Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 30 kwietnia 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 52 lit. c) i art. 55 — Określenie miejsca świadczenia usługi — Usługobiorca zidentyfikowany do celów podatku od wartości dodanej w kilku państwach członkowskich — Wysyłka lub przewóz poza państwo członkowskie, w którym usługa została faktycznie wyświadczona

W sprawie C-97/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Węgry) postanowieniem z dnia 17 lutego 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 marca 2014 r., w postępowaniu:

SMK kft

przeciwko

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

Nemzeti Adó- és Vámhivatal,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: A. Ó Caoimh, prezes izby, C. Toader i E. Jarašiūnas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu węgierskiego przez G. Koósa oraz M.Z. Fehéra, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez K. Paraskevopoulou oraz I. Kotsoni, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez V. Bottkę oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: węgierski

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 52 lit. c) i art. 55 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy SMK kft, spółką z siedzibą na Węgrzech, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (generalną dyrekcją podatkową regionu Dél-alföld podlegającą krajowemu urzędowi skarbowemu, zwaną dalej „Főigazgatóság") i Nemzeti Adó- és Vámhivatal (krajowym urzędem skarbowym, zwanym dalej „NAV") dotyczącego decyzji nakładającej na SMK kft obowiązek zapłaty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT") za lata 2007–2009 i za okres od stycznia do marca 2010 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Mimo iż część sporu rozstrzyganego w postępowaniu głównym dotyczy okresu od stycznia do marca 2010 r., w którym obowiązywała dyrektywa VAT w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. L 44, s. 11), z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że sąd odsyłający zastanawia się wyłącznie nad wykładnią art. 52 lit. c) i art. 55 dyrektywy VAT w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2010 r., to znaczy przed zmianami wprowadzonymi dyrektywą 2008/8.

4 Zgodnie z art. 52 dyrektywy VAT, zawartym w jej tytule V, dotyczącym miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu:

„Miejscem świadczenia następujących usług jest miejsce, w którym usługa jest faktycznie świadczona:

[…]

c) wycena rzeczowego majątku ruchomego lub prace na tym majątku".

5 Artykuł 55 tej dyrektywy brzmi następująco:

„W drodze odstępstwa od art. 52 lit. c) uznaje się, że miejscem świadczenia usług obejmujących wycenę rzeczowego majątku ruchomego lub prace na tym majątku na rzecz usługobiorców zidentyfikowanych do celów VAT w państwie członkowskim innym niż państwo, na którego terytorium usługi te są faktycznie świadczone, jest terytorium państwa członkowskiego, które nadało usługobiorcy numer identyfikacyjny VAT, pod którym usługa została dla niego wykonana.

Odstępstwo, o którym mowa w akapicie pierwszym, ma zastosowanie, wyłącznie jeżeli towary są wysyłane lub transportowane poza państwo członkowskie, w którym usługa była faktycznie świadczona".

Prawo węgierskie

6 Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (ustawa LXXIV z 1992 r. w sprawie podatku od wartości dodanej), w brzmieniu obowiązującym w 2007 r. (zwana dalej „ustawą o podatku VAT"), przewidywała w §15 ust. 4:

„Za miejsce świadczenia uważa się miejsce, w którym jest faktycznie świadczona [następująca] usługa:

[…]

c) montażu, naprawy, pielęgnacji, odnawiania, przekształcania lub wykańczania rzeczy (z wyjątkiem nieruchomości).

[…]".

7 Zgodnie z brzmieniem §15/A ust. 12–14 tejże ustawy:

„12. W przypadku gdy odbiorca usług określonych w § 15 ust. 4 lit. c) i d) jest podatnikiem zarejestrowanym w państwie członkowskim odmiennym od faktycznego miejsca usług, za miejsce świadczenia należy uznać terytorium państwa członkowskiego, w którym odbiorca usług jest zarejestrowany jako podatnik.

13. Ustęp 2 nie ma zastosowania, w przypadku gdy towary nie są transportowane poza państwo członkowskie, w którym usługa była faktycznie świadczona.

