Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 30. apríla 2015 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Spoločný systém dane z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Článok 52 písm. c) a článok 55 — Určenie miesta poskytovania služieb — Príjemca služby identifikovaný pre daň z pridanej hodnoty vo viacerých členských štátoch — Odoslanie alebo preprava z členského štátu, v ktorom sa služba fyzicky vykonala“

Vo veci C-97/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Maďarsko) zo 17. februára 2014 a doručený Súdnemu dvoru 3. marca 2014, ktorý súvisí s konaním:

SMK kft

proti

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

Nemzeti Adó- és Vámhivatal,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory A. Ó Caoimh, sudcovia C. Toader a E. Jarašiūnas (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— maďarská vláda, v zastúpení: G. Koós a Z. Fehér, splnomocnení zástupcovia,

— grécka vláda, v zastúpení: K. Paraskevopoulou a I. Kotsoni, splnomocnené zástupkyne,

— Európska komisia, v zastúpení: V. Bottka a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: maďarčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 52 písm. c) a článku 55 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi SMK kft, spoločnosťou so sídlom v Maďarsku, na jednej strane a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Daňové riaditeľstvo regiónu Dél-alföld, ktoré patrí pod Národnú finančnú a colnú správu, ďalej len „Főigazgatóság“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (Národná finančná a colná správa, ďalej len „NAV“) na druhej strane, týkajúcom sa rozhodnutia, ktorým sa spoločnosti SMK kft uložila povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za roky 2007 až 2009 a za obdobie od januára do marca 2010.

Právny rámec

Právo Únie

3 Časť sporu vo veci samej sa síce týka obdobia od januára do marca 2010, na ktoré sa vzťahuje smernica o DPH, zmenená a doplnená smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, s. 11), ale z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že vnútroštátny súd sa pýta len na výklad článku 52 písm. c) a článku 55 smernice o DPH v znení platnom do 1. januára 2010, teda v znení, ktoré predchádza zmenám, ktoré priniesla smernica 2008/8.

4 Podľa článku 52 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v hlave V týkajúcej sa miesta zdaniteľných transakcií:

„Miestom poskytovania nižšie uvedených služieb je miesto, kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú:

…

c) oceňovanie hmotného hnuteľného majetku alebo práce na hmotnom hnuteľnom majetku.“

5 Článok 55 tejto smernice znie takto:

„Odchylne od článku 52 písm. c) sa za miesto poskytovania služieb, ktorých predmetom je oceňovanie hmotného hnuteľného majetku alebo práce na hmotnom hnuteľnom majetku, ktoré sú poskytované odberateľom identifikovaným pre DPH v inom členskom štáte ako v štáte, na území ktorého sa tieto služby skutočne vykonávajú, považuje miesto na území členského štátu, ktorý pridelil odberateľovi identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým mu boli služby poskytnuté.

Odchýlka uvedená v prvom pododseku sa uplatňuje len v prípade, ak je tovar odosielaný alebo prepravovaný z členského štátu, kde sa služby fyzicky vykonali.“

Maďarské právo

6 § 15 ods. 4 zákona č. LXXIV z roku 1992 o dani z pridanej hodnoty (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény) platného v roku 2007 (ďalej len „zákon o DPH“) stanovoval:

„Za miesto výkonu sa považuje miesto, v ktorom fyzicky dochádza k poskytnutiu [nasledujúcej] služby:

…

c) spočívajúcej v montáži, oprave, údržbe, úprave, zmene alebo dokončení tovaru (s výnimkou nehnuteľností).

…“

7 Podľa ustanovenia § 15/A ods. 12 až 14 toho istého zákona:

„12. Ak je odberateľ služieb uvedených v § 15 ods. 4 písm. c) a d) zdaniteľnou osobou zaregistrovanou v inom členskom štáte ako v tom, ktorý zodpovedá miestu fyzického poskytnutia služieb, za miesto výkonu sa považuje územie členského štátu, v ktorom je objednávateľ služieb zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba.

