Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

30. travnja 2015.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 52. točka (c) i članak 55. – Određivanje mjesta isporuke usluga – Kupac usluge identificiran u svrhu poreza na dodanu vrijednost u nekoliko država članica – Otprema ili prijevoz iz države članice u kojoj je usluga fizički izvršena“

U predmetu C-97/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Mađarska), odlukom od 17. veljače 2014., koju je Sud zaprimio 3. ožujka 2014., u postupku

SMK kft

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

Nemzeti Adó- és Vámhivatal,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: A. Ó Caoimh, predsjednik vijeća, C. Toader i E. Jarašiūnas (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za mađarsku vladu, G. Koós i Z. Fehér, u svojstvu agenata,

— za vladu Helenske Republike, K. Paraskevopoulou i I. Kotsoni, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, V. Bottka i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez njezinog mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: mađarski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 52. točke (c) i članka 55. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva SMK kft, sa sjedištem u Mađarskoj, te Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (opća uprava za poreze regije Dél-alföld nacionalne službe za poreze i davanja, u daljnjem tekstu: Főigazgatóság) i Nemzeti Adó- és Vámhivatal (nacionalna služba za poreze i davanja, u daljnjem tekstu: NAV) povodom odluke kojom se nalaže društvu SMK kft plaćanje poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) za razdoblje od 2007. do 2009. i za razdoblje od siječnja do ožujka 2010.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Iako se dio glavnog postupka odnosi na razdoblje od siječnja do ožujka 2010. koje uređuje Direktiva o PDV-u, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.), iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku jedino pita o tumačenju članka 52. točke (c) i članka 55. Direktive o PDV-u, u verziji koja je bila na snazi do 1. siječnja 2010., tj. u verziji koja je prethodila izmjenama koje je donijela Direktiva 2008/8.

4 U skladu s člankom 52. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u glavi V. i koji određuje mjesto oporezivih transakcija:

„Mjesto isporuke sljedećih usluga je mjesto gdje se usluge fizički izvršavaju:

[…]

c) vrednovanje pokretne materijalne imovine ili rada na takvoj imovini.“

5 Članak 55. te direktive glasi kako slijedi:

„Odstupajući od odredaba članka 52. točke (c), smatra se da je mjesto isporuke usluga koje uključuju procjenu pokretne materijalne imovine ili rada na takvoj imovini, a koje se isporučuju kupcima koji su identificirani u svrhu PDV-a u državi članici osim one na čijem teritoriju se usluge fizički izvršavaju, unutar teritorija one države članice koja je kupcu izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim mu je usluga pružena.

Odstupanje iz prvog stavka primjenjuje se samo u slučaju otpreme ili prijevoza robe iz države članice u kojoj su usluge fizički izvršene.“

Mađarsko pravo

6 Zakon LXXIV iz 1992. o porezu na dodanu vrijednost (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény), koji je bio na snazi 2007. (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), propisivao je u svojem članku 15. stavku 4.:

„Mjestom izvršavanja smatra se mjesto gdje se [sljedeće] usluge fizički izvršavaju:

[…]

c) (djelatnosti) ugradnje, popravka, održavanja, osuvremenjivanja, prerade, obrade proizvoda (osim djelatnosti na pokretnoj imovini).

[…]“

7 Prema odredbama članka 15/A stavaka 12. do 14. navedenog zakona:

„12. Ako je kupac usluga iz članka 15. stavka 4. točaka (c) i (d) porezni obveznik registriran u državi članici u kojoj se ne nalazi mjesto fizičkog izvršavanja usluga, mjestom izvršavanja smatra se državno područje države članice u kojoj je naručitelj usluga registriran kao porezni obveznik.

13. Stavak 12. neće se primijeniti u slučaju kad proizvod nije prevezen iz države članice u kojoj je usluga fizički izvršena.

