

Zaak C-222/09

Kronospan Mielec sp. z o.o.

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie

(verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 9, lid 2, sub c en e – Onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden uitgevoerd door ingenieurs – Bepaling van plaats van dienst”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Dienstverrichtingen – Bepaling van fiscaal aanknopingspunt

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 9, lid 2, sub e)

Diensten die bestaan in de uitvoering van onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden op het gebied van leefmilieu en technologie en die worden verricht door in een lidstaat gevestigde ingenieurs in opdracht en ten behoeve van een in een andere lidstaat gevestigde dienstontvanger, moeten worden aangemerkt als „diensten verricht door ingenieurs” in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, dat het fiscale aanknopingspunt bepaalt voor diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten.

Deze diensten vallen immers onder deze bepaling, aangezien onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden diensten vormen die hoofdzakelijk en gewoonlijk worden verricht in het kader van het beroep van ingenieur als bedoeld in deze bepaling. Dat is het geval met diensten die als kenmerk hebben dat het niet alleen gaat om de toepassing van reeds verworven kennis en bestaande procedés op concrete problemen, maar ook om de verwerving van nieuwe kennis en de ontwikkeling van nieuwe procedés teneinde diezelfde of nieuwe problemen op te lossen. Deze werkzaamheden verschillen bovendien van die bedoeld in artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn doordat de betrokken diensten niet worden verricht ten behoeve van een groot aantal personen, doch ten behoeve van een enkele afnemer. De omstandigheid dat de enige ontvanger van deze diensten de resultaten van de werkzaamheden waartoe hij opdracht heeft gegeven, moet verkopen aan derden of aan vennootschappen die tot dezelfde groep als hij behoren, is in dit verband van geen belang.

(cf. punten 20-21, 24-26, 30 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

7 oktober 2010 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 9, lid 2, sub c en e – Door ingenieurs uitgevoerde onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden – Bepaling van plaats van dienst”

In zaak C-222/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 23 april 2009, ingekomen bij het Hof op 18 juni 2009, in de procedure

Kronospan Mielec sp. z o.o.

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, J.-J. Kasel (rapporteur), A. Borg Barthet, M. Ilešić en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 1 juli 2010,

gelet op de opmerkingen van:

- Kronospan Mielec sp. z o.o., vertegenwoordigd door M. Sobańska, adwokat, en T. Michalik, doradca podatkowy,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Dowgielewicz, A. Kramarczyk en A. Rutkowska als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis, Z. Chatzipavlou en V. Karra als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en K. Herrmann als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,
het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 9, lid 2, sub c en e, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Kronospan Mielec sp. z o.o. (hierna: „Kronospan”) en de Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie (directeur van de fiscale kamer te Rzeszów) over de bepaling, met het oog op de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), van de plaats waar diensten worden geacht te zijn verricht.

Rechtskader

Zesde richtlijn

3 De zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn luidt:

„Overwegende dat de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen heeft geleid tot competentieconflicten tussen de lidstaten, met name met betrekking tot de levering inclusief montage van een goed en met betrekking tot diensten; dat de plaats van diensten in beginsel moet worden vastgesteld op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, maar dat die plaats evenwel in bepaalde gevallen moet worden vastgesteld in het land van de ontvanger van de diensten, met name voor sommige diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen.”

4 Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

5 Artikel 9, lid 2, sub c en e, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„In afwijking hiervan is

[...]

c) de plaats van diensten:

– in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van de organisatoren van zulke activiteiten, alsmede in voorkomend geval, van daarmee samenhangende diensten;

[...]

de plaats waar die diensten materieel worden verricht;

[...]

e) de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

– diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede informatieverwerking en -verschaffing;

[...]"

Nationale regeling

6 Artikel 27, lid 2, punt 3, sub a, van de wet van 11 maart 2004 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr. 54, cijfer 535), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „btw-wet”), bepaalde:

„De plaats van diensten op het gebied van cultuur, kunst, sport, wetenschap, onderwijs of amusement is [...] de plaats waar die diensten materieel worden verricht.”

