

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

7 октомври 2010 година *

По дело C-222/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Naczelny Sąd Administracyjny (Полша) с акт от 23 април 2009 г., постъпил в Съда на 18 юни 2009 г., в рамките на производство по дело

Kronospan Mielec sp. z o.o.

срещу

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н А. Tizzano, председател на състав, г-н J. J. Kasel (докладчик),
г-н А. Borg Barthet, г-н Iľešič и г-жа М. Berger, съдии,

* Език на производството: полски.

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-н K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 1 юли 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Kronospan Mielec sp. z o.o., от адв. M. Sobańska, adwokat и г-н T. Michalik, doradca podatkowy,
- за полското правителство, от г-н M. Dowgielewicz, както и от г-жа A. Kramarczyk и г-жа A. Rutkowska, в качеството на представители,
- за гръцкото правителство, от г-н K. Georgiadis, както и от г-жа Z. Chatzipavlou и г-жа V. Karra, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от г-н D. Triantafyllou и г-жа K. Herrmann, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 9, параграф 2, букви в) и д) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1; наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Kronospan Mielec sp. z o.o. (наричано по-нататък „Kronospan“) и Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie (директор на данъчната дирекция в Rzeszów) по повод определянето за целите на събирането на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) на мястото на доставката на услуги.

Правна уредба

Шеста директива

- 3 Седмо съображение от Шеста директива гласи:

„като има предвид, че определянето на мястото на извършване на облагаеми доставки е било предмет на спорове, засягащи компетентността на държавите членки, и в частност що се отнася до доставката на стоки с монтаж, както и до доставката на услуги; като има предвид, че макар мястото, където се извършва доставката на услуги, да следва по принцип да бъде определяно като основното място на икономическа дейност на доставчика на услуги, това място следва да бъде определяно като намиращо се в страната на получателя на услугите, особено що се отнася до някои услуги, доставяни между данъчнозадължени лица, чиято стойност се включва в цената на стоките [неофициален превод].“

- 4 Член 9, параграф 1 от Шеста директива предвижда:

„За място на доставката на услуга се счита мястото, където доставчикът е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, откъдето се доставя услугата, или, когато няма такова място на икономическа дейност или постоянен обект, мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване [неофициален превод].“

5 Член 9, параграф 2, букви в) и д) от Шеста директива гласи следното:

„Въпреки това

[...]

в) място на доставката на услуги, свързани с:

- културни, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни и подобни дейности, включително дейностите, извършвани от организаторите на такива дейности, и където е необходимо, доставката на съпътстващи услуги

[...]

е мястото, където физически се извършват услугите;

[...]

д) място на доставката на следните услуги, когато те се извършват за получатели, установени извън Общността, или за данъчнозадължени лица, установени в Общността, но не в една и съща държава с доставчика, е мястото,

където получателят е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, на който се доставя услугата, или когато няма такова място, мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване:

[...]

- услуги, извършвани от консултанти, инженери, консултантски бюра, адвокати, счетоводители, и други подобни услуги, както и обработката на данни и предоставяне на информация,

[...] [неофициален превод].“

Национална правна уредба

- 6 Член 27, параграф 2, точка 3, буква а) от Закона за данъка върху добавената стойност от 11 март 2004 г. (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. № 54, позиция 535), в редакцията му, приложима към датата на настъпване на фактите по главното производство (наричан по-нататък „Закон за ДДС“), гласи:

„Мястото на доставката на услуги, които имат за предмет културни, артистични, спортни, научни, образователни или развлекателни дейности, е мястото, където физически се извършват услугите [...]“

7 Член 27, параграф 3 от Закона за ДДС гласи следното:

„Мястото на доставката на услугите, посочени в параграф 4 и доставяни на:

- 1) физически и юридически лица, както и на образувания, които нямат юридическа правосубектност, чието седалище или постоянен адрес се намира на територията на трета държава, или на
- 2) данъчнозадължени лица, чието седалище или постоянен адрес се намира на територията на Общността, но не в една и съща държава с доставчика на услугите,

е мястото, където получателят на услугите е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, на който се предоставят услугите, или когато няма такова място — мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване.“

8 Член 27, параграф 4, точка 3 от Закона за ДДС предвижда:

„Разпоредбата на параграф 3 се прилага за предоставянето на консултантски услуги в областта на информатиката [...] и програмирането [...], на правото и счетоводството, на пазарните и социологическите проучвания, на икономическата дейност и дейността по управление [...], на инженерството и архитектурата [...], без да се засяга разпоредбата на параграф 2, точка 1, в областта на техническите проучвания и анализи [...], на обработката на данни и предоставянето на информация и на преводите.“

