

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

30. dubna 2015(*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 52 bod c) a Článek 55 – Určení místa poskytování služeb – Příjemce služeb, který má identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty v několika členských státech – Odeslání nebo přeprava mimo členský stát, v němž byla služba skutečně vykonána“

Ve věci C-97/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Maďarsko) ze dne 17. února 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 3. března 2014, v řízení

SMK kft

proti

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

Nemzeti Adó- és Vámhivatal,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení A. Ó Caoimh, předseda senátu, C. Toader a E. Jarašíňas (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za maďarskou vládu G. Koósem a Z. Fehérem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu K. Paraskevopoulou a I. Kotsoni, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi V. Bottkem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 52 písm. c) a článku 55 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi SMK kft, společností se sídlem v Maďarsku, na jedné straně a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (daňová správa regionu Dél-alföld, spadající pod celostátní správu daní a cel, dále jen „Főigazgatóság“, jakož i Nemzeti Adó- és Vámhivatal (celostátní správa daní a cel, dále jen „NAV“) na straně druhé ve věci rozhodnutí, kterým bylo společností SMK kft uloženo zaplacení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za roky 2007 až 2009 a za období od ledna do března roku 2010.

Právní rámec

Unijní právo

3 Část sporu v původním řízení se sice týká období od ledna do března roku 2010, na které se vztahuje směrnice o DPH, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. L 44, s. 11), avšak ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že se předkládající soud táže pouze na výklad čl. 52 písm. c) a článku 55 směrnice o DPH, ve znění účinném do 1. ledna 2010, tedy ve znění, které předchází změnám, jež byly přijaty prostřednictvím směrnice 2008/8.

4 Článek 52 směrnice o DPH obsažený v hlavě V, který upravuje místo zdanitelných plnění, stanoví:

„Místem poskytnutí těchto služeb je místo, kde je služba skutečně vykonána:

[...]

c) oceňování movitého hmotného majetku a práce na tomto majetku.“

5 Článek 55 této směrnice zní následovně:

„Odchylně od čl. 52 písm. c) se má za to, že se místo poskytnutí služby, jejímž předmětem je ocenění movitého hmotného majetku nebo práce na tomto majetku, příjemci identifikovanému pro účely DPH v jiném členském státě než ve státě, na jehož území je tato služba skutečně vykonána, nachází na území členského státu, který příjemci vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž mu byla služba poskytnuta.

Odchylka podle prvního pododstavce se použije jen tehdy, je-li zboží odesláno nebo přepraveno z členského státu, ve kterém byla služba skutečně vykonána.“

Maďarské právo

6 Zákon LXXIV z roku 1992 o dani z přidané hodnoty (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény), ve znění účinném v roce 2007 (dále jen „zákon o DPH“), stanovil v čl. 15 odst. 4:

„Místem výkonu je místo, kde je [následující] služba skutečně vykonána:

[...]

c) montáž, oprava, údržba, renovace, zpracování, dokončení výrobku (s výjimkou plnění týkajících se nemovitostí).

[...]“

7 ?lánek 15/A odst. 12 až 14 uvedeného zákona stanoví:

„12. Pokud je p?íjemce služeb stanovených v ?l. 15 odst. 4 písm. c) a d) osobou povinnou k dani registrovanou v jiném ?lenském stát?, než je stát místa skute?ného výkonu služeb, je místem výkonu území ?lenského státu, v n?mž je objednatel registrován jako osoba povinná k dani.

13. Odstavec 12 se nepoužije, pokud zboží nebylo p?epraveno z ?lenského státu, v n?mž byla služba skute?n? vykonána.

14. Pokud je místo výkonu ur?eno územím ?lenského státu, v n?mž je registrována osoba nebo subjekt, které svým jménem p?íjímají služby, na n?ž se vztahuje tento ?lánek, a pokud osoba nebo subjekt objednávací služby je sou?asn? registrován jako osoba povinná k dani ve více ?lenských státech, je místem výkonu ?lenský stát, jehož da?ové orgány p?id?lily této osob? nebo tomuto subjektu, jež jsou p?íjemci služby, na kterou se vztahuje tento ?lánek, da?ové identifika?ní ?íslo. Osoba povinná k dani je povinna p?ijmout službu pod da?ovým identifika?ním ?íslem p?id?leným tímto ?lenským státem, v n?mž je vykonána ?innost, která zakládá její zdan?ní a pro kterou byla služba vykonána.“