14. W przypadku gdy miejsce świadczenia jest określone przez terytorium państwa członkowskiego, w którym jest zarejestrowana jako podatnik osoba lub jednostka, która odbiera we własnym imieniu usługi, do których odnosi się niniejszy paragraf, i gdy osoba lub jednostka będąca odbiorcą usług jest jednocześnie zarejestrowana jako podatnik w innym państwie członkowskim, za miejsce świadczenia należy uznać państwo członkowskie, w którym organ podatkowy nadał tej osobie lub jednostce numer identyfikacji podatkowej wykorzystywany w celu odbioru usługi określonej w niniejszym paragrafie. Podatnik będzie zobowiązany do odbioru tej usługi pod numerem identyfikacji podatkowej wystawionym przez państwo członkowskie, w którym prowadzi on działalność powodującą jego opodatkowanie i w związku z którą była świadczona usługa".

8 Ustawa CXXVII z 2007 r. o ogólnym podatku obrotowym, obowiązująca od dnia 1 stycznia 2008 r. (zwana dalej „nową ustawą o podatku VAT"), stanowi w § 42 ust. 1:

„W przypadku świadczenia następujących usług miejscem świadczenia jest miejsce, w którym usługa jest faktycznie świadczona:

[…]

d) prace wykonywane na rzeczach (z wyjątkiem nieruchomości)".

9 Zgodnie z § 45 ust. 1 i 2 nowej ustawy o podatku VAT:

„1. Na zasadzie odstępstwa od § 42 w przypadku gdy odbiorca usług, określony w § 42 ust. 1 lit. c) i d) jest podatnikiem zarejestrowanym w państwie członkowskim Wspólnoty odmiennym niż państwo, w którym faktycznie były świadczone wspomniane usługi, miejscem świadczenia jest państwo członkowskie Wspólnoty, w którym odbiorca usługi jest zarejestrowany jako podatnik.

2. Ustęp 1 znajduje zastosowanie, w przypadku gdy towar będący wynikiem wykonanej usługi określonej w § 42 ust. 1 lit. c) i d) jest wysyłany lub transportowany poza państwo członkowskie Wspólnoty, w którym była faktycznie świadczona usługa, o której mowa w § 42 ust. 1 lit. c) i d)".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, SMK kft, należąca do grupy spółek SMK, jest podatnikiem VAT na Węgrzech i posiada w związku z tym numer identyfikacji podatkowej VAT w tym państwie. Do tej grupy spółek należy również SMK UK Ltd, będąca spółką z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, która do dnia 30 lipca 2007 r. była zarejestrowana jako podatnik zarówno w Zjednoczonym Królestwie, jak i na Węgrzech, oraz posiadała węgierski i brytyjski numer identyfikacji podatkowej VAT. SMK Europe NV (zwana dalej „SMK Europe"), spółka z siedzibą w Belgii i wpisana na Węgrzech do rejestru VAT, jest również członkiem tej grupy i zajmuje się sprzedażą produktów tej grupy spółek w Europie.

11 Od marca 2002 r. SMK kft świadczyła na Węgrzech, na zlecenie i na rzecz SMK UK Ltd, usługi podwykonawstwa. Ta ostatnia spółka nabywała surowce i części niezbędne do składania gotowych produktów, czyli urządzeń do zdalnego sterowania będących częścią sprzętu elektronicznego. Urządzenia, maszyny i środki produkcji były własnością SMK UK Ltd. SMK kft nie posiadała własnych zapasów surowców czy gotowych produktów i ograniczała się wyłącznie do montażu wskazanych urządzeń do zdalnego sterowania.

