Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

30. aprill 2015 *

Eelotsusetaotlus — Ühine käibemaksusüsteem — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikli 52 punkt c ja artikkel 55 — Teenuste osutamise koha kindlaksmääramine — Teenuse saaja, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud mitmes liikmesriigis — Lähetamine või vedu väljapoole liikmesriiki, kus teenus füüsiliselt osutati

Kohtuasjas C-97/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Ungari) 17. veebruari 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. märtsil 2014, menetluses

SMK kft

versus

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

Nemzeti Adó- és Vámhivatal,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president A. Ó Caoimh, kohtunikud C. Toader ja E. Jarašiūnas (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Ungari valitsus, esindajad: G. Koós ja Z. Fehér,

— Kreeka valitsus, esindajad: K. Paraskevopoulou ja I. Kotsoni,

— Euroopa Komisjon, esindajad: V. Bottka ja L. Lozano Palacios,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: ungari.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv"), artikli 52 punkti c ja artiklit 55.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille üks pool on Ungaris asuv äriühing SMK kft ja teine pool Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (riigi maksuameti Dél-alföldi piirkonna maksukeskus, edaspidi „Főigazgatóság") ning Nemzeti Adó- és Vámhivatal (riiklik maksu- ja tolliamet, edaspidi „NAV") ja mis puudutab otsust, mille kohaselt tuli SMK kft'l tasuda käibemaksu aastate 2007–2009 ning ajavahemiku jaanuar kuni märts 2010 eest.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Ehkki põhikohtuasja vaidluse üks osa puudutab ajavahemikku 2010. aasta jaanuarist märtsini, mil kuulus kohaldamisele käibemaksudirektiiv (muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT L 44, lk 11), nähtub eelotsusetaotlusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohus palub üksnes tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 52 punkti c ja artiklit 55 selles redaktsioonis, mis kehtis kuni 1. jaanuarini 2010, st enne direktiiviga 2008/8 tehtud muudatusi.

4 Käibemaksudirektiivi artikkel 52, mis asub maksustatavaid tehinguid käsitlevas V jaotises, sätestab:

„Järgmiste teenuste osutamise kohaks on nende füüsilise osutamise koht:

[…]

c) materiaalse vallasasja hindamine või töö materiaalse vallasasjaga."

5 Direktiivi artikkel 55 on sõnastatud järgmiselt:

„Erandina artikli 52 punktist c loetakse materiaalse vallasasja hindamist või sellise asjaga tööd hõlmavate teenuste puhul, mille saaja on käibemaksukohustuslasena registreeritud muus liikmesriigis kui liikmesriigis, mille territooriumil neid teenuseid füüsiliselt osutatakse, nende osutamise kohaks liikmesriik, kes väljastas teenuse saajale käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille alusel talle teenus osutati.

Esimeses lõigus sätestatud erandit kohaldatakse üksnes siis, kui kaubad lähetatakse või veetakse väljapoole liikmesriiki, kus teenuseid füüsiliselt osutati."

Ungari õigus

6 1992. aasta käibemaksuseaduse LXXIV (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény) § 15 lõige 4 sätestas 2007. aastal kehtinud versioonis:

„Teenuste osutamise koht on koht, kus osutatakse füüsiliselt [järgmiseid] teenuseid:

[…]

c) toote (välja arvatud kinnisasja) kokkupaneku, remontimise, hoolduse, uuendamise, ümberkujundamise ja töötlemisega seotud teenus.

[…]”

7 Selle seaduse § 15/A lõigetes 12-14 on sätestatud:

„12. Kui § 15 lõike 4 punktis c nimetatud teenuste tellija on muus kui teenuse füüsilise osutamise koha liikmesriigis registreeritud maksukohustuslane, siis tuleb teenuse osutamise kohaks lugeda selle liikmesriigi territooriumi, kus teenuse tellinud maksukohustuslane on registreeritud.

