

Kohtuasi C-222/09

Kronospan Mielec sp. z o.o.

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 9 lõike 2 punktid c ja e – Uurimis- ja arendustööd, mida viivad läbi insenerid – Teenuste osutamise koha kindlaksmääramine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Teenuste osutamine – Maksustatavate tehingute koha kindlaksmääramine

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 9 lõike 2 punkt e)

Teenused, mis seisnevad keskkonna- ja tehnoloogiaalastes uurimis- ja arendustöös, mida teostavad liikmesriigis asuvad insenerid teises liikmesriigis asuvale teenusesaajale tellimuse alusel, tuleb liigitada inseneride teenusteks kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 9 lõike 2 punkti e tähenduses, milles määratletakse maksustatavate tehingute koht konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenuste jms teenuste puhul.

Järelikult tuleb sellised teenused lugeda nimetatud sätte reguleerimisalasse kuuluvaks, kui uurimis- ja arendustööd kujutavad endast selles sättes loetletud teenuseid, mida osutatakse peamiselt ja tavaliselt inseneri kutsealal. Nii on see teenustega, mida iseloomustab asjaolu, et tegemist ei ole mitte ainult konkreetsete probleemide puhul olemasolevate teadmiste ja tehnoloogiate kasutamisega, vaid ka uute teadmiste omandamise ja uute tehnoloogiate arendamisega, et lahendada neidsamu või uusi probleeme. Lisaks erinevad need teenused kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis c loetletust, kuna kõnealuseid teenuseid ei osutata paljudele teenusesaajatele, vaid ühele ainsale teenusesaajale. Asjaolu, et ainus teenusesaaja müüb kolmandatele isikutele või temaga samasse kontserni kuuluvatele äriühingutele tema tellitud tööde tulemused, ei ole selles osas asjassepüütav.

(vt punktid 20, 21, 24–26, 30 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

7. oktoober 2010(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 9 lõike 2 punktid c ja e – Uurimis- ja arendustööd, mida viivad läbi insenerid – Teenuste osutamise koha kindlaksmääramine

Kohtuasjas C-222/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 23. aprilli 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. juunil 2009, menetluses

Kronospan Mielec sp. z o.o.

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud J. J. Kasel (ettekandja), A. Borg Barthet, M. Ilešič, ja M. Berger,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 1. juuli 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Kronospan Mielec sp. z o.o., esindajad: *adwokat* M. Sobańska ja *doradca podatkowy* T. Michalik,
- Poola valitsus, esindajad: M. Dowgielewicz, A. Kramarczyk ja A. Rutkowska,
- Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis, Z. Chatzipavlou ja V. Karra,
- Euroopa Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja K. Herrmann,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 9 lõike 2 punktide c ja e tõlgendamist.

2 See eelotsusetaotlus esitati Kronospan Mielec sp. z o.o. (edaspidi „Kronospan“) ning Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie (Rzeszówi maksuameti direktor) vahelises õigusvaidluses, mis puudutab käibemaksu (edaspidi „käibemaks“) kogumise vajaduse tõttu selle koha kindlaksmääramist, mida loetakse teenuste osutamise kohaks.

Õiguslik raamistik

Kuues direktiiv

3 Kuuenda direktiivi põhjendus 7 näeb ette:

„maksustatavate tehingute teostamise koha kindlaksmääramine on põhjustanud liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte, eelkõige kauba tarnimise puhul koos kokkupanekuga ning teenuste osutamise puhul; kuigi teenuste osutamise kohaks tuleks põhimõtteliselt määratleda teenuseid osutava isiku peamine tegevuskoht, tuleks määratleda, et see koht asub selle isiku asukohariigis, kellele teenuseid osutatakse, eelkõige maksukohustuslaste vahel osutatavate teatavate teenuste puhul, kus teenuste hind sisaldub kauba hinnas”.

4 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu? või asukoht või peamine elukoht.”

5 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktid c ja e on sõnastatud järgmiselt:

„Sellest olenemata,

[...]

c) on teenuste osutamise kohaks, mis on seotud:

– kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- vms tegevusega, sealhulgas nimetatud liiki tegevuse korraldaja tegevusega ning vajaduse korral abiteenuste osutamisega,

[...]

nimetatud teenuste tegeliku osutamise koht;

[...]

e) on allpool nimetatud teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele klientidele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis, teenuste osutamise kohaks kliendi tegevuskoht või teenuste kasutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

[...]

– konsulantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused jms teenused, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenused,

[...]”

Siseriiklik õigus

6 Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług'i (11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadus; Dz. U. nr 54, lk 535), põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtivas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus”), artikli 27 lõike 2 punkti 3 alapunkt a sätestas:

„[...] on kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus?, haridus- või meelelahutustegevusega seotud teenuste osutamise koht nende teenuste tegeliku osutamise koht.”

7 Käibemaksuseaduse artikli 27 lõige 3 sätestas:

„Kui lõikes 4 nimetatud teenuseid osutatakse

- 1) füüsilistele isikutele, juriidilistele isikutele või õigusvõimeta organisatsioonilistele üksustele, kelle asu- või elukoht on kolmandas riigis, või
- 2) maksukohustuslasele, kes asuvad või elavad ühenduse territooriumil, kuid mitte teenuse osutajaga samas riigis,

siis on teenuse osutamise koht teenuse saaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht.”

8 Käibemaksuseaduse artikli 27 lõike 4 punkt 3 sätestab:

„Lõiget 3 kohaldatakse konsultatsiooniteenustele, mis on seotud arvuti riistvara [...] ja tarkvaraga [...]; õiguslastele teenustele, raamatupidamisteenustele, turu- ja arvamusuuringutega seotud teenustele, majandustegevuse ja juhtimisega seotud konsultatsioonidele [...]; inseneride ja arhitektide teenustele [...], välja arvatud lõike 2 punktis 1 sätestatud juhud; tehniliste uuringute ja analüüsidega seotud teenustele [...]; andmetöötlus- ja teabeandmisteenustele; tõlketöödele [...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 Kronospan, mille asukoht on Poolas, osutas Küprosel asuvale kliendile tehniliste uuringute ja analüüsidega seotud teenuseid ning viis läbi uurimis- ja arendustöid loodus- ja tehnikateaduste valdkonnas.

10 Nende teenuste puhul on täpsemalt tegemist töödega, mis hõlmavad heitkoguste analüüsi ja mõõtmist, sealhulgas süsinikdioksiidi (CO₂) heitkogustega ning CO₂ saastekvootidega kauplemisega seotud analüüside läbiviimist, nimetatud tööde dokumentide koostamist ja kontrollimist ning selliste võimalike saasteallikate analüüsi, mis on seotud peamiselt puidust toodete valmistamisega. Need tööd viiakse läbi eesmärgiga saada uusi kogemusi ja tehnoloogiateadmisi, mis võimaldavad valmistada uusi materjale, tooteid ja seadmeid ning kasutada uusi tehnoloogiaid tootmisprotsessis.

11 Kronospan palus 8. detsembri 2006. aasta kirjas, et Rzeszówi maksuamet annaks kirjaliku tõlgenduse, kuidas kohaldada teatavaid Poola maksuõiguse alaseid sätteid, et saada teada, mis osas tuleb kõnealused teenused lugeda osutatuks Poolas, mitte aga liikmesriigis, kus on maksukohustuslasest teenuse saaja asukoht, nimelt Küprose Vabariigis.

12 Kronospan leidis, et need teenused kogumis tuleb liigitada inseneritööks, nii et teenuste osutamise koht peab asuma – nagu on sätestatud ka kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e – seal, kus asub nende teenuste saaja, nimelt Küprosel. Rzeszówi maksuamet leidis seevastu oma 9. märtsi 2007. aasta otsusega, et põhikohtuasja teatavad tehingud kujutavad endast teadustegevust ning et seega oli teenuste osutamise koht tulenevalt kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktist c Poolas.

13 Kuna selle otsuse peale Kronospani esitatud vaide jättis Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie rahuldamata, esitas Kronospan kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie'le (Rzeszówi vojevoodkonna halduskohus). Viimane jättis selle kaebuse rahuldamata

põhjendusel, et kõnealused teenused on teadustegevus, mitte inseneride teenused.

