

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 7. oktobra 2010 *

V zadevi C-222/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska) z odločbo z dne 23. aprila 2009, ki je prispela na Sodišče 18. junija 2009, v postopku

Kronospan Mielec sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, J.-J. Kasel (poročevalec), A. Borg Barthet, M. Ilešič, sodniki, in M. Berger, sodnica,

* Jezik postopka: poljščina.

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 1. julija 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Kronospan Mielec sp. z o.o. M. Sobańska, odvetnik, in T. Michalik, doradca podatkowy,
- za poljsko vlado M. Dowgielewicz, A. Kramarczyk in A. Rutkowska, zastopniki,
- za grško vlado K. Georgiadis, Z. Chatzipavlou in V. Karra, zastopniki,
- za Evropsko komisijo D. Triantafyllou in K. Herrmann, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 9(2)(c) in (e) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Kronospan Mielec sp. z o.o. (v nadaljevanju: Kronospan) in Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie (direktor davčnega urada v Rzeszówu, v nadaljevanju: Dyrektor) zaradi določitve kraja, v katerem se šteje, da se storitve opravljajo, za potrebe pobiranja davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Šesta direktiva

- 3 V sedmi uvodni izjavi Šeste direktive je navedeno:

„ker je pri določanju kraja opravljenih obdavčljivih transakcij med državami članicami prihajalo do sporov glede pristojnosti, zlasti pri dobavah blaga za sestavljanje in pri opravljanju storitev; ker pa je treba kljub temu, da naj bi se načeloma kot kraj opravljenih storitev štel kraj, kjer ima oseba, ki opravi storitev, sedež dejavnosti, ta kraj opredeliti, kot da je v državi osebe, za katero so storitve opravljene, zlasti v primeru določenih storitev, opravljenih med davčnimi zavezanci, pri katerih so stroški storitev vključeni v ceno blaga.“

- 4 Člen 9(1) Šeste direktive določa:

„Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.“

5 Člen 9(2)(c) in (e) Šeste direktive določa:

„Vendar pa:

[...]

(c) je kraj opravljanja storitev v zvezi z:

- dejavnostmi s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih prireditev ali podobnih dejavnosti, vključno z dejavnostmi organizatorjev teh dejavnosti, in kadar je to ustrezno, opravljanjem pomožnih storitev,

[...]

kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene;

[...]

(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, kraj, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali

ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima naročnik stalno prebivališče ali začasno prebivališče:

[...]

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

[...]“

Nacionalna ureditev

- ⁶ Člen 27(2), točka 3(a), zakona z dne 11. marca 2004 o davku na dodano vrednost (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. n° 54, position 535), v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV) je določal:

„V primeru opravljanja storitev s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja ali zabavnih prireditev in storitev, ki so tem storitvam podobne, kot so sejmi in razstave, ter s tem povezanih pomožnih storitev je [...] kraj opravljanja teh storitev kraj, v katerem se storitve dejansko opravljajo.“

7 Člen 27(3) zakona o DDV je določal:

„Če se storitve iz odstavka 4 opravljajo za:

- (1) fizične osebe, pravne osebe ali organizacijske enote, ki nimajo pravne osebnosti, s sedežem ali prebivališčem na ozemlju tretje države, ali
- (2) davčne zavezance, ki imajo sedež ali prebivališče na ozemlju Skupnosti, vendar v drugi državi, kot je država ponudnika storitev,

je kraj, v katerem so navedene storitve opravljene, kraj, v katerem ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, v katerem ima naročnik stalno ali začasno prebivališče.“

8 Člen 27(4), točka 3, zakona o DDV je določal:

„Odstavek 3 se uporablja za: svetovalne storitve s področja računalniške opreme [...]; storitve s področja programske opreme [...]; pravne in računovodske storitve; storitve tržnih raziskav in raziskav javnega mnenja; svetovalne storitve v zvezi z opravljanjem gospodarske dejavnosti in upravljanjem [...]; arhitektske in inženirske storitve [...] ob upoštevanju izjem iz odstavka 2, točka 1; storitve v okviru tehničnih raziskav in analiz [...]; storitve obdelave podatkov in dobave informacij; storitve prevajanja.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 9 Družba Kronospan, ki ima sedež na Poljskem, je za naročnika s sedežem na Cipru opravljala storitve, ki obsegajo tehnične raziskave in analize, in izvajala raziskovalno-razvojna dela na področju naravoslovnih in tehničnih znanosti.
- 10 Te storitve se nanašajo konkretnije na dela, ki zajemajo raziskovanje in merjenje emisij, vključno z raziskavami v zvezi z emisijami ogljikovega dioksida (CO₂) in trgovanjem s pravicami do emisije tega plina, s pripravo in nadzorom dokumentacije v zvezi s temi deli in analizo morebitnih virov onesnaženj, povezanih s proizvodnjo proizvodov, pretežno sestavljenih iz lesa. Ta dela se izvajajo zaradi pridobivanja novih izkušenj in tehnoloških znanj, namenjenih proizvodnji novih materialov, proizvodov in naprav ter uporabi novih tehnoloških postopkov v proizvodnih procesih.
- 11 Družba Kronospan je 8. decembra 2006 poslala davčnemu uradu v Rzeszowu prošnjo za pisno razlago uporabe nekaterih določb poljskega davčnega prava, da bi izvedela, v katerem delu je treba za zadevne storitve šteti, kot da se opravljajo na Poljskem, in ne v državi članici, v kateri je sedež davčnega zavezanca naročnika, in sicer v Republiki Ciper.
- 12 Družba Kronospan je menila, da bi bilo treba te storitve v celoti šteti za delo inženirjev, tako da bi bil kraj opravljanja storitev – kot to določa člen 9(2)(e) Šeste direktive – kraj, v katerem ima naročnik teh storitev sedež, torej na Cipru. Vendar je davčna uprava v Rzeszówu v mnenju z dne 9. marca 2007 presodila, da nekatere

operacije v postopku v glavni stvari pomenijo znanstvene dejavnosti in da je zato kraj opravljanja teh storitev na podlagi člena 9(2)(c) Šeste direktive na Poljskem.

- 13 Ker je Dyrektor zavrnil pritožbo družbe Kronospan, vloženo zoper to mnenje, je ta družba vložila tožbo pri Wojewódzski Sąd Administracyjny w Rzeszowie (upravno sodišče vojvodstva v Rzeszowu). To je tožbo zavrnilo z obrazložitvijo, da zadevne storitve pomenijo znanstvene dejavnosti, in ne storitve inženirjev.
- 14 Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče), ki mu je bila predložena zadeva, se sprašuje, ali je treba člen 9(2)(e) Šeste direktive razlagati tako, da storitve inženirjev iz te določbe vključujejo raziskovalno-razvojno delo, ki ga ti opravijo. Ker iz sodne prakse Sodišča, zlasti iz sodbe z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank (C-41/04, ZOdl., str. I-9433) izhaja, da se določbe tega člena 9(2) ne nanašajo na poklice, ki so v navedeni določbi navedeni kot taki, ampak na storitve, ki jih inženirji ponavadi opravljajo, bi bilo mogoče trditi, da vse vrste storitev, ki jih ti redno opravljajo, spadajo pod člen 9(2)(e) Šeste direktive.
- 15 Vendar naj bi del zadevnih storitev imel „ustvarjalno“ in „izumiteljsko“ naravo ter naj bi vključeval sestavine znanstvenega dela, ki lahko spada pod člen 9(2)(c) Šeste direktive, čeprav se te storitve opravljajo kot gospodarska dejavnost in za enega naročnika. Zaradi gospodarske narave znanstvenega raziskovanja naj se ne bi postavljali dvom niti o splošni naravi rezultatov teh dejavnosti niti o njihovi splošni uporabi v prihodnosti. Torej bi bilo mogoče šteti, da se zadevne storitve opravljajo za več prejemnikov, tako da naj bi bil en pogoj za uporabo te določbe, ki ga je Sodišče postavilo

med drugim v sodbi z dne 9. marca 2006 v zadevi Gillan Beach (C-114/05, ZOdl., str. I-2427), v obravnavani zadevi izpolnjen.