13. Odsek 12 sa nepoužije, ak sa tovar neprepraví z členského štátu, v ktorom sa služba skutočne poskytla.

14. Ak je miesto výkonu určené územím členského štátu, v ktorom je osoba alebo organizácia, ktorá vo vlastnom mene prijíma služby uvedené v tomto paragrafe, zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba a ak je objednávajúca osoba alebo organizácia zároveň zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba vo viacerých členských štátoch, za miesto výkonu sa považuje členský štát, v ktorom daňový orgán pridelil daňové identifikačné číslo osobe alebo organizácii prijímajúcej službu definovanú v zmysle tohto paragrafu. Zdaniteľná osoba je povinná prijať túto službu pod daňovým identifikačným číslom prideleným členským štátom, v ktorom vykonáva činnosť, v dôsledku ktorej podlieha dani a na ktorú jej bola poskytnutá služba.“

8 § 42 ods. 1 zákona č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty, platného od 1. januára 2008, (ďalej len „nový zákon o DPH“) stanovuje:

„V prípade poskytnutia nasledujúcich služieb je miestom výkonu miesto, kde sa fyzicky vykonáva služba:

…

d) práce uskutočnené na tovare (s výnimkou nehnuteľností).“

9 Podľa ustanovenia článku § 45 ods. 1 a 2 nového zákona o DPH:

„1. Bez toho, aby bol dotknutý § 42, ak je odberateľ služieb v zmysle § 42 ods. 1 písm. c) a d) zdaniteľnou osobou zaregistrovanou v inom členskom štáte Spoločenstva ako v tom, v ktorom boli uvedené služby skutočne poskytnuté, miestom výkonu plnenia je členský štát Spoločenstva, v ktorom je odberateľ v tejto súvislosti zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba.

2. Odsek 1 sa použije, ak sa tovar, ktorý je predmetom služby v zmysle § 42 ods. 1 písm. c) a d), odošle alebo prepraví z členského štátu Spoločenstva, na území ktorého boli služby, na ktoré sa vzťahuje § 42 ods. 1 písm. c) a d), skutočne vykonané.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, SMK kft, členka skupiny spoločností SMK, je zdaniteľnou osobou pre DPH v Maďarsku, kde má z tohto dôvodu pridelené daňové identifikačné číslo. Do tejto skupiny patrí aj SMK UK Ltd, spoločnosť so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorá bola do 30. júla 2007 zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba v Spojenom kráľovstve aj v Maďarsku a mala

pridelené britské aj maďarské daňové identifikačné číslo pre DPH. SMK Europe NV (ďalej len „SMK Europe“), so sídlom v Belgicku, je zaregistrovaná v Maďarsku pre DPH, je takisto členom tejto skupiny a je poverená uvádzaním výrobkov skupiny na trh v Európe.

11 Od marca 2002 SMK kft poskytovala v Maďarsku subdodávateľské služby podľa pokynov a na účet spoločnosti SMK UK Ltd. SMK UK Ltd nakupovala materiál a súčiastky potrebné na montáž hotových výrobkov, konkrétne diaľkových ovládačov, ktoré boli súčasťou elektronických prístrojov. Stroje, zariadenia a výrobné nástroje boli vo vlastníctve spoločnosti SMK UK Ltd. SMK kft nemala vlastné zásoby surovín ani hotových výrobkov a vykonávala len montáž týchto diaľkových ovládačov.

12 Po montáži hotové výrobky zostávali v priestoroch spoločnosti SMK kft, zatiaľ čo objednávateľka služieb, SMK UK Ltd, predávala tieto výrobky spoločnosti SMK Europe, ktorá ich ďalej predávala odberateľom usadeným v niektorom inom členskom štáte alebo v niektorom treťom štáte. SMK UK Ltd poverila SMK kft prepravou týchto výrobkov týmto odberateľom. SMK UK Ltd vystavovala pri tomto predaji faktúry, ktoré predstavovali prepravné doklady, na meno odberateľa týchto hotových výrobkov, teda SMK Europe, ale tieto výrobky sa expedovali priamo konečným odberateľom v Európskej únii alebo v tretích štátoch, ktorým SMK Europe tieto výrobky ďalej predávala. Hotové výrobky v každom prípade opustili územie Maďarska a na územie Spojeného kráľovstva sa nikdy nedostali.