12 Po zakończeniu montażu gotowe produkty były składowane w pomieszczeniach SMK kft, podczas gdy usługobiorca, SMK UK Ltd, sprzedawał je SMK Europe, która następnie odsprzedawała je nabywcom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim. SMK kft, na zlecenie SMK UK Ltd, dostarczała te produkty nabywcom. Faktury wystawiane w związku z tą sprzedażą, stanowiące dokumenty przewozowe, były wystawiane przez SMK UK Ltd w imieniu nabywcy gotowych produktów, czyli SMK Europe, lecz produkty te były wysyłane bezpośrednio do końcowych odbiorców, znajdujących się w Unii Europejskiej lub w państwach trzecich, którym SMK Europe odsprzedawała rzeczone produkty. W każdym przypadku gotowe produkty opuszczały terytorium Węgier i nigdy nie docierały do Zjednoczonego Królestwa.

13 SMK kft fakturowała cenę wytworzenia gotowych produktów na rzecz SMK UK Ltd w zamian za wyświadczoną usługę bez podatku, ze wzmianką „poza terytorialnym zakresem zastosowania podatku VAT". Na fakturze umieszczała ona brytyjski numer identyfikacji podatkowej VAT należący do SMK UK Ltd.

14 Urząd kontroli podatkowej dyrekcji departamentalnej w Békés, podlegający krajowemu urzędowi skarbowemu (zwany dalej „organem podatkowym pierwszej instancji"), przeprowadził kontrolę deklaracji dla podatku VAT sporządzonych przez SMK kft za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2007 r.

15 W wyniku tej kontroli organ podatkowy pierwszej instancji uznał, że miejscem świadczenia odnośnych usług podwykonawstwa było miejsce faktycznego świadczenia tych usług, czyli terytorium Węgier. W szczególności stwierdził on, że SMK kft nie wykazała, iż gotowe produkty zostały wysłane poza terytorium Węgier, a zatem nie było możliwe uznanie Zjednoczonego Królestwa za miejsce świadczenia usług. W związku z tym rzeczony organ stwierdził zobowiązanie podatkowe obejmujące kwotę w wysokości 27 712 000 (forintów węgierskich) HUF i wezwał SMK kft do jej zapłaty.

16 SMK kft zakwestionowała decyzję organu podatkowego pierwszej instancji przed Főigazgatóság, podnosząc, że przesłanki z § 15/A ust. 12 i 13 ustawy o podatku VAT były spełnione, co oznacza, że na usługi podwykonawstwa będące przedmiotem postępowania głównego mogły być wystawione

faktury bez podatku VAT, gdyż chodzi o transakcje prawne dokonane poza terytorialnym zakresem stosowania tej ustawy. Twierdziła ona, że nie istniał obowiązek przewiezienia gotowych produktów do państwa członkowskiego usługobiorcy.

17 W decyzji z dnia 10 grudnia 2012 r., Főigazgatóság, orzekając jako organ podatkowy drugiej instancji, podtrzymała decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. Stwierdziła ona, że gotowe produkty były sprzedawane SMK Europe przez SMK UK Ltd przed ich przewozem, podczas gdy znajdowały się jeszcze na terytorium Węgier. Uznała ona w tych okolicznościach, że przewóz gotowych produktów był konsekwencją ich sprzedaży, a nie następstwem świadczenia usług podwykonawstwa.

18 Ponadto organ podatkowy pierwszej instancji dokonał kontroli deklaracji dotyczących podatku VAT i podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2008–2009 oraz za okres od stycznia do marca 2010 r. W tym okresie SMK kft świadczyła również na rzecz SMK UK Ltd usługi podwykonawstwa, za które nie zafakturowała ona podatku VAT.

19 W wyniku ponownej kontroli tego postępowania kontrolnego dyrektor generalny Főigazgatóság stwierdził, że SMK kft obciąża zobowiązanie podatkowe w kwocie 107 616 000 HUF, oraz nałożył na nią grzywnę w wysokości 21 523 000 HUF, wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości 38 208 000 HUF. Uznał on, że na podstawie § 42 ust. 1 lit. b)–d) i § 45 nowej ustawy o podatku VAT miejscem świadczenia usług podwykonawstwa, jakie spółka ta świadczyła we wskazanym powyżej okresie, było terytorium Węgier.