- 16 Poleg tega predložitveno sodišče poudarja, da stroški opravljanja zadevnih storitev v obravnavani zadevi v nasprotju s tem, kar je določeno v sedmi uvodni izjavi Šeste direktive, niso neposredno vključeni v „ceno blaga“. Cena pridobitve teh storitev naj bi bila sestavni del posrednih stroškov, vseh v prodajno ceno vsega blaga in storitev, ki jih ponujajo prejemniki teh storitev.
- 17 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„(a) Ali je treba ureditev iz člena 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive [...] oziroma iz člena 56(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, [...]), ki zdaj ureja to področje, razlagati tako, da se v teh členih navedene storitve inženirjev, ki jih ti opravljajo za davčnega zavezanca, ki izvaja naročilo, v katerem so zajete te storitve, za prejemnika storitev s sedežem v drugi državi članici, obdavčijo v kraju, v katerem je sedež gospodarske dejavnosti prejemnika (naročnika) storitve ali njegova stalna poslovna enota,

(b) ali pa je treba domnevati, da se te storitve kot dejavnosti s področja znanosti v skladu s členom 9(2)(c), prva alineja, Šeste direktive (postal člen 52(a) Direktive 2006/112) obdavčijo tam, kjer se dejansko opravijo,

ob predpostavki, da gre pri teh storitvah za dela, ki zajemajo raziskovanje in merjenje emisij, ki so urejene v predpisih s področja varstva okolja, skupaj z raziskavami v zvezi z emisijami ogljikovega dioksida (CO₂) in trgovanjem s pravicami do emisije tega plina, s pripravo in nadzorom dokumentacije v zvezi s temi deli, analizo morebitnih virov onesnaženj, ki se izvajajo z namenom pridobivanja novih izkušenj in tehnoloških znanj, namenjenih proizvodnji novih materialov, proizvodov in naprav ter uporabi novih tehnoloških postopkov v proizvodnih procesih?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- ¹⁸ S tem vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba opravljanje storitev, kot so te v zadevi iz postopka v glavni stvari, ki jih tvorijo raziskovalno-razvojna dela s področja okolja in tehnologije, ki jih opravljajo inženirji s sedežem v eni državi članici po naročilu in v korist naročnika s sedežem v drugi državi članici, opredeliti kot „storitve inženirjev“ v smislu člena 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive ali „dejavnosti s področja znanosti“ v smislu prve alineje točke (c) istega odstavka istega člena.
- ¹⁹ Za odgovor na to vprašanje je treba najprej poudariti, da se člen 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive ne nanaša na poklice, kot so odvetnik, svetovalec, revizor ali inženir, temveč na storitve. Zakonodajalec Unije je uporabil v tej določbi navedene poklice kot sredstvo za opredelitev vrst storitev, na katere se sklicuje (sodba z dne 16. septembra 1997 v zadevi Von Hoffmann, C-145/96, Recueil, str. I-4857, točka 15).

