

Cauza C-222/09

Kronospan Mielec sp. z o.o.

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Naczelny Sąd Administracyjny)

„A șasea directivă TVA — Articolul 9 alineatul (2) literele (c) și (e) — Lucrări de cercetare și de dezvoltare efectuate de ingineri — Stabilirea locului prestării serviciilor”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Prestări de servicii — Stabilirea locului de impozitare

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 9 alin. (2) lit. (e)]

Prestările de servicii care constau în realizarea de lucrări de cercetare și de dezvoltare în domeniul mediului înconjurător și al tehnologiei, efectuate de ingineri stabiliți într-un stat membru la comanda și în beneficiul unui client stabilit într-un alt stat membru, trebuie calificate drept „servicii prestate de ingineri” în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, care stabilește locul de impozitare pentru serviciile prestate de consultanți, ingineri, birourile de consultanță, avocați, contabili și alte servicii similare.

Astfel, aceste servicii trebuie considerate că intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor menționate, în condițiile în care lucrările de cercetare și de dezvoltare constituie servicii prestate în principal și în mod obișnuit în cadrul profesiei de inginer, precum cele prevăzute la această dispoziție. Aceasta este situația serviciilor care se caracterizează prin faptul că nu este vorba numai despre aplicarea cunoștințelor și a procedurilor existente la probleme concrete, ci și despre dobândirea de cunoștințe noi și despre dezvoltarea de procedee noi pentru rezolvarea acelorăși probleme sau a unor probleme noi. Asemenea activități se disting și fața de cele prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă de vreme ce serviciile în cauză nu sunt furnizate către mai mulți destinatari, ci sunt prestate în beneficiul unui singur client. Împrejurarea că beneficiarul unic al prestațiilor de servicii poate vinde, unor terți sau unor societăți aparținând aceluiași grup din care face parte și el, rezultatele lucrărilor pe care le-a comandat este lipsit de relevanță în această privință.

(a se vedea punctele 20, 21, 24-26 și 30 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

7 octombrie 2010(*)

„A șasea directivă TVA – Articolul 9 alineatul (2) literele (c) și (e) – Lucrări de cercetare și de dezvoltare efectuate de ingineri – Stabilirea locului prestării serviciilor”

În cauza C-222/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 23 aprilie 2009, primită de Curte la 18 iunie 2009, în procedura

Kronospan Mielec sp. z o.o.

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii J. J. Kasel (raportor), A. Borg Barthet, M. Ilešić și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 1 iulie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Kronospan Mielec sp. z o.o., de M. Sobańska, avocat, și de domnul T. Michalik, doradca podatkowy;
- pentru guvernul polonez, de domnul M. Dowgielewicz, precum și de doamnele A. Kramarczyk și A. Rutkowska, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de domnul K. Georgiadis, precum și de doamnele Z. Chatzipavlou și V. Karra, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de domnul D. Triantafyllou și de doamna K. Herrmann, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 9 alineatul (2) literele (c) și (e) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri –

sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumit în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Kronospan Mielec sp. z o.o. (denumit în continuare „Kronospan”), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie (directorul administrației fiscale din Rzeszów), pe de altă parte, cu privire la stabilirea, în vederea perceperii taxei pe valoarea adăugată (denumit în continuare „TVA”), a locului în care se consideră că au fost prestate serviciile.

Cadrul juridic

A șasea directivă

3 Al șaptelea considerent al celei de A șasea directive prevede:

„Întrucât stabilirea locului efectuării operațiunilor taxabile a condus la conflicte între statele membre privind jurisdicția, în special în ceea ce privește livrarea de bunuri care necesită montaj sau prestarea de servicii; întrucât, deși locul unde se desfășoară o prestare de servicii este considerat în principiu ca fiind locul unde prestatorul și-a stabilit locul de desfășurare a activității sale profesionale, acesta este definit ca aflându-se în țara clientului, în special în cazul anumitor servicii prestate între persoane impozabile al căror cost este inclus în prețul bunurilor.” [traducere neoficială]

4 Articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

„(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.” [traducere neoficială]

5 Articolul 9 alineatul (2) literele (c) și (e) din A șasea directivă are următorul cuprins:

„Cu toate acestea:

[...]

(c) locul de prestare a serviciilor legate de:

— activități culturale, artistice, sportive, științifice, de învățământ, recreative sau de activități similare, inclusiv activitățile organizatorilor de astfel de activități și, dacă este cazul, prestarea de servicii auxiliare;

[...]

este locul în care aceste servicii sunt efectiv prestate;

[...]