20 SMK kft zakwestionowała decyzję organu podatkowego pierwszej instancji przed NAV, który w decyzji z dnia 8 stycznia 2013 r. podtrzymał wskazaną decyzję, uznając, że miejscem świadczenia usług podwykonawstwa było terytorium Węgier.

21 SMK kft wniosła do sądu odsyłającego skargę administracyjną na decyzję Főigazgatóság z dnia 10 grudnia 2012 r. oraz na decyzję NAV z dnia 8 stycznia 2013 r. Co się tyczy, w pierwszej kolejności, decyzji Főigazgatóság, SMK kft podnosi w szczególności, że dla określenia miejsca świadczenia usług, których przedmiotem są prace dotyczące dóbr materialnych, art. 55 dyrektyw VAT nie wymaga, aby dobra te były dostarczone w państwie członkowskim usługobiorcy. Jej zdaniem wystarczy, aby były one przedmiotem przewozu lub wysyłki poza terytorium państwa członkowskiego, w którym zakończyła się ich produkcja.

22 SMK kft podkreśla, że po wykonaniu przez nią usługi gotowe produkty, które zostały sprzedane nabywcom znajdującym się w państwie członkowskim innym niż Węgry, opuściły w związku z tym terytorium Węgier. Fakt, że usługobiorca, czyli SMK UK Ltd, była również wpisana do węgierskiego rejestru VAT w 2007 r., nie oznacza, że była ona odbiorcą usług z węgierskim numerem identyfikacji VAT, gdyż jej zasadnicza działalność była powiązana z zakładem znajdującym się w innym państwie członkowskim. Zdaniem SMK kft § 15/A ust. 14 ustawy o podatku VAT jest sprzeczny z dyrektywą VAT.

23 Főigazgatóság podnosi, że SMK kft była zobowiązana uwzględnić świadczenie usług z węgierskim numerem identyfikacji VAT należącym do SMK UK Ltd, gdyż sprzedaż gotowych produktów będących wynikiem prac wykonanych przez SMK kft miała miejsce na Węgrzech. Wynika stąd jej zdaniem, że za miejsce świadczenia usług należało uznać terytorium tego państwa członkowskiego i że w konsekwencji usługi te nie były wykluczone z terytorialnego zakresu ustawy o podatku VAT. Przewóz gotowych produktów pozostaje bez wpływu na fakt, że po wykonaniu usługi SMK kft była zobowiązana do zapłaty podatku VAT.

24 Co się tyczy, w drugiej kolejności, decyzji NAV z dnia 8 stycznia 2013 r., SMK kft uważa, że obowiązek uiszczenia podatku VAT nie może być wywiedziony z dyrektywy VAT, chyba że przyjmie się wykładnię sprzeczną z tą ostatnią dyrektywą. Jej zdaniem do usługobiorcy należy podjęcie decyzji, kogo obciąża podatek. Wreszcie odmowa zastosowania zwolnienia podatkowego do odnośnych usług narusza zasady terytorialności i neutralności podatku VAT.

25 NAV podnosi, że w celu zastosowania wyjątku przewidzianego w art. 55 dyrektywy VAT należy zbadać, czy odbiorca usług podwykonawstwa posiadał lub powinien był posiadać numer identyfikacji VAT na Węgrzech. Podkreśla on w tym względzie, że gotowe produkty, które zostały zmontowane przez SMK kft, nie zostały wysłane do państwa członkowskiego, na którego terytorium znajduje się siedziba SMK UK Ltd, lecz zostały sprzedane w czasie, gdy znajdowały się na Węgrzech, co oznacza, że to państwo członkowskie należy uznać za miejsce dokonania sprzedaży przez SMK UK Ltd.

26 W tych okolicznościach Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i ds. pracy w Guyula) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 55 [dyrektywy VAT] obowiązującej do dnia 1 stycznia 2010 r. należy interpretować w ten sposób, że artykuł ten odnosi się tylko do będących odbiorcami usług podatników, którzy nie mają numeru identyfikacji podatkowej do celów VAT lub nie są zobowiązani do jego posiadania w państwie członkowskim miejsca, gdzie faktycznie świadczone są usługi?