- 20 Zato je treba ugotoviti, ali raziskovalno-razvojna dela, kot so ta iz zadeve iz postopka v glavni stvari, pomenijo storitve, ki se predvsem in običajno opravljajo v okviru poklica inženirja, kot so te, ki so navedene v členu 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Von Hoffmann, točka 16).
- 21 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da k poklicu inženirja spada opravljanje storitev, za katere je značilno, da ne gre samo za uporabo obstoječega znanja in postopkov pri konkretnih problemih, ampak tudi za pridobivanje novega znanja in razvijanje novih postopkov za reševanje enakih ali novih problemov.
- 22 Zato ni mogoče veljavno izpodbijati, da so raziskovalno-razvojne dejavnosti storitve, ki jih lahko predvsem in običajno opravljajo inženirji.
- 23 Kot je poudarilo predložitevno sodišče, čeprav je za znanstvene dejavnosti iz člena 9(2)(c) Šeste direktive po navadi značilno, da so izumiteljske in ustvarjalne, pa samo zaradi te okoliščine ni mogoče izključiti, da bi davčni zavezanec, ki opravlja dejavnost ali poklic iz katere druge določbe iste direktive, lahko predvsem in običajno opravljal tudi storitve s takimi značilnostmi.
- 24 Dodati je treba, da je, kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, značilnost storitev iz člena 9(2)(c) Šeste direktive zlasti dejstvo, da so namenjene več prejemnikom storitev, in sicer vsem osebam, ki iz različnih razlogov sodelujejo pri dejavnostih s področja

kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja ali zabavnih prireditev (glej zgoraj navedeno sodbo Gillan Beach, točka 23).

- 25 V obravnavanem primeru pa je iz predložitvene odločbe razvidno, da storitve, ki jih opravlja družba Kronospan, niso bile opravljene za več prejemnikov storitev, ampak v korist enega samega ciprskega naročnika, ki je naročil raziskovalno-razvojna dela iz postopka v glavni stvari. To, da ta edini prejemnik storitev rezultate del, ki jih je naročil, prodaja tretjim osebam ali družbam, ki spadajo v isto skupino kot on, pri tem ni pomembna. Zaradi tega, ker naročnik teh storitev v okviru svoje gospodarske dejavnosti razširja rezultate širši javnosti, namreč ni mogoče šteti, da so bile te storitve opravljene za drugo osebo in ne za tega naročnika.
- 26 Torej je treba za storitve, kot so te iz postopka v glavni stvari, šteti, da spadajo pod člen 9(2)(e) Šeste direktive.
- 27 Tega sklepa ne omaja argument iz točke 16 te sodbe, v skladu s katerim v zadevi iz postopka v glavni stvari naročnik storitev ne vključuje njihovih stroškov neposredno v ceno blaga in storitev, ki jih ponuja, tako da bi te storitve spadale na področje uporabe člena 9(1) Šeste direktive.
- 28 Po eni strani namreč – kot izhaja iz uporabe prislova „zlasti“ v sedmi uvodni izjavi Šeste direktive – področje uporabe njenega člena 9(2) ni omejeno na opravljanje storitev med davčnimi zavezanci, katerih stroški so vključeni v ceno blaga.

- 29 Po drugi strani pa Šesta direktiva ne vključuje nobene navedbe, ki bi omogočala sklepanje, da je dejstvo, da naročnik stroške opravljanja storitev – ne neposredno, ampak posredno – vključi v ceno blaga in storitev, ki jih ponuja, pomembno za ugotovitev, ali opravljanje storitev spada pod odstavek 1 ali 2 člena 9 Šeste direktive.
- 30 Ob upoštevanju navedenega je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba storitve, kot so te v zadevi iz postopka v glavni stvari, ki jih tvorijo raziskovalno-razvojna dela s področja okolja in tehnologije, ki jih opravljajo inženirji s sedežem v eni državi članici po naročilu in v korist naročnika s sedežem v drugi državi članici, opredeliti kot „storitve inženirjev“ v smislu člena 9(2)(e) Šeste direktive.

Stroški

- 31 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Storitve, ki jih tvorijo raziskovalno-razvojna dela s področja okolja in tehnologije, ki jih opravljajo inženirji s sedežem v eni državi članici po naročilu in v korist naročnika s sedežem v drugi državi članici, je treba opredeliti kot „storitve inženirjev“ v smislu člena 9(2)(e) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero.

Podpisi