13 SMK kft fakturovala výrobnú cenu hotových výrobkov za poskytnuté služby spoločnosti SMK UK Ltd bez dane s označením „mimo územnú pôsobnosť DPH“. Na faktúre uvádzala britské daňové identifikačné číslo pre DPH patriace spoločnosti SMK UK Ltd.

14 Oddelenie kontroly zdaniteľných osôb Daňového riaditeľstva v Békés patriace pod Národnú finančnú a colnú správu (ďalej len „prvostupňový daňový orgán“) vykonalo kontrolu daňových priznaní týkajúcich sa DPH spoločnosti SMK kft za obdobie od 1. januára do 31. decembra 2007.

15 Na základe tejto kontroly prvostupňový daňový orgán konštatoval, že miesto poskytovania dotknutých subdodávateľských služieb bolo miestom fyzického výkonu týchto plnení, teda Maďarsko. Konkrétne zastával názor, že SMK kft nepreukázala, že hotové výrobky boli odoslané z Maďarska, a preto nebolo možné považovať Spojené kráľovstvo za miesto poskytnutia služieb. Tento orgán preto konštatoval existenciu daňového dlhu vo výške 27 712 000 maďarských forintov (HUF) a vyzval SMK kft, aby ho zaplatila.

16 SMK kft napadla rozhodnutie prvostupňového daňového orgánu pred Főigazgatóság a v tejto súvislosti tvrdila, že boli splnené podmienky § 15/A ods. 12 a 13 zákona o DPH, takže subdodávateľské služby dotknuté vo veci samej sa mohli fakturovať bez DPH ako právne plnenia uskutočnené mimo územnú pôsobnosť tohto zákona. Tvrdila, že neexistovala povinnosť prepraviť hotové výrobky do členského štátu príjemcu služieb.

17 Rozhodnutím z 10. decembra 2012 Főigazgatóság, ktorý rozhodoval ako druhostupňový daňový orgán, potvrdil rozhodnutie prvostupňového daňového orgánu. Konštatoval, že SMK UK Ltd predávala hotové výrobky spoločnosti SMK Europe pred ich prevozom, keď sa ešte nachádzali na maďarskom území. Podľa jeho názoru bola za týchto podmienok preprava týchto výrobkov dôsledkom ich predaja, a nie dôsledkom poskytnutia subdodávateľských služieb.

18 Prvostupňový daňový orgán vykonal aj kontrolu daňových priznaní týkajúcich sa DPH a dane z príjmov právnických osôb za roky 2008 a 2009, ako aj za obdobie od januára do marca 2010. Aj za toto obdobie SMK kft poskytovala na účet spoločnosti SMK UK Ltd, subdodávateľské služby, za ktoré si neúčtovala DPH.

19 Po preskúmaní tejto kontroly generálny riaditeľ Főigazgatóság konštatoval na ťarchu spoločnosti SMK kft daňový dlh vo výške 107 616 000 HUF a uložil jej daňovú pokutu vo výške 21 523 000 HUF, ako aj povinnosť zaplatiť úroky z omeškania vo výške 38 208 000 HUF. Zastával názor, že na základe uplatňovania § 42 ods. 1 písm. b) až d) a § 45 nového zákona o DPH sa miesto výkonu subdodávateľských služieb, ktoré táto spoločnosť uskutočnila počas uvedeného obdobia, nachádzalo v Maďarsku.

