

Byla C-222/09

Kronospan Mielec sp. z o.o.

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie

(Naczelny Sąd Administracyjny prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 9 straipsnio 2 dalies c ir e punktai – Inžinierių atliekami tyrimo ir taikomosios veiklos darbai – Paslaugų teikimo vietos nustatymas“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Paslaugų teikimas – Apmokestinimo vietos nustatymas

(Tarybos direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies e punktas)

Paslaugų, kurias sudaro tyrimo ir taikomosios veiklos darbai aplinkosaugos ir technologijos srityje, atliekami valstybėje narėje įsikūrusių inžinierių paslaugų gavėjo, įsikūrusio kitoje valstybėje narėje, užsakymu ir jo naudai, teikimas turi būti kvalifikuojamas kaip „inžinierių paslaugos“, kaip jos suprantamos pagal Šeštosios direktyvos 77/388 d 1 valstybių narių statymą, susijusį su apyvartos mokesčiais, suderinimo 9 straipsnio 2 dalies e punktą, kuriame nustatoma konsultantų, inžinierių, konsultacinių biurų, teisininkų, buhalterių paslaugų ir kitų panašių paslaugų apmokestinimo vieta.

Šios paslaugos turi būti laikomos patenkančiomis į šios nuostatos taikymo sritį, nes tyrimo ir taikomosios veiklos darbai yra joje nurodytos paslaugos, kurias daugiausia ir paprastai teikia inžinieriaus profesija užsiimantys asmenys. Taip yra paslaugų, pasižyminčių tuo, kad konkrečioms problemoms išspręsti reikia taikyti ne tik turimas žinias ir metodus, bet ir kurti naujų žinių bei sukurti naujus metodus toms arba naujoms problemoms spręsti, atveju. Be to, šios paslaugos skiriasi nuo Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkte nurodytų paslaugų, nes aptariamoms paslaugoms teikiamoms ne daugeliui, o vienam gavėjui. Šiuo atžvilgiu neturi reikšmės tai, kad vienintelis paslaugų gavėjas tretiesiems asmenims arba tai pačiai grupei kaip ir jis priklausančioms bendrovėms parduoda jo užsakyto darbo rezultatus.

(žr. 20–21, 24–26, 30 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. spalio 7 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 9 straipsnio 2 dalies c ir e punktai – Inžinierių atliekami tyrimo ir taikomosios veiklos darbai – Paslaugų teikimo vietos nustatymas“

Byloje C-222/09

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) 2009 m. balandžio 23 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. birželio 18 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Kronospan Mielec sp. z o.o.

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai J. J. Kasel (pranešėjas), A. Borg Barthet, M. Ilešič, ir M. Berger,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2010 m. liepos 1 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Kronospan Mielec sp. z o.o.*, atstovaujamos advokatės M. Sobańska, ir patarėjo mokesčių klausimais T. Michalik,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos M. Dowgielewicz bei A. Kramarczyk ir A. Rutkowska,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis bei Z. Chatzipavlou ir V. Karra,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir K. Herrmann,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaitinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) (toliau – Šeštoji direktyva) 9 straipsnio 2 dalies c ir e punktų išaiškinimo.

2 Prašymas pateiktas sprendžiant ginčą tarp *Kronospan Mielec sp. z o.o.* (toliau – *Kronospan*) ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie* (Žešovo mokesčių tarnybos direktorius) dėl vietos, kuri turėtų būti laikoma paslaugų teikimo vieta pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėjimo tikslais, nustatymo.

Teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

3 Šeštosios direktyvos septintoje konstatuojamojoje dalyje teigiama:

„kadangi vietos, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, nustatymas yra sukūlis tarp valstybių narių konfliktų dėl jurisdikcijos, ypač ryšium su montavimui skirtų prekių tiekimu ir paslaugų teikimu; kadangi, nors vieta, kur teikiamos paslaugos, turėtų būti iš principo apibrėžiama kaip vieta, kur yra teikiamos paslaugos asmens pagrindinė verslo vieta, vis dėlto toji vieta turėtų būti apibrėžiama kaip esanti šalyje to asmens, kuriam teikiamos paslaugos, ypač tam tikrą apmokestinamąjį asmenį vienas kitam teikiamų paslaugų atveju, kai paslaugų kaina traukiama į prekių kainą“.