14. Kad je mjesto izvršavanja određeno državnim područjem države članice gdje su osoba ili tijelo, korisnici usluga iz ovoga članka u vlastito ime, registrirani i kad su osoba ili tijelo naručitelj usluga istodobno registrirani kao porezni obveznici u više država članica, mjestom izvršavanja smatra se država članica čija su porezna tijela izdala porezni broj toj osobi ili tijelu korisniku usluga određenima u ovom članku. Porezni obveznik treba primiti uslugu pod brojem koji mu je izdala ta država članica u kojoj on obavlja djelatnost na temelju koje podliježe oporezivanju i u čijem je interesu usluga izvršena.“

8 Zakon CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost, na snazi od 1. siječnja 2008. (u daljnjem tekstu: novi Zakon o PDV-u), određuje u članku 42. stavku 1.:

„U slučaju isporuke sljedećih usluga, mjesto izvršavanja je mjesto gdje je usluga fizički izvršena:

[…]

d) rad koji se izvršava na proizvodu (osim pokretne imovine).“

9 Prema odredbama članka 45. stavaka 1. i 2. novog Zakona o PDV-u:

„1. Odstupajući od članka 42., ako je korisnik usluge iz članka 42. stavka 1. točaka (c) i (d) porezni obveznik registriran u drugoj državi članici Zajednice, koja nije ona gdje je usluga fizički izvršena, mjesto izvršenja te usluge je država članica Zajednice u kojoj je korisnik obveze registriran kao porezni obveznik.

2. Stavak 1. primjenjuje se u slučaju otpreme ili prijevoza proizvoda usluge iz članka 42. stavka 1. točaka (c) i (d) iz države članice Zajednice u kojoj je fizički izvršena usluga iz članka 42. stavka 1. točaka (c) i (d).“

Glavni postupak i prethodna pitanja

10 Kao što i proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, društvo SMK kft, član koncerna društava SMK, porezni je obveznik PDV-a u Mađarskoj i na temelju toga ima identifikacijski broj za PDV u toj državi. Taj koncern društava također obuhvaća društvo SMK UK Ltd sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini, koje je do 30. srpnja 2007. bilo registrirano kao porezni obveznik u Ujedinjenoj Kraljevini i Mađarskoj i imalo mađarske i britanske identifikacijske brojeve za PDV. Društvo SMK Europe NV (u daljnjem tekstu: SMK Europe), sa sjedištem u Belgiji i upisano u Mađarskoj u registar obveznika PDV-a, također je član navedenog koncerna te je odgovorno za stavljanje u promet proizvoda koncerna na tržište u Europi.

11 Od ožujka 2002. društvo SMK kft izvršilo je u Mađarskoj isporuke, sukladno nalogu i u ime društva SMK UK Ltd, usluga podugovaranja. Potonje društvo nabavilo je sirovine i materijale potrebne za proizvodnju gotovih proizvoda, tj. daljinskih upravljača koji čine dio elektroničke opreme. Uređaji, postrojenja i sredstva proizvodnje bili su u vlasništvu društva SMK UK Ltd. Društvo SMK kft nije imalo vlastite zalihe sirovina ili gotovih proizvoda i ono je isključivo provodilo djelatnosti sastavljanja tih daljinskih upravljača.

12 Nakon sastavljanja, gotovi proizvodi ostali su u prostorima društva SMK kft, dok ih je društvo SMK UK Ltd, kupac usluga, prodalo društvu SMK Europe, koje ih je zatim prodalo kupcima sa sjedištem u drugim državama članicama ili u trećim zemljama. Društvo SMK UK Ltd naložilo je društvu SMK kft da dostavi te proizvode tim kupcima. Društvo SMK UK ispostavilo je račune za te prodaje, koji su vrijedili kao prijevozne isprave, u ime kupca gotovih proizvoda, tj. društva SMK Europe, ali koji su izravno otpremljeni konačnim kupcima unutar Europske unije ili u trećim zemljama, kojima je društvo SMK Europe preprodalo navedene proizvode. U svakom od tih slučajeva, gotovi proizvodi napustili su državno područje Mađarske i nikad nisu došli do Ujedinjene Kraljevine.

