Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

30. april 2015*

»Præjudiciel forelæggelse — det fælles merværdiafgiftssystem — direktiv 2006/112/EF — artikel 52, litra c), og artikel 55 — fastlæggelse af leveringsstedet for tjenesteydelser — aftager af en tjenesteydelse, der er registreret med hensyn til merværdiafgift i flere medlemsstater — forsendelse eller transport til steder uden for den medlemsstat, hvor ydelsen faktisk blev præsteret«

I sag C-97/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Ungarn) ved afgørelse af 17. februar 2014, indgået til Domstolen den 3. marts 2014, i sagen:

SMK kft

mod

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

Nemzeti Adó- és Vámhivatal,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Ó Caoimh, og dommerne C. Toader og E. Jarašiūnas (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den ungarske regering ved G. Koós og Z. Fehér, som befuldmægtigede

— den græske regering ved K. Paraskevopoulou og I. Kotsoni, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved V. Bottka og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

* Processprog: ungarsk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 52, litra c), og artikel 55 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem på den ene side SMK kft, der er et selskab med hjemsted i Ungarn, og på den anden side Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (skattegeneraldirektorat i regionen Dél-alföld, som henhører under det nationale skatte- og toldvæsen, herefter »Főigazgatóság«) samt Nemzeti Adó- és Vámhivatal (det nationale skatte- og toldvæsen, herefter »NAV«) vedrørende en afgørelse, hvorefter SMK kft blev pålagt at betale merværdiafgift (herefter »moms«) for 2007-2009 og for januar-marts 2010.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Selv om en del af tvisten i hovedsagen vedrører perioden fra januar-marts 2010, der er omfattet af momsdirektivet, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT L 44, s. 11), fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den forelæggende ret udelukkende har rejst tvivl om fortolkningen af momsdirektivets artikel 52, litra c), og artikel 55 i den affattelse, der var gældende frem til den 1. januar 2010, dvs. inden ændringerne i medfør af direktiv 2008/8.

4 Momsdirektivets artikel 52, der er indeholdt i direktivets afsnit V om stedet for afgiftspligtige transaktioner, har følgende ordlyd:

»Leveringsstedet for følgende ydelser er det sted, hvor ydelsen faktisk præsteres:

[…]

c) sagkyndig vurdering af eller arbejde udført på løsøregenstande.«

5 Direktivets artikel 55 har følgende ordlyd:

»Uanset artikel 52, litra c), anses leveringsstedet for ydelser i forbindelse med sagkyndig vurdering af eller arbejde udført på løsøregenstande, som leveres til kunder, der er momsregistreret i en anden medlemsstat end den, på hvis område ydelserne faktisk præsteres, for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt kunden det momsregistreringsnummer, hvorunder ydelsen er leveret.

Den i stk. 1 omhandlede undtagelse finder kun anvendelse, når genstandene forsendes eller transporteres til steder uden for den medlemsstat, hvor ydelsen faktisk blev præsteret.«

Ungarsk ret

6 Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (lov LXXIV af 1992 om merværdiafgift) i den affattelse, der var gældende i 2007 (herefter »momsloven«), bestemte følgende i § 15, stk. 4:

»Leveringsstedet for [følgende] ydelser er det sted, hvor ydelsen faktisk præsteres:

[…]

c) montage, reparation, vedligehold, modernisering, ændring eller færdiggørelse af varer (med undtagelse af fast ejendom).

[…]«

7 Nævnte lovs § 15/A, stk. 12-14, bestemte:

»12. Såfremt ydelsesmodtageren som fastsat i § 15, stk. 4, litra c) og d), er registreret som afgiftspligtig i en anden medlemsstat end den, hvor tjenesteydelsen faktisk præsteres, skal leveringsstedet anses for at være på den medlemsstats område, hvor den ordregivende part er registreret som afgiftspligtig.

13. Stk. 12 finder ikke anvendelse i tilfælde, hvor varen ikke er blevet transporteret uden for den medlemsstat, hvor tjenesteydelsen faktisk er blevet præsteret.