(e) locul prestării următoarelor servicii unor clienți stabiliți în afara Comunității sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului, este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[...]

– serviciile prestate de consultanți, ingineri, birourile de consultanță, avocați, contabili și alte servicii similare, precum și prelucrările de date și furnizarea de informații;

[...]” [traducere neoficială]

Reglementarea națională

6 Articolul 27 alineatul 2 punctul 3 litera a) din Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe valoarea adăugată (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă la data faptelor din acțiunea principală (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevedea:

„Locul prestării serviciilor care au ca obiect activități culturale, artistice, sportive, științifice, de învățământ sau recreative este locul în care aceste servicii sunt efectiv prestate [...]”.

7 Articolul 27 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul avea următorul mod de redactare:

„Locul prestării serviciilor prevăzute la alineatul 4 și furnizate:

1) persoanelor fizice și juridice, precum și entităților organizaționale fără personalitate juridică, al căror sediu sau domiciliu este stabilit pe teritoriul unui stat terț ori

2) persoanelor impozabile al căror sediu sau domiciliu este stabilit pe teritoriul Comunității, dar într-o altă țară decât cea a prestatorului de servicii

este locul în care clientul serviciilor și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în lipsa unui astfel de loc, locul unde are domiciliul stabil sau reședința obișnuită”.

8 Articolul 27 alineatul 4 punctul 3 din Legea privind TVA-ul prevedea:

„Dispoziția alineatului 3 se aplică serviciilor de consultanță în domeniul materialului informatic [...] și al programării [...], în domeniul juridic și contabil, în domeniul studiilor de piață și al sondajelor, în domeniul desfășurării unei activități economice și de gestiune [...], în domeniul serviciilor prestate de ingineri și de arhitecți [...] sub rezerva dispoziției alineatului 2 punctul 1, în domeniul studiilor și al analizelor tehnice [...], precum și în domeniul prelucrării datelor și al furnizării de informații în materie de traduceri.”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

9 Kronospan, care are sediul în Polonia, a efectuat, pentru un client stabilit în Cipru, prestări de servicii cu privire la studii, precum și la analize tehnice și a realizat lucrări de cercetare și de dezvoltare în domeniul științelor naturale și al tehnologiei.

10 Prestările de servicii menționate privesc mai exact lucrări care cuprind studii și măsuri de emisii, în special studii cu privire la emisiile de dioxid de carbon (CO₂) și comercializarea cotelor de emisie de CO₂, întocmirea și controlul documentației aferente acestor lucrări, precum și analiza surselor potențiale de poluare legate de fabricarea produselor compuse în principal din lemn. Aceste lucrări sunt efectuate în vederea dobândirii de cunoștințe noi și de date tehnologice care să permită obținerea de noi materiale, produse și instalații, precum și aplicarea de noi procedee tehnologice în cadrul procesului de producție.

11 Prin scrisoarea din 8 decembrie 2006, Kronospan a solicitat administrației fiscale din Rzeszów o interpretare scrisă privind aplicarea anumitor dispoziții de drept fiscal polonez, pentru a ști în ce măsură serviciile în cauză trebuiau considerate ca fiind prestate în Polonia, iar nu în statul membru în care se află sediul persoanei impozabile care i se prestează un serviciu, și anume Republica Cipru.

12 Kronospan considera că aceste servicii trebuiau calificate, în ansamblu, ca lucrări prestate de ingineri, astfel încât locul prestării serviciilor trebuia să fie situat, astfel cum se prevede la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă, la locul în care este stabilit clientul serviciilor menționate, și anume, în Cipru. Printr-un aviz din 9 martie 2007, administrația fiscală din Rzeszów a apreciat, în schimb, că anumite operațiuni dintre cele în discuție în acțiunea principală constituiau activități și, prin urmare, locul prestării serviciilor era situat, aadar, în Polonia, în temeiul articolului 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă.

13 Întrucât reclamația formulată de Kronospan împotriva acestui aviz a fost respinsă de Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie, Kronospan a introdus o acțiune la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Tribunalul Administrativ din Rzeszów al voievodatului). Acesta a respins acțiunea menționată pentru motivul că serviciile în cauză constituiau activități și, iar nu servicii prestate de ingineri.