13 Društvo SMK kft obračunalo je cijenu proizvodnje gotovih proizvoda kao naknadu za isporučene usluge društvu SMK UK Ltd, bez poreza, uz napomenu „izvanteritorijalnog učinka PDV-a“. Na računu je navelo britanski identifikacijski broj za PDV društva SMK UK Ltd.

14 Služba za nadzor poreznih obveznika uprave pokrajine Békés nacionalne službe za poreze i davanja (u daljnjem tekstu: porezno tijelo prvog stupnja) izvršila je nadzor nad prijavama PDV-a društva SMK kft za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2007.

15 Nakon tog nadzora, porezno tijelo prvog stupnja smatralo je da je mjesto isporuke predmetnih usluga bilo mjesto fizičkog izvršenja tih usluga, tj. Mađarska. Točnije, smatralo je da društvo SMK kft nije dokazalo da su gotovi proizvodi otpremljeni iz Mađarske i da stoga nije moguće smatrati Ujedinjenu Kraljevinu mjestom isporuke usluga. Prema tome, to porezno tijelo utvrdilo je postojanje poreznog duga u iznosu od 27.712.000 mađarskih forinta (HUF) i naložilo društvu SMK kft njegovo plaćanje.

16 Društvo SMK kft osporilo je odluku poreznog tijela prvog stupnja pred Főigazgatóságom, tvrdeći da su uvjeti propisani člankom 15/A stavcima 12. i 13. Zakona o PDV-u zadovoljeni, tako da su za usluge podugovaranja u glavnom postupku mogli biti izdani računi bez PDV-a kao za pravne transakcije koje su ostvarene izvan teritorijalnog područja primjene toga zakona. Društvo SMK kft tvrdilo je da nije postojala obveza prijevoza gotovih proizvoda u državu članicu kupca usluga.

17 Odlukom od 10. prosinca 2012. Főigazgatóság, odlučujući kao porezno tijelo drugog stupnja, potvrdio je odluku poreznog tijela prvog stupnja. Utvrdio je da je društvo SMK UK Ltd prodalo društvu SMK Europe gotove proizvode prije njihova prijevoza, dok su još bili na mađarskom državnom području. Ono je smatralo da je u tim okolnostima prijevoz tih proizvoda posljedica njihove prodaje, a ne isporuke usluga podugovaranja.

18 Usto, porezno tijelo prvog stupnja izvršilo je nadzor nad prijavama PDV-a i poreza na dobit za 2008. i 2009. kao i za razdoblje od siječnja do ožujka 2010. Tijekom toga razdoblja, društvo SMK kft također je izvršilo za račun društva SMK UK Ltd isporuke usluga podugovaranja na koje nije obračunalo PDV.

19 Nakon ponovnog ispitivanja toga nadzora, generalni direktor Főigazgatósága utvrdio je porezni dug društva SMK kft u iznosu od 107.616.000 HUF te mu je izrekao fiskalnu novčanu kaznu u iznosu od 21.523.000 HUF kao i kaznu zbog nepravodobnosti od 38.208.000 HUF. On je smatrao, primjenjujući članak 42. stavak 1. točke (b) do (d) i članak 45. novog Zakona o PDV-u, da se mjesto izvršenja usluga podugovaranja koje je to društvo izvršilo tijekom navedenog razdoblja nalazilo u Mađarskoj.

20 Društvo SMK kft podnijelo je prigovor protiv odluke poreznog tijela prvog stupnja pred NAV-om koji je, odlukom od 8. siječnja 2013., potvrdio navedenu odluku smatrajući da je mjesto izvršenja usluga podugovaranja bilo u Mađarskoj.