8 Zákon CXXVII. z roku 2007 o dani z p?idané hodnoty, v ú?innosti od 1. ledna 2008 (dále jen „nový zákon o DPH“), stanoví v ?l. 42 odst. 1:

„V p?ípad? poskytnutí následujících služeb je místem výkonu místo, kde byla služba skute?n? vykonána:

[...]

d) práce na výrobku (s výjimkou nemovitostí).“

9 ?lánek 45 odst. 1 a 2 nového zákona o DPH stanoví:

„1. Pokud je p?íjemce služby, na kterou se vztahuje ?l. 42 odst. 1 písm. c) a d), osobou povinnou k dani registrovanou v jiném ?lenském stát? Spole?enství, než je stát, v n?mž byla služba skute?n? vykonána, je místem výkonu této služby odchyln? od ustanovení ?lánku 42 ?lenský stát Spole?enství, v n?mž byl p?íjemce služby registrován jako osoba povinná k dani.

2. Odstavec 1 se použije v p?ípad?, že výrobek, který je výsledkem služby, na kterou se vztahuje ?l. 42 odst. 1 písm. c) a d), je odeslán nebo p?epraven z ?lenského státu Spole?enství, v n?mž byla služba, na kterou se vztahuje ?l. 42 odst. 1 písm. c) a d), skute?n? vykonána.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

10 Jak vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí, spole?nost SMK kft, která je ?lenem skupiny spole?ností SMK, je osobou povinnou k DPH v Ma?arsku, v n?mž má z tohoto d?vodu p?id?lené da?ové identifika?ní ?íslo. Sou?ástí této skupiny je rovn?ž spole?nost SMK UK Ltd, usazená ve Spojeném království, která byla do 30. ?ervence 2007 registrována jakožto osoba povinná k dani jak ve Spojeném království, tak v Ma?arsku a m?la p?id?lené britské i ma?arské da?ové identifika?ní ?íslo. ?lenem uvedené skupiny je rovn?ž SMK Europe NV (dále jen „SMK Europe“), spole?nost se sídlem v Belgii zapsaná v Ma?arsku do registru DPH, která je pov?ená uvád?ním výrobk? skupiny na trh v Evrop?.

11 Od b?ezna roku 2002 vykonávala SMK kft v Ma?arsku na pokyny a na ú?et spole?nosti SMK UK Ltd subdodavatelské služby. Tato posledn? uvedená spole?nost nakupovala materiál a p?íslušenství nezbytné k výrob? hotových výrobk?, a sice dálkových ovlada?? tvo?ících sou?ást

elektronických zařízení. Přístroje, zařízení a výrobní nástroje byly ve vlastnictví společnosti SMK UK Ltd. SMK kft neměla vlastní zásoby surovin ani hotových výrobků a zabývala se výlučně sestavováním těchto dálkových ovladačů.

12 Po sestavení zůstaly hotové výrobky v prostorách společnosti SMK kft, přičemž příjemce služeb, společnost SMK UK Ltd, je prodala společnosti SMK Europe, která je následně prodala kupujícím usazeným v jiném členském státě nebo ve třetím státě. SMK kft byla společností SMK UK Ltd pověřena k dodávání tohoto zboží kupujícím. Společnost SMK UK Ltd vystavovala za prodej faktury na jméno nabyvatele hotových výrobků, a sice společnosti SMK Europe, které představovaly přepravní doklady, avšak tyto faktury byly zasílány přímo konečným kupujícím nacházejícím se v Evropské unii nebo ve třetím státě, jimž uvedené výrobky prodala společnost SMK Europe. Hotové výrobky v každém případě opustily území Maďarska a nikdy se nedostaly na území Spojeného království.

13 SMK kft fakturovala společnosti SMK UK Ltd jako protiplnění za poskytnuté služby výrobní cenu hotových výrobků bez daně s označením „mimo územní působnost DPH“. Na fakturu uvedla britské daňové identifikační číslo společnosti SMK UK Ltd.

14 Oddělení kontroly osob povinných k dani místní daňové správy v Békés spadající pod celostátní správu daní a cel (dále jen „daňový orgán prvního stupně“) provedlo kontrolu poznání společnosti SMK kft k DPH za období od 1. ledna do 31. prosince 2007.