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 9 Kronospan, чието седалище се намира в Полша, предоставя на клиент, установен в Кипър, свързани с технически проучвания и анализи услуги и извършва научноизследователски и развойни дейности в областта на естествените науки и технологиите.
- 10 Посочените доставки на услуги се отнасят по-конкретно до дейности, които обхващат изследването и измерването на емисии, по-специално провеждането на изследвания във връзка с емисиите на въглероден диоксид (CO_2) и търговията с емисии на CO_2 , изготвянето и проверката на свързаната с тези дейности документация, както и анализа на потенциалните източници на замърсяване, свързани с изработването на продукти, състоящи се основно от дърво. Тези дейности се извършват с цел придобиването на нов опит и на нови технологични знания за произвеждане на нови вещества, продукти и инсталации, както и за прилагане на нови технологични методи в производствения процес.
- 11 С писмо от 8 декември 2006 г. Kronospan иска от данъчната администрация на Rzeszów писмено тълкуване относно прилагането на някои разпоредби от полското данъчно право, за да се установи до каква степен разглежданите услуги е трябвало да се считат за предоставени в Полша, а не в държавата членка, в която се намира седалището на данъчнозадълженото лице, получател на услугата, а именно Република Кипър.
- 12 Kronospan счита, че тези услуги в тяхната съвкупност трябва да бъдат квалифицирани като инженерни дейности, така че мястото на доставка на услугите, както предвижда член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива, трябва да бъде мястото, където е установен получателят на тези услуги, а именно Кипър. В становище от 9 март 2007 г. данъчната администрация на Rzeszów обаче приема, че някои от разглежданите по главното производство дейности представляват

научни дейности и че следователно съгласно член 9, параграф 2, буква в) от Шеста директива мястото на доставка на услугите е в Полша.

- 13 След като административната жалба, подадена от Kronospan срещу това становище, е отхвърлена от Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie, Kronospan подава жалба пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (административен съд на воеводството в Rzeszów). Последният отхвърля посочената жалба на основание, че разглежданите услуги представляват научни дейности, а не инженерни услуги.
- 14 След като е сезиран с делото, Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) иска да се установи дали член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че посочените в тази разпоредба инженерни услуги включват извършваните от инженерите научноизследователски и развойни дейности. Доколкото от практиката на Съда, и по-специално от Решение от 27 октомври 2005 г. по дело Levob Verzekeringen и OV Bank (C-41/04, Recueil, стр. I-9433), следва, че в разпоредбите на член 9, параграф 2 се уреждат не посочените в тях професии като такива, а услугите, обичайно предоставяни в рамките на тези професии, може да се твърди, че всички видове услуги, редовно предоставяни от инженери, попадат в обхвата на член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива.
- 15 Част от разглежданите по главното производство услуги обаче притежават „творчески“ и „новаторски“ характеристики и съдържат елементи на научни дейности, които могат да попаднат в обхвата на член 9, параграф 2, буква в) от Шеста директива, независимо от обстоятелството, че тези услуги се предоставят с търговска цел и на един-единствен получател. Търговският характер на научните изследвания не поставя под въпрос нито общия характер на резултатите от тези дейности, нито бъдещото им общо прилагане. Ето защо може да се счита, че разглежданите услуги се предоставят на множество получатели, с което едно от условията за прилагането на тази разпоредба, изведени от

Съда, по-специално в неговото Решение от 9 март 2006 г. по дело *Gillan Beach* (C-114/05, *Recueil*, стр. I-2427), е изпълнено в настоящия случай.

16 От друга страна, запитващата юрисдикция отбелязва, че разходите за разглежданите в конкретния случай доставки на услуги не се включват пряко в „цената на стоките“, за разлика от предвиденото в седмо съображение от Шеста директива. Цената за тези услуги представлява част от непреките разходи, включени в продажната цена за всички стоки и услуги, предлагани от получателя на тези услуги.

17 При тези условия *Naczelny Sąd Administracyjny* решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„а) Трябва ли член 9, параграф 2, буква д), трето тире от Шеста директива [...], който понастоящем съответства на член 56, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 [...]), да се тълкува в смисъл, че инженерните услуги, предоставяни на задължено по ДДС лице, което изпълнява включваща тези услуги поръчка в полза на установен в друга държава членка получател, се облагат в мястото, където получателят на услугата (възложителят) е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект,

б) или следва да се изходи от това, че като научна дейност по смисъла на член 9, параграф 2, буква в), първо тире от Шеста директива [понастоящем член 52, буква а) от Директива 2006/112] тези доставки на услуги се облагат в мястото, където те физически са били извършени,

ако се приеме, че тези услуги имат характеристики на дейности по изследване и измерване на емисии съгласно разпоредбите относно опазването на околната среда, и по-специално провеждането на изследвания във връзка с емисиите на въглероден диоксид (CO₂) и търговията с емисии на CO₂, изготвянето и проверката на свързаната с тези дейности документация, както и анализа на потенциалните източници на замърсяване, и тези дейности са провеждани с цел придобиването на нов опит и на нови технологични знания за произвеждане на нови вещества, продукти и инсталации, както и прилагането на нови технологични методи в производствения процес?“

По преюдициалния въпрос

¹⁸ Със своя въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали доставките на услуги като разглежданите по главното производство, които се състоят в извършването на научноизследователски и развойни дейности в областта на околната среда и технологиите от инженери, установени в една държава членка, по поръчка и в полза на получател, установен в друга държава членка, трябва да бъдат квалифицирани като „услуги, извършвани от [...] инженери“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква д), трето тире от Шеста директива или като „научни дейности“ по смисъла на същия параграф 2, буква в), първо тире.