13. Lõiget 12 ei kohaldata juhul, kui toodet ei ole veetud väljapoole liikmesriiki, kus teenust füüsiliselt osutati.

14. Kui täitmise koht määratakse kindlaks selle liikmesriigi territooriumi põhjal, kus isik või üksus, kes saab enda nimel käesolevas paragrahvis kirjeldatud teenuseid, on registreeritud ning kui teenuseid tellinud isik või üksus on registreeritud samal ajal mitmes liikmesriigis, loetakse teenuste osutamise kohaks liikmesriik, mille maksuhaldur on väljastanud selles paragrahvis kirjeldatud teenuse saajast isikule või üksusele maksukohustuslasena registreerimise numbri. Maksukohustuslane on kohustatud teenust ostma numbri all, mille on talle väljastanud liikmesriik, kus toimub tema käibemaksuga maksustatav majandustegevus, mille huvides teenust saadakse.”

8 2007. aasta käibemaksuseadus CXXVII, mis jõustus 1. jaanuaril 2008 (edaspidi „uus käibemaksuseadus”), sätestab § 42 lõikes 1:

„Järgmiste teenuste puhul on teenuste osutamise kohaks koht, kus teenust füüsiliselt osutatakse:

[…]

d) toote (välja arvatud kinnisasjad) töötlemine.”

9 Uue käibemaksuseaduse § 45 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Juhul kui § 42 lõike 1 punktides c ja d nimetatud teenuse tellija on maksukohustuslasena registreeritud muus ühenduse liikmesriigis kui see, kus teenust füüsiliselt osutatakse, on erandina §-st 42 teenuse osutamise koht ühenduse see liikmesriik, kus teenuse tellija on maksukohustuslasena registreeritud.

2. Lõige 1 kuulub kohaldamisele juhul, kui § 42 lõike 1 punktides c ja d nimetatud teenuse tulemusel saadud toode lähetatakse või veetakse väljapoole seda ühenduse liikmesriiki, kus § 42 lõike 1 punktides c ja d nimetatud teenus füüsiliselt osutati.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 Eelotsusetaotlusest nähtub, et SMK kontserni kuuluv äriühing SMK kft on Ungaris käibemaksukohustuslane, kellel on seetõttu selles riigis käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Kontserni kuulub ka Ühendkuningriigis asuv äriühing SMK UK Ltd, mis kuni 30. juulini 2007 oli käibemaksukohustuslasena registreeritud ühtaegu nii Ühendkuningriigis kui ka Ungaris ning kellel oli nii Ühendkuningriigi kui ka Ungari käibemaksukohustuslasena registreerimise number. SMK Europe NV (edaspidi „SMK Europe”), mis on Belgias asuv äriühing ja mis on kantud Ungaris käibemaksukohustuslaste registrisse, on samuti mainitud kontserni liige, kes vastutab kontserni toodangu turustamise eest Euroopas.

11 SMK kft osutas alates 2002. aasta märtsikuust SMK UK Ltd'le viimase korraldusel ja nimel Ungaris allhanketeenuseid. Viimati nimetatud äriühing hankis toormaterjali ja osad, mis on vajalikud valmistoodete ehk elektroonikaseadmete juurde kuuluvate kaugjuhtimispultide kokkupanekuks. Töö tegemiseks vajalikud masinad, sisseseade ja tootmisvahendid kuulusid SMK UK Ltd-le. SMK kft'l ei olnud oma materjali- või valmistootevaru, ta tegeles ainult kaugjuhtimispultide kokkupanekuga.

12 Pärast kokkupanekut jäid valmistooted SMK kft asukohta, samas kui teenuste saaja SMK UK Ltd müüs need SMK Europe'ile, kes müüs tooted edasi muus liikmesriigis või kolmandas riigis asuvatele ostjatele. SMK UK Ltd tegi SMK kft-le ülesandeks toimetada tooted ostjatele. SMK UK Ltd koostas valmistoodete ostja ehk SMK Europe nimel müügiarved, mis täitsid ka saatedokumentide ülesannet, valmistooted aga lähetati otse lõppostjatele, kes asuvad Euroopa Liidus või kolmandates riikides, kellele SMK Europe oli tooted müünud. Kõikidel juhtudel viidi valmistooted Ungarist välja ja need ei jõudnud Ühendkuningriiki.

13 SMK kft esitas valmistoodete kokkupanemistööde hinna kui teenustasu kohta SMK UK Ltd-le arve ilma käibemaksuta märkega „väljaspool käibemaksu territoriaalset kohaldamisala". Arvele märkis ta SMK UK Ltd Briti käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri.