14. Når leveringsstedet fastlægges efter den medlemsstats område, hvor den person eller enhed, der i eget navn modtager tjenesteydelser som omhandlet i denne bestemmelse er registreret, og den person eller ordregivende part, som bestiller ydelserne, er registreret som afgiftspligtig i flere medlemslande på samme tid, anses leveringsstedet for at være den medlemsstat, hvor skattemyndighederne har udstedt et skatteregistreringsnummer til denne person eller enhed, der modtager tjenesteydelser som omhandlet i denne bestemmelse. Den afgiftspligtige skal modtage ydelsen under det nummer, som er udstedt i den medlemsstat, hvor den pågældende udfører sin afgiftspligtige virksomhed, og i hvis interesse tjenesteydelsen udføres.«

8 Lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift, der har været i kraft siden den 1. januar 2008 (herefter »den nye momslov«), bestemmer følgende i § 42, stk. 1:

»Ved levering af følgende tjenesteydelser anses leveringsstedet for at være det sted, hvor ydelserne faktisk blev præsteret:

[…]

d) arbejder udført på varer (med undtagelse af fast ejendom).«

9 Den nye momslovs § 45, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»1. Når modtageren af en tjenesteydelse som omhandlet i § 42, stk. 1, litra c) og d), er en afgiftspligtig, der er registreret i en anden EU-medlemsstat end den, hvor ydelsen faktisk præsteres, er leveringsstedet for denne ydelse, uanset § 42, den EU-medlemsstat, hvor modtageren af ydelsen er registreret som afgiftspligtig person.

2. Stk. 1 finder anvendelse, når varer, der fremkommer som følge af en tjenesteydelse som omhandlet i § 42, stk. 1, litra c) og d), sendes eller transporteres til steder uden for den EU-medlemsstat, hvor ydelsen som omhandlet i § 42, stk. 1, litra c) og d), faktisk blev præsteret.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, er SMK kft, som er en del af SMK-koncernen, momspligtig i Ungarn og har af denne årsag et momsregistreringsnummer i denne stat. Denne koncern omfatter også SMK UK Ltd, der er et selskab med hjemsted i Det Forenede Kongerige, som indtil den 30. juli 2007 var registreret som afgiftspligtig i både Det Forenede Kongerige og Ungarn og havde et britisk og et ungarsk momsregistreringsnummer. SMK Europe NV (herefter »SMK Europe«), som er et selskab med hjemsted i Belgien, der er opført i det ungarske momsregister, er også en del af nævnte koncern og har til opgave at markedsføre koncernens varer i Europa.

11 Fra marts 2002 udførte SMK kft i Ungarn ydelser som underleverandør på SMK UK Ltd's ordre og for dette selskabs regning. SMK UK Ltd købte de råvarer og dele, der var nødvendige for at fremstille færdige varer, dvs. fjernbetjeninger til elektroniske apparater. Apparater, anlæg og produktionsmidler tilhørte SMK UK Ltd. SMK kft havde ikke selv et lager med råvarer eller færdige varer og samlede udelukkende disse fjernbetjeninger.

12 Efter samlearbejdets udførelse forblev de færdige varer i SMK kft's lokaler, mens aftageren af tjenesteydelserne, SMK UK Ltd, solgte dem til SMK Europe, som dernæst videresolgte varerne til købere med hjemsted i andre EU-medlemsstater eller tredjelande. SMK UK Ltd overlod det til SMK kft at levere disse varer til køberne heraf. Fakturaerne i forbindelse med salget, som udgjorde transportdokumenter, blev udarbejdet af SMK UK Ltd i køberen af de færdige varers navn, dvs. i SMK Europes navn, men varerne blev sendt direkte til de endelige købere inden for Den Europæiske Union eller i tredjelande, til hvilke SMK Europe havde videresolgt dem. I alle tilfælde forlod de færdige varer Ungarns område og blev aldrig transporteret til Det Forenede Kongerige.

13 Som modydelse for de udførte tjenesteydelser udstedte SMK kft fakturaer til SMK UK Ltd med prisen for fremstillingen af de færdige varer uden at angive moms og med angivelsen »ikke omfattet af det territoriale anvendelsesområde for moms«. På fakturaerne angav selskabet SMK UK Ltd's britiske momsregistreringsnummer.

14 Kontrolafdelingen for afgiftspligtige i direktoratet i Békés, som hører under det nationale told- og skattevæsen (herefter »skattemyndigheden i første instans«), foretog en kontrol af SMK kft's momsangivelser for perioden fra den 1. januar til den 31. december 2007.

15 Efter denne kontrol fastslog skattemyndigheden i første instans, at leveringsstedet for de omhandlede underleverandørydelser var det sted, hvor ydelserne faktisk blev udført, dvs. Ungarn. Skattemyndigheden i første instans fastslog nærmere bestemt, at SMK kft ikke havde påvist, at de færdige varer var blevet sendt ud af Ungarn, og at det derfor ikke var muligt at anse Det Forenede Kongerige for at være tjenesteydelsernes leveringssted. Myndigheden fastslog således, at der forelå en skattegæld på 27 712 000 ungarske forint (HUF), og pålagde SMK kft at betale den.

