

100. Vendar pa besedilo, še posebno izbira veznika (ter, ainski que, as well as ...), tudi v drugih jezikovnih različicah prej kaže enakovrednost vseh navedenih storitev.

101. Sodišče je o uporabi tretje alineje 9(2)(e) Šeste direktive do zdaj sicer odločalo na podlagi tega, ali so posamezne storitve, o katerih je presojalo, spadale k storitvam, ki se v glavnem in običajno opravljajo v poklicih, navedenih v določbi.<sup>35</sup> Tako odločanje je bilo primerno zato, ker je normodajalec Skupnosti poklice, ki so navedeni v tej določbi, uporabil samo kot sredstvo za opredelitev kategorij storitev, na katere se ta nanaša, in ni predpisal, da mora izvajalec tudi dejansko opravljati enega od teh poklicev.<sup>36</sup>

102. Poleg tega se tretja alineja člena 9(2)(e) Šeste direktive nanaša na „obdelavo podatkov in dajanje informacij“, ne da bi se sklicevala na poklice. Leta 1977 namreč sploh še nismo imeli natančnih predstav o poklicih, ki se opravljajo v podjetjih za

35 — Sodbi z dne 6. marca 1997 v zadevi Linthorst, Pouwels in Scheres (C-167/95, Recueil, str. I-1195, točka 19 in naslednje) in z dne 16. septembra 1997 v zadevi von Hoffmann (C-145/96, Recueil, str. I-4857, točka 15 in naslednje).

36 — Glej sodbo SPI (navedena v opombi 32, točki 19 in 20) z napolitvijo na sodbi z dne 17. novembra 1993 v zadevi Komisija proti Franciji (C-68/92, Recueil, str. I-5881, točka 17) in v zadevi Komisija proti Luksemburgu (C-69/92, Recueil, str. I-5907, točka 18), na podlagi katerih imamo pri oglaševanju lahko opraviti s transakcijami, čeprav jih ni opravila oglaševalska agencija.

programsko opremo. Zato storitev obdelave podatkov in dajanja informacij tudi ni mogoče primerjati z dejavnostmi navedenih poklicev, kot je to do zdaj počelo Sodišče.

obravnavanega primera, saj dobava in prilagoditev programske opreme nista bili opravljene elektronsko. Zato na podlagi uvedbe predpisov za elektronsko opravljane storitve ni mogoče sklepati o razlagi predpisov, ki so v obravnavanem primeru veljali pred sprejetjem Direktive 2002/38.

103. Če bi avtorji Direktive „obdelavo podatkov in dajanje informacij“ želeli zajeti samo v obsegu, v katerem ju običajno opravljajo v navedenih poklicih, teh dveh storitev ne bi posebej omenili, saj že tako ali tako spadata v dejavnosti teh poklicev, skupaj z drugimi podobnimi storitvami.

106. Ker je transakcije torej treba opredeliti kot storitve obdelave podatkov in dajanja informacij v skladu s tretjo alineo člena 9(2)(e) Šeste direktive, se za kraj opravljanja storitve šteje kraj, v katerem ima naročnik sedež.

104. Levob končno še poudarja, da je bilo obdavčevanje elektronsko opravljenih storitev na sedežu naročnika storitve z Direktivo 2002/38 uvedeno zato, ker je bilo obdavčevanje tovrstnih storitev v Skupnosti prej mogoče samo v zelo omejenem obsegu.<sup>37</sup>

3. Hipoteza 2: dve samostojni transakciji (vprašanja 2.a, b in c)

105. V zvezi s tem je dovolj, če opozorimo, da spremembe Šeste direktive, ki so bile uvedene z Direktivo 2002/38, ne zadevajo

107. V obravnavanem primeru – ob upoštevanju končne presoje predložitvenega sodišča – vse kaže, da imamo opraviti z enotno transakcijo. Zato mi na vprašanje 2.a ni treba odgovoriti, saj ga je predložitveno sodišče postavilo samo za primer nasprotno odločitve.

<sup>37</sup> – Levob v zvezi s tem napoti na prvo uvodno izjavo Direktive 2002/38 (ki je navedena v opombi 4).

108. Če bo v nasprotju s pričakovanji dobavo osnovne programske opreme na nosilcu podatkov treba obravnavati ločeno, iz utemeljitev pod IV B 1 izhaja, da je ta transakcija dobava v skladu s členom 5(1) Šeste direktive. Zato tudi ni treba odgovoriti na vprašanje 2.b, ki bi bilo pomembno samo, če bi transakcijo opredelili kot opravljanje storitev.

109. Pri odgovarjanju na vprašanje 2.c o kraju opravljanja prilagoditve osnovne programske opreme se lahko napoti na odgovor na vprašanja 1.c in d. Tudi če prilagoditev obravnavamo ločeno, se kot kraj opravljanja storitve na podlagi tretje alineje člena 9(2)(e) Šeste direktive šteje kraj, v katerem ima naročnik sedež.

## V – Predlog

110. Na podlagi zgoraj navedenih premislekov na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Hoge Raad, predlagam te odgovore:

1. Dobavo osnovne programske opreme na nosilcu podatkov in njeno naknadno prilagoditev za potrebe kupca je v skladu s Šesto direktivo sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) treba obravnavati kot enotno transakcijo, kadar so delne transakcije tako tesno povezane, da vsaka posebej za povprečnega potrošnika nimajo potrebnih praktičnih koristi. Pri odgovarjanju na to vprašanje ni odločilno dejstvo, ali so bile za delne transakcije dogovorjene samostojne cene in se bodo zanje izdali ločeni računi.

2. Enotno transakcijo, ki je sestavljena iz dobave osnovne programske opreme, njene prilagoditve za potrebe kupca, njene namestitve in izobraževanja, je v celoti treba obravnavati kot opravljanje storitev v skladu s členom 6(1) Šeste direktive 77/388, kadar pri upoštevanju vseh okoliščin prevladujejo elementi opravljanja storitev. To je lahko, kadar:
  - je prilagoditev osnovne programske opreme odločilnega pomena za to, da jo pridobitelj lahko uporablja;
  - sta prilagoditev in namestitvev tako zapleteni, da ju ni mogoče obravnavati kot pomožni transakciji; in
  - so elementi opravljanja storitev večji del vrednosti enotne transakcije.
  
3. Enotno transakcijo, ki je sestavljena iz dobave osnovne programske opreme, njene prilagoditve za potrebe kupca, njene namestitve in izobraževanja, je treba obravnavati kot obdelavo podatkov in dajanje informacij v skladu s tretjo alineo člena 9(2)(e) Šeste direktive 77/388, tako da se kot kraj opravljanja storitve šteje kraj, v katerem ima naročnik sedež.