14 Riikliku maksu- ja tolliameti Békési komitaadi maksudirektoraadi maksukohustuslaste kontrolli osakond (edaspidi „esimese astme maksuhaldur") kontrollis SMK kft käibedeklaratsioone, mis hõlmasid ajavahemikku 1. jaanuar – 31. detsember 2007.

15 Kontrollimise tulemusel leidis esimese astme maksuhaldur, et kõnealuste allhanketeenuste osutamise koht oli nende teenuste füüsilise osutamise koht ehk Ungari. Täpsemalt leidis ta, et SMK kft ei ole tõendanud, et valmistooted viidi Ungarist välja ning et seetõttu ei olnud võimalik käsitada teenuste osutamise kohana Ühendkuningriiki. Seetõttu tuvastas maksuhaldur, et SMK kft'l on tekkinud maksuvõlg summas 27 712 000 Ungari forintit ning ta tegi viimasele korralduse see tasuda.

16 SMK kft vaidlustas esimese astme maksuhalduri otsuse Főigazgatóságis, väites et käibemaksuseaduse § 15/A lõigetes 12 ja 13 sätestatud tingimused olid täidetud, mistõttu võis põhikohtuasjas kõne all olevate allhanketeenuste eest esitada arve ilma käibemaksuta, kuna tegu on õiguslike tehingutega, mis on teostatud väljaspool selle seaduse territoriaalset kohaldamisala. Ta väitis, et ei olnud kohustatud vedama valmistooteid teenuste saaja liikmesriiki.

17 Főigazgatóság jättis teise astme maksuhaldurina 10. detsembri 2012. aasta otsuses esimese astme maksuhalduri otsuse muutmata. Ta tuvastas, et SMK UK Ltd müüs valmistooted SMK Europe'ile enne nende vedamist, kui need olid endiselt Ungari territooriumil. Seetõttu oli tema hinnangul toodete vedu nende müümise, mitte allhanketeenuste osutamise tagajärg.

18 Lisaks kontrollis esimese astme maksuhaldur käibemaksu ja ettevõtte tulumaksu kohta esitatud deklaratsioone, mis puudutasid aastaid 2008 ja 2009 ning ajavahemikku jaanuar kuni märts 2010. Sellel ajavahemikul osutas SMK kft SMK UK Ltd nimel ka allhanketeenuseid, millelt ta käibemaksu ei arvestanud.

19 Pärast kontrolli tulemuste uuesti läbivaatamist tuvastas Főigazgatósági peadirektor, et SMK kft'l tuleb tasuda maksuvõlg summas 107 616 000 Ungari forintit ning määras talle rahatrahvi summas 21 523 000 forintit ja tasumata summalt intressi 38 208 000 forintit. Tema hinnangul oli selle äriühingu poolt eespool nimetatud ajavahemikus osutatud allhanketeenuste osutamise koht vastavalt uue käibemaksuseaduse § 42 lõike 1 punktidele b–d ja §-le 45 Ungaris.

20 SMK kft vaidlustas esimese astme maksuhalduri otsuse NAV-s, kes jättis selle otsuse 8. jaanuari 2013. aasta otsusega muutmata, leides et allhanketeenuste osutamise koht oli Ungaris.

21 SMK kft esitas Főigazgatósági 10. detsembri 2012. aasta otsuse ja NAV 8. jaanuari 2013. aasta otsuse peale halduskaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Esiteks, mis puudutab Főigazgatósági otsust, siis selle kohta väitis SMK kft eelkõige, et selliste teenuste osutamise koha kindlaksmääramiseks, mis hõlmavad töid kaupadega, ei nõua käibemaksudirektiivi artikkel 55, et need kaubad peavad olema tarnitud teenuste saaja liikmesriiki. Tema sõnul piisab, kui need on veetud või lähetatud väljapoole liikmesriiki, kus nende valmistamine lõpule viidi.

