

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. Jarašinas (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

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 (općina 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 ?lanka 15/A stavaka 12. do 14. navedenog zakona:

„12. Ako je kupac usluga iz ?lanka 15. stavka 4. to?aka (c) i (d) porezni obveznik registriran u državi ?lanici u kojoj se ne nalazi mjesto fizi?kog izvršavanja usluga, mjestom izvršavanja smatra se državno podru?je države ?lanice u kojoj je naru?itelj usluga registriran kao porezni obveznik.

13. Stavak 12. ne?e se primijeniti u slu?aju kad proizvod nije prevezen iz države ?lanice u kojoj je usluga fizi?ki izvršena.

14. Kad je mjesto izvršavanja odre?eno državnim podru?jem države ?lanice gdje su osoba ili tijelo, korisnici usluga iz ovoga ?lanka u vlastito ime, registrirani i kad su osoba ili tijelo naru?itelj usluga istodobno registrirani kao porezni obveznici u više država ?lanica, mjestom izvršavanja smatra se država ?lanica ?ija su porezna tijela izdala porezni broj toj osobi ili tijelu korisniku usluga odre?enima u ovom ?lanku. Porezni obveznik treba primiti uslugu pod brojem koji mu je izdala ta država ?lanica u kojoj on obavlja djelatnost na temelju koje podliježe oporezivanju i u ?ijem je interesu usluga izvršena.“

8 Zakon CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost, na snazi od 1. sije?nja 2008. (u daljnjem tekstu: novi Zakon o PDV?u), odre?uje u ?lanku 42. stavku 1.:

„U slu?aju isporuke sljede?ih usluga, mjesto izvršavanja je mjesto gdje je usluga fizi?ki izvršena:

[...]

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

9 Prema odredbama ?lanka 45. stavaka 1. i 2. novog Zakona o PDV?u:

„1. Odstupaju?i od ?lanka 42., ako je korisnik usluge iz ?lanka 42. stavka 1. to?aka (c) i (d) porezni obveznik registriran u drugoj državi ?lanici Zajednice, koja nije ona gdje je usluga fizi?ki izvršena, mjesto izvršenja te usluge je država ?lanica Zajednice u kojoj je korisnik obveze registriran kao porezni obveznik.

2. Stavak 1. primjenjuje se u slu?aju otpreme ili prijevoza proizvoda usluge iz ?lanka 42. stavka 1. to?aka (c) i (d) iz države ?lanice Zajednice u kojoj je fizi?ki izvršena usluga iz ?lanka 42. stavka 1. to?aka (c) i (d).“

Glavni postupak i prethodna pitanja

10 Kao što i proizlazi iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje, društvo SMK kft, ?lan koncerna društava SMK, porezni je obveznik PDV?a u Ma?arskoj i na temelju toga ima identifikacijski broj za PDV u toj državi. Taj koncern društava tako?er obuhva?a društvo SMK UK Ltd sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini, koje je do 30. srpnja 2007. bilo registrirano kao porezni obveznik u Ujedinjenoj Kraljevini i Ma?arskoj i imalo ma?arske i britanske identifikacijske brojeve za PDV. Društvo SMK Europe NV (u daljnjem tekstu: SMK Europe), sa sjedištem u Belgiji i upisano u Ma?arskoj u registar obveznika PDV?a, tako?er je ?lan 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 Ma?arskoj 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 upravlja?a koji ?ine dio elektroni?ke opreme. Ure?aji, 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 isklju?ivo 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 isporužene usluge društvu SMK UK Ltd, bez poreza, uz napomenu „izvanteritorijalnog užitka PDV-a“. Na račun 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. To nije, 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. sije?nja 2013., potvrdio navedenu odluku smatraju?i da je mjesto izvršenja usluga podugovaranja bilo u Ma?arskoj.

21 Društvo SMK kft podnijelo je upravnu tužbu protiv odluke F?igazgatósága od 10. prosinca 2012. i odluke NAV?a od 8. sije?nja 2013. pred sudom koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku. Što se ti?e, kao prvo, odluke F?igazgatósága, društvo SMK kft me?u ostalim tvrdi da, kako bi se utvrdilo mjesto izvršenja usluga radova na imovini, ?lanak 55. Direktive o PDV?u ne nalaže da se ta imovina dostavi u državu ?lanicu kupca usluga. Prema njegovu mišljenju, dovoljno je da je ona prevezena ili otpremljena iz države ?lanice u kojoj je dovršena njezina proizvodnja.

22 Društvo SMK kft isti?e da su, nakon isporuke usluga koje je ono izvršilo, gotovi proizvodi, koji su prodani kupcima iz drugih država ?lanica osim Ma?arske, time napustili njezino državno podru?je. ?injenica da je kupac usluga, tj. društvo SMK UK Ltd, tako?er bio upisan u ma?arski registar obveznika PDV?a 2007. nije zna?ila da je on koristio isporuke usluga pod ma?arskim identifikacijskim brojem za PDV jer je njegova osnovna djelatnost bila povezana s poslovnim nastanom u drugoj državi ?lanici. SMK kft smatra da se ?lanak 15/A stavak 14. Zakona o PDV?u protivi Direktivi o PDV?u.