15 Po skončení této kontroly dospěl daňový orgán prvního stupně k závěru, že místem poskytování dotčených subdodavatelských služeb bylo místo skutečného výkonu těchto plnění, tedy Maďarsko. Konkrétně měl tento orgán za to, že společnost SMK kft neprokázala, že hotové výrobky byly odeslány z Maďarska, a že tedy nebylo možné považovat za místo poskytování služeb Spojené království. Tento daňový orgán proto konstatoval existenci daňového dluhu ve výši 27 712 000 maďarských forintů (HUF) a uložil společnosti SMK kft zaplacení této částky.

16 Společnost SMK kft rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně zpochybnila u Főigazgatóság a v této souvislosti uvedla, že byly splněny podmínky článku 15/A odst. 12 a 13 zákona o DPH, takže subdodavatelské služby dotčené ve věci v původním řízení mohly být jakožto právní plnění uskutečňována mimo územní působnost tohoto zákona útočnými bez DPH. Tato společnost tvrdila, že neexistuje povinnost k přepravě hotových výrobků do členského státu příjemce služeb.

17 Rozhodnutím ze dne 10. prosince 2012 potvrdil Főigazgatóság, který je daňovým orgánem druhého stupně, rozhodnutí daňového orgánu vydané v prvním stupni. Tento orgán konstatoval, že SMK UK Ltd prodala hotové výrobky společnosti SMK Europe před jejich přepravou, když se ještě nacházely na maďarském území. Za těchto podmínek měl za to, že přeprava těchto výrobků byla důsledkem jejich prodeje, a nikoli důsledkem poskytnutí subdodavatelských služeb.

18 Daňový orgán prvního stupně provedl také kontrolu poznání k DPH a ke korporační dani za roky 2008 a 2009, jakož i za období od ledna do března roku 2010. V průběhu této doby poskytla společnost SMK kft na účet společnosti SMK UK Ltd rovněž subdodavatelské služby, u nichž neúčtovala DPH.

19 Po přezkumu této kontroly konstatoval generální ředitel Főigazgatóság k tíži společnosti SMK kft daňový dluh ve výši 107 616 000 HUF a uložil jí pokutu ve výši 21 523 000 HUF, jakož i penále ve výši 38 208 000 HUF. Tento orgán měl za to, že podle čl. 42 odst. 1 písm. b) až d) a článku 45 nového zákona o DPH se místo výkonu subdodavatelských služeb, které tato společnost vykonala během výše uvedené doby, nacházelo v Maďarsku.

20 SMK kft napadla rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně u NAV, který rozhodnutím ze dne 8. ledna 2013 uvedené rozhodnutí potvrdil a uvedl, že místo výkonu plnění subdodavatelských služeb je v Maďarsku.

21 SMK kft podala proti rozhodnutí Főigazgatóság ze dne 10. prosince 2012 a rozhodnutí NAV ze dne 8. ledna 2013 u předkládajícího soudu správní žalobu. Zprvu stran rozhodnutí Főigazgatóság společnost SMK kft zejména tvrdí, že pro účely určení místa výkonu služeb, jejichž předmětem jsou práce na vřecích, nevyžaduje § 55 směrnice o DPH, aby byly tyto věci dodány do členského státu příjemce služeb. Podle jejího názoru stačí, že byly přepraveny nebo odeslány z členského státu, kde byly hotové výrobky dokončeny.

22 SMK kft tvrdí, že poté, co služby vykonala, opustily hotové výrobky, jež byly prodány kupujícím nacházejícím se v jiném státě než v Maďarsku, v důsledku tohoto prodeje území posledně uvedeného státu. Skutečnost, že příjemce služeb, tedy společnost SMK UK Ltd, byla v roce 2007 registrována také k DPH v Maďarsku, neznamená, že služby přijala pod maďarským identifikačním číslem k DPH, protože její hlavní činnost se odvíjela v provozovně umístěné v jiném členském státě. SMK kft má za to, že § 15/A odst. 14 zákona o DPH je v rozporu se směrnicí o DPH.

23 Főigazgatóság poukazuje na to, že společnost SMK kft měla povinnost uvést poskytování služeb pod maďarským identifikačním číslem společnosti SMK UK Ltd, neboť k prodeji hotových výrobků pocházejících z prací vykonaných společností SMK kft došlo v Maďarsku. Z této okolnosti podle jeho názoru vyplývá, že za místo poskytování služeb mělo být považováno území tohoto členského státu, a že tedy tato plnění spadají do územní působnosti zákona o DPH. Přeprava hotových výrobků nemá podle tvrzení tohoto orgánu vliv na skutečnost, že jakmile byly služby vykonány, stala se SMK kft dlužníkem DPH.