4 Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigės savo verslą arba turi nuolatinį įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.“

5 Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c ir e punktuose nustatoma:

„Tačiau,

<...>

c) paslaugų, susijusių su:

– kultūrinių, meninių, sportinių, mokslinių, švietimo, pramogų ir kitokia panašia veikla, įskaitant tokios veiklos organizatorių darbą, ir tam tikrais atvejais papildomų paslaugų teikimą,

<...>

suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos;

<...>

e) toliau nurodytų paslaugų, teikiamų klientams, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra steigės savo verslą arba turi nuolatinį verslo vietą, kurioje teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<...>

– konsultantų, inžinierių, konsultacinių biurų, teisininkų, buhalterių paslaugos ir kitos panašios paslaugos, taip pat duomenų apdorojimas ir informacijos teikimas,

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

6 2004 m. kovo 11 d. įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio (*Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, Dz. U. Nr. 54, poz. 535) (toliau – PVM įstatymas) 27 straipsnio 2 dalies 3 punkto a papunkčio redakcijoje, galiojusioje pagrindinės bylos aplinkybių atsiradimo metu, buvo numatyta:

„Teikiant paslaugas kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo ar pramogų srityje paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur jos fiziškai teikiamos <...>“

7 PVM įstatymo 27 straipsnio 3 dalyje buvo numatyta:

„Kai 4 dalyje nurodytos paslaugos teikiamos:

1) trečiojoje valstybėje buveiną turintiems ar joje gyvenantiems fiziniams asmenims, juridiniams asmenims ar organizacijoms, neturintiems juridinio asmens statuso; ar

2) apmokestinamiesiems asmenims, kurių buveiną ar gyvenamoji vieta yra Bendrijos teritorijoje, tačiau kitoje valstybėje nei ta, kurioje jos teikiamos,

tokių paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur paslaugos pirkėjas, kuriam ta paslauga teikiama, turi buveiną, nuolatinį namą, o jei nėra nuolatinės namų, nuolatinį adresą arba gyvenamąją vietą.“

8 PVM įstatymo 27 straipsnio 4 dalies 3 punkte buvo numatyta:

„3 dalies nuostata taikoma konsultavimo paslaugoms šiose srityse: kompiuterinės rangos <...>; programavimo <...>; teisinių, apskaitos, rinkos tyrimų ir visuomenės nuomonės paslaugų, konsultavimo, kinės veiklos vykdymo ir vadybos <...>; architektūros ir inžinerijos <...> – atsižvelgiant į 2 dalies 1 punktą; techninių tyrimų ir analizės <...>; duomenims apdoroti ir informacijai teikti; vertimams.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9 *Kronospan*, kurios buveiną yra Lenkijoje, klientui, kurio buveiną Kipre, teikdavo paslaugas techninių tyrimų ir analizės srityje bei gamtos ir technikos mokslų srityje atlikdavo mokslo tyrimus ir taikomosios veiklos darbus.

10 Konkrečiai tariant, šios paslaugos – tai darbai, apimantys emisijos tyrimus ir matavimus, pavyzdžiui, tyrimus, susijusius su anglies dvideginio (CO₂) emisija ir prekyba CO₂ emisijų leidimais, šių darbų dokumentacijos sudarymą ir jos kontrolę bei potencialių taršos šaltinių, susijusių su daugiausiai iš medžio pagamintų produktų gamyba, analizę. Šie darbai atliekami siekiant gauti naujų technologinių žinių, leidžiančių gaminti naujas medžiagas, produktus ir renginius bei taikyti gamyboje naujus technologinius procesus.

11 2006 m. gruodžio 8 d. laišku *Kronospan* kreipėsi į Žešovo mokesčių tarnybą su prašymu raštu paaiškinti, kaip turi būti taikomos kai kurios Lenkijos mokesčių teisės nuostatos: kiek minimumas paslaugos turi būti laikomos suteiktomis Lenkijoje, o ne valstybėje narėje, kur yra paslaugos gavėjo buveiną, t. y. Kipro Respublikoje.

12 *Kronospan* manė, kad visos šios paslaugos turi būti kvalifikuojamos kaip inžinierių

paslaugos, todėl paslaugų teikimo vieta, kaip numatoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte, turi būti vieta, kur yra ši paslaugų gavėjo buveinė, t. y. Kipre. Tačiau 2007 m. kovo 9 d. nutarimu Žešovo mokesčių tarnyba nusprendė, kad kai kurios nagrinėjamos paslaugos yra mokslinių veikla ir todėl pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punktą jų teikimo vieta yra Lenkijoje.

13 *Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie* atmetus *Kronospan* skundą dėl šio nutarimo, *Kronospan* pateikė skundą *Wojewódzky Sąd Administracyjny w Rzeszowie* (Žešovo vaivadijos administracinis teismas). Teismas atmetė skundą, nes esą nagrinėjamos paslaugos yra mokslinių veikla, o ne inžinierių paslaugos.

