

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

7. oktober 2010 *

I sag C-222/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 23. april 2009, indgået til Domstolen den 18. juni 2009, i sagen:

Kronospan Mielec sp. z o.o.

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne J.-J. Kasel (refererende dommer), A. Borg Barthet, M. Ilešič og M. Berger,

* Processprog: polsk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 1. juli 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Kronospan Mielec sp. z o.o. ved advokat M. Sobańska og doradca podatkowy T. Michalik
- den polske regering ved M. Dowgielewicz, A. Kramarczyk og A. Rutkowska, som befuldmægtigede
- den græske regering ved K. Georgiadis, Z. Chatzipavlou og V. Karra, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou og K. Herrmann, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra c) og e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).
- ² Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem Kronospan Mielec sp. z o.o. (herefter »Kronospan«) og Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie (direktøren for finansministeriets regionalkontor i Rzeszów) vedrørende fastlæggelse af det sted, hvor tjenesteydelser anses for præsteret i forbindelse med opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter*Sjette direktiv*

- 3 Følgende fremgår af syvende betragtning til sjette direktiv:

»Fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner har medført kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til levering af et gode med montering og levering af tjenesteydelser; selv om stedet for levering af en tjenesteydelse principielt bør fastsættes som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed, bør dette sted dog fastsættes som aftagerens land, navnlig for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris.«

- 4 Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«

5 Sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c) og e), bestemmer:

»Dog gælder følgende:

[...]

c) leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med

- virksomhed inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende, herunder ydelser som organisator af sådan virksomhed samt i givet fald tjenesteydelser knyttet til disse former for virksomhed

[...]

- er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres

[...]

e) leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret

enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

[...]

- ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger

[...]«

Nationale bestemmelser

- ⁶ Artikel 27, stk. 2, nr. 3), litra a), i lov af 11. marts 2004 om merværdiafgift (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. n° 54, position 535) i sin affattelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven«) bestemte:

»For så vidt angår tjenesteydelser inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, undervisning eller underholdning er stedet for tjenesteydelserne [...] det sted, hvor tjenesteydelserne faktisk præsteres.«

7 Momslovens artikel 27, stk. 3, bestemte følgende:

»Såfremt de i stk. 4 nævnte tjenesteydelser præsteres for

- 1) fysiske personer, juridiske personer eller organisationer, der ikke er juridiske personer, som har hjemsted eller bopæl på et tredjelandets område, eller
- 2) afgiftspligtige personer, som har hjemsted eller bopæl inden for Fællesskabet, men i en anden stat end tjenesteyderen

er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor aftageren af tjenesteydelsen har etableret sit hjemsted eller har et fast forretningssted, til hvilket den omhandlede tjenesteydelse præsteres, eller i mangel af et fast forretningssted det sted, hvor aftageren af tjenesteydelsen har fast adresse eller bopæl.«

8 Momslovens artikel 27, stk. 4, nr. 3), bestemte:

»Stk. 3 finder anvendelse på rådgivningsydelser vedrørende computermateriel [...] og software [...], juridiske ydelser og bogføringsydelser, markeds- og opinionsundersøgelser, udøvelse af erhvervsvirksomhed og ledelse [...], ydelser fra ingeniører og arkitekter [...] — med forbehold af stk. 2, nr. 1), tekniske undersøgelser og analyser [...], tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger samt oversættelse.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 9 Kronospan, som har sit hjemsted i Polen, udførte for en ordregiver, der er etableret i Cypern, tjenesteydelser på området for tekniske undersøgelser og analyser og foretog forsknings- og udviklingsarbejde inden for naturvidenskab og teknologi.
- 10 De nævnte tjenesteydelser bestod nærmere bestemt i arbejde, som omfattede undersøgelser og målinger af emissioner, bl.a. undersøgelser af emission af kuldioxid (CO₂) og handel med CO₂-emissionsrettigheder, udarbejdelse og kontrol af dokumentation for nævnte arbejde samt analyse af potentielle forureningskilder ved fremstilling af produkter bestående hovedsageligt af træ. Dette arbejde blev gennemført for at indhente nyt kendskab og ny teknologisk viden med henblik på at kunne fremstille nye stoffer, produkter og anlæg samt anvende nye teknologiske fremgangsmåder i produktionsprocesser.
- 11 Kronospan anmodede ved skrivelse af 8. december 2006 skattemyndighederne i Rzeszów om en skriftlig fortolkning vedrørende anvendelsen af visse polske skatteretlige forskrifter for at opnå klarhed over, hvorvidt de omhandlede tjenesteydelser skulle anses for at være præsteret i Polen og ikke i den medlemsstat, hvori den afgiftspligtige aftager havde sit hjemsted, dvs. i Republikken Cypern.
- 12 Kronospan var af den opfattelse, at samtlige disse tjenesteydelser skulle kvalificeres som ingeniørarbejder, således at leveringsstedet for tjenesteydelserne, jf. sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), skulle anses for at være det sted, hvor aftageren af nævnte tjenesteydelser var etableret, dvs. i Cypern. Skattemyndighederne i Rzeszów fandt derimod i skrivelse af 9. marts 2007, at en vis del af den i hovedsagen omhandlede

virksomhed udgjorde videnskabelig virksomhed, og at leveringsstedet derfor, jf. sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), var i Polen.