7 Artikel 27, lid 3, van de btw-wet luidde:

„Indien de in lid 4 bedoelde diensten worden verricht ten behoeve van:

1) natuurlijke personen, rechtspersonen en organisatorische eenheden zonder rechtspersoonlijkheid, die hun zetel of woonplaats op het grondgebied van een derde land hebben, of

2) belastingplichtigen die hun zetel of woonplaats op het grondgebied van de Gemeenschap hebben in een ander land dan dat van de dienstverrichter,

is de plaats van die diensten de plaats waar de dienstontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

8 Artikel 27, lid 4, punt 3, van de btw-wet bepaalde:

„Lid 3 is van toepassing op diensten van adviseurs op het gebied van computerhardware [...] en op het gebied van software [...], juridische en boekhoudkundige diensten, markt- en opinieonderzoeken, adviezen op het gebied van de uitoefening van een economische activiteit en van management [...], diensten van ingenieurs en architecten [...] onder voorbehoud van lid 2, punt 1, inzake technische onderzoeken en analyses [...] alsmede inzake informatieverwerking en informatieverschaffing en inzake vertalingen.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

9 Kronospan, met zetel in Polen, heeft ten behoeve van een op Cyprus gevestigde afnemer diensten betreffende onderzoeken en technische analyses verricht alsmede onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden op het gebied van natuur- en technische wetenschappen uitgevoerd.

10 Deze diensten betreffen in het bijzonder werkzaamheden die onderzoeken en metingen van emissies omvatten, namelijk onderzoeken naar de uitstoot van koolstofdioxide (CO₂) en de handel in CO₂-emissierechten, de opstelling en de controle van de documentatie van deze werkzaamheden alsmede de analyse van potentiële verontreinigingsbronnen bij de productie van producten die hoofdzakelijk uit hout zijn samengesteld. Deze werkzaamheden worden uitgevoerd met het oog op de verkrijging van nieuwe kennis en technische knowhow op basis waarvan nieuwe materialen, producten en installaties kunnen worden vervaardigd en nieuwe technologische procedés op productieprocessen kunnen worden toegepast.

11 Bij brief van 8 december 2006 heeft Kronospan de belastingdienst te Rzeszów verzocht om een schriftelijke uitlegging betreffende de toepassing van een aantal bepalingen van Pools belastingrecht, teneinde te vernemen in welke mate de betrokken diensten moeten worden geacht te zijn verricht in Polen en niet in de lidstaat waar zich de zetel van de dienstontvanger bevindt, te weten de Republiek Cyprus.

12 Kronospan was van mening dat deze diensten in hun geheel moeten worden aangemerkt als werkzaamheden van ingenieurs, zodat de plaats van de dienst overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn de plaats is waar de dienstontvanger is gevestigd, te weten Cyprus. In zijn bericht van 9 maart 2007 heeft de belastingdienst te Rzeszów zich evenwel op het standpunt gesteld dat een aantal van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen diensten op wetenschappelijk gebied vormen en dat de plaats van de diensten overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn bijgevolg in Polen was gelegen.

13 Nadat het tegen dit bericht door Kronospan gemaakte bezwaar was afgewezen door de Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie, heeft Kronospan beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (administratieve rechtbank van het gewest Rzeszów). Deze rechterlijke instantie heeft dit beroep verworpen op grond dat de betrokken diensten wetenschappelijke activiteiten vormen, en geen diensten verricht door ingenieurs.

14 De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste administratieve rechterlijke instantie), die zich over de zaak moet uitspreken, vraagt zich af of artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in deze bepaling bedoelde diensten verricht door ingenieurs ook de door deze ingenieurs uitgevoerde onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden omvatten. Aangezien uit de rechtspraak van het Hof, met name uit het arrest van 27 oktober 2005, *Levob Verzekeringen en OV Bank* (C-41/04, Jurispr. blz. I-9433), volgt dat de bepalingen van dit artikel 9, lid 2, niet zien op de daarin bedoelde beroepen als zodanig, maar op de diensten die gewoonlijk door deze beroepen worden verstrekt, kan worden aangenomen dat alle soorten diensten die gewoonlijk door ingenieurs worden verricht, onder artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn

vallen.

