

Sprawa C-222/09

Kronospan Mielec sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Rzeszowie

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelnego Sędziego Administracyjnego)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 9 ust. 2 lit. c) i e) – Prace badawczo-rozwojowe wykonywane przez inżynierów – Określenie miejsca świadczenia usług

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Świadczenie usług – Określenie miejsca opodatkowania

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

Świadczenie usług polegających na wykonywaniu prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki przez inżynierów mających przedsiębiorstwo w jednym z państw członkowskich na zlecenie i na rzecz usługobiorcy z siedzibą w innym państwie członkowskim, powinno być kwalifikowane jako „usługi inżynierów” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, który określa miejsce świadczenia usług dla usług konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz innych podobnych usług.

W istocie usługi te muszą być uznane za należące do zakresu owego przepisu ponieważ prace badawczo-rozwojowe są usługami zasadniczo i zwykle świadczonymi w ramach zawodu inżyniera, objętymi zakresem tego przepisu. Jest tak w wypadku usług świadczenia usług, które charakteryzują się tym, iż nie polegają tylko na stosowaniu istniejącej wiedzy i istniejących metod do konkretnych problemów, lecz również na nabywaniu nowej wiedzy i opracowywaniu nowych metod w celu rozwiązania tych samych lub nowych problemów. Działania takie różnią się od tych, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy ponieważ dane usługi nie są świadczone dla wielu odbiorców, lecz na rzecz jednego usługobiorcy. Okoliczności, że jedyny usługobiorca sprzedaje, osobom trzecim lub spółkom należącym do tej samej grupy co on, wyniki zamówionych prac, jest w tym zakresie bez znaczenia.

(por. pkt 20, 21, 24-26, 30; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 7 października 2010 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 9 ust. 2 lit. c) i e) – Prace badawczo-rozwojowe wykonywane przez inżynierów – Określenie miejsca świadczenia usług

W sprawie C-222/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 23 kwietnia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 czerwca 2009 r., w postępowaniu:

Kronospan Mielec sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Rzeszowie,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, J.-J. Kasel (sprawozdawca), A. Borg Barthet, M. Ilešić, i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 lipca 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Kronospan Mielec sp. z o.o. przez adwokata M. Sobański oraz T. Michalika, doradcę podatkowego,
- w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza oraz A. Kramarczyk i A. Rutkowski, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa oraz przez Z. Chatzipavlou oraz V. Karrę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou oraz K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 2 lit. c) i e) 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 (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Kronospan Mielec sp. z o.o. (zwanym dalej „Kronospan”) a Dyrektorem Izby Skarbowej w Rzeszowie w przedmiocie określenia miejsca świadczenia usług dla potrzeb poboru podatku od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

3 Motyw siódmy szóstej dyrektywy stanowi:

„określenie miejsca, gdzie transakcje podlegające opodatkowaniu zostały dokonane, byłoby źródłem konfliktów dotyczących jurysdykcji między państwami członkowskimi, w szczególności jeżeli chodzi o dostawy towarów wraz z montażem oraz świadczenie usług; miejsce, gdzie następuje świadczenie usługi, powinno co do zasady być określone jako miejsce, gdzie osoba świadcząca usługi posiada swoje główne miejsce prowadzenia działalności, miejsce to powinno być określone jako znajdujące się w kraju osoby, dla której świadczona jest ta usługa, szczególnie w przypadku niektórych usług świadczonych pomiędzy podatnikami, gdzie koszt usługi jest wliczany w cenę towaru”.

4 Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczono usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa [siedziby lub stałego zakładu], jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa”.

5 Artykuł 9 ust. 2 lit. c) i e) szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Jednakże:

[...]

c) za miejsce świadczenia usług odnoszących się do:

– działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej, w szczególności w to działalności organizatorów takiej działalności, oraz, gdzie to właściwe usługi pomocniczych [ewentualnie usługi pomocnicze],

[...]

jest [uważa się] miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane;

[...]

e) miejscem świadczenia wymienionych powyżej usług, świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca [usługodawca], jest miejsce, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego [ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] świadczona jest usługa, lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce, gdzie zwykle przebywa:

[...]

– usługi konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji,

[...]”.