- 13 Da Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie afviste Kronospans klage over denne skrivelse, anlagde Kronospan et søgsmål ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (regional forvaltningsdomstol, Rzeszów). Retten gav ikke Kronospan medhold, idet den fandt, at de omhandlede tjenesteydelser udgjorde videnskabelig virksomhed og ikke ingeniørydelser.
- 14 Kronospan ankede denne afgørelse til Naczelny Sąd Administracyjny (højeste forvaltningsdomstol), der rejste spørgsmålet om, hvorvidt sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), skal fortolkes således, at de i denne bestemmelse omhandlede ingeniørydelser omfatter forsknings- og udviklingsarbejde, der udføres af ingeniører. Da det fremgår af Domstolens praksis, bl.a. dom af 27. oktober 2005, Levob Verzekeringen og OV Bank (sag C-41/04, Sml. I, s. 9433), at bestemmelserne i nævnte artikel 9, stk. 2, ikke som sådan henviser til de erhverv, som er omhandlet i bestemmelserne, men til de ydelser, der sædvanligvis udføres af disse, kan det hævdes, at alle former for ydelser, der regelmæssigt udføres af ingeniører, henhører under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e).
- 15 En del af de i hovedsagen omhandlede ydelser har dog karakter af »kreative« og »ny-skabende« ydelser og indeholder aspekter af videnskabeligt arbejde, der kan henføres under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), på trods af at disse ydelser udføres i handelsmæssigt øjemed og for en enkelt aftager. Den handelsmæssige karakter af de videnskabelige undersøgelser påvirker hverken den almene beskaffenhed af denne virksomheds resultater eller deres generelle anvendelse i fremtiden. De omhandlede ydelser kan derfor anses for at være ydet til flere modtagere, således at en af anvendelsesbetingelserne for denne bestemmelse, som Domstolen har opstillet, bl.a. i sin

dom af 9. marts 2006, Gillan Beach (sag C-114/05, Sml. I, s. 2427), er opfyldt i det foreliggende tilfælde.

- 16 Den forelæggende ret har desuden fremhævet, at omkostningerne forbundet med de omhandlede tjenesteydelser ikke i det foreliggende tilfælde indgår direkte i »godernes pris«, i modsætning til hvad der forudsættes i sjette direktivs syvende betragtning. Prisen for at erhverve disse tjenesteydelser er en bestanddel af de indirekte omkostninger, der indgår i salgsprisen for samtlige genstande og tjenesteydelser, som udbydes af modtageren af de nævnte tjenesteydelser.
- 17 Naczelny Sąd Administracyjny har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
 - »a) Skal artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, i [...] sjette direktiv [...], som nu modsvares af artikel 56, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, [...]), fortolkes således, at de heri omhandlede ydelser fra ingeniører, som udføres for en momspligtig person, som udfører en opgave, der omfatter disse ydelser, for en aftager med hjemsted i en anden medlemsstat i Fællesskabet, pålægges afgift på det sted, hvor aftageren (ordregiveren) har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller har et fast forretningssted
 - b) eller skal det lægges til grund, at disse tjenesteydelser, som virksomhed inden for videnskab i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led [som nu modsvares af artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112], pålægges afgift på det sted, hvor de faktisk udføres

hvis man går ud fra den antagelse, at der for så vidt angår disse tjenesteydelser er tale om arbejde, der omfatter undersøgelser og målinger af emissioner som omhandlet i miljøbeskyttelseslovgivningen, herunder gennemførelse af undersøgelser i forbindelse med emission af kuldioxid (CO₂) og handel med CO₂-emissionsrettigheder, udarbejdelse og kontrol af dokumentation for nævnte arbejde samt analyse af potentielle forureningskilder, og som gennemføres med henblik på at indhente nye erfaringer og opnå ny teknologisk viden, der er rettet mod fremstilling af nye stoffer, produkter og anlæg samt anvendelse af nye teknologiske fremgangsmåder i produktionsprocessen?»

Om det præjudicielle spørgsmål

- ¹⁸ Den forelæggende ret ønsker med spørgsmålet nærmere bestemt fastslået, hvorvidt tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede, der består i at udføre forsknings- og udviklingsarbejde inden for miljø og teknologi, og som foretages af ingeniører, der er etableret i en medlemsstat, efter bestilling af en aftager, der er etableret i en anden medlemsstat, skal betegnes som »ingeniørydelser«, jf. sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, eller som »videnskabelig virksomhed«, jf. direktivets artikel 9, stk. 2, litra c), første led.
- ¹⁹ Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes indledningsvis, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, ikke vedrører erhverv — som dem, der udføres af advokater, rådgivningsvirksomheder, revisorer eller ingeniører — men ydelser. EU-lovgiver har benyttet de erhverv, der nævnes i denne bestemmelse, som et middel til at definere de kategorier af ydelser, som bestemmelsen omfatter (dom af 16.9.1997, sag C-145/96, von Hoffmann, Sml. I, s. 4857, præmis 15).