14 Bylą nagrinėjantiam *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) kyla klausimas, ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktą reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje minimos inžinierių paslaugos apima inžinierių atliekamus tyrimo ir taikomosios veiklos darbus. Kadangi iš Teisingumo Teismo praktikos ir ypač 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank* (C-41/04, Rink. p. I-9433) matyti, kad 9 straipsnio 2 dalies nuostatose turimos omenyje ne ten minimos profesijos, bet jomis užsiimančių asmenų paprastai teikiamos paslaugos, galima būtų teigti, kad visų rūšių inžinierių paprastai teikiamos paslaugos patenka į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto taikymo sritį.

15 Vis dėlto dalis pagrindinėje byloje nagrinjamų paslaugų esą yra „kūrybinės“ ir „inovatoriškos“ ir jose yra mokslinės veiklos, kuri gali patekti į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto taikymo sritį, elementą, nepaisant to, kad šios paslaugos yra teikiamos komerciniais pagrindais vienam gavėjui. Komercinis mokslo tyrimų pobūdis neturi tokos nei šios veiklos rezultatų bendram pobūdžiui, nei jų bendram taikymui ateityje. Todėl galima teigti, kad šios paslaugos yra teikiamos daugeliui gavėjų, vadinasi, šioje byloje tenkinama viena iš Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 9 d. Sprendime *Gillan Beach* (C-114/05, Rink. p. I-2427) suformuluotų šios nuostatos taikymo sąlygų.

16 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, priešingai nei numatyta Šeštosios direktyvos septintoje konstatuojamojoje dalyje, paslaugų teikimo sąnaudos tiesiogiai neįtraukiamos į „prekių kainą“. Šių paslaugų įsigijimo kaina nėra netiesioginės sąnaudos, kurios atsispindi paslaugų teikėjo parduodamų prekių ir paslaugų kainoje.

17 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui toką prejudicinį klausimą:

a) Ar Šeštosios direktyvos <...> 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečiosios traukos bei atitinkamai dabar galiojančios 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčių bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 56 straipsnio 1 dalies c punkto nuostatas reikia aiškinti taip, kad jose išvardytos inžinierių paslaugos, teikiamos PVM apmokestinamam asmeniui, vykdančiam užsakymą, apimantį šią paslaugų teikimo paslaugų gavėjui, kurio buveinė yra kitoje valstybėje narėje, apmokestinamos toje vietoje, kur yra paslaugų gavėjo (užsakovo) kinšios veiklos buveinė arba nuolatinė monė;

b) ar vis dėlto šios paslaugos, kaip su moksline veikla susijusios paslaugos, pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmąją trauką (dabar atitinkamai Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punktą) apmokestinamos toje vietoje, kur jos fiziškai teikiamos,

turint omenyje, kad šios paslaugos yra tai darbai, apimantys emisijos tyrimus ir matavimus, minimus nuostatose dėl aplinkos apsaugos, skaitant tyrimus, susijusius su anglies dvideginio (CO₂) emisija ir prekyba CO₂ emisijų leidimais, šių darbų dokumentacijos sudarymą ir jos kontrolę bei potencialių taršos šaltinių analizę, kurie atliekami siekiant gauti naują technologinių žinių, skirtų

naujoms medžiagoms, produktams bei ?renginiams gaminti ir naujiems technologiniams procesams taikyti gamyboje?“

D?I prejudicinio klausimo

18 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo klausimu iš esm?s klausia, ar paslaug?, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, kurias sudaro tyrimo ir taikomosios veiklos darbai aplinkosaugos ir technologijos srityje, kuriuos atlieka valstyb?je nar?je ?sik?r? inžinieriai paslaug? gav?jo, ?sik?rusio kitoje valstyb?je nar?je, užsakymu ir jo naudai, teikimas turi b?ti kvalifikuojamas kaip „inžinieri? paslaugos“ Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto tre?ios ?traukos prasme, ar kaip „mokslin? veikla“ tos pa?ios 2 dalies c punkto pirmos ?traukos prasme.

19 Norint atsakyti ? š? klausim?, reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto tre?ioje ?traukoje nurodomos ne advokat?, konsultant?, buhalterin? arba inžinieri? profesijos, o paslaugos. S?jungos teis?s akt? leid?jas šioje nuostatoje nurodo profesijas, siekdamas parodyti, kokioms paslaug? kategorijoms ji taikoma (1997 m. rugs?jo 16 d. Sprendimo *von Hoffmann*, C?145/96, Rink. p. I?4857, 15 punktas).

20 Tod?I reikia nuspr?sti, ar tyrimo ir taikomosios veiklos darbai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, yra Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto tre?ioje ?traukoje nurodytos paslaugos, kurias daugiausia ir paprastai teikia inžinieriaus profesija užsiimantys asmenys (šiuo atžvilgiu žr. min?to Sprendimo *von Hoffmann* 16 punkt?).

