

KRONOSPAN MIELEC  
DOMSTOLENS DOM (första avdelningen) den 7 oktober 2010 \*

I mål C-222/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 23 april 2009, som inkom till domstolen den 18 juni 2009, i målet

**Kronospan Mielec sp. z o.o.**

mot

**Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie**, meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna J.-J. Kasel (referent), A. Borg Barthet, M. Ilešič och M. Berger,

\* Rättegångsspråk: polska.

generaladvokat: J. Kokott, justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 1 juli 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Kronospan Mielec sp. z o.o., genom M. Sobańska, advokat, och T. Michalik, doradca podatkowy,

— Polens regering, genom M. Dowgielewicz, A. Kramarczyk och A. Rutkowska, samtliga i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom K. Georgiadis, Z. Chatzipavlou och V. Karra, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom D. Triantafyllou och K. Herrmann, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

**Dom:**

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 9.2 c och e i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).<sup>2</sup>

Begäran har framställts i ett mål mellan Kronospan Mielec sp. z o.o. (nedan kallat Kronospan) och Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie (direktören för finansministeriets regionkontor i Rzeszów) angående fastställandet, i fråga om uppbörd av mervärdesskatt, av platsen för tillhandahållandet av tjänsterna.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### *Sjätte direktivet*<sup>3</sup>

Sjunde skälet i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner har gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar leverans av varor för sammansättning och tillhandahållande av tjänster. Även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör definieras som den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har sitt huvudsakliga driftsställe, bör den ändå definieras såsom liggande i mottagarens land, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris.”<sup>4</sup>

I artikel 9.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.”

Artikel 9.2 c och e i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Emellertid gäller följande förbehåll:

...

c) Platsen för tillhandahållande av tjänster skall vara den där dessa fysiskt utförs om tjänsterna avser

— kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter, däribland verksamhet av sådana aktivitetens organisatörer och i förekommande fall tillhandahållande av dithörande tjänster,

...

e) Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har

etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

I - 9284

DOM AV DEN 7.10.2010 – MÅL C-222/09

...

— Tjänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information.

...”

*Den nationella lagstiftningens*

Artikel 27 stycke 2 punkt 3 a i lag av den 11 mars 2004 om mervärdesskatt (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. n° 54, position 535), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad mervärdesskattelagen) hade följande lydelse:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster som innefattar kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, undervisande, eller underhållsmässiga tjänster, ska vara den plats där dessa tjänster fysiskt utförs ...”

Artikel 27 stycke 3 i mervärdesskattelagen hade följande lydelse:

”Om de tjänster som avses i stycke 4 tillhandahålls:

- 1) fysiska eller juridiska personer, eller delar av organisationer som inte är juridiska personer, som har sitt säte eller hemvist i ett tredje land, eller
  
- 2) skattskyldiga personer som har sitt säte eller hemvist inom gemenskapen men i en annan stat än den som tillhandahåller tjänsten,

är platsen för tillhandahållande den plats där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas.”<sup>8</sup>

Artikel 27 stycke 4 punkt 3 i mervärdesskattelagen hade följande lydelse:

”Stycke 3 är tillämpligt på konsulttjänster på området för datautrustning ..., på området för programvara ..., rättsliga tjänster, bokföringstjänster, opinions- eller marknadsundersökningar, rådgivning i samband med utövandet av ekonomisk verksamhet och förvaltning ..., arkitekt- och ingenjörstjänster ... – med undantag för vad som sägs i stycke 2 punkt 1, tjänster på området för teknisk undersökning och analys ..., databehandling och tillhandahållande av information, översättning.”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan<sup>9</sup>**

Kronospan, som har sitt säte i Polen, har tillhandahållit en kund med säte på Cypern tjänster i form av tekniska undersökningar och analyser samt forsknings- och utvecklingsarbete på området för natur- och teknikvetenskap.<sup>10</sup>

Dessa tjänster bestod närmare bestämt av undersökningar och mätningar av utsläpp, bland annat undersökningar vad gäller utsläpp av koldioxid (CO<sub>2</sub>) och handel med utsläppsrätter för koldioxidutsläpp, upprättande och kontroll av dokumentationen i samband med dessa undersökningar och mätningar, liksom analys av potentiella föroreningar knutna till tillverkningen av produkter av i huvudsak trä. Dessa arbeten utfördes för att få ny erfarenhet och teknisk kunskap i syfte att kunna tillverka nya material, produkter och anordningar, liksom för att tillämpa nya tekniska metoder i tillverkningsprocessen.<sup>11</sup>

I skrivelse av den 8 december 2006 begärde Kronospan att skattemyndigheten i Rzeszów skriftligen skulle lämna besked om hur vissa bestämmelser i den polska skattelagstiftningen skulle tolkas och tillämpas, för att få klarhet i frågan i vilken mån de ifrågavarande tjänsterna ska anses utförda i Polen och inte i den medlemsstat i vilken den skattskyldige kunden har etablerat sin rörelse, närmare bestämt Republiken Cypern.<sup>12</sup>

Kronospan ansåg att dessa tjänster sammantaget skulle kvalificeras som ingenjörsarbeten på så sätt att platsen för tillhandahållandet, i enlighet med artikel 9.2 e i sjätte direktivet, är den där kunden har etablerat sin rörelse, i detta fall på Cypern. I besked av den 9 mars 2007 fann emellertid skattemyndigheten i Rzeszów att vissa av de i målet vid den nationella domstolen aktuella transaktionerna utgjorde vetenskapliga



aktiviteter och att platsen för tillhandahållande därför, i enlighet med artikel 9.2 c i sjätte direktivet, skulle vara Polen.