16 SMK kft påklagede afgørelsen truffet af skattemyndigheden i første instans til Főigazgatóság og gjorde herved gældende, at betingelserne i henhold til momslovens § 15/A, stk. 12 og 13, var opfyldt, således at de i hovedsagen omhandlede underleverandørydelser kunne faktureres uden moms som en retshandel, der var udført uden for denne lovs territoriale anvendelsesområde. SMK kft gjorde gældende, at det ikke er et krav, at de færdige varer transporteres til den medlemsstat, hvor aftageren af tjenesteydelserne har sit hjemsted.

17 Ved afgørelse af 10. december 2012 opretholdt Főigazgatóság, der træffer afgørelse som skattemyndighed i anden instans, afgørelsen truffet i første instans. Főigazgatóság fastslog, at de færdige varer blev solgt af SMK UK Ltd til SMK Europe inden deres transport, mens de således stadig befandt sig på ungarsk område. Főigazgatóság fastslog på denne baggrund, at transporten af disse varer skete som en konsekvens af salget heraf og ikke som konsekvens af leveringen af underleverandørydelserne.

18 Skattemyndigheden i første instans foretog desuden en kontrol af momsangivelser og selskabsskatteangivelser for 2008 og 2009 samt for perioden mellem januar og marts 2010. I denne periode udførte SMK kft ligeledes for SMK UK Ltd's regning underleverandørydelser, for hvilke selskabet ikke angav moms.

19 Efter en fornyet behandling af denne kontrol fastslog Főigazgatóságs generaldirektør, at SMK kft havde en skattegæld på 107 616 000 HUF og pålagde selskabet en afgiftsmæssig sanktion på 21 523 000 HUF samt 38 208 000 HUF i morarenter. Főigazgatóságs generaldirektør fastslog, at leveringsstedet for de underleverandørydelser, som selskabet havde udført i ovennævnte periode, i henhold til den nye momslovs § 42, stk. 1, litra b)-d), befandt sig i Ungarn.

20 SMK kft påklagede afgørelsen truffet af skattemyndigheden i første instans til NAV, som ved afgørelse af 8. januar 2013 opretholdt nævnte afgørelse, idet myndigheden fastslog, at leveringsstedet for underleverandørydelserne befandt sig i Ungarn.

21 SMK kft har ved den forelæggende ret anlagt en administrativ sag til prøvelse af Főigazgatóságs afgørelse af 10. december 2012 og NAV's afgørelse af 8. januar 2013. Hvad for det første angår Főigazgatóságs afgørelse har SMK kft bl.a. gjort gældende, at med henblik på fastlæggelsen af leveringsstedet for tjenesteydelser, som består i arbejder udført på varer, kræves det ikke i henhold til momsdirektivets artikel 55, at disse varer leveres i den medlemsstat, hvor aftageren af disse tjenesteydelser har sit hjemsted. Ifølge SMK kft er det tilstrækkeligt, at disse varer har været genstand for transport eller forsendelse til steder uden for den medlemsstat, hvor de er blevet færdigfremstillet.

22 SMK kft har anført, at efter udførelsen af de tjenesteydelser, som selskabet præsterede, forlod de færdige varer, som var blevet solgt til købere, der befandt sig i andre medlemsstater end Ungarn, af denne grund det ungarske område. Den omstændighed, at aftageren af tjenesteydelserne, dvs. SMK UK Ltd, også var opført i det ungarske momsregister i 2007, betyder ikke, at selskabet har modtaget tjenesteydelser under et ungarsk momsregistreringsnummer, eftersom dets hovedvirksomhed skete i tilknytning til et forretningssted beliggende i en anden medlemsstat. Det er SMK kft's opfattelse, at momslovens § 15/A, stk. 14, er i strid med momsdirektivet.

23 Főigazgatóság har gjort gældende, at SMK kft var forpligtet til at henføre tjenesteydelsen under SMK UK Ltd's ungarske momsregistreringsnummer, eftersom salget af de færdige varer, der fremkom af det arbejde, som SMK kft udførte, havde fundet sted i Ungarn. Ifølge Főigazgatóság følger det heraf, at leveringsstedet for tjenesteydelserne antages at være beliggende på denne medlemsstats område, og at disse ydelser derfor ikke falder uden for momslovens territoriale anvendelsesområde. Transporten af de færdige varer har ingen betydning for den omstændighed, at SKM kft er momspligtig, når selskabet har præsteret de udførte tjenesteydelser.