14 Kohtuasja läbi vaadates soovib Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgem halduskohus) teada, kas kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e tuleb tõlgendada nii, et selles sättes viidatud inseneride teenused hõlmavad nende inseneride uurimis- ja arendustöid. Et Euroopa Kohtu praktikast, nimelt 27. oktoobri 2005. aasta otsusest kohtuasjas C-41/04: Levob Verzekeringen ja OV Bank (EKL 2005, lk I-9433) tuleneb, et kuna artikli 9 lõike 2 ei viita kutsealadele, mida seal oleks sellistena nimetatud, vaid nende kutsealade esindajate tavapäraselt osutatavatele teenustele, siis võib väita, et kõik inseneride poolt korrapäraselt osutatavate teenuste liigid kuuluvad kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e reguleerimisalasse.

15 Kuna üks osa põhikohtuasja teenustest on siiski „loomingulised” ja „uuenduslikud” ning neil on teadustöö tunnused, võivad need kuuluda kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c reguleerimisalasse, vaatamata asjaolule, et need on kommertsteenused ainsale kliendile. Teadusuuringute kommertseesmärk ei sea kahtluse alla selle tegevuse tulemuste üldist laadi ega nende üldist kasutamist tulevikus. Seega võiks jõuda järeldusele, et kõnealuseid teenuseid osutatakse paljudele teenusesaajatele, nii et käesolevas asjas on täidetud üks selle sätte kohaldamise tingimustest, mida Euroopa Kohus on eelkõige kinnitanud oma 9. märtsi 2006. aasta otsuses kohtuasjas C-114/05: Gillan Beach (EKL 2006, lk I-2427).

16 Lisaks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kõnealuste teenuste osutamise kulud käesolevas asjas ei sisaldu otseselt „kauba hinnas” vastupidi sellele, mis on ette nähtud kuuenda direktiivi põhjenduses 7. Nende teenuste saamise hind on osa kaudsetest kuludest, mis sisalduvad kõnealuste teenuste saaja kõigi pakutavate kaupade ja teenuste müügihinnas.

17 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„a) Kas [...] kuuenda direktiivi [...] artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandat taanet, millele vastab praegu nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1 [...])) artikli 56 lõike 1 punkti c, tuleb tõlgendada nii, et inseneride teenuseid, mida osutatakse käibemaksukohustuslasele, kes täidab selliseid teenuseid puudutavat tellimust teises liikmesriigis asuval teenusesaajale, tuleb maksustada seal, kus on selle teenuse saaja (teenuse tellija) tegevuskoht või asukoht,

b) või tuleb lähtuda sellest, et neid teenuseid maksustatakse kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimese taande (praegu direktiivi 2006/112 artikli 52 punkt a) kohaselt teadustegevusega seotud teenusena kohas, kus neid tegelikult osutati,

kui lähtuda eeldusest, et nende teenuste puhul on tegemist töödega, mis hõlmavad keskkonnakaitse-eeskirjades sätestatud heitkoguste analüüsi ja mõõtmist, sealhulgas süsinikdioksiidi (CO₂) heitkogustega ning CO₂ saastekvootidega kauplemisega seotud analüüside läbiviimist, nimetatud tööde dokumentide koostamist ja kontrollimist ning võimalike saasteallikate analüüsi ning mida viiakse läbi eesmärgiga saada uusi kogemusi ja tehnoloogiategadmisi, mis on suunatud uute materjalide, toodete ja seadmete valmistamisele ning uute tehnoloogiate kasutamisele tootmisprotsessis?”

Eelotsuse küsimus

18 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas sellised teenused nagu põhikohtuasjas vaadeldavad, mis seisnevad keskkonna- ja tehnoloogiaalastes uurimis- ja arendustöodes, mida teostavad liikmesriigis asuvad insenerid teises liikmesriigis asuval teenusesaajale tellimuse alusel, tuleb liigitada „inseneride teenusteks” kuuenda direktiivi

artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda taande tähenduses või „teadustegevuseks” sama artikli lõike 2 punkti c esimese taande tähenduses.

19 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmas taane ei nimeta ka selliseid elukutseid nagu advokaat, konsultant, raamatupidaja või insener, vaid teenuseid. Liidu seadusandja kasutab selles sättes nimetatud elukutseid vahendina, et määratleda seal toodud teenusekategoriaid (16. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-145/96: von Hoffmann, EKL 1997, lk I-4857, punkt 15).

20 Järelikult tuleb teha kindlaks, kas sellised uurimis- ja arendustööd nagu põhikohtuasjas vaadeldavad kujutavad endast inseneri elukutse raames peamiselt ja tavaliselt osutatavaid teenuseid, nagu need, mis on sätestatud kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandas taandes (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus von Hoffmann, punkt 16).