I - 9287  
KRONOSPAN MIELEC<sup>13</sup>

Efter det att Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie avslagit Kronospans överklagande av skattemyndighetens besked, överklagade bolaget till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (förvaltningsdomstolen för vojvodskapet Nedre Karpaterna i Rzeszów). Denna domstol ogillade överklagandet med hänvisning till att de ifrågavarande tjänsterna utgjorde vetenskapliga aktiviteter och inte ingenjörstjänster.<sup>14</sup>

Kronospan överklagade förvaltningsdomstolens dom till Naczelny Sąd Administracyjny (högsta förvaltningsdomstolen) som ställde sig frågande till huruvida artikel 9.2 e i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att de tjänster av ingenjörer, som avses i detta direktiv även omfattar det forsknings- och utvecklingsarbete som ingenjörer utför. Mot bakgrund av att det av domstolens dom av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank (REG 2005, s. I-9433), framgår att artikel 9.2 inte avser själva de yrken som räknas upp däri utan de tjänster som vanligen tillhandahålls av dem som utövar dessa yrken, ligger det nära till hands att anse att samtliga slags tjänster som normalt sett tillhandahålls av ingenjörer omfattas av artikel 9.2 e i sjätte direktivet.<sup>15</sup>

Likväl har vissa av de i målet aktuella tjänsterna karaktär av kreativa och innovativa tjänster, och de har även inslag av vetenskapligt arbete, vilket – trots att de tillhandahålls kommersiellt och åt en enda kund – skulle kunna innebära att tjänsterna omfattades av artikel 9.2 c i sjätte direktivet. Den kommersiella delen av vetenskaplig forskning påverkar varken den omständigheten att resultaten av aktiviteterna har allmän tillämplighet eller det sätt på vilket resultaten kommer att tillämpas i framtiden. De ifrågavarande tjänsterna skulle således kunna anses tillhandahållna ett flertal mottagare, med den följd att de i förevarande fall uppfyller ett av de villkor

för tillämpning av denna bestämmelse som domstolen satt upp i sin dom av den 9 mars 2006 i mål C-114/05, Gillan Beach (REG 2006, s. I-2427).

I - 9288

DOM AV DEN 7.10.2010 – MÅL C-222/0916

Den hänskjutande domstolen har dessutom gjort gällande att kostnaden för de ifrågavarande tjänsterna, till skillnad från vad som föreskrivs i sjunde skälet i sjätte direktivet, inte ingår direkt i ”varornas pris”. Inköpspriset för dessa tjänster utgör en del av de indirekta kostnaderna som är en del av försäljningspriset för samtliga varor och tjänster som mottagaren av dessa tjänster erbjuder.<sup>17</sup>

Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

- ”a) Ska artikel 9.2 e tredje strecksatsen i [sjätte direktivet] – nu artikel 56.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) – tolkas på så sätt att de däri nämnda ingenjörstjänsterna, som tillhandahålls av en skattskyldig person på uppdrag av en kund i en annan medlemsstat, ska beskattas på den plats där kunden (uppdragsgivaren) har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe,
- b) eller ska utgångspunkten vara att dessa tjänster ska betraktas som vetenskapliga aktiviteter, i enlighet med artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet (nu artikel 52 a i direktiv 2006/112), som ska beskattas på den plats där tjänsten fysiskt utförs,

om dessa tjänster avser undersökningar och mätningar av utsläpp i enlighet med miljöskyddsbestämmelser – däribland undersökningar i samband med utsläpp av koldioxid (CO<sub>2</sub>) och handel med utsläppsrätter för koldioxidutsläpp, upprättande och kontroll av dokumentationen i samband med dessa undersökningar och mätningar, liksom analys av potentiella föroreningskällor – och som utförs i syfte att erhålla ny erfarenhet och ny teknisk kunskap vad gäller tillverkning av nya material, produkter och anordningar, liksom användning av ett nytt tekniskt förfarande i tillverkningsprocessen?”

### **Prövning av tolkningsfrågan<sup>18</sup>**

Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida sådana tillhandahållanden som de som är i fråga i målet vid den domstolen, vilka utgörs av forsknings- och utvecklingsarbete på miljö- och teknikområdet utfört av ingenjörer etablerade i en medlemsstat på uppdrag av och åt en kund etablerad i en annan medlemsstat, ska kvalificeras som tjänster av ingenjörer, i den mening som avses i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet, eller huruvida de ska kvalificeras som vetenskapliga aktiviteter i den mening som avses i artikel 9.2 c första strecksatsen i detta direktiv.<sup>19</sup>

I syfte att besvara denna fråga erinrar domstolen inledningsvis om att artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet inte avser yrken som jurister, konsulter, revisorer eller ingenjörer, utan tjänster. Unionslagstiftaren använder bara de yrken som nämns i denna bestämmelse för att definiera de tjänstekategorier som avses i densamma (se dom av den 16 september 1997 i mål C-145/96, von Hoffmann, REG 1997, s. I-4857, punkt 15).