24 Hvad for det andet angår NAV's afgørelse af 8. januar 2013 er det SMK kft's opfattelse, at forpligtelsen til at svare moms ikke kan udledes af momsdirektivet, medmindre der anlægges en modstridende fortolkning heraf. Ifølge selskabet tilkommer det aftageren af tjenesteydelserne at beslutte, hvem afgiftspligten påhviler. Endelig udgør afslaget på at anvende afgiftsfritagelsen på de omhandlede tjenesteydelser en tilsidesættelse af territorialitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet.

25 NAV har gjort gældende, at med henblik på anvendelsen af den undtagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 55, skal det undersøges, om aftageren af underleverandørydelserne havde eller burde have haft et momsregistreringsnummer i Ungarn. NAV har i denne forbindelse fremhævet, at de færdige varer, som var blevet samlet af SMK kft, ikke blev transporteret til den medlemsstat, hvor SMK UK Ltd's hovedsæde er beliggende, men blev solgt, mens de befandt sig i Ungarn, således at denne medlemsstat skal anses for at være det sted, hvor SMK UK Ltd's salg af disse varer blev gennemført.

26 Det er på denne baggrund, at Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Gyula) har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal momsdirektivets artikel 55, der var i kraft frem til den 1. januar 2010, fortolkes således, at den kun omhandler de afgiftspligtige modtagere af tjenesteydelser, som ikke har, eller ikke er forpligtet til at have, et momsregistreringsnummer i den medlemsstat, hvor tjenesteydelserne faktisk udføres?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er det da udelukkende momsdirektivets artikel 52, der finder anvendelse med henblik på at fastlægge leveringsstedet for ydelserne?

3) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, skal momsdirektivets artikel 55, der var i kraft frem til den 1. januar 2010, da fortolkes således, at det, når en afgiftspligtig, der modtager tjenesteydelser i henhold til en kontrakt, har, eller bør have, et momsregistreringsnummer i mere end en medlemsstat, udelukkende er tjenesteydelsesmodtagerens valg, der fastlægger, under hvilket skatteregistreringsnummer tjenesteydelserne modtages (herunder tilfælde, hvor den afgiftspligtige modtager af tjenesteydelserne anses for at have sit hjemsted i den medlemsstat, hvor tjenesteydelserne faktisk udføres, men også har et momsregistreringsnummer i en anden medlemsstat)?

4) Såfremt det tredje spørgsmål besvares med, at tjenesteydelsesmodtageren har en ubegrænset valgmulighed, skal momsdirektivets artikel 55 da fortolkes således, at:

— tjenesteydelsen frem til den 31. december 2009 kan anses for at være udført under det momsregistreringsnummer, som modtageren har angivet, såfremt denne ligeledes er en afgiftspligtig, der er registreret (etableret) i en anden medlemsstat, og såfremt varerne forsendes eller transporteres til et andet sted end den medlemsstat, hvor tjenesteydelserne faktisk er blevet udført?

— det har betydning for fastlæggelsen af leveringsstedet for tjenesteydelserne, at modtageren heraf er en afgiftspligtig, der er etableret i en anden medlemsstat, som har leveret færdige varer til en mellemmand, når den afgiftspligtige har sendt eller transporteret dem til en anden medlemsstat end den, hvor tjenesteydelsen er blevet udført, og når mellemmanden for sin del har videresolgt varerne i en tredje EU-medlemsstat, uden at tjenesteydelsesmodtageren inden da har videresendt de færdige varer til dér, hvor modtageren er etableret?

5) Såfremt tjenesteydelsesmodtageren ikke har en ubegrænset valgmulighed, har følgende da betydning for, om momsdirektivet artikel 55, der var i kraft frem til den 1. januar, finder anvendelse:

— omstændigheder, under hvilke modtageren af visse arbejder, der udføres på varer, har behov for passende råmaterialer og stiller dem til rådighed for den person, der udfører arbejdet

— fra hvilken medlemsstat eller under hvilket skatteregistreringsnummer den afgiftspligtige modtager af tjenesteydelserne sælger de færdige varer, som er resultatet af disse arbejder

— den omstændighed – som det er tilfældet i hovedsagen – at de færdige varer, som er resultatet af sådanne arbejder, er genstand for flere salg i en kæde af transaktioner inden for det land, hvor arbejderne er blevet udført, og at varerne transporteres direkte fra dette land til den endelige køber?«