¹⁹ За да се отговори на този въпрос, в началото следва да се припомни, че член 9, параграф 2, буква д), трето тире от Шеста директива не се отнася до професии като тези на адвоката, консултанта, счетоводителя или инженера, а до услуги. Законодателят на Съюза си служи с посочените в тази разпоредба професии, за да определи уредените в нея категории услуги (Решение от 16 септември 1997 г. по дело Von Hoffmann, C-145/96, Recueil, стр. I-4857, точка 15).

- 20 Следователно е необходимо да се определи дали научноизследователските и развойните дейности като разглежданите в главното производство представляват услуги, които се извършват главно и обичайно при упражняване на инженерната професия, като посочените в член 9, параграф 2, буква д), трето тире от Шеста директива (вж. в този смисъл Решение по дело Von Hoffmann, посочено по-горе, точка 16).
- 21 В това отношение следва да се заключи, че упражняването на инженерната професия обхваща услуги, при които става въпрос не само за прилагане на съществуващи опит и методи към конкретни проблеми, но и за придобиването на нов опит и разработването на нови методи за решаване на същите тези проблеми или на нови проблеми.
- 22 Следователно не може да се оспори с основание, че научноизследователските и развойните дейности представляват услуги, които могат да бъдат извършвани главно и обичайно от инженери.
- 23 Макар безспорно да е вярно, както отбелязва запитващата юрисдикция, че посочените в член 9, параграф 2, буква в) от Шеста директива научни дейности обичайно притежават творчески и новаторски характеристики, все пак само това обстоятелство не може да изключи възможността данъчнозадължено лице, което упражнява посочена в друга разпоредба на същата директива дейност или професия, от своя страна да извършва също главно и обичайно услуги, които притежават такива характеристики.
- 24 Важно е да се добави, че както произтича от практиката на Съда, посочените в член 9, параграф 2, буква в) от Шеста директива услуги се характеризират по-конкретно с факта, че са предназначени за множество получатели, а именно за всички лица, които на различни основания участват в културни, артистични,

спортни, научни, образователни или развлекателни дейности (вж. Решение по дело Gillan Beach, посочено по-горе, точка 23).

- 25 В конкретния случай обаче от акта за преюдициално запитване следва, че услугите на Kronospan не са предоставени на множество получатели, а са извършени единствено в полза на установения в Кипър получател, който е възложил осъществяването на разглежданите по главното производство научноизследователски и развойни дейности. В това отношение е без значение обстоятелството, че този единствен получател на услугите е трябвало да продаде на трети лица или на дружества от същата група, към която принадлежи, резултатите от възложените от него дейности. Всъщност разпространяването — от получателя на услугите в рамките на икономическата му дейност — на тези резултати сред по-голям брой лица не позволява да се счита, че услугите са предоставени на лице, различно от посочения получател.
- 26 От това следва, че доставките на услуги като разглежданите в главното производство трябва да се считат за попадащи в обхвата на член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива.
- 27 Това заключение не е в противоречие с изтъкнатия в точка 16 от настоящото съдебно решение довод, съгласно който в спора по главното производство получателят на услугите не включва пряко разходите за тях в цената на предлаганите от него стоки и услуги, така че тези доставки на услуги попадали в приложното поле на член 9, параграф 1 от Шеста директива.
- 28 Всъщност, от една страна, както произтича от използването на наречието „особено“ в седмо съображение от Шеста директива, приложното поле на член 9, параграф 2 от нея не се ограничава до доставките на услуги между данъчнозадължени лица, разходите за които се включват в цената на стоките.

29 От друга страна, Шеста директива не съдържа никакви указания, въз основа на които да се заключи, че фактът, че получателят включва разходите за доставките на услуги не пряко, а непряко в цената на предлаганите от него стоки и услуги, е от значение, за да се определи дали дадена доставка на услуги попада в обхвата на член 9, параграф 1 или 2 от Шеста директива.

30 С оглед на изложените по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че доставки на услуги като разглежданите в главното производство, които се състоят в извършването на научноизследователски и развойни дейности в областта на околната среда и технологиите от инженери, установени в една държава членка, по поръчка и в полза на получател, установен в друга държава членка, трябва да бъдат квалифицирани като „услуги, извършвани от [...] инженери“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива.

По съдебните разноски

31 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Доставки на услуги, които се състоят в извършването на научноизследователски и развойни дейности в областта на околната среда и технологиите от инженери, установени в една държава членка, по поръчка и в полза на получател, установен в друга държава членка, трябва да бъдат квалифицирани като „услуги, извършвани от [...] инженери“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа.

Подписи