21 Društvo SMK kft podnijelo je upravnu tužbu protiv odluke Főigazgatósága od 10. prosinca 2012. i odluke NAV-a od 8. siječnja 2013. pred sudom koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku. Što se tiče, kao prvo, odluke Főigazgatósága, društvo SMK kft među ostalim tvrdi da, kako bi se utvrdilo mjesto izvršenja usluga radova na imovini, članak 55. Direktive o PDV-u ne nalaže da se ta imovina dostavi u državu članicu kupca usluga. Prema njegovu mišljenju, dovoljno je da je ona prevezena ili otpremljena iz države članice u kojoj je dovršena njezina proizvodnja.

22 Društvo SMK kft ističe da su, nakon isporuke usluga koje je ono izvršilo, gotovi proizvodi, koji su prodani kupcima iz drugih država članica osim Mađarske, time napustili njezino državno područje. Činjenica da je kupac usluga, tj. društvo SMK UK Ltd, također bio upisan u mađarski registar obveznika PDV-a 2007. nije značila da je on koristio isporuke usluga pod mađarskim identifikacijskim brojem za PDV jer je njegova osnovna djelatnost bila povezana s poslovnim nastanom u drugoj državi članici. SMK kft smatra da se članak 15/A stavak 14. Zakona o PDV-u protivi Direktivi o PDV-u.

23 Főigazgatóság tvrdi da je društvo SMK kft trebalo uzeti u obzir isporuku usluga pod svojim mađarskim identifikacijskim brojem za PDV jer se prodaja gotovih proizvoda, proizašlih iz radova koje je obavilo društvo SMK kft, odvila u Mađarskoj. Iz toga slijedi, prema njegovu mišljenju, da se mjestom isporuke usluga smatra državno područje te države članice i da stoga te isporuke nisu izvan teritorijalnog učinka Zakona o PDV-u. Prijevoz gotovih proizvoda nije imao utjecaja na činjenicu da je društvo SMK kft, nakon što je isporuka usluga bila izvršena, bilo odgovorno za plaćanje PDV-a.

24 Što se tiče, kao drugo, odluke NAV-a od 8. siječnja 2013., društvo SMK kft smatra da se obveza plaćanja PDV-a ne može izvesti iz Direktive o PDV-u, osim ako se usvoji tumačenje protivno toj direktivi. Sukladno toj odluci, na kupcu usluga jest da odluči tko snosi poreznu obvezu. Naposljetku, odbijanje primjene oslobođenja od poreza na usluge u pitanju kršilo bi načela teritorijalnosti i neutralnosti PDV-a.

25 NAV tvrdi da, kako bi se primijenila iznimka propisana člankom 55. Direktive o PDV-u, valja ispitati je li kupac usluga podugovoranja imao, ili trebao imati, identifikacijski broj za PDV u Mađarskoj. On ističe, u tom smislu, da gotovi proizvodi, koje je sastavilo društvo SMK kft, nisu otpremljeni u državu članicu na čijem se državnom području nalazi sjedište društva SMK UK Ltd, nego su prodani dok su bili u Mađarskoj, tako da bi se ta država članica trebala smatrati mjestom gdje je ostvarena prodaja koju je izvršilo društvo SMK UK Ltd.

26 U tim je okolnostima Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sud za upravne i radne sporove u Gyuli) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 55. Direktive o PDV-u, koja je bila na snazi do 1. siječnja 2010., tumačiti na način da se ta odredba odnosi samo na porezne obveznike kupce usluga koji nisu prijavljeni u svrhu PDV-a, ili koji to ne moraju biti, u državi članici mjesta gdje je usluga fizički izvršena?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, je li isključivo članak 52. Direktive o PDV-u mjerodavan za određivanje mjesta isporuke usluga?