24 Pokud jde zadruhé o rozhodnutí NAV ze dne 8. ledna 2013, je společnost SMK kft toho názoru, že povinnost odvést DPH nelze vyvodit ze směrnice o DPH, ledaže by byl připuštěn výklad, který je s ní v rozporu. Podle jejího názoru je na příjemci služeb, aby rozhodl o tom, kdo ponese daňovou povinnost. Zamítavé rozhodnutí uplatnit daňové osvobození na dotčené služby porušuje zásady teritoriality a neutrality DPH.

25 NAV uvádí, že pro uplatnění výjimky upravené v článku 55 směrnice o DPH je třeba zkoumat, zda příjemce subdodavatelských služeb měl nebo musel mít v Maďarsku přidělené identifikační číslo k DPH. V tomto ohledu tvrdí, že hotové výrobky, které byly sestaveny společnostmi SMK kft, nebyly odeslány do členského státu, na jehož území se nachází sídlo společnosti SMK UK Ltd, ale byly prodány a nacházely se v té době ještě v Maďarsku, takže za místo uskutečnění prodeje společností SMK UK Ltd musí být považován tento členský stát.

26 Za těchto okolností se Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud v Gyule) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba § 55 směrnice o DPH účinné do 1. ledna 2010 vykládat v tom smyslu, že se toto ustanovení vztahuje pouze na osoby povinné k dani, které jsou příjemci služeb, jež nejsou nebo nebyly povinny být identifikovány pro účely DPH v členském státě místa, v němž je služba skutečně vykonána?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, je pro určení místa poskytnutí služeb výlučně použitelný § 52 směrnice o DPH?

3) V případě záporné odpovědi na první otázku, je třeba § 55 směrnice o DPH účinné do

1. ledna 2010 vykládat v tom smyslu, že pokud osoba povinná k dani, které jsou poskytovány subdodavatelské služby, má nebo by měla mít přidělené identifikační číslo pro účely DPH ve více členských státech, závisí rozhodnutí, pod kterým daňovým číslem přijímá osoba povinná k dani tuto službu (včetně případu, kdy se má za to, že osoba povinná k dani přijímající službu je usazena v členském státě místa skutečného výkonu služby, ale je identifikována pro účely DPH v jiném členském státě), výlučně na rozhodnutí této osoby povinné k dani?

4) Pro případ, že je odpověď na této otázku taková, že je rozhodovací volnost příjemce služeb neomezená, je třeba článek 55 směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že:

– lze mít do 31. prosince 2009 za to, že služba byla vykonána pod identifikačním číslem pro DPH uvedeným příjemcem této služby, jestliže je osobou povinnou k dani, která je rovněž registrována (usazena) v jiném členském státě, a výrobky jsou odeslány nebo přepraveny z členského státu, ve kterém byla služba skutečně vykonána?

– na určení místa výkonu služeb má vliv skutečnost, že příjemce služby je osobou povinnou k dani usazenou v jiném členském státě, který však dodal hotové výrobky prostředníkovi tím, že je odeslal nebo přepravil z členského státu, kde byla služba poskytnuta, a že uvedený prostředník výrobky následně prodává dále do tohoto členského státu Unie, aniž příjemce subdodavatelských služeb přepravil nejprve hotové výrobky zpět do svého sídla?

5) Jestliže není rozhodovací volnost příjemce služeb neomezená, mají na použitelnost článku 55 směrnice o DPH účinné do 1. ledna 2010 vliv:

– okolnosti, za kterých příjemce výrobních služeb nabývá a poskytuje tomu, kdo uskutečňuje výrobu, příslušné suroviny ke zpracování,

– z jakého členského státu a pod jakým daňovým identifikačním číslem osoba povinná k dani, jež je příjemcem služby, výrobky pocházející z výroby prodává,

– skutečnost, že – tak jako je tomu v povodním sporu – hotové zboží pocházející z výroby, bylo ještě v zemi, v níž bylo vyrobeno, předem několikrát prodáno v rámci řetězce plnění a poté bylo přepraveno z této země přímo ke konečnému kupujícímu?