2) W wypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy jedynie art. 52 [dyrektywy VAT] ma zastosowanie do określenia miejsca świadczenia usług?

3) W wypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze: czy art. 55 [dyrektywy VAT] obowiązującej do dnia 1 stycznia 2010 r. należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy podatnik będący odbiorcą usług będących przedmiotem umowy o podwykonawstwo dysponuje numerem identyfikacji podatkowej do celów VAT lub powinien nim dysponować w więcej niż jednym państwie członkowskim, wyłącznie do decyzji wspomnianego odbiorcy należy określenie numeru identyfikacji podatkowej z jakim korzysta on ze świadczenia usług (włączając także przypadek, gdy uznano, że podatnik będący odbiorcą świadczenia ma siedzibę w państwie członkowskim faktycznego miejsca świadczenia usług, lecz dysponuje także numerem identyfikacji podatkowej do celów VAT w innym państwie członkowskim)?

4) Na wypadek, gdyby odpowiedź na pytanie trzecie brzmiała, że uprawnienia decyzyjne odbiorcy usług są nieograniczone – czy art. 55 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, iż:

— do dnia 31 grudnia 2009 r. można uznać, że usługi były świadczone pod numerem identyfikacji do celów VAT wskazanym przez odbiorcę wspomnianego świadczenia, jeśli odbiorca ten także jest uznany za podatnika zarejestrowanego (z siedzibą) w innym państwie członkowskim i towary są wysyłane lub transportowane poza państwo członkowskie, w którym usługa była faktycznie świadczona?

— na określenie miejsca świadczenia usług ma wpływ fakt, że mający siedzibę w innym państwie członkowskim odbiorca świadczenia jest podatnikiem, który dostarcza gotowe towary, wysyłając je lub transportując je poza państwo członkowskie, gdzie były świadczone usługi do pośredniego odbiorcy, który odsprzedaje towary w trzecim państwie członkowskim Unii, a odbiorca usług będących przedmiotem umowy o podwykonawstwo nie transportuje towarów w powrotnej drodze do swego zakładu?

5) Jeśli uprawnienia decyzyjne odbiorcy usług nie są nieograniczone, to czy na zastosowanie art. 55 [dyrektywy VAT] obowiązującej do dnia 1 stycznia 2010 r. mają wpływ:

— okoliczności, w jakich odbiorca określonych wykonanych prac, których przedmiotem jest towar, nabywa odpowiednie surowce i udostępnia je osobie, która wykonuje te prace;

— to, z jakiego państwa członkowskiego i pod jakim numerem identyfikacji podatkowej podatnik będący odbiorcą usług realizuje dostawę gotowych towarów będących wynikiem wspomnianych prac;

— fakt, że – tak jak w sporze w postępowaniu głównym – gotowe towary będące wynikiem wspomnianych prac są przedmiotem szeregu dostaw w ramach łańcucha transakcji jeszcze na terytorium kraju, w którym dokonywane są prace, i że są transportowane z tego kraju bezpośrednio do nabywcy końcowego?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

27 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 WE procedury współpracy pomiędzy sądami krajowymi a Trybunałem zadaniem Trybunału jest udzielenie sądowi krajowemu odpowiedzi użytecznej do rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał musi w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania (zob. wyrok Douane Advies Bureau Rietveld, C-541/13, EU:C:2014:2270, pkt 18 i przytoczone orzecznictwo).

28 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że w postępowaniu głównym chodzi o określenie dla celów podatku VAT miejsca świadczenia usług podwykonawstwa wykonanych przez skarżącą w postępowaniu głównym na zlecenie i na rzecz SMK UK Ltd, z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, będącą właścicielem produktów, których dotyczą te usługi. Z informacji przedłożonych Trybunałowi wynika również, że odnośne usługi obejmowały montaż urządzeń do zdalnego sterowania należących do SMK UK Ltd przez skarżącą w postępowaniu głównym. Po dokonaniu ich montażu omawiane gotowe produkty pozostawały na Węgrzech. SMK UK Ltd sprzedawała je następnie SMK Europe, która odsprzedawała je nabywcom z siedzibą w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim. Dopiero zatem po ich odsprzedaży te gotowe produkty były przewożone lub wysyłane poza terytorium Węgier.