Uregulowania krajowe

6 Artykuł 27 ust. 2 pkt 3 lit. a) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535), w brzmieniu obowiązującym w stanie faktycznym sprawy przed sądem krajowym (zwaną dalej „ustawą o podatku VAT”) stanowi:

„W przypadku świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji lub rozrywki miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone [...]”.

7 Artykuł 27 ust. 3 ustawy o podatku VAT ma następujące brzmienie:

„W przypadku gdy usługi, o których mowa w ust. 4, są świadczone na rzecz:

1) osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego, lub

2) podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, ale w kraju innym niż kraj świadczącego usług,

miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie nabywca usług posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności, dla którego dana usługa jest świadczona, a w przypadku braku stałego miejsca prowadzenia działalności, stały adres lub miejsce zamieszkania”.

8 Artykuł 27 ust. 4 pkt 3 ustawy o podatku VAT stanowi:

„Przepis ust. 3 stosuje się do usług doradztwa w zakresie sprzętu komputerowego [...]; w zakresie oprogramowania [...]; prawnych, rachunkowo-księgowych, badania rynków i opinii publicznej, doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania [...] architektonicznych i inżynierskich [...] – z zastrzeżeniem ust. 2 pkt 1; w zakresie badań i analiz technicznych [...]; przetwarzania danych i dostarczania informacji; tłumaczeń”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

9 Kronospan, mająca siedzibę w Polsce, świadczyła na rzecz klienta z siedzibą na Cyprze usługi w zakresie badań i analiz technicznych oraz wykonywała prace badawczo-rozwojowe w dziedzinie nauk przyrodniczych i technicznych.

10 Wymienione usługi polegały, częściowo rzecz biorąc, na wykonywaniu prac obejmujących badania i pomiary emisji, w tym prowadzenie badań związanych z emisją dwutlenku węgla (CO₂) i handlem prawami do emisji CO₂, sporządzanie oraz nadzór nad dokumentacją dotyczącą tych prac, jak i analizowanie różnego rodzaju potencjalnych zanieczyszczeń związanych z wytwarzaniem produktów składających się głównie z drewna. Prace były wykonywane w celu zdobycia nowych doświadczeń i wiedzy technologicznej pozwalającej na wyprodukowanie nowych materiałów, wyrobów i urządzeń, a także zastosowanie nowych procesów technologicznych w procesie produkcji.

11 Pismem z dnia 8 grudnia 2006 r. Kronospan zwróciła się do Urzędu Skarbowego w

Rzeszowie z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji dotyczącej stosowania określonych przepisów polskiego prawa podatkowego, w celu ustalenia, w jakim zakresie opisane usługi należy uznać za świadczone w Polsce, a nie w państwie siedziby usługobiorcy, czyli w Republice Cypryjskiej.

12 Zdaniem Kronospan usługi te powinny być w całości traktowane jako usługi inżynierów, w związku z czym miejsce ich świadczenia powinno być, zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, miejsce siedziby przedsiębiorstwa usługobiorcy, czyli Cypr. Postanowieniem z dnia 9 marca 2007 r. organ podatkowy w Rzeszowie orzekł natomiast, że cztery czynności, których dotyczy sprawa, stanowi działalność naukową i że w związku z tym, na podstawie art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, miejsce świadczenia znajduje się na terytorium Polski.

13 Zażalenie złożone przez Kronospan na powyższe orzeczenie zostało oddalone przez Dyrektora Izby Skarbowej w Rzeszowie. Kronospan wniosła następnie skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie, który oddalił skargę, uzasadniając, że sporne usługi były działalnością naukową, a nie usługami świadczonymi przez inżynierów.

14 Naczelny Sąd Administracyjny, do którego wniesiono sprawę, zastanawia się, czy art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wspomniane w nim usługi inżynierów obejmują wykonywanie przez nich prac badawczo-rozwojowych. Skoro z orzecznictwa Trybunału, a w szczególności z wyroku z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, wynika, że przepisy powyższego art. 9 ust. 2 nie odnoszą się do wymienionych w nim rodzajów zawodów jako takich, lecz do świadczeń zwykle wykonywanych przez ich przedstawicieli, to można twierdzić, że wszystkie świadczenia wykonywane normalnie przez inżynierów objęte są zakresem art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy.