21 Selles osas tuleb tõdeda, et inseneri kutsealal töötamine hõlmab teenuseid, mida iseloomustab asjaolu, et tegemist ei ole mitte ainult konkreetsete probleemide puhul olemasolevate teadmiste ja tehnoloogiate kasutamisega, vaid ka uute teadmiste omandamise ja uute tehnoloogiate arendamisega, et lahendada neidsamu või uusi probleeme.

22 Seega ei saa tulemuslikult vastu vaielda sellele, et uurimis- ja arendustööd kujutavad endast teenuseid, mida osutavad peamiselt ja tavaliselt insenerid.

23 Kuigi on tõsi, et – nagu on märkinud ka eelotsusetaotluse esitanud kohus – kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis c viidatud teadustegevust iseloomustab tavapäraselt uuenduslik ja loominguiline külg, on samuti tõsi, et üksnes see asjaolu ei välista, et maksukohustuslane, kes tegeleb sama direktiivi mõnes muus sättes nimetatud tegevuse või elukutsega, võiks omakorda osutada samuti peamiselt ja tavaliselt sellist laadi teenuseid.

24 Tuleb lisada, nagu see ilmneb ka Euroopa Kohtu praktikast, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis c loetletud teenuseid iseloomustab nimelt asjaolu, et nimetatud teenuseid osutatakse paljudele teenusesaajatele, st kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- või meelelahutustegevuses osalevatele isikutele, kes täidavad mitmesuguseid rolle (vt eespool viidatud kohtuotsus Gillan Beach, punkt 23).

25 Käesolevas asjas ilmneb eelotsusetaotlusest, et Kronospani teenuseid ei osutata paljudele teenusesaajatele, vaid ainus teenusesaaja on Küprosel asuv lepingupartner, kes tellis põhikohtuasjas kõne all olevaid uurimis- ja arendustöid. Asjaolu, et ainus teenusesaaja müüb kolmandatele isikutele või temaga samasse kontserni kuuluvatele äriühingutele tema tellitud tööde tulemused, ei ole selles osas asjassepuutuv. Sellest, kui nende teenuste saaja jagab nimetatud tulemusi oma majandustegevuse käigus laiemale avalikkusele, ei saa järeldada, et neid teenuseid osutati mõnele muule isikule kui see teenusesaaja.

26 Järelikult tuleb sellised teenused, nagu on põhikohtuasjas vaatluse all, lugeda kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e reguleerimisalasse kuuluvaks.

27 Seda järeldust ei lükka ümber käesoleva kohtuotsuse punktis 16 toodud argument, mille kohaselt põhikohtuasjas ei sisaldu teenuste saaja teenuste kulud tema pakutavate kaupade ja teenuste müügihinnas, nii et need teenused kuuluvad kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 reguleerimisalasse.

28 Esiteks, nagu tuleneb ka kuuenda direktiivi põhjenduses 7 kasutatud määrsõnast „eelkõige”, ei ole direktiivi artikli 9 lõike 2 kohaldamisala piiratud maksukohustuslaste vahel osutatavate teenustega, kus teenuste hind sisaldub kauba hinnas.

29 Teiseks ei sisalda kuues direktiiv ühtegi viidet, millest võiks järeldada, et asjaolu, et teenusesaaja lisab teenuse osutamisega seotud kulud tema pakutavate kaupade ja teenuste müügihinnale mitte otseselt, vaid kaudselt, oleks asjakohane selle tuvastamisel, kas teenus kuulub kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 või lõike 2 reguleerimisalasse.

30 Eespool toodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud eelotsuse küsimusele vastata, et sellised teenused nagu põhikohtuasjas vaadeldavad, mis seisnevad keskkonna- ja tehnoloogiaalastes uurimis- ja arendustöodes, mida teostavad liikmesriigis asuvad insenerid teises liikmesriigis asuvale teenusesaajale tellimuse alusel, tuleb liigitada inseneride teenusteks kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e tähenduses.

Kohtukulud

31 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Teenused, mis seisnevad keskkonna- ja tehnoloogiaalastes uurimis- ja arendustöodes, mida teostavad liikmesriigis asuvad insenerid teises liikmesriigis asuvale teenusesaajale tellimuse alusel, tuleb liigitada inseneride teenusteks nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 9 lõike 2 punkti e tähenduses.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.