29 Należy również zauważyć, że sąd odsyłający odróżnia okres, w którym odbiorca usług był zarejestrowany do celów podatku VAT zarówno na Węgrzech, jak i w Zjednoczonym Królestwie, oraz okres, w którym nie posiadał on już numeru identyfikacji podatkowej VAT na Węgrzech.

30 W świetle powyższych uwag należy uznać, że pięć pytań prejudycjalnych, które należy rozważyć łącznie, dotyczy zasadniczo kwestii, czy art. 55 dyrektywy VAT w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2010 r. należy interpretować w ten sposób, że znajduje on zastosowanie w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, gdzie odbiorca usług został zarejestrowany do celów podatku VAT jednocześnie w państwie członkowskim, w którym usługi były faktycznie świadczone, i w innym państwie członkowskim, a następnie wyłącznie w tym drugim państwie członkowskim, oraz gdzie ruchome dobra materialne, które były przedmiotem tych usług, zostały wysłane lub przewiezione poza terytorium tego państwa członkowskiego, w którym usługi te zostały faktycznie wyświadczone, nie po wykonaniu tych usług, lecz w następstwie dalszej sprzedaży tych dóbr.

31 Dyrektywa VAT, która zastąpiła szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zawiera tytuł V, poświęcony miejscu transakcji podlegających opodatkowaniu. Rozdział 3, zawarty

w tym tytule, dotyczy miejsca świadczenia usług, a jego sekcje 1 i 2 stanowią odpowiednio przepisy ogólne odnoszące się do ustalenia miejsca opodatkowania tych usług i przepisy szczególne dotyczące świadczenia określonych usług. Podobnie jak art. 9 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy 77/388, art. 44–59 dyrektywy VAT zawierają reguły określające szczególne miejsce opodatkowania (zob. wyrok Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 37, 38).

32 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału celem przepisów określających miejsce opodatkowania świadczenia usług jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (wyrok Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W związku z tym przepis taki jak art. 55 dyrektywy VAT określa miejsce opodatkowania usługi oraz rozgranicza kompetencje państw członkowskich. W tym celu rzeczony przepis przewiduje racjonalny podział odpowiednich zakresów stosowania przepisów krajowych w dziedzinie podatku VAT poprzez określenie w jednolity sposób miejsca opodatkowania świadczenia usług (zob. podobnie wyrok Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 50, 51).

34 Należy przypomnieć, że ogólna zasada służąca określeniu miejsca opodatkowania usług obejmujących prace na rzeczowym majątku ruchomym jest określona w art. 52 pkt c) dyrektywy VAT, zgodnie z którym miejscem świadczenia takich usług jest miejsce, gdzie usługi te są faktycznie świadczone.

35 Artykuł 55 dyrektywy VAT stanowi, że w drodze odstępstwa od wskazanej zasady uznaje się, że miejscem świadczenia wyżej wymienionych usług na rzecz usługobiorców zidentyfikowanych do celów VAT w państwie członkowskim innym niż państwo, na którego terytorium usługi te są faktycznie świadczone, jest terytorium państwa członkowskiego, które nadało usługobiorcy numer identyfikacyjny VAT, pod którym usługa została dla niego wykonana. Odstępstwo to ma zastosowanie, wyłącznie jeżeli towary są wysyłane lub transportowane poza państwo członkowskie, w którym usługa była faktycznie świadczona.

36 Z treści art. 55 dyrektywy VAT wynika zatem, że odstępstwo przewidziane w tym ostatnim artykule znajduje zastosowanie, jeżeli spełnione są dwie kumulatywne przesłanki. Po pierwsze, usługobiorca musi być „zidentyfikowany do celów VAT" w państwie członkowskim innym niż państwo, na którego terytorium usługi te są faktycznie świadczone, a po drugie, towary muszą być wysłane lub transportowane poza państwo członkowskie, w którym usługi były faktycznie świadczone.