15 Jednakże zdaniem tego sądu cztery prac wykonywanych w niniejszej sprawie ma charakter „kreatywny” i „nowatorski” oraz wykazuje cechy prac naukowych, które mogą być objęte zakresem art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, niezależnie od tego, że prace te wykonywane są na zasadach komercyjnych dla jednego podmiotu. Komercyjny charakter badań naukowych nie podważa ani ogólnego charakteru wyników tego rodzaju działalności, ani ich przyszłego ogólnego zastosowania. Można więc uznać, że omawiane usługi są świadczone na rzecz wielu odbiorców, czyli że w niniejszym wypadku speñniona została jedna z przesłanek powyższego przepisu, określona przez Trybunał w szczególności w wyroku z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-114/05 Gillan Beach, Zb.Orz. s. I-2427.

16 Ponadto sąd krajowy podnosi, że koszt usług omawianych w niniejszej sprawie nie jest czynnikiem „ceny towaru”, wbrew temu, co przewiduje motyw siódmy szóstej dyrektywy. Cena nabycia tych usług stanowi składnik kosztów pośrednich, które są elementem ceny sprzedaży wszystkich towarów i usług oferowanych przez nabywcę powyższych usług.

17 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„a) Czy unormowania wynikające z art. 9 ust. 2 lit. e) tiret [trzecie] szóstej dyrektywy [...] – oraz aktualnie odpowiednio art. 56 ust.1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) – należy interpretować w ten sposób, iż wymienione w nich usługi inżynierów świadczone na rzecz podatnika VAT, wykonującego zlecenie obejmujące te usługi na rzecz usługobiorcy mającego siedzibę w innym państwie Wspólnoty opodatkowane są w miejscu, w którym usługobiorca (zlecający usługę) posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej,

b) czy te? nale?y przyj??, i? us?ugi te jako odnosz?ce si? do dzia?alno?ci naukowej opodatkowane s? w miejscu, gdzie us?ugi te faktycznie s? wykonywane, stosownie do art. 9 ust. 2 lit. c) tiret [pierwsze] [szóstej dyrektywy (aktualnie odpowiednio art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112)],

przy przyj?ciu za?o?enia, ?e us?ugi te maj? charakter prac obejmuj?cych badania i pomiary emisji, o których mowa w przepisach o ochronie ?rodowiska, w tym prowadzenie bada? zwi?zanych z emisj? dwutlenku w?gla (CO₂) i handlem emisjami CO₂, sporz?dzanie oraz nadzór nad dokumentacj? wy?ej wymienionych prac oraz analizowanie ?róde? potencjalnych zanieczyszcze?, dokonywanych w celu zdobycia nowych do?wiadcze? i wiedzy technologicznej, ukierunkowanej na wyprodukowanie nowych materia?ów, wyrobów i urz?dze?, a tak?e zastosowanie nowych procesów technologicznych w procesie produkcji?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 Zwracaj?c si? z powy?szym pytaniem, s?d krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy ?wiadczenie us?ug, takich jak b?d?ce przedmiotem tocz?cej si? przed nim sprawy, polegaj?cych na wykonywaniu prac badawczo?rozwojowych w dziedzinie ochrony ?rodowiska i techniki przez in?ynierów maj?cych przedsi?biorstwo w jednym z pa?stw cz?onkowskich na zlecenie i na rzecz us?ugobiorcy z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, winno by? kwalifikowane jako „us?ugi in?ynierów” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy, czy jako „dzia?alno?? naukowa” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze.

19 W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie s?du krajowego nale?y na wst?pie przypomnie?, ?e art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy nie dotyczy zawodów, takich jak zawód adwokata, doradcy, ksi?gowego lub in?yniera, lecz us?ug. Prawodawca wspólnotowy u?ywa wymienionych w tym przepisie zawodów jako ?rodka s?u??cego zdefiniowaniu kategorii us?ug b?d?cych jego przedmiotem (wyrok z dnia 16 wrze?nia 1997 r. w sprawie C?145/96 von Hoffmann, Rec. s. I?4857, pkt 15).

20 W konsekwencji nale?y okre?li?, czy prace badawczo?rozwojowe, takie jak b?d?ce przedmiotem sprawy przed s?dem krajowym, s? us?ugami zasadniczo i zwykle ?wiadczonymi w ramach zawodu in?yniera, obj?tymi zakresem art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie von Hoffmann, pkt 16).