K vedlejšími otázkám

27 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší případně reformulovat otázky, které jsou mu položeny (viz rozsudek *Douane Advies Bureau Rietveld*, C-541/13, EU:C:2014:2270, bod 18 a citovaná judikatura).

28 V této souvislosti z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ve věci v původním řízení se jedná o otázku určení toho, na kterém místě byly pro účely DPH poskytnuty subdodavatelské služby, jež v Maarsku vykonala žalobkyně v původním řízení na pokyny a účet společnosti SMK UK Ltd, jež má sídlo ve Spojeném království a je vlastníkem výrobků, jichž se tyto služby týkají. Z údajů předložených Soudnímu dvoru rovněž vyplývá, že dotčené služby spočívaly v sestavování dálkových ovladačů patřících společnosti SMK UK Ltd, která prováděla žalobkyně v původním řízení. Po sestavení zůstaly dotčené hotové výrobky v Maarsku. Společnost SMK UK Ltd je následně prodala společnosti SMK Europe, která je následně prodávala dalším kupujícím usazeným v jiném členském státě, nebo ve třetím státě. Tyto hotové výrobky byly z Maarska přepraveny nebo odeslány až po jejich následném prodeji.

29 Je třeba rovněž poznamenat, že předkládající soud rozlišuje období, během něhož byl příjemce služeb registrován k DPH jak v Maarsku, tak ve Spojeném království, a období, během něhož již nemohl v Maarsku předložené daňové identifikační číslo.

30 S ohledem na výše uvedené je třeba všech pět předložných otázek, které je třeba zkoumat společně, chápat tak, že se týkají určení toho, zda článek 55 směrnice o DPH, ve znění účinném do 1. ledna 2010, musí být vykládán v tom smyslu, že se použije za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, kdy byl příjemce služeb registrován k DPH v členském státě, v němž byly služby skutečně vykonány, a zároveň v jiném členském státě, a později výlučně v tomto jiném členském státě, přičemž movitý hmotný majetek, jehož se tyto služby týkaly, byl z členského státu, v němž byla tato plnění skutečně vykonána, přepraven nebo odeslán nikoli po ukončení těchto plnění, nýbrž po následném prodeji těchto věcí.

31 Směrnice o DPH, která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úč. vst. L 145, s. 1), obsahuje hlavu V v novou místo zdanitelných plnění. Kapitola 3 zařazená do této hlavy se týká místa poskytnutí služeb a její oddíly 1 a 2 upravují obecná pravidla pro určení místa zdanění těchto služeb, jakož i zvláštní ustanovení týkající se poskytování zvláštních služeb. Podobně jako čl. 9 odst. 2 a 3 šesté směrnice 77/388 obsahují články 44 až 59 směrnice o DPH pravidla, která určují místo rozhodné pro vznik daňové povinnosti (viz rozsudek Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, body 37 a 38).

32 V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora je cílem ustanovení určujících místo daňové příslušnosti v případě poskytování služeb jednak předejít střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daně (rozsudek Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 42 a citovaná judikatura).

33 Takové ustanovení, jako je článek 55 směrnice o DPH určuje místo poskytnutí služeb rozhodné pro vznik daňové povinnosti a vymezuje příslušnost členských států. Za tímto účelem usiluje uvedené ustanovení o zavedení racionálního rozdělení působnosti vnitrostátních právních úprav v oblasti DPH prostřednictvím jednotného určení místa daňové příslušnosti v případě poskytování služeb (v tomto smyslu viz rozsudek Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, body 50 a 51).

34 Je třeba připomenout, že obecné pravidlo pro určení místa rozhodného pro vznik daňové povinnosti v případě poskytování služeb, jejichž předmětem jsou práce na movitém hmotném majetku, je stanoveno v článku 52 písm. c) směrnice o DPH, podle něhož je místem poskytnutí těchto služeb místo, kde jsou tyto služby skutečně vykonány.

35 Článek 55 směrnice o DPH stanoví, že odchýlně od uvedeného ustanovení se má za to, že místo poskytnutí výše uvedených služeb příjemci identifikovanému pro účely DPH v jiném

žlenském stát? než ve stát?, na jehož území je tato služba skute?n? vykonána, se nachází na území žlenského státu, který p?íjemci vydal identifika?ní ?íslo pro DPH, pod nímž mu byla služba poskytnuta. Toto odchylné ustanovení se použije jen tehdy, je-li zboží odesláno nebo p?epraveno z žlenského státu, ve kterém byla služba skute?n? vykonána.