37 Ponieważ określenie miejsca świadczenia usługi powinno nastąpić wyłącznie z uwzględnieniem okoliczności faktycznych odnoszących się do danych transakcji podlegającej opodatkowaniu, drugi warunek wymagany w art. 55 dyrektywy VAT w celu zastosowania odstępstwa, które ustanawia, powinien być oceniany wyłącznie w zależności od tych okoliczności, a nie z uwzględnieniem ewentualnych późniejszych transakcji.

38 Aby zatem art. 55 dyrektywy VAT znalazł zastosowanie, transport lub wysyłka towarów powinna mieć miejsce w ramach transakcji dotyczącej prac, których przedmiotem są te towary, przed dokonaniem, stosownie do okoliczności, innej transakcji obejmującej te towary i objętej podatkiem VAT.

39 W niniejszym przypadku, jak wynika to z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi i jak przypomniano w pkt 28 niniejszego wyroku, po dokonaniu ich montażu gotowe produkty będące przedmiotem postępowania głównego pozostawały na Węgrzech i były przewożone poza terytorium tego państwa członkowskiego dopiero po dokonaniu transakcji obejmujących sprzedaż i odsprzedaż tych produktów.

40 Wynika stąd, że w ramach usług będących przedmiotem postępowania głównego nie doszło do transportu lub wysyłki towarów poza państwo członkowskie, w którym usługi te zostały faktycznie wykonane. Przewidziany w art. 55 dyrektywy VAT warunek dotyczący transportu lub wysyłki towarów

nie został zatem spełniony. W związku z tym miejsce opodatkowania tych usług powinno być określone na podstawie art. 52 lit. c) tej dyrektywy, zgodnie z którym miejscem tym jest terytorium państwa członkowskiego ich faktycznego wykonania, w tym przypadku terytorium Węgier.

41 Ponadto w odniesieniu do pierwszego warunku ustanowionego w celu stosowania art. 55 dyrektywy VAT należy stwierdzić, że fakt, iż w okresie świadczenia odnośnych usług ich odbiorca był zarejestrowany do celów VAT jednocześnie na Węgrzech i w Zjednoczonym Królestwie, a następnie wyłącznie w tym ostatnim państwie członkowskim, nie ma znaczenia przy rozstrzyganiu sporu zawisłego przed sądem odsyłającym, gdyż w ramach tego świadczenia usług towary nie były przewożone ani wysyłane poza terytorium Węgier.

42 W świetle powyższego na pytania prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 55 dyrektywy VAT w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2010 r. należy interpretować w ten sposób, że nie znajduje on zastosowania w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, gdzie odbiorca usług został zarejestrowany do celów podatku VAT jednocześnie w państwie członkowskim, w którym usługi były faktycznie świadczone, i w innym państwie członkowskim, a następnie wyłącznie w tym drugim państwie członkowskim, oraz gdzie ruchome dobra materialne, które były przedmiotem tych usług, zostały wysłane lub przewiezione poza terytorium państwa członkowskiego, w którym usługi te zostały faktycznie wyświadczone, nie po wykonaniu tych usług, lecz w następstwie dalszej sprzedaży tych dóbr.

W przedmiocie kosztów

43 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 55 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że nie znajduje on zastosowania w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, gdzie odbiorca usług został zarejestrowany do celów podatku od wartości dodanej jednocześnie w państwie członkowskim, w którym usługi były faktycznie świadczone, i w innym państwie członkowskim, a następnie wyłącznie w tym drugim państwie członkowskim, oraz gdzie ruchome dobra materialne, które były przedmiotem tych usług, zostały wysłane lub przewiezione poza terytorium państwa członkowskiego, w którym usługi te zostały faktycznie wyświadczone, nie po wykonaniu tych usług, lecz w następstwie dalszej sprzedaży tych dóbr.

Podpisy