21 W tym zakresie nale?y stwierdzi?, ?e wykonywanie zawodu in?yniera obejmuje ?wiadczenie us?ug, które charakteryzuj? si? tym, i? nie polegaj? tylko na stosowaniu istniej?cej wiedzy i istniej?cych metod do konkretnych problemów, lecz równie? na nabywaniu nowej wiedzy i opracowywaniu nowych metod w celu rozwi?zania tych samych lub nowych problemów.

22 Nie mo?na wi?c skutecznie kwestionowa? twierdzenia, ?e dzia?alno?? badawczo?rozwojowa obejmuje us?ugi, które zasadniczo i zwykle mog? by? ?wiadczone przez in?ynierów.

23 Oczywi?cie, o ile prawd? jest, ?e – jak podniós? s?d krajowy – dzia?alno?? naukowa, o której mowa w art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, ma zwykle charakter nowatorski i kreatywny, to jednak na podstawie tylko tej okoliczno?ci nie mo?na wykluczy?, ?e podatnik wykonuj?cy dzia?alno?? lub zawód b?d?cy przedmiotem innego przepisu powy?szej dyrektywy, mo?e równie? ?wiadczy?, zasadniczo i zwykle, us?ugi o powy?szym charakterze.

24 Nale?y doda?, ?e – jak wynika z orzecznictwa Trybuna?u – us?ugi wymienione w art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy charakteryzuj? si? tym, i? s? przeznaczone dla wielu odbiorców, a mianowicie dla ogó?u osób uczestnicz?cych, w ró?norodnym charakterze, w dzia?alno?ci

kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, dydaktycznej lub rozrywkowej (zob. ww. wyrok w sprawie Gillan Beach, pkt 23).

25 Natomiast z postanowienia odsyłanego wynika, że w niniejszej sprawie usługi Kronospan nie były świadczone dla wielu odbiorców, lecz na rzecz jednego usługobiorcy cypryjskiego, który zlecił prace badawczo-rozwojowe będące przedmiotem sprawy. Okoliczność, że jedyny usługobiorca następnie sprzedał, osobom trzecim lub spółkom należącym do tej samej grupy co on, wyniki zamówionych prac, jest w tym zakresie bez znaczenia. Rozpowszechnianie przez usługobiorcę, w ramach wykonywania przez niego działalności gospodarczej, powyższych wyników prac wśród szerszego kręgu odbiorców nie pozwala bowiem na przyjęcie, że usługi te świadczone były na rzecz osoby innej niż tenże usługobiorca.

26 Wynika stąd, że usługi takie jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym muszą być uznane za należące do zakresu art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy.

27 Powyższego wniosku nie podważa argument przywołany w pkt 16 niniejszego wyroku, zgodnie z którym w sprawie przed sądem krajowym usługobiorca nie wlicza bezpośrednio kosztów tych usług do ceny oferowanych przez siebie towarów i usług, w wyniku czego wspomniane usługi miałyby być objęte zakresem art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy.

28 Po pierwsze bowiem, na co wskazuje użycie partykuły „szczególnie” w motywie siódmym szóstej dyrektywy, zakres zastosowania art. 9 ust. 2 tej dyrektywy nie jest ograniczony do świadczenia pomiędzy podatnikami usług, których koszt jest wliczany do ceny towarów.

29 Po drugie, szósta dyrektywa nie zawiera żadnej wskazówki pozwalającej na wnioskowanie, że fakt wliczenia przez usługobiorcę kosztu nabytych usług w cenę oferowanych przez siebie towarów lub usług nie w sposób bezpośredni, lecz pośrednio, ma znaczenie dla celów określenia, czy dana usługa objęta jest zakresem art. 9 ust. 1 czy art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy.

30 W świetle powyższych uwag na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że świadczenie usług, takich jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, polegających na wykonywaniu prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki przez inżynierów mających przedsiębiorstwo w jednym z państw członkowskich na zlecenie i na rzecz usługobiorcy z siedzibą w innym państwie członkowskim, powinno być kwalifikowane jako „usługi inżynierów” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

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

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

Źwiadczenie usług polegających na wykonywaniu prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki przez inżynierów mających przedsiębiorstwo w jednym z państw członkowskich na zlecenie i na rzecz usługobiorcy z siedzibą w innym państwie członkowskim, powinno być kwalifikowane jako „usługi inżynierów” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) 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.

Podpisy

* Język postępowania: polski.