23 F?igazgatóság tvrdi da je društvo SMK kft trebalo uzeti u obzir isporuku usluga pod svojim ma?arskim identifikacijskim brojem za PDV jer se prodaja gotovih proizvoda, proizašlih iz radova koje je obavilo društvo SMK kft, odvila u Ma?arskoj. Iz toga slijedi, prema njegovu mišljenju, da se mjestom isporuke usluga smatra državno podru?je te države ?lanice i da stoga te isporuke nisu izvan teritorijalnog u?inka Zakona o PDV?u. Prijevoz gotovih proizvoda nije imao utjecaja na ?injenicu da je društvo SMK kft, nakon što je isporuka usluga bila izvršena, bilo odgovorno za pla?anje PDV?a.

24 Što se ti?e, kao drugo, odluke NAV?a od 8. sije?nja 2013., društvo SMK kft smatra da se obveza pla?anja PDV?a ne može izvesti iz Direktive o PDV?u, osim ako se usvoji tuma?enje protivno toj direktivi. Sukladno toj odluci, na kupcu usluga jest da odlu?i tko snosi poreznu obvezu. Naposljetku, odbijanje primjene oslobo?enja od poreza na usluge u pitanju kršilo bi na?ela teritorijalnosti i neutralnosti PDV?a.

25 NAV tvrdi da, kako bi se primijenila iznimka propisana ?lankom 55. Direktive o PDV?u, valja ispitati je li kupac usluga podugovaranja imao, ili trebao imati, identifikacijski broj za PDV u Ma?arskoj. On isti?e, u tom smislu, da gotovi proizvodi, koje je sastavilo društvo SMK kft, nisu otpremljeni u državu ?lanicu na ?ijem se državnom podru?ju nalazi sjedište društva SMK UK Ltd, nego su prodani dok su bili u Ma?arskoj, tako da bi se ta država ?lanica 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) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li ?lanak 55. Direktive o PDV?u, koja je bila na snazi do 1. sije?nja 2010., tuma?iti na na?in 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 ?lanici mjesta gdje je usluga fizi?ki izvršena?

2. U slu?aju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, je li isklju?ivo ?lanak 52. Direktive o PDV?u mjerodavan za odre?ivanje mjesta isporuke usluga?

3. U slu?aju negativnog odgovora na prvo pitanje, treba li ?lanak 55. Direktive o PDV?u, koja je bila na snazi do 1. sije?nja 2010., tuma?iti na na?in da je, ako porezni obveznik koji je korisnik usluge podugovaranja ima ili bi trebao imati identifikacijski broj za PDV u više država ?lanica, isklju?ivo na tom poreznom obvezniku da odlu?i pod kojim poreznim brojem koristi tu uslugu

(uklju?uju?i i slu?aj kada se smatra da porezni obveznik koji koristi uslugu ima poslovni nastan u državi ?lanici mjesta fizi?kog izvršenja te usluge, ali ima identifikacijski broj za PDV u drugoj državi ?lanici)?

4. Ako se na tre?e pitanje odgovori da korisnik usluga ima ograni?eno pravo izbora, treba li ?lanak 55. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da:

- se, do 31. prosinca 2009., usluga može smatrati izvršenom pod identifikacijskim brojem za PDV koji je nazna?io korisnik, ako je on tako?er porezni obveznik prijavljen (s poslovnim nastanom) u drugoj državi ?lanici te ako su proizvodi otpremljeni ili prevezeni iz države ?lanice u kojoj je usluga fizi?ki izvršena?
 - na odre?ivanje mjesta pružanja usluga utje?e ?injenica da je korisnik porezni obveznik s poslovnim nastanom u drugoj državi ?lanici koji posredniku isporu?uje gotove proizvode tako da ih otprema ili prevozi iz države ?lanice u kojoj je usluga izvršena, da ih navedeni posrednik preprodaje u tre?oj državi ?lanici 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 neograni?enim pravom na izbor, utje?u li na primjenu ?lanka 55. Direktive o PDV-u, koja je bila na snazi do 1. sije?nja 2010.:
- okolnosti u kojima korisnik usluga proizvodnje nabavlja sirovine i stavlja ih na raspolaganje onome koji ?e proizvoditi,
 - okolnost u kojoj državi ?lanici i pod kojim poreznim brojem porezni obveznik koji je korisnik usluga prodaje gotove proizvode koji su rezultat navedenih operacija,
 - ?injenica da su – kako je to slu?aj u glavnom postupku – izra?eni 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 kona?nog kupca?“