36 Ze zn?ní ?lánku 55 sm?rnice o DPH tedy vyplývá, že odchylka upravená v tomto ustanovení se použije v p?ípad?, že jsou spln?ny dv? kumulativní podmínky. Zaprvé musí být p?íjemce pln?ní „identifikován pro ú?ely DPH“ v jiném žlenském stát?, než ve stát?, na jehož území je tato služba skute?n? vykonána, a zadruhé musí být zboží z žlenského státu, ve kterém byla služba skute?n? vykonána, odesláno nebo p?epraveno.

37 Vzhledem k tomu, že místo poskytnutí služeb musí být ur?eno pouze z hlediska faktických skute?ností souvisejících s dot?eným zdanitelným pln?ním, musí být druhá podmínka uložená v ?lánku 55 sm?rnice o DPH k uplatn?ní odchylky, kterou stanoví, posuzována pouze v závislosti na t?chto skute?nostech, a nikoli s ohledem na p?ípadná pozd?jší pln?ní.

38 K použití ?lánku 55 sm?rnice o DPH musí být tedy p?eprava nebo odeslání zboží uskute?n?ny v rámci pln?ní souvisejícího s pracemi na tomto zboží, a to p?ed p?ípadným uskute?n?ním jiného pln?ní týkajícího se tohoto zboží, které podléhá DPH.

39 Jak v daném p?ípad? vyplývá ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru a jak bylo p?ipomenuto v bod? 28 tohoto rozsudku, hotové výrobky dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení z?staly po sestavení v Ma?arsku a byly z tohoto žlenského státu p?epraveny nebo odeslány až po pln?ní spo?ívajících v prodeji a v následném prodeji tohoto zboží.

40 Z toho vyplývá, že v rámci poskytování služeb dot?eného ve v?ci v p?vodním ?ízení nedošlo k p?eprav? ?i odeslání zboží z žlenského státu, v n?mž došlo ke skute?nému výkonu t?chto služeb. Nebyla tedy spln?na podmínka p?epravy nebo odeslání zboží upravená v ?lánku 55 sm?rnice o DPH. Místo poskytnutí služeb rozhodné pro vznik da?ové povinnosti musí být proto ur?eno podle ?lánku 52 písm. c) této sm?rnice, podle n?hož je tímto místem žlenský stát jejich skute?ného výkonu, v daném p?ípad? Ma?arsko.

41 Pokud jde navíc o první podmínku upravenou pro ú?ely použití ?lánku 55 sm?rnice o DPH, je t?eba konstatovat, že skute?nost, že b?hem doby poskytování dot?ených služeb byl jejich p?íjemce identifikován k DPH v Ma?arsku i ve Spojeném království, a poté pouze ve Spojeném království, nemá dopad na ?ešení sporu projednávaného u p?edkládajícího soudu, jelikož zboží nebylo p?epraveno ani odesláno z Ma?arska v rámci t?chto poskytování služeb.

42 S ohledem na výše uvedené je t?eba na p?edb?žné otázky odpov?d?t tak, že ?lánek 55 sm?rnice o DPH, ve zn?ní ú?inném do 1. ledna 2010, musí být vykládán v tom smyslu, že se nepoužije za takových okolností, jako jsou okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení, kdy byl p?íjemce služeb registrován k DPH v žlenském stát?, v n?mž byly služby skute?n? vykonány, a zároveň v jiném žlenském stát? a poté výlu?n? v tomto jiném žlenském stát?, a kdy movitý hmotný majetek, jehož se tyto služby týkaly, byl z žlenského státu, v n?mž byly služby skute?n? vykonány, p?epraven nebo odeslán nikoli po ukon?ení t?chto pln?ní, ale po následném prodeji tohoto majetku.

K náklad?m ?ízení

43 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 55 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění účinném do 1. ledna 2010, musí být vykládán v tom smyslu, že se nepoužije za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, kdy byl příjemce služeb registrován k dani z přidané hodnoty v členském státě, v němž byly služby skutečně vykonány, a zároveň v jiném členském státě a později výlučně v tomto jiném členském státě, přičemž movitý hmotný majetek, jehož se tyto služby týkaly, byl z členského státu, v němž byly služby skutečně vykonány, přepraven nebo odeslán nikoli po ukončení těchto plnění, ale po následném prodeji tohoto majetku.

Podpisy.

* Jednací jazyk: maďarština.