22 SMK kft väidab, et valmistooted, mis müüdi muusse liikmesriiki kui Ungari, viidi seetõttu pärast teenuste osutamist Ungari territooriumilt välja. Asjaolu, et teenuste saaja ehk SMK UK Ltd oli samuti 2007. aastal Ungari käibemaksukohustuslaste registrisse kantud, ei tähenda, et talle osutati teenuseid Ungari käibemaksukohustuslase numbri all, kuna tema põhitegevus oli seotud teises liikmesriigis asuva tegevuskohaga. SMK kft leiab, et käibemaksuseaduse § 15/A lõige 14 on käibemaksudirektiiviga vastuolus.

23 Főigazgatóság väidab, et SMK kft oli kohustatud talle osutatud teenuseid arvesse võtma Ungaris väljastatud käibemaksukohustuslase numbri all, kuna pärast SMK kft teostatud töid müüdi valmistooted Ungaris. Tema sõnul tuleneb sellest, et teenuste osutamise kohaks loeti selle liikmesriigi territoorium ning et seetõttu ei jää need teenused väljapoole käibemaksuseaduse territoriaalset kohaldamisala. Valmistoodete vedu ei mõjutanud kuidagi asjaolu, et kui teenuseid oli juba osutatud, tuli SMK kft-l käibemaksu tasuda.

24 Teiseks, NAV 8. jaanuari 2013. aasta otsuse kohta leiab SMK kft, et käibemaksudirektiivist ei saa tuletada käibemaksu tasumise kohustust, minemata seejuures direktiiviga vastuollu. Tema sõnul tuleb teenuste saajal otsustada, kes tasub käibemaksu. Lõpuks rikuks kõnealustele teenustele maksuvabastuse kohaldamisest keeldumine territoriaalsuse ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtteid.

25 NAV väitel tuleb selleks, et kohaldada käibemaksudirektiivi artiklis 55 sätestatud erandit, uurida, kas töövõtulepingu kohaste teenuste saajal oli või oleks pidanud olema Ungaris käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Ta rõhutab selles osas, et valmistooteid, mille pani kokku SMK kft, ei lähetatud liikmesriiki, mille territooriumil on SMK UK Ltd asukoht, vaid need müüdi Ungaris, mistõttu tuleb seda liikmesriiki pidada kohaks, kus SMK UK Ltd poolt kauba müümine toimus.

26 Neil asjaoludel otsustas Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Gyula haldus- ja töökohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 55 selle direktiivi 1. jaanuarini 2010 kehtivas redaktsioonis tuleb tõlgendada nii, et see artikkel puudutab ainult selliseid teenuseid kasutavaid maksukohustuslasi, kes ei ole teenuse füüsilise osutamise koha liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud või keda ei oleks pidanud seal registreerima?

2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, kas teenuse osutamise koha kindlaksmääramisele saab kohaldada ainult käibemaksudirektiivi artiklit 52?

3. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on eitav, kas käibemaksudirektiivi artiklit 55 selle direktiivi 1. jaanuarini 2010 kehtivas redaktsioonis tuleb tõlgendada nii, et juhul, kui allhanketeenuseid kasutaval maksukohustuslasel on või peab olema käibemaksukohustuslasena registreerimise number mitmes liikmesriigis, siis otsustab ainult teenuse saaja, millise registreerimisnumbri alusel ta töövõtu teenust kasutab (sealhulgas ka need juhtumid, kui maksukohustuslast, kellele teenust osutatakse, loetakse teenuse füüsilise osutamise koha liikmesriigi residendiks, kuid tal on käibemaksukohustuslasena registreerimise number ka teises liikmesriigis)?

4. Juhul kui kolmandale küsimusele vastatakse, et teenuse saajal on piiramatu otsustusõigus, kas käibemaksudirektiivi artiklit 55 tuleb mõista nii, et:

   — kuni 31. detsembrini 2009 võib teenust lugeda osutatuks teenuse saaja poolt näidatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri alusel, kui teenuse saaja on ka teises liikmesriigis registreeritud (asuv) maksukohustuslane ja tooted lähetati või veeti sellest liikmesriigist, kus teenuseid füüsiliselt osutati,

   — kas teenuse osutamise koha kindlaksmääramist mõjutab see, et teenuse saaja asukoht on teises liikmesriigis, kuid ta müüb valmistooteid, lähetades või vedades need teenuse osutamise liikmesriigist vahendajale, kes müüb tooted edasi ühenduse mõnda kolmandasse liikmesriiki ilma, et allhanketeenuste saaja oleks valmistoote oma tegevuskohta tagasi vedanud?