Om de præjudicielle spørgsmål

27 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er fastsat i artikel 267 TEUF, tilkommer Domstolen at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen i givet fald at omformulere de spørgsmål, der forelægges den (jf. dom Douane Advies Bureau Rietveld, C-541/13, EU:C:2014:2270, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

28 I denne forbindelse fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at det i hovedsagen omhandlede spørgsmål er fastlæggelsen i momsmæssig henseende af leveringsstedet for underleverandørydelser, der er udført i Ungarn af sagsøgeren i hovedsagen efter ordre fra SMK UK Ltd og for dette selskabs regning, og at dette selskab er etableret i Det Forenede Kongerige og indehaver af de varer, som tjenesteydelserne vedrørte. Det fremgår ligeledes af de oplysninger, som er fremlagt for Domstolen, at de omhandlede tjenesteydelser bestod i, at sagsøgeren i hovedsagen samlede fjernbetjeninger, som tilhørte SMK UK Ltd. Når de var blevet samlet, forblev de omhandlede færdige varer i Ungarn. SMK UK Ltd solgte dem dernæst til SMK Europe, som videresolgte dem til købere, der var etableret i dels andre medlemsstater, dels tredjelande. Det var således først efter at være blevet videresolgt, at disse færdige varer var genstand for transport eller forsendelse til steder uden for Ungarn.

29 Det bemærkes ligeledes, at den forelæggende ret sondrer mellem den periode, hvor aftageren af tjenesteydelserne var momsregistreret i både Ungarn og Det Forenede Kongerige, og den periode, hvor aftageren ikke længere havde et ungarsk momsregistreringsnummer.

30 Henset til det ovenstående skal de fem præjudicielle spørgsmål, som skal behandles samlet, anses for at have til formål nærmere bestemt at få oplyst, om momsdirektivets artikel 55 i den affattelse, der var i kraft frem til den 1. januar 2010, skal fortolkes således, at den finder anvendelse under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor en aftager af tjenesteydelser både var momsregistreret i den medlemsstat, hvor tjenesteydelserne faktisk blev præsteret, og i en anden medlemsstat, og dernæst udelukkende var registreret i denne anden medlemsstat, og hvor de løsøregenstande, som disse tjenesteydelser vedrørte, ikke var genstand for forsendelse eller transport til steder uden for den medlemsstat, hvor disse tjenesteydelser faktisk blev præsteret, efter udførelsen af disse tjenesteydelser, men først efter et efterfølgende salg af disse varer.

31 Momsdirektivet, som har erstattet Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), indeholder et afsnit V vedrørende stedet for afgiftspligtige transaktioner. Kapitel 3 i dette afsnit vedrører leveringsstedet for ydelser, og afdeling 1 og 2 heri fastsætter henholdsvis generelle regler for fastlæggelsen af beskatningsstedet for sådanne ydelser og særlige bestemmelser vedrørende specifikke tjenesteydelser. I lighed med artikel 9, stk. 2 og 3, i sjette direktiv 77/388 indeholder momsdirektivets artikel 44-59 bestemmelser, der afgør de særlige afgiftsmæssige tilknytningssteder (jf. dom Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 37 og 38).

32 I henhold til Domstolens faste praksis er formålet med de regler, der fastlægger tjenesteydelsers afgiftsmæssige tilknytningssted, dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (dom Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

33 En bestemmelse som momsdirektivets artikel 55 fastlægger således en tjenesteydelses afgiftsmæssige tilknytningssted og afgrænser medlemsstaternes kompetence. I denne forbindelse tilsigter nævnte bestemmelse at fastslå en rationel fordeling af anvendelsesområdet for de forskellige nationale momslovgivninger ved på en ensartet måde at fastlægge stedet for tjenesteydelsernes afgiftsmæssige tilknytningssted (jf. i denne retning dom Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 50 og 51).

34 Det bemærkes, at den generelle regel for fastlæggelsen af det afgiftsmæssige tilknytningssted for tjenesteydelser i forbindelse med arbejde udført på løsøregenstande er fastsat i momsdirektivets artikel 52, litra c), hvorefter leveringsstedet for sådanne tjenesteydelser er det sted, hvor disse ydelser faktisk præsteres.

35 Momsdirektivets artikel 55 bestemmer, at uanset denne regel anses leveringsstedet for ovennævnte ydelser, som leveres til kunder, der er momsregistreret i en anden medlemsstat end den, på hvis område ydelserne faktisk præsteres, for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt kunden det momsregistreringsnummer, hvorunder ydelsen er leveret. Denne undtagelse finder kun anvendelse, når genstandene forsendes eller transporteres til steder uden for den medlemsstat, hvor ydelsen faktisk blev præsteret.