15 Sommige van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten zijn evenwel „creatief” en „vernieuwend” en bevatten elementen van wetenschappelijke werkzaamheden die onder artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn kunnen vallen, hoewel deze diensten commerciële diensten zijn en ten behoeve van een enkele dienstontvanger worden verricht. Het commerciële karakter van de wetenschappelijke onderzoeken doet geen afbreuk aan de algemene aard van de resultaten van deze activiteiten, noch aan de ruime toepassing ervan in de toekomst. Derhalve kan worden aangenomen dat de betrokken diensten worden verricht ten behoeve van een groot aantal personen, zodat in casu is voldaan aan een van de toepassingsvoorwaarden van deze bepaling zoals die is geformuleerd door het Hof, met name in zijn arrest van 9 maart 2006, Gillan Beach (C-114/05, Jurispr. blz. I-2427).

16 Voorts merkt de verwijzende rechter op dat de kosten van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten niet rechtsreeks in de „prijs van de goederen” worden opgenomen, anders dan is voorzien in de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn. De aanschaffingsprijs van deze diensten vormt een onderdeel van de indirecte kosten die worden opgenomen in de verkoopprijs van alle goederen en diensten die de ontvanger van deze diensten aanbiedt.

17 Daarop heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„a) Moet artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn [...], thans artikel 56, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1 [...]), aldus worden uitgelegd dat de daarin genoemde diensten van ingenieurs die worden verricht voor een btw-plichtige die een deze diensten omvattende opdracht uitvoert voor een in een andere lidstaat gevestigde ontvanger, worden belast op de plaats waar de dienstontvanger (opdrachtgever) de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd,

b) of moet worden aangenomen dat deze diensten als diensten in verband met wetenschappelijke activiteiten overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (thans artikel 52, sub a, van richtlijn 2006/112) worden belast op de plaats waar deze diensten materieel worden verricht,

met dien verstande dat die diensten de aard van werkzaamheden hebben die onderzoeken en metingen van uitstoot (emissies) omvatten, als bedoeld in de bepalingen inzake milieubescherming, waaronder onderzoeken naar de uitstoot van koolstofdioxide (CO₂) en de handel in CO₂-emissierechten, de opstelling en de controle van de documentatie betreffende voornoemde werkzaamheden alsmede de analyse van potentiële verontreinigingsbronnen, en die worden verricht met het oog op de verkrijging van nieuwe kennis en technologische knowhow, die gericht is op de vervaardiging van nieuwe materialen, producten en installaties alsmede op de toepassing van nieuwe technologische procedés in het productieproces?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

18 Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of diensten als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, die bestaan in de uitvoering van onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden op het gebied van leefmilieu en technologie en die worden verricht door in een lidstaat gevestigde ingenieurs in opdracht en ten behoeve van een in een andere lidstaat gevestigde dienstontvanger, moeten worden aangemerkt als „diensten verricht door ingenieurs” in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn dan wel

als „wetenschappelijke activiteiten” in de zin van datzelfde lid 2, sub c, derde streepje.

19 Vooraf zij eraan herinnerd dat artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn geen betrekking heeft op beroepen, zoals het beroep van advocaat, raadgever, accountant of ingenieur, maar op diensten. De Uniewetgever vermeldt de in deze bepaling genoemde beroepen om de daarin bedoelde categorieën van diensten te omschrijven (arrest van 16 september 1997, von Hoffmann, C-145/96, Jurispr. blz. I-4857, punt 15).