O prethodnim pitanjima

27 Najprije valja podsjetiti da je prema ustaljenoj sudskoj praksi, u okviru postupka suradnje izme?u nacionalnih sudova i Suda uspostavljene u ?lanku 267. UFEU?a, na Sudu je da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji ?e mu omogu?iti da riješi spor koji se pred njim vodi. U tom smislu, Sud ?e 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 upu?uje prethodno pitanje proizlazi da je u glavnom postupku u pitanju odre?ivanje, u svrhu PDV?a, mjesta isporuke usluga podugovaranja koje je izvršio tužitelj u glavnom postupku u Ma?arskoj, sukladno nalogu i u ime društva SMK UK Ltd, sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini, vlasniku proizvoda na koje se odnose te usluge. Tako?er proizlazi iz podataka dostavljenih Sudu da su se isporuke usluga u pitanju sastojale od sastavljanja daljinskih upravlja?a u vlasništvu društva SMK UK Ltd od strane tužitelja u glavnom postupku. Nakon njihova sastavljanja, gotovi proizvodi u pitanju ostali su u Ma?arskoj. Društvo SMK UK Ltd ih je zatim prodalo društvu SMK Europe, koje ih je preprodavalo kupcima s poslovnim nastanom bilo u drugoj državi ?lanici bilo u tre?oj zemlji. Stoga su tek nakon preprodaje ti gotovi proizvodi bili predmet prijevoza ili otpreme iz Ma?arske.

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

30 Slijedom prethodno navedenoga, treba smatrati da se putem pet prethodnih pitanja, koja valja ispitati zajedno, u biti pita treba li ?lanak 55. Direktive o PDV?u, u verziji koja je bila na snazi do 1. sije?nja 2010., tuma?iti na na?in 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 ?lanici u kojoj su usluge fizi?ki izvršene i u drugoj državi ?lanici, a potom samo u toj drugoj državi ?lanici, i u kojima je pokretna materijalna imovina na koju se odnose te usluge bila predmet otpreme ili prijevoza iz države ?lanice u kojoj su te usluge fizi?ki izvršene, ne kao rezultat isporuke tih usluga, nego kao rezultat naknadne prodaje te imovine.

31 Direktiva o PDV?u, koja je zamijenila Šestu direktivu Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – Zajedni?ki 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 op?enita pravila za utvr?ivanje mjesta oporezivanja tih usluga i posebne odredbe koje se odnose na posebne usluge. Kao i ?lanak 9. stavci 2. i 3. Šeste direktive 77/388, ?lanci 44. do 59. Direktive o PDV?u sadrže pravila za odre?ivanje specifi?nih mjesta oporezivanja (vidjeti presudu Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, t. 37. i 38.).

32 U skladu s utvr?enom sudskom praksom Suda, cilj je odredaba kojima se odre?uje mjesto oporezivanja usluga izbje?i, 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 ?lanka 55. Direktive o PDV?u pravilo je kojim se odre?uje mjesto oporezivanja usluga i time definiraju ovlasti država ?lanica. U tom smislu, cilj je navedene odredbe uspostava razumnog odre?ivanja granica pojedinih podru?ja primjene nacionalnog zakonodavstva u podru?ju PDV?a, tako da se mjesta oporezivanja usluga utvr?uju na ujedna?en na?in (vidjeti u tom smislu presudu Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, t. 50. i 51.).

34 Valja podsjetiti da je op?e pravilo odre?ivanja mjesta oporezivanja usluga radova na pokretnoj materijalnoj imovini utvr?eno u ?lanku 52. to?ki (c) Direktive o PDV?u, u skladu s kojim je mjesto takve isporuke usluga mjesto gdje se usluge fizi?ki izvršavaju.

35 ?lanak 55. Direktive o PDV?u odre?uje da se, odstupaju?i od odredaba ?lanka 52. to?ke (c), smatra da je mjesto isporuke spomenutih usluga koje se isporu?uju kupcima koji su identificirani u svrhu PDV?a u državi ?lanici osim one na ?ijem teritoriju se usluge fizi?ki izvršavaju, unutar teritorija one države ?lanice koja je kupcu izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim mu je usluga pružena. To odstupanje se primjenjuje samo u slu?aju otpreme ili prijevoza robe iz države ?lanice u kojoj su usluge fizi?ki izvršene.

36 Stoga, kako proizlazi iz teksta ?lanka 55. Direktive o PDV?u, odstupanje propisano tim ?lankom primjenjuje se ako su ispunjena dva kumulativna uvjeta. Kao prvo, kupac usluga treba biti „identificiran u svrhu PDV?a“ u državi ?lanici osim one na ?ijem teritoriju se usluge fizi?ki izvršavaju i, kao drugo, imovina treba biti otpremljena ili prevezena iz države ?lanice u kojoj su usluge fizi?ki izvršene.

37 Budu?i da odre?ivanje mjesta isporuke usluga treba biti izvršeno isklju?ivo s obzirom na ?injenične elemente oporezive transakcije u pitanju, drugi uvjet propisan ?lankom 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 odnose 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

* Jezik postupka: mađarski