20 SMK kft napadla toto rozhodnutie prvostupňového daňového orgánu pred NAV, ktorý svojím rozhodnutím z 8. januára 2013 potvrdil uvedené rozhodnutie a rozhodol, že miesto výkonu subdodávateľských služieb sa nachádzalo v Maďarsku.

21 SMK kft podala proti rozhodnutiu Főigazgatóság z 10. decembra 2012 a rozhodnutiu NAV z 8. januára 2013 správnu žalobu na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie tohto konania. Po prvé, pokiaľ ide o rozhodnutie Főigazgatóság, SMK kft okrem iného tvrdí, že na účely určenia miesta výkonu služieb, ktorých predmetom sú práce na tovaroch, článok 55 smernice o DPH nevyžaduje, aby sa tieto tovary dodali do členského štátu príjemcu služby. Stačí podľa nej, aby sa previezli alebo odoslali z členského štátu, kde sa ukončila ich výroba.

22 SMK kft zdôrazňuje, že po poskytnutí služieb, ktoré vykonala, sa hotové výrobky predali odberateľom so sídlom v inom štáte ako Maďarsko, a tým opustili jeho územie. Skutočnosť, že príjemca služieb, konkrétne SMK UK Ltd, bol tiež zaregistrovaný v Maďarsku pre DPH v roku 2007, neznamená, že služby prijal pod maďarským identifikačným číslom, pretože jeho hlavná podnikateľská činnosť bola naviazaná na prevádzkareň v inom členskom štáte. SMK kft zastáva názor, že § 15/A ods. 14 zákona o DPH je v rozpore so smernicou o DPH.

23 Főigazgatóság tvrdí, že SMK kft mala zahrnúť poskytovanie služieb pod maďarské identifikačné číslo pre DPH pridelené spoločnosti SMK UK Ltd, pretože predaj hotových výrobkov, ktoré pochádzali z prác uskutočnených spoločnosťou SMK kft, sa uskutočnil v Maďarsku. Z toho podľa nej vyplýva, že za miesto poskytnutia služieb sa malo považovať územie tohto členského štátu, a tieto plnenia preto patrili pod územnú pôsobnosť zákona o DPH. Preprava hotových výrobkov nemá podľa tohto orgánu vplyv na skutočnosť, že keď bolo poskytnutie služieb vykonané, SMK kft bola povinná platiť DPH.

24 Po druhé, pokiaľ ide o rozhodnutie NAV z 8. januára 2013, SMK kft zastáva názor, že povinnosť odviesť DPH možno odvodiť zo smernice o DPH len na základe výkladu, ktorý by bol v rozpore s touto smernicou. Tvrdí, že je na príjemcovi služieb, aby rozhodol, kto bude mať daňovú povinnosť. Zamietavé rozhodnutie týkajúce sa oslobodenia dotknutých služieb od dane tak porušuje zásady teritoriality a neutrality DPH.

25 NAV tvrdí, že na uplatnenie výnimky uvedenej v článku 55 smernice o DPH treba preskúmať, či príjemca subdodávateľských služieb mal alebo mal mať pridelené identifikačné číslo pre DPH v Maďarsku. V tejto súvislosti zdôrazňuje, že hotové výrobky, ktoré montovala SMK kft, sa neodoslali cez iný členský štát na územie, kde má sídlo SMK UK Ltd, ale boli predané ešte na území Maďarska, takže tento členský štát treba považovať za miesto uskutočnenia predaja spoločnosťou SMK UK Ltd.

26 Za týchto okolností Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd v Gyule) rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Možno článok 55 smernice o DPH účinný do 1. januára 2010 vykladať v tom zmysle, že tento článok sa týka len tých zdaniteľných osôb, ktoré sú odberateľmi služieb a ktoré nie sú alebo nemusia byť identifikované pre DPH v členskom štáte, na ktorého území sa služby fyzicky vykonávajú?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, uplatní sa pri určovaní miesta výkonu služieb výlučne článok 52 smernice o DPH?

3. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku, má sa článok 55 smernice o DPH účinný do 1. januára 2010 vykladať v tom zmysle, že ak zdaniteľná osoba, ktorá je odberateľom subdodávateľských služieb, má alebo by mala byť identifikovaná pre DPH vo viacerých členských štátoch, závisí výlučne od rozhodnutia tejto zdaniteľnej osoby, pod ktorým daňovým identifikačným číslom prijme poskytnuté služby (vrátane prípadu, ak sa zdaniteľná osoba, ktorá je odberateľom plnenia, považuje za usadenú v členskom štáte, na ktorého území sa služby fyzicky vykonávajú, ale je identifikovaná pre DPH aj v inom členskom štáte)?

4. V prípade, že na tretiu otázku sa odpovie tak, že rozhodovacie oprávnenie odberateľa poskytovaných služieb je neobmedzené, má sa článok 55 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že:

   — do 31. decembra 2009 možno vychádzať z toho, že služby boli poskytnuté pod daňovým identifikačným číslom pre DPH uvedeným odberateľom týchto služieb, ak sa tento odberateľ tiež považuje za zdaniteľnú osobu zaregistrovanú (usadenú) v inom členskom štáte a tovar sa odošle alebo prepraví z členského štátu, na území ktorého boli služby fyzicky vykonané?

   — má na určenie miesta výkonu služieb vplyv skutočnosť, že odberateľ služieb je zdaniteľnou osobou usadenou v inom členskom štáte, ktorá dodá hotové výrobky, pričom ich odošle alebo prepraví z členského štátu, na ktorého území boli služby poskytnuté, sprostredkujúcemu kupujúcemu, ktorý tovar ďalej predá v treťom členskom štáte Únie bez toho, aby odberateľ subdodávateľských služieb prepravil tovar späť do svojho zariadenia?

5. Ak rozhodovacie oprávnenie odberateľa poskytovaných služieb nie je neobmedzené, je pre uplatniteľnosť článku 55 smernice o DPH účinnej do 1. januára 2010 relevantné to:

   — za akých okolností odberateľ určitých prác vykonaných na tovare nadobudne príslušné suroviny a poskytne ich tomu, kto tieto práce uskutoční,

   — z ktorého členského štátu a pod akým daňovým identifikačným číslom uskutoční zdaniteľná osoba, ktorá je odberateľom služieb, dodanie hotových výrobkov, ktoré sú výsledkom uvedených prác,

   — že – tak ako v spore vo veci samej – hotové výrobky, ktoré sú výsledkom uvedených prác, sa viackrát dodajú v rámci reťazca transakcií ešte v krajine, v ktorej sa uskutočňujú práce, a že sa priamo prepravia z tejto krajiny ku konečnému kupujúcemu?“

O prejudiciálnych otázkach

27 Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry v rámci postupu spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, ktorý zaviedol článok 267 ZFEÚ, je úlohou Súdneho dvora, aby vnútroštátnemu súdu poskytol účelnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť predložený spor. Z tohto pohľadu Súdnemu dvoru prislúcha prípadne preformulovať otázky, ktoré sú mu predložené (pozri rozsudok Douane Advies Bureau Rietveld, C-541/13, EU:C:2014:2270, bod 18 a citovanú judikatúru).

28 V tejto súvislosti z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že vo veci samej ide o určenie – na účely DPH – miesta poskytnutia subdodávateľských služieb, ktoré vykonala žalobkyňa vo veci samej v Maďarsku podľa pokynov a na účet spoločnosti SMK UK Ltd so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorá je vlastníkom výrobkov, ktorých sa tieto služby týkali. Zo skutočností predložených Súdnemu dvoru tiež vyplýva, že dotknuté služby spočívali v montáži diaľkových ovládačov patriacich spoločnosti SMK UK Ltd, ktorú vykonávala žalobkyňa vo veci samej. Po tejto montáži predmetné hotové výrobky

zostali v Maďarsku. SMK UK Ltd ich predala spoločnosti SMK Europe, ktorá ich ďalej predávala odberateľom so sídlom v inom členskom štáte alebo v tretích štátoch. Tieto hotové výrobky tak boli z Maďarska prepravené alebo odoslané až po ich predaji.