3. U slučaju negativnog odgovora na prvo pitanje, treba li članak 55. Direktive o PDV-u, koja je bila na snazi do 1. siječnja 2010., tumačiti na način da je, ako porezni obveznik koji je korisnik usluge podugovaranja ima ili bi trebao imati identifikacijski broj za PDV u više država članica, isključivo na tom poreznom obvezniku da odluči pod kojim poreznim brojem koristi tu uslugu (uključujući i slučaj kada se smatra da porezni obveznik koji koristi uslugu ima poslovni nastan u državi članici mjesta fizičkog izvršenja te usluge, ali ima identifikacijski broj za PDV u drugoj državi članici)?

4. Ako se na treće pitanje odgovori da korisnik usluga ima ograničeno pravo izbora, treba li članak 55. Direktive o PDV-u tumačiti na način da:

   — se, do 31. prosinca 2009., usluga može smatrati izvršenom pod identifikacijskim brojem za PDV koji je naznačio korisnik, ako je on također porezni obveznik prijavljen (s poslovnim nastanom) u drugoj državi članici te ako su proizvodi otpremljeni ili prevezeni iz države članice u kojoj je usluga fizički izvršena?

   — na određivanje mjesta pružanja usluga utječe činjenica da je korisnik porezni obveznik s poslovnim nastanom u drugoj državi članici koji posredniku isporučuje gotove proizvode tako da ih otprema ili prevozi iz države članice u kojoj je usluga izvršena, da ih navedeni posrednik preprodaje u trećoj državi članici Unije i da pritom korisnik usluga podugovaranja koje su predmet ugovora ne prevozi gotove proizvode natrag u svoj poslovni nastan?

5. Ako korisnik usluga ne raspolaže neograničenim pravom na izbor, utječu li na primjenu članka 55. Direktive o PDV-u, koja je bila na snazi do 1. siječnja 2010.:

   — okolnosti u kojima korisnik usluga proizvodnje nabavlja sirovine i stavlja ih na raspolaganje onome koji će proizvoditi,

   — okolnost u kojoj državi članici i pod kojim poreznim brojem porezni obveznik koji je korisnik usluga prodaje gotove proizvode koji su rezultat navedenih operacija,

   — činjenica da su – kako je to slučaj u glavnom postupku – izrađeni proizvodi koji su rezultat proizvodnih operacija, dok su još u zemlji u kojoj su proizvedeni, predmet više prodaja u okviru niza transakcija i da se nakon toga odmah prevoze iz te zemlje do konačnog kupca?“

O prethodnim pitanjima

27 Najprije valja podsjetiti da je prema ustaljenoj sudskoj praksi, u okviru postupka suradnje između nacionalnih sudova i Suda uspostavljene u članku 267. UFEU-a, na Sudu je da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji će mu omogućiti da riješi spor koji se pred njim vodi. U tom smislu, Sud će po potrebi preoblikovati pitanja koja su mu postavljena. (vidjeti presudu Douane Advies Bureau Rietveld, C-541/13, EU:C:2014:2270, t. 18. i navedenu sudsku praksu).

28 U tom smislu, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je u glavnom postupku u pitanju određivanje, u svrhu PDV-a, mjesta isporuke usluga podugovaranja koje je izvršio tužitelj u glavnom postupku u Mađarskoj, sukladno nalogu i u ime društva SMK UK Ltd, sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini, vlasniku proizvoda na koje se odnose te usluge. Također proizlazi iz podataka dostavljenih Sudu da su se isporuke usluga u pitanju sastojale od sastavljanja daljinskih upravljača u vlasništvu društva SMK UK Ltd od strane tužitelja u glavnom postupku. Nakon njihova sastavljanja, gotovi proizvodi u pitanju ostali su u Mađarskoj. Društvo SMK UK Ltd ih je zatim prodalo društvu

SMK Europe, koje ih je preprodavalo kupcima s poslovnim nastanom bilo u drugoj državi članici bilo u trećoj zemlji. Stoga su tek nakon preprodaje ti gotovi proizvodi bili predmet prijevoza ili otpreme iz Mađarske.