14 Fiind sesizat cu cauza, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă) se întreabă dacă articolul 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că serviciile prestate de ingineri, prevăzute de această dispoziție, includ lucrările de cercetare și de dezvoltare efectuate de acești ingineri. În măsura în care din jurisprudența Curții, și în special din Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank (C-41/04, Rec., p. I-9433), ar reieși că dispozițiile articolului 9 alineatul (2) menționat nu se referă la profesiile care sunt vizate ca atare de acest articol, ci la serviciile prestate în mod obișnuit de persoanele care exercită aceste profesii, s-ar putea susține că toate tipurile de servicii prestate în mod regulat de ingineri intră în domeniul de aplicare al articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă.

15 Cu toate acestea, o parte a serviciilor în discuție în acțiunea principală ar prezenta un caracter „creativ” și „novator” și ar conține elemente de lucrări științifice care pot intra în domeniul de aplicare al articolului 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă, în pofida faptului că aceste servicii sunt prestate cu titlu comercial și pentru un client unic. Natura comercială a cercetărilor științifice nu ar repune în discuție nici natura generală a rezultatelor acestei activități și nici aplicarea lor generală viitoare. Prin urmare, s-ar putea considera că serviciile în discuție sunt furnizate mai multor destinatari, astfel încât una dintre condițiile de aplicare a acestei dispoziții, dezvoltată de Curte în special în Hotărârea 9 martie 2006, Gillan Beach (C-114/05, Rec., p. I-2427), ar fi îndeplinită în speță.

16 Pe de altă parte, instanța de trimitere subliniază faptul că respectivele costuri ale prestărilor de servicii în discuție în speță nu intră în mod direct în „prețul bunurilor”, contrar celor prevăzute în al șaptelea considerent al celei de A șasea directive. Prețul de achiziție al acestor servicii ar constitui o componentă a costurilor indirecte integrate în prețul de vânzare al tuturor bunurilor și

serviciilor oferite de beneficiarul serviciilor menționate.

17 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„a) Articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia linie?? din A șasea directivă [...], care corespunde în prezent articolului 56 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, [...]), trebuie interpretat în sensul că serviciile prestate de ingineri unei persoane supuse obligației de plată a TVA-ului care execută o comandă ce cuprinde respectivelor servicii pentru un client stabilit într-un alt stat membru sunt impozitate la locul în care clientul (care a comandat serviciile) și-a stabilit sediul activității sale economice sau dispune de un sediu comercial fix

b) sau trebuie să se considere că aceste prestații de servicii, în calitate de prestații de servicii având ca obiect activități ?tiințifice, sunt impozitate la locul unde serviciile sunt efectiv prestate, în conformitate cu articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima linie?? din A șasea directivă [în prezent, articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112/CE],

întrucât aceste servicii au caracterul unor lucrări care constau în studierea și măsurarea emisiilor în conformitate cu prevederile legale privind protecția mediului, incluzând efectuarea de studii privind emisiile de dioxid de carbon (CO₂) și comercializarea cotelor de emisie de CO₂, întocmirea și controlul documentației aferente lucrărilor menționate, precum și analizarea potențialelor surse de poluare și care sunt efectuate în vederea dobândirii de noi cunoștințe și date tehnologice care să permită obținerea de noi materiale, produse și instalații și aplicarea de noi procedee tehnologice în cadrul procesului de producție?”

Cu privire la întrebarea preliminară

18 Prin intermediul întrebării sale, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă prestațiile de servicii, precum cele în discuție în acțiunea principală, care constau în realizarea de lucrări de cercetare și de dezvoltare în domeniul mediului înconjurător și al tehnologiei, efectuate de ingineri stabiliți într-un stat membru, la comanda și în beneficiul unui client stabilit într-un alt stat membru, trebuie calificate drept „servicii prestate de ingineri” în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (e) a treia linie?? din A șasea directivă sau drept „activități ?tiințifice” în sensul aceluiași alineat (2) litera (c) prima linie??.

19 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit de la început că articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia linie?? din A șasea directivă nu are în vedere profesii, precum cele de avocat, consultant, expert contabil sau inginer, ci numai servicii. Legiuitorul Uniunii utilizează profesiile care sunt menționate în această prevedere drept mijloc de definire a categoriilor de servicii care sunt avute în vedere de aceasta (Hotărârea din 16 septembrie 1997, von Hoffmann, C-145/96, Rec., p. I-4857, punctul 15).

20 În consecință, este necesar să se stabilească dacă lucrările de cercetare și de dezvoltare, precum cele în discuție în acțiunea principală, constituie servicii prestate în principal și în mod obișnuit în cadrul profesiei de inginer, precum cele prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia linie?? din A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea von Hoffmann, citată anterior, punctul 16).