29 Treba tiež uviesť, že vnútroštátny súd rozlišuje obdobie, počas ktorého príjemca služieb bol registrovaný pre DPH v Maďarsku aj v Spojenom kráľovstve, a obdobie, počas ktorého už nemal identifikačné číslo pre DPH v Maďarsku.

30 Na základe uvedeného treba päť prejudiciálnych otázok, ktoré treba posúdiť spoločne, chápať tak, že sa v podstate týkajú určenia toho, či sa článok 55 smernice o DPH v znení účinnom do 1. januára 2010 má vykladať v tom zmysle, že sa uplatní za okolností, aké existujú vo veci samej, keď bol príjemca služieb identifikovaný pre DPH v členskom štáte, v ktorom sa služby fyzicky vykonali, a v inom členskom štáte a potom výlučne v tomto inom členskom štáte a keď sa hmotný hnuteľný majetok, ktorého sa tieto služby týkali, odoslal alebo prepravil z členského štátu, v ktorom sa tieto služby fyzicky vykonali, nie po vykonaní týchto plnení, ale po konečnom predaji tohto majetku.

31 Smernica o DPH, ktorá nahradila šiestu smernicu Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), obsahuje hlavu V týkajúcu sa miesta zdaniteľných transakcií. Kapitola 3, ktorá sa nachádza v tejto hlave, je venovaná miestu poskytovania služieb a jej oddiely 1 a 2 stanovujú všeobecné pravidlá na určenie miesta zdanenia týchto služieb, ako aj osobitné pravidlá týkajúce sa poskytovania osobitných služieb. Podobne ako článok 9 ods. 2 a 3 šiestej smernice 77/388, články 44 až 59 smernice o DPH obsahujú osobitné pravidlá na určenie miesta rozhodného pre vznik daňovej povinnosti (pozri rozsudok Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, body 37 a 38).

32 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je cieľom týchto ustanovení určujúcich miesto poskytnutia služieb na daňové účely vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov (rozsudok Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 42 a citovaná judikatúra).

33 Ustanovenie, akým je článok 55 smernice o DPH, tak určuje miesto poskytovania služieb rozhodné pre vznik daňovej povinnosti a vymedzuje právomoci členských štátov. Na tento účel má uvedené ustanovenie za cieľ zaviesť primerané rozdelenie pôsobnosti vnútroštátnych právnych úprav v oblasti DPH jednotným určením miesta daňovej povinnosti, pokiaľ ide o poskytnuté služby (pozri v tomto zmysle rozsudok Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, body 50 a 51).

34 Treba pripomenúť, že všeobecné pravidlo na určenie miesta rozhodného pre vznik daňovej povinnosti, pokiaľ ide o poskytnutie služieb, predmetom ktorých sú práce na hmotnom hnuteľnom majetku, je uvedené v článku 52 písm. c) smernice o DPH, podľa ktorého miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú.

35 Článok 55 odchylne od tohto pravidla uvádza, že sa za miesto poskytovania predmetných služieb, ktoré sú poskytované odberateľom identifikovaným pre DPH v inom členskom štáte ako v štáte, na ktorého území sa tieto služby fyzicky vykonávajú, považuje miesto na území členského štátu, ktorý pridelil odberateľovi identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým mu boli služby poskytnuté. Táto odchýlka sa uplatňuje len v prípade, ak je tovar odosielaný alebo prepravovaný z členského štátu, kde sa služby fyzicky vykonali.

36 Zo znenia článku 55 smernice o DPH teda vyplýva, že výnimka uvedená v tomto ustanovení sa uplatní len v prípade, že sú splnené dve kumulatívne podmienky. Po prvé odberateľ služieb musí byť „identifikovaný pre DPH“ v inom členskom štáte ako v tom, v ktorom sa tieto služby fyzicky vykonali, a po druhé tovar sa musí odoslať alebo prepraviť z členského štátu, kde sa služby fyzicky vykonali.