29 Valja također navesti da sud koji je uputio zahtjev razlikuje razdoblje tijekom kojega je kupac usluga bio identificiran u svrhu PDV-a u Mađarskoj i u Ujedinjenoj Kraljevini te razdoblje tijekom kojega više nije imao identifikacijski broj za PDV u Mađarskoj.

30 Slijedom prethodno navedenoga, treba smatrati da se putem pet prethodnih pitanja, koja valja ispitati zajedno, u biti pita treba li članak 55. Direktive o PDV-u, u verziji koja je bila na snazi do 1. siječnja 2010., tumačiti na način da se primjenjuje u okolnostima kao što su one u glavnom postupku, u kojima je kupac usluga bio identificiran u svrhu PDV-a istodobno u državi članici u kojoj su usluge fizički izvršene i u drugoj državi članici, a potom samo u toj drugoj državi članici, i u kojima je pokretna materijalna imovina na koju se odnose te usluge bila predmet otpreme ili prijevoza iz države članice u kojoj su te usluge fizički izvršene, ne kao rezultat isporuke tih usluga, nego kao rezultat naknadne prodaje te imovine.

31 Direktiva o PDV-u, koja je zamijenila Šestu direktivu Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL L 145, str. 1.) sadrži glavu V. o mjestu oporezivih transakcija. Poglavlje 3. te glave odnosi se na mjesto isporuke usluga, a njegovi odjeljci 1. i 2. propisuju općenita pravila za utvrđivanje mjesta oporezivanja tih usluga i posebne odredbe koje se odnose na posebne usluge. Kao i članak 9. stavci 2. i 3. Šeste direktive 77/388, članci 44. do 59. Direktive o PDV-u sadrže pravila za određivanje specifičnih mjesta oporezivanja (vidjeti presudu Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 37. i 38.).

32 U skladu s utvrđenom sudskom praksom Suda, cilj je odredaba kojima se određuje mjesto oporezivanja usluga izbjeći, s jedne strane, sukob nadležnosti koji može dovesti do dvostrukog oporezivanja i, s druge strane, neoporezivanje prihoda (presuda Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 42. i navedena sudska praksa).

33 Stoga, odredba poput članka 55. Direktive o PDV-u pravilo je kojim se određuje mjesto oporezivanja usluga i time definiraju ovlasti država članica. U tom smislu, cilj je navedene odredbe uspostava razumnog određivanja granica pojedinih područja primjene nacionalnog zakonodavstva u području PDV-a, tako da se mjesta oporezivanja usluga utvrđuju na ujednačen način (vidjeti u tom smislu presudu Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 50. i 51.).

34 Valja podsjetiti da je opće pravilo određivanja mjesta oporezivanja usluga radova na pokretnoj materijalnoj imovini utvrđeno u članku 52. točki (c) Direktive o PDV-u, u skladu s kojim je mjesto takve isporuke usluga mjesto gdje se usluge fizički izvršavaju.

35 Članak 55. Direktive o PDV-u određuje da se, odstupajući od odredaba članka 52. točke (c), smatra da je mjesto isporuke spomenutih usluga koje se isporučuju kupcima koji su identificirani u svrhu PDV-a u državi članici osim one na čijem teritoriju se usluge fizički izvršavaju, unutar teritorija one države članice koja je kupcu izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim mu je usluga pružena. To odstupanje se primjenjuje samo u slučaju otpreme ili prijevoza robe iz države članice u kojoj su usluge fizički izvršene.

36 Stoga, kako proizlazi iz teksta članka 55. Direktive o PDV-u, odstupanje propisano tim člankom primjenjuje se ako su ispunjena dva kumulativna uvjeta. Kao prvo, kupac usluga treba biti „identificiran u svrhu PDV-a“ u državi članici osim one na čijem teritoriju se usluge fizički izvršavaju i, kao drugo, imovina treba biti otpremljena ili prevezena iz države članice u kojoj su usluge fizički izvršene.