Domstolen ska därför avgöra huruvida den forskning och utveckling som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör sådana tjänster som huvudsakligen och vanligtvis utförs inom ramen för ingenjörsyrket och som avses i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet von Hoffmann, punkt 16).<sup>21</sup>

I detta avseende konstaterar domstolen att utövandet av ingenjörsyrket innefattar tjänster som kännetecknas av att de inte endast avser tillämpningen av befintliga kunskaper och metoder på konkreta problem utan också avser att vinna ny kunskap och utveckla nya metoder för att lösa nämnda eller nya problem.<sup>22</sup>

Det kan således inte med framgång bestridas att forsknings- och utvecklingsverksamhet utgör tjänster som huvudsakligen och vanligtvis kan tillhandahållas av ingenjörer.<sup>23</sup>

Såsom den hänskjutande domstolen har gjort gällande kännetecknas sådana vetenskapliga aktiviteter som avses i artikel 9.2 c i sjätte direktivet normal sett av en kreativ och innovativ sida. Detta utesluter ändå inte att en skattskyldig person som bedriver en verksamhet eller utövar ett yrke som omfattas av en annan bestämmelse i samma direktiv, huvudsakligen och vanligtvis skulle kunna tillhandahålla tjänster som uppvisar sådana kännetecken.<sup>24</sup>

Det ska emellertid, i likhet med vad som framgår av domstolens praxis, tilläggas att de tjänster som avses i artikel 9.2 c i sjätte direktivet bland annat kännetecknas av att de normalt tillhandahålls en mängd olika mottagare, det vill säga samtliga de personer som i olika egenskaper deltar i kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga,

pedagogiska eller underhållningsmässiga aktiviteter (se domen i det ovannämnda målet Gillan Beach, punkt 23).

I - 9291

KRONOSPAN MIELEC<sup>25</sup>

I förevarande fall framgår det emellertid av beslutet om hänskjutande att Kronospan inte tillhandahållit sina tjänster åt en mängd olika mottagare utan åt en enda cypriotisk kund, som beställt de forsknings- och utvecklingsarbeten som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Den omständigheten att den enda tjänstemottagaren eventuellt säljer resultaten av de beställda arbetena vidare till tredje man eller till bolag i tjänstemottagarens koncern, är inte relevant i detta avseende. Den omständigheten att den kund som har köpt tjänsterna inom ramen för sin verksamhet sprider resultat av tjänsterna till en större krets, gör det inte möjligt att anse att tjänsterna har tillhandahållits någon annan än kunden.<sup>26</sup>

Av detta följer att sådana tjänster som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ska anses omfattas av artikel 9.2 e i sjätte direktivet.<sup>27</sup>

Denna slutsats påverkas inte av det argument som framförts i punkt 16 i denna dom, enligt vilket kunden i målet vid den nationella domstolen inte har låtit kostnaden för tjänsterna ingå direkt i priset för de varor och tjänster som denne erbjuder, varför dessa tjänster skulle omfattas av tillämpningsområdet för artikel 9.1 i sjätte direktivet.<sup>28</sup>

För det första är tillämpningsområdet för artikel 9.2 i sjätte direktivet inte begränsat till tillhandahållanden av tjänster mellan skattskyldiga personer, vars kostnader ingår i priset för varorna. Detta följer av uttrycket ”särskilt vad beträffar” i sjunde skälet i sjätte direktivet.

För det andra innehåller sjätte direktivet inte något som tyder på att bedömningen av huruvida en tjänst omfattas av artikel 9.1 eller 9.2 i sjätte direktivet skulle påverkas av att köparen inte direkt, utan indirekt, låter kostnaderna för tjänsterna ingå i priset för de varor och tjänster som han erbjuder.<sup>30</sup>

Med hänsyn till vad som anförts ovan ska den fråga som ställts besvaras enligt följande. Sådana tillhandahållanden av tjänster som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilka utgörs av forsknings- och utvecklingsarbete på miljö- och teknikområdet utfört av ingenjörer etablerade i en medlemsstat på uppdrag av och åt en kund etablerad i en annan medlemsstat, ska kvalificeras som tjänster av ingenjörer, i den mening som avses i artikel 9.2 e i sjätte direktivet.

### **Rättegångskostnader<sup>31</sup>**

Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

**Tillhandahållanden av tjänster, vilka utgörs av forsknings- och utvecklingsarbete på miljö- och teknikområdet utfört av ingenjörer etablerade i en medlemsstat på uppdrag av och åt en kund etablerad i en annan medlemsstat, ska kvalificeras som tjänster av ingenjörer, i den mening som avses i artikel 9.2 e i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.**

Underskrifter