21 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad inžinieriaus profesin? veikla apima paslaugas, pasižymin?ias tuo, kad konkre?ioms problemoms išspr?sti reikia taikyti ne tik turimas žinias ir metodus, bet ir ?gyti nauj? žini? bei sukurti naujus metodus toms arba naujoms problemoms spr?sti.

22 Taigi iš esm?s negalima paneigti, kad tyrimo ir taikomosios veiklos veikla yra paslaugos, kurias gali daugiausia ir paprastai atlikti inžinieriai.

23 Kaip pažym?jo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, nors Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkte minima mokslin? veikla paprastai pasižymi novatoriškumu ir k?rybiškumu, vien šios aplinkyb?s nepakanka atmesti galimyb?, kad apmokestinamas asmuo, užsiimantis kitoje šios direktyvos nuostatoje nurodyta veikla arba profesija, negal?t? savo ruožtu taip pat daugiausia ir paprastai teikti tokiomis savyb?mis pasižymin?i? paslaug?.

24 Reikia pridurti, kad, kaip matyti iš Teisingumo Teismo praktikos, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje ?traukoje numatytiems paslaugoms b?dinga, be kita ko, tai, kad jos paprastai teikiamos daugeliui skirting? gav?j?, t. y. visiems asmenims, dalyvaujantiems ?vairioje kult?rin?je, menin?je, sportin?je, mokslin?je, švietimo ar pramog? veikloje (žr. min?to Sprendimo *Gillan Beach* 23 punkt?).

25 Ta?iau šiuo atveju iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad *Kronospan* paslaugos buvo teikiamos ne daugeliui gav?j?, o vienam Kipre ?steigtam paslaugos gav?jui, kuris pagrindin?je byloje užsak? tyrimo ir taikomosios veiklos darbus. Šiuo atžvilgiu reikšm?s neturi tai, kad vienintelis paslaug? gav?jas tretiesiems asmenims arba tai pa?iai grupei kaip ir jis priklausan?iems bendrov?ms parduoda jo užsakyt? darb? rezultatus. Iš tikr?j? tai, kad ši? paslaug? gav?jas vykdydamas ekonomin? veikl? paskleidžia darb? rezultatus platesniam asmen? ratui, neleidžia daryti išvados, kad šios paslaugos buvo suteiktos ne jam vienam.

26 Vadinasi, paslaugos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, turi b?ti laikomos

patenkančiomis ? Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto taikymo srityje.

27 Šios išvados nepaneigia šio sprendimo 16 punkte padaryta išvada, jog pagrindinėje byloje paslaugų gavėjas tiesiogiai neįtraukė į sąnaudas savo siūlomų prekių ir paslaugų kainų, dėl ko šios paslaugos pateiktos ? Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies taikymo srityje.

28 Pirma, kaip matyti iš Šeštosios direktyvos septintoje konstatuojamojoje dalyje esančios dalelės „ypač“, direktyvos 9 straipsnio 2 dalies taikymo sritis neapsiriboja apmokestinamo asmens kitam apmokestinamajam asmeniui teikiamomis paslaugomis, kurių sąnaudos įtraukiamos į prekių kainas.

29 Antra, Šeštojoje direktyvoje nėra nieko, kas leistų daryti išvadą, kad sprendžiant, ar paslaugos patenka į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 arba 2 dalies taikymo sritį, turi reikšmės tai, jog paslaugos gavėjas paslaugų teikimo sąnaudas į savo siūlomų prekių ir paslaugų kainas įtraukia ne tiesiogiai, o atvirkščiai, netiesiogiai.

30 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, ? pateiktas klausimas reikia atsakyti taip: paslaugų, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurias sudaro tyrimo ir taikomosios veiklos darbai aplinkosaugos ir technologijos srityje, kuriuos atlieka valstybėje narėje ?sikūrę inžinieriai paslaugų gavėjo, ?sikūrusio kitoje valstybėje narėje, užsakymu ir jo naudai, teikimas turi būti kvalifikuojamas kaip „inžinierių paslaugos“ Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto prasme.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

31 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

Paslaugų, kurias sudaro tyrimo ir taikomosios veiklos darbai aplinkosaugos ir technologijos srityje, kuriuos atlieka valstybėje narėje ?sikūrę inžinieriai paslaugų gavėjo, ?sikūrusio kitoje valstybėje narėje, užsakymu ir jo naudai, teikimas turi būti kvalifikuojamas kaip „inžinierių paslaugos“ 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių ?statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas 9 straipsnio 2 dalies e punkto prasme.

Parašai.

* Proceso kalba: lenkų.