

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. Ilešič, 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 adwokat M. Sobańską oraz T. Michalika, doradcę podatkowego,

- w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza oraz A. Kramarczyk i A. Rutkowską, 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,

podjąwszy, 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. (zwaną 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, było źródłem konfliktów dotyczących jurysdykcji między państwami członkowskimi, w szczególności jeśli 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 wliczony 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 świadczone są 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, włączając w to działalność organizatorów takiej działalności, oraz, gdzie to właściwe usług pomocniczych [ewentualnie usługi pomocnicze],

[...]

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

[...]

e) miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca [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 (zwanej 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 usługę,

miejszem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie nabywca usługi 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 [...]; prawniczych, 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, ściślej 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 źródeł 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 miejscem 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

część 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 część 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 spełniona 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 częścią „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 też należy przyjąć, iż usługi te jako odnoszące się do działalności naukowej opodatkowane są w miejscu, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane, stosownie do art. 9 ust. 2 lit. c) tiret [pierwsze] [szóstej dyrektywy (aktualnie odpowiednio art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112)],

przy przyjęciu założenia, że usługi te mają charakter prac obejmujących badania i pomiary emisji, o których mowa w przepisach o ochronie środowiska, w tym prowadzenie badań związanych z emisją dwutlenku węgla (CO₂) i handlem emisjami CO₂, sporządzanie oraz nadzór nad dokumentacją wyżej wymienionych prac oraz analizowanie źródeł potencjalnych zanieczyszczeń, dokonywanych w celu zdobycia nowych doświadczeń i wiedzy technologicznej, ukierunkowanej na wyprodukowanie nowych materiałów, wyrobów i urządzeń, a także zastosowanie nowych procesów technologicznych w procesie produkcji?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 Zwracając się z powyższym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy świadczenie usług, takich jak będące przedmiotem toczącej się przed nim sprawy, 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, winno być kwalifikowane jako „usługi inżynierów” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy, czy jako „działalność naukowa” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze.

19 W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie sądu krajowego należy na wstępie przypomnieć, że art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy nie dotyczy zawodów, takich jak zawód adwokata, doradcy, księgowego lub inżyniera, lecz usług. Prawodawca wspólnotowy używa wymienionych w tym przepisie zawodów jako środka służącego zdefiniowaniu kategorii usług będących jego przedmiotem (wyrok z dnia 16 września 1997 r. w sprawie C-145/96 von Hoffmann, Rec. s. I-4857, pkt 15).

20 W konsekwencji należy określić, czy prace badawczo - rozwojowe, takie jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, są usługami zasadniczo i zwykle świadczonymi

w ramach zawodu inżyniera, objętymi 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 należy stwierdzić, że wykonywanie zawodu inżyniera obejmuje świadczenie 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.

22 Nie można więc skutecznie kwestionować twierdzenia, że działalność badawczo-rozwojowa obejmuje usługi, które zasadniczo i zwykle mogą być świadczone przez inżynierów.

23 Oczywiście, o ile prawdą jest, że – jak podniósł sąd krajowy – działalność 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 okoliczności nie można wykluczyć, że podatnik wykonujący działalność lub zawód będący przedmiotem innego przepisu powyższej dyrektywy, może również świadczyć, zasadniczo i zwykle, usługi o powyższym charakterze.

24 Należy dodać, że – jak wynika z orzecznictwa Trybunału – usługi wymienione w art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy charakteryzują się tym, iż są przeznaczone dla wielu odbiorców, a mianowicie dla ogółu osób uczestniczących, w różnorodnym charakterze, w działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, dydaktycznej lub rozrywkowej (zob. ww. wyrok w sprawie Gillan Beach, pkt 23).

25 Natomiast z postanowienia odsyłającego 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 włączenia 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:

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 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.