21 În această privință, este necesar să se constate că exercitarea profesiei de inginer cuprinde servicii care se caracterizează prin faptul că nu este vorba numai despre aplicarea cunoștințelor și a procedurilor existente la probleme concrete, ci și despre dobândirea de cunoștințe noi și

despre dezvoltarea de procedee noi pentru rezolvarea aceloror probleme sau a unor probleme noi.

22 În consecință, nu poate fi contestat în mod valabil faptul că activitățile de cercetare și de dezvoltare constituie servicii care pot fi prestate în principal și în mod obișnuit de ingineri.

23 Într-adevăr, deși este adevărat, astfel cum a arătat instanța de trimitere, că activitățile științifice prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă se caracterizează în mod normal printr-un aspect novator și creativ, nu este mai puțin adevărat că numai această împrejurare nu este de natură să excludă faptul că o persoană impozabilă care desfășoară o activitate sau exercită o profesie prevăzută de o altă dispoziție din aceeași directivă poate fi determinată, la rândul său, să presteze de asemenea, în mod principal și obișnuit, servicii care prezintă astfel de caracteristici.

24 Trebuie să se adauge că, astfel cum reiese din jurisprudența Curții, serviciile prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă se caracterizează în special prin faptul că se adresează mai multor destinatari, și anume, tuturor persoanelor care participă, în diferite calități, la activitățile culturale, artistice, sportive, științifice, de învățământ sau recreative (a se vedea Hotărârea Gillan Beach, citată anterior, punctul 23).

25 Or, în speță, din decizia de trimitere reiese că serviciile prestate de Kronospan nu au fost furnizate către mai mulți destinatari, ci au fost prestate în beneficiul singurului client cipriot care a comandat lucrările de cercetare și de dezvoltare în discuție în acțiunea principală. Împrejurarea că acest beneficiar unic al prestațiilor de servicii poate vinde, unor terți sau unor societăți aparținând aceleiași grup din care face parte și el, rezultatele lucrărilor pe care le-a comandat este lipsit de relevanță în această privință. Astfel, difuzarea de către clientul serviciilor respective în cadrul activităților sale economice a acestor rezultate către un public larg nu permite să se considere că aceste servicii au fost furnizate unei alte persoane decât clientul menționat.

26 Rezultă că serviciile precum cele în discuție în acțiunea principală trebuie considerate că intră în domeniul de aplicare al articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă.

27 Această concluzie nu este repusă în discuție de argumentul menționat la punctul 16 din prezenta hotărâre și potrivit căruia, în acțiunea principală, clientul prestațiilor de servicii nu include în mod direct costurile acestora în prețul bunurilor și al serviciilor pe care le oferă, astfel încât aceste servicii ar intra în domeniul de aplicare al articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă.

28 Astfel, pe de o parte, așa cum rezultă din utilizarea locuțiunii adverbiale „în special” în al șaptelea considerent al celei de A șasea directive, domeniul de aplicare al articolului 9 alineatul (2) din aceasta nu este limitat la serviciile prestate între persoane impozabile și al căror cost este inclus în prețul bunurilor.

29 Pe de altă parte, A șasea directivă nu conține nicio indicație care să permită să se concluzioneze că faptul că clientul nu include costurile prestațiilor de servicii în mod direct, ci în mod indirect în prețul propus al bunurilor și al serviciilor este relevant pentru a se stabili dacă o prestare de servicii intră în domeniul de aplicare al alineatului (1) sau al alineatului (2) al articolului 9 din A șasea directivă.

30 Având în vedere considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că prestațiile de servicii precum cele în discuție în acțiunea principală, care constau în realizarea de lucrări de cercetare și de dezvoltare în domeniul mediului înconjurător și al tehnologiei, efectuate de ingineri stabiliți într-un stat membru la comanda și în beneficiul unui client stabilit într-un alt stat membru, trebuie calificate drept „servicii prestate de ingineri” în sensul articolului 9

alineatul (2) litera (e) din A 7asea directiv?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

31 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decâ? cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declar?:

Prest?rile de servicii care constau în realizarea de lucr?ri de cercetare ?i de dezvoltare în domeniul mediului înconjur?tor ?i al tehnologiei, efectuate de ingineri stabili?i într?un stat membru la comanda ?i în beneficiul unui client stabilit într?un alt stat membru, trebuie calificate drept „servicii prestate de ingineri” în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A 7asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare.

Semn?turi

* Limba de procedur?: polona.