20 Bijgevolg dient te worden uitgemaakt of onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, diensten vormen die hoofdzakelijk en gewoonlijk worden verricht in het kader van het beroep van ingenieur zoals bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn (zie in die zin arrest von Hoffmann, reeds aangehaald, punt 16).

21 In dit verband zij vastgesteld dat de uitoefening van het beroep van ingenieur diensten omvat die als kenmerk hebben dat het niet alleen gaat om de toepassing van reeds verworven kennis en bestaande procedés op concrete problemen, maar ook om de verwerving van nieuwe kennis en de ontwikkeling van nieuwe procedés teneinde diezelfde of nieuwe problemen op te lossen.

22 Derhalve kan niet met succes worden betwist dat onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden diensten vormen die hoofdzakelijk en gewoonlijk door ingenieurs worden verricht.

23 Hoewel – zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt – de in artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde wetenschappelijke activiteiten doorgaans worden gekenmerkt door hun vernieuwend en creatief aspect, kan op grond van dit gegeven alleen niet worden uitgesloten dat een belastingplichtige die een in een andere bepaling van dezelfde richtlijn bedoelde activiteit of bedoeld beroep uitoefent, op zijn beurt eveneens hoofdzakelijk en gewoonlijk diensten met dergelijke kenmerken moet uitoefenen.

24 Zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof, hebben de in artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde diensten als kenmerk dat zij worden verricht ten behoeve van een groot aantal personen, namelijk alle personen die, in diverse hoedanigheden, aan culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijskundige of vermakelijkheidsactiviteiten deelnemen (zie arrest Gillan Beach, reeds aangehaald, punt 23).

25 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing evenwel dat de door Kronospan verrichte diensten niet werden verricht ten behoeve van een groot aantal personen, doch ten behoeve van een enkele Cypriotische afnemer, zijnde de opdrachtgever van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden. De omstandigheid dat de enige ontvanger van deze diensten de resultaten van de werkzaamheden waartoe hij opdracht heeft gegeven, moet verkopen aan derden of aan vennootschappen die tot dezelfde groep als hij behoren, is in dit verband van geen belang. Op grond van het feit dat de ontvanger van deze diensten in het kader van zijn economische activiteiten deze resultaten bij een ruim publiek zal bekendmaken, kan immers niet worden aangenomen dat deze diensten werden verricht ten behoeve van een andere persoon dan deze ontvanger.

26 Derhalve vallen diensten als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, onder artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn.

27 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het in punt 16 van dit arrest genoemde argument dat in het hoofdgeding de dienstontvanger de kosten van deze diensten niet

rechtstreeks opneemt in de prijs van de door hem aangeboden goederen en diensten, met als gevolg dat deze diensten onder artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn zouden vallen.

28 Zoals blijkt uit het gebruik van het bijwoord „met name” in de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn, is de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, ervan immers niet beperkt tot diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen.

29 Bovendien bevat de Zesde richtlijn geen aanwijzingen waaruit kan worden geconcludeerd dat het feit dat de dienstontvanger de kosten van de diensten niet rechtstreeks maar indirect opneemt in de prijs van de door hem aangeboden goederen en diensten, verschil maakt voor het antwoord op de vraag of een dienst onder lid 1 dan wel onder lid 2 van artikel 9 van de Zesde richtlijn valt.

30 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat diensten als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, die bestaan in de uitvoering van onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden op het gebied van leefmilieu en technologie en die worden verricht door in een lidstaat gevestigde ingenieurs in opdracht en ten behoeve van een in een andere lidstaat gevestigde dienstontvanger, moeten worden aangemerkt als „diensten verricht door ingenieurs” in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn.

Kosten

31 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Diensten die bestaan in de uitvoering van onderzoeks- en ontwikkelingswerkzaamheden op het gebied van leefmilieu en technologie en die worden verricht door in een lidstaat gevestigde ingenieurs in opdracht en ten behoeve van een in een andere lidstaat gevestigde dienstontvanger, moeten worden aangemerkt als „diensten verricht door ingenieurs” in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1997 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.