37 Vzhľadom na to, že miesto poskytnutia služieb sa musí určiť len na základe samotných skutkových okolností týkajúcich sa dotknutej zdaniteľnej transakcie, druhá podmienka uvedená v článku 55 smernice o DPH na účely uplatnenia výnimky, ktorú stanovuje, sa musí posúdiť len na základe týchto skutkových okolností, a nie na základe prípadných neskorších plnení.

38 Na to, aby sa mohol uplatniť článok 55 smernice o DPH, tak musí dôjsť k preprave alebo odoslaniu tovaru v rámci plnenia týkajúceho sa prác na tomto tovare, teda pred prípadným uskutočnením iného plnenia týkajúceho sa týchto prác podliehajúceho DPH.

39 Ako vyplýva zo spisu predloženého Súdnemu dvoru a ako už bolo uvedené v bode 28 tohto rozsudku, v prejednávanej veci hotové výrobky dotknuté vo veci samej zostali v Maďarsku a z tohto členského štátu boli prepravené až po plneniach spočívajúcich v predaji a následnom predaji týchto výrobkov.

40 Z toho vyplýva, že v rámci poskytovania služieb dotknutého vo veci samej nedošlo k preprave alebo odoslaniu tovaru z členského štátu fyzického výkonu týchto služieb. Podmienka týkajúca sa prepravy alebo odoslania tovaru uvedená v článku 55 smernice o DPH teda nebola splnená. Miesto rozhodné pre vznik daňovej povinnosti, pokiaľ ide o tieto služby, sa preto musí určiť na základe článku 52 písm. c) tejto smernice, podľa ktorého je týmto miestom členský štát, v ktorom sa fyzicky vykonali, teda v prejednávanej veci Maďarsko.

41 Okrem toho treba konštatovať, že pokiaľ ide o prvú podmienku stanovenú pre uplatnenie článku 55 smernice o DPH, skutočnosť, že počas obdobia poskytovania dotknutých služieb príjemca týchto služieb bol identifikovaný pre DPH tak v Maďarsku, ako aj v Spojenom kráľovstve a následne len v Spojenom kráľovstve, nemá vplyv na riešenie sporu prebiehajúceho pred vnútroštátnym súdom, pretože tovar nebol prepravený ani odoslaný z Maďarska v rámci tohto poskytovania služieb.

42 Vzhľadom na uvedené skutočnosti treba na prejudiciálne otázky odpovedať tak, že článok 55 smernice o DPH v znení účinnom do 1. januára 2010 sa má vykladať v tom zmysle, že sa neuplatní za okolností, aké existujú vo veci samej, keď bol príjemca služieb identifikovaný pre DPH v členskom štáte, v ktorom sa služby fyzicky vykonali, a v inom členskom štáte a potom výlučne v tomto inom členskom štáte a keď sa hmotný hnuteľný majetok, ktorého sa tieto služby týkali, odoslal alebo prepravil z členského štátu, v ktorom sa tieto služby fyzicky vykonali, nie po vykonaní týchto plnení, ale po konečnom predaji tohto majetku.

O trovách

43 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

Článok 55 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení účinnom do 1. januára 2010 sa má vykladať v tom zmysle, že sa neuplatní za okolností, aké existujú vo veci samej, keď bol príjemca služieb identifikovaný pre daň z pridanej hodnoty v členskom štáte, v ktorom sa služby fyzicky vykonali, a v inom členskom štáte a potom výlučne v tomto inom členskom štáte a keď sa hmotný hnuteľný majetok, ktorého sa tieto služby týkali, odoslal alebo prepravil z členského štátu, v ktorom sa tieto služby fyzicky vykonali, nie po vykonaní týchto plnení, ale po konečnom predaji tohto majetku.

Podpisy