37 Budući da određivanje mjesta isporuke usluga treba biti izvršeno isključivo s obzirom na činjenične elemente oporezive transakcije u pitanju, drugi uvjet propisan člankom 55. Direktive o PDV-u za primjenu odstupanja treba ocijeniti samo u odnosu na te elemente, a ne u odnosu na eventualne naknadne transakcije.

38 Stoga, kako bi se članak 55. Direktive o PDV-u mogao primijeniti, prijevoz ili otprema imovine treba biti izvršena u okviru transakcije u vezi s radovima na takvoj imovini, prije dovršetka, ovisno o slučaju, druge transakcije u vezi s takvom imovinom koja podliježe PDV-u.

39 U ovom slučaju, kao što proizlazi iz spisa dostavljenog Sudu i na što je Sud podsjetio u točki 28. ove presude, gotovi proizvodi u pitanju su ostali u Mađarskoj nakon njihova sastavljanja te su tek nakon transakcija prodaje i preprodaje ti proizvodi bili predmet prijevoza iz te države članice.

40 Iz toga slijedi da, u okviru predmetnih isporuka usluga u glavnom postupku, nije postojao prijevoz ili otprema imovine iz države članice u kojoj su usluge fizički izvršene. Uvjet koji se odnosi na prijevoz ili otpremu imovine propisan člankom 55. Direktive o PDV-u stoga nije bio ispunjen. Prema tome, mjesto oporezivanja tih usluga treba utvrditi primjenjujući članak 52. točku (c) te direktive prema kojoj je to mjesto ono u državi članici njihova fizičkog izvršenja, koje je ovom slučaju u Mađarskoj.

41 Usto, valja utvrditi, kad je riječ o prvom uvjetu koji je propisan u svrhu primjene članka 55. Direktive o PDV-u, da činjenica, tijekom razdoblja isporuke usluga u pitanju, da je kupac tih usluga bio identificiran u svrhu PDV-a istodobno u Mađarskoj i Ujedinjenoj Kraljevini, potom samo u potonjoj državi članici, nije relevantna za rješenje spora koji rješava sud koji je uputio zahtjev, s obzirom na to da u okviru tih isporuka usluga imovina nije prevezena ili otpremljena iz Mađarske.

42 S obzirom na sve prethodno navedeno, na prethodna pitanja valja odgovoriti tako da članak 55. Direktive o PDV-u, u verziji koja je bila na snazi do 1. siječnja 2010., treba tumačiti na način da se ne primjenjuje u okolnostima kao što su one u glavnom postupku, u kojima je kupac usluga bio identificiran u svrhu PDV-a istodobno u državi članici u kojoj su usluge fizički izvršene i u drugoj državi članici, a potom samo u toj drugoj državi članici, i u kojima je pokretna materijalna imovina na koju se odnose te usluge bila predmet otpreme ili prijevoza iz države članice u kojoj su te usluge fizički izvršene, ne kao rezultat isporuke tih usluga, nego kao rezultat naknadne prodaje te imovine.

Troškovi

43 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

Članak 55. Direktive o PDV-u, u verziji koja je bila na snazi do 1. siječnja 2010., treba tumačiti na način da se ne primjenjuje na okolnosti kao što su one u glavnom postupku, u kojima je kupac usluga bio identificiran u svrhu PDV-a istodobno u državi članici u kojoj su isporuke usluga fizički izvršene i u drugoj državi članici, a potom samo u toj drugoj državi članici, i u kojima je pokretna materijalna imovina na koju se odnosi te usluge bila predmet otpreme ili prijevoza izvan države članice u kojoj su isporuke usluga fizički izvršene ne kao rezultat tih isporuka, nego kao rezultat naknadne prodaje te imovine.

Potpisi