36 Det fremgår således af ordlyden af momsdirektivets artikel 55, at undtagelsen fastsat heri finder anvendelse, når to kumulative betingelser er opfyldt. For det første skal aftageren af tjenesteydelserne være »momsregistreret« i en anden medlemsstat end den, på hvis område ydelserne faktisk præsteres, og for det andet skal varerne forsendes eller transporteres til steder uden for den medlemsstat, hvor ydelsen faktisk blev præsteret.

37 Da fastlæggelsen af leveringsstedet for tjenesteydelser alene skal foretages på baggrund af de faktiske elementer, der vedrører den omhandlede afgiftspligtige transaktion, skal den anden betingelse, der er opstillet i momsdirektivets artikel 55 med henblik på anvendelsen af den undtagelse, der er fastsat i bestemmelsen, alene vurderes på baggrund af disse elementer og ikke på baggrund af eventuelle senere transaktioner.

38 For at momsdirektivets artikel 55 finder anvendelse, skal transporten eller forsendelsen af varerne derfor foretages inden for rammerne af den transaktion, der vedrører arbejder udført på disse varer, inden der i givet fald gennemføres en anden transaktion vedrørende disse momspligtige varer.

39 Som det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, og som det er nævnt i denne doms præmis 28, forblev de i hovedsagen omhandlede færdige varer i det foreliggende tilfælde i Ungarn, når de var blevet samlet, og blev først transporteret til steder uden for denne medlemsstat efter transaktioner, som bestod i disse varers salg og videresalg.

40 Heraf følger, at der ikke inden for rammerne af de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser er foretaget transport eller forsendelse af varerne til steder uden for den medlemsstat, hvor disse ydelser faktisk blev præsteret. Betingelsen vedrørende transport eller forsendelse af varerne, som er fastsat i momsdirektivets artikel 55, er således ikke opfyldt. Disse tjenesteydelsers afgiftsmæssige tilknytningssted skal derfor fastlægges i henhold til dette direktivs artikel 52, litra c), ifølge hvilken tilknytningsstedet er den medlemsstat, hvor ydelserne faktisk blev præsteret, i det foreliggende tilfælde Ungarn.

41 Det bemærkes desuden for så vidt angår den første betingelse, der er fastsat med henblik på anvendelsen af momsdirektivets artikel 55, at den omstændighed, at aftageren af de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser i den periode, hvor disse ydelser blev præsteret, var momsregistreret i både Ungarn og Det Forenede Kongerige og dernæst kun i sidstnævnte medlemsstat, ikke har nogen betydning for løsningen af den tvist, der verserer for den forelæggende ret, eftersom disse varer ikke blev transporteret eller forsendt til steder uden for Ungarn i forbindelse med disse tjenesteydelser.

42 Henset til det ovenstående skal de præjudicielle spørgsmål herefter besvares med, at momsdirektivets artikel 55 i den affattelse, der var i kraft frem til den 1. januar 2010, skal fortolkes således, at den ikke finder anvendelse under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor en aftager af tjenesteydelser både var momsregistreret i den medlemsstat, hvor tjenesteydelserne faktisk blev præsteret, og i en anden medlemsstat, og dernæst udelukkende var registreret i denne anden

medlemsstat, og hvor de løsøregenstande, som disse tjenesteydelser vedrørte, ikke var genstand for forsendelse eller transport til steder uden for den medlemsstat, hvor disse tjenesteydelser faktisk blev præsteret, efter udførelsen af disse tjenesteydelser, men først efter et efterfølgende salg af disse varer.

Sagens omkostninger

43 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 55 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem i den affattelse, der var i kraft frem til den 1. januar 2010, skal fortolkes således, at den ikke finder anvendelse under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor en aftager af tjenesteydelser både var registreret med hensyn til merværdiafgift i den medlemsstat, hvor tjenesteydelserne faktisk blev præsteret, og i en anden medlemsstat, og dernæst udelukkende var registreret i denne anden medlemsstat, og hvor de løsøregenstande, som disse tjenesteydelser vedrørte, ikke var genstand for forsendelse eller transport til steder uden for den medlemsstat, hvor disse tjenesteydelser faktisk blev præsteret, efter udførelsen af disse tjenesteydelser, men først efter et efterfølgende salg af disse varer.

Underskrifter