- 20 Derfor skal det afgøres, om forsknings- og udviklingsarbejde som omhandlet i hovedsagen udgør ydelser, der hovedsageligt eller sædvanligt udføres i forbindelse med ingeniørerhvervet, som de ydelser, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led (jf. i denne retning von Hoffmann-dommen, præmis 16).
- 21 I denne henseende bemærkes, at udøvelsen af ingeniørerhvervet omfatter ydelser, som karakteriseres ved den omstændighed, at det ikke kun drejer sig om at anvende eksisterende viden og metoder på konkrete problemer, men også at opnå ny viden og udvikle nye metoder for at løse disse eller nye problemer.
- 22 Det kan således ikke gyldigt bestrides, at forsknings- og udviklingsvirksomhed udgør ydelser, der hovedsageligt eller sædvanligt kan udføres af ingeniører.
- 23 Selv om den videnskabelige virksomhed, hvortil der henvises i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), som også den forelæggende ret har fremhævet det, ganske vist normalt er karakteriseret ved at have en nyskabende og kreativ side, er det ikke desto mindre således, at denne omstændighed alene ikke kan udelukke, at en afgiftspligtig, der udøver en virksomhed eller et erhverv, der er omhandlet i en anden bestemmelse i samme direktiv, også på egen hånd kan blive foranlediget til hovedsageligt eller sædvanligt at udføre ydelser, der har disse samme kendetegn.
- 24 Det skal tilføjes, som det også fremgår af Domstolens praksis, at de ydelser, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), bl.a. karakteriseres ved den omstændighed, at de er rettet mod flere modtagere, nemlig alle de personer, som i forskellige

egenskaber deltager i virksomhed inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, undervisning eller underholdning (jf. Gillan Beach-dommen, præmis 23).

- 25 Det fremgår imidlertid i den foreliggende sag af forelæggelsesafgørelsen, at tjenesteydelserne, som Kronospan foretog, ikke blev præsteret til flere modtagere, men alene til en enkelt cypriotisk aftager, der bestilte det i hovedsagen omhandlede forsknings- og udviklingsarbejde. Den omstændighed, at denne ene modtager af tjenesteydelserne kan foranlediges til at sælge resultaterne af det arbejde, som han har bestilt, til tredjemand eller til selskaber inden for den samme koncern, som han er en del af, er uden betydning i denne henseende. Aftagerens udspredelse af nævnte ydelser i forbindelse med hans erhvervsmæssige virksomhed til en udvidet kundekreds bevirker ikke, at disse ydelser kan anses for at være præsteret til nogen anden end nævnte aftager.
- 26 Det følger heraf, at ydelser som de i hovedsagen omhandlede skal anses for at være omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e).
- 27 Denne konklusion anfægtes ikke af det argument, der er refereret i denne doms præmis 16, ifølge hvilket aftageren af tjenesteydelserne i hovedsagen ikke lader omkostningerne forbundet med disse indgå direkte i prisen for de goder og tjenesteydelser, som han udbyder, således at disse ydelser henhører under anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 9, stk. 1.
- 28 Det følger nemlig for det første af brugen af biordet »navnlig« i syvende betragtning til sjette direktiv, at anvendelsesområdet for direktivets artikel 9, stk. 2, ikke er begrænset til tjenesteydelser mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris.

- 29 Sjette direktiv indeholder for det andet ikke noget holdepunkt for at antage, at den omstændighed, at aftageren ikke lader omkostningerne forbundet med tjenesteydelserne indgå direkte men indirekte i prisen for de goder og tjenesteydelser, som han udbyder, er relevant i forbindelse med fastlæggelsen af, om en tjenesteydelse henhører under sjette direktivs artikel 9, stk. 1 eller stk. 2.
- 30 Henset til ovenstående bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede, der består i at udføre forsknings- og udviklingsarbejde inden for miljø og teknologi, og som foretages af ingeniører, der er etableret i en medlemsstat, efter bestilling af en aftager, der er etableret i en anden medlemsstat, skal betegnes som »ingeniørydelser«, jf. sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e).

Sagens omkostninger

- 31 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Tjenesteydelser, der består i at udføre forsknings- og udviklingsarbejde inden for miljø og teknologi, og som foretages af ingeniører, der er etableret i en medlemsstat, efter bestilling af en aftager, der er etableret i en anden medlemsstat, skal betegnes som »ingeniørydelser«, jf. artikel 9, stk. 2, litra e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

Underskrifter