5. Juhul kui teenuse saaja otsustusõigus ei ole piiramatu, kas käibemaksudirektiivi artikli 55 kohaldatavust selle 1. jaanuarini 2010 kehtivas redaktsioonis mõjutab asjaolu:

   — millistel tingimustel töötlemisteenuse saaja töödeldava toormaterjali hangib ja töötlejale üle annab,

   — millisest liikmesriigist ja millise käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri alusel teenuse saajast maksukohustuslane töövõtu kasutamise tulemusel saadud valmistoote turustab,

   — (millega oli tegemist põhikohtuasjas) et töötlemise tulemusel saadud valmistoode müüdi veel selle töötlemise koha liikmesriigis aheltehingu kaudu mitu korda edasi ja toode veetakse töötlemise koha liikmesriigist välja otse toote lõplikule ostjale?”

Eelotsuse küsimused

27 Kõigepealt tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses Euroopa Kohtu ülesanne anda siseriiklikule kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul talle esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastada (vt kohtuotsus Douane Advies Bureau Rietveld, C-541/13, EU:C:2014:2270, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Selle kohta nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas on arutusel küsimus, kuidas määrata käibemaksuga maksustamise mõttes kindlaks koht, kus põhikohtuasja kaebaja osutas Ungaris allhanketeenuseid Ühendkuningriigis asuva äriühingu SMK UK Ltd korraldusel, kes on nende toodete omanik, millega seoses teenuseid osutati. Ka Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest nähtub, et kõnealused teenused seisnesid põhikohtuasja kaebaja poolt SMK UK Ltd’le kuuluvate kaugjuhtimispultide kokkupanemises. Pärast kokkupanemist jäid valmistooted Ungarisse. SMK UK Ltd müüs need seejärel SMK Europe’ile, kes müüs need kas teises liikmesriigis või kolmandas riigis asuvatele ostjatele. Seega veeti või lähetati valmistooted Ungarist välja alles pärast nende edasimüümist.

29 Samuti tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus eristab ajavahemikku, mil teenuste saaja oli käibemaksukohustuslasena registreeritud nii Ungaris kui ka Ühendkuningriigis ning ajavahemikku, mil ta ei olnud enam Ungaris käibemaksukohustuslasena registreeritud.

30 Eelnevat arvesse võttes tuleb viite eelotsuse küsimust, mida tuleks analüüsida koos, käsitada nii, et need puudutavad sisuliselt küsimust, kas 1. jaanuarini 2010 kehtinud käibemaksudirektiivi redaktsiooni artikli 55 tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse niisugustes olukordades, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus teenuste saaja oli üheaegselt käibemaksukohustuslasena registreeritud nii

liikmesriigis, kus teenust füüsiliselt osutati ja teises liikmesriigis ning hiljem vaid teises liikmesriigis ja kus materiaalsed vallasasjad, millega seoses teenuseid osutati, lähetati või veeti väljapoole liikmesriiki, kus teenuseid füüsiliselt osutati, mitte pärast teenuste osutamist, vaid pärast nende vallasasjade hilisemat müüki.

31 Käibemaksudirektiivis, mis asendas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv") on V jaotis, mis käsitleb maksustatavaid tehinguid. Selles jaotises asuv 3. peatükk käsitleb teenuste osutamise kohta ja selle 1. ja 2. jagu näevad ette teenuse maksustamise koha kindlaksmääramise üldreeglid ja erisätted spetsiifiliste teenuste kohta. Sarnaselt kuuenda direktiivi 77/388 artikli 9 lõigetele 2 ja 3 sisaldavad käibemaksudirektiivi artiklid 44–59 eeskirju, mis määravad kindlaks maksustatavate tehingute koha (vt kohtuotsus Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punktid 37 ja 38).

32 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et maksustatavate teenuste koha kindlaksmääramist käsitlevate sätete eesmärk on vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jätmist (kohtuotsus Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Seega on käibemaksudirektiivi artikli 55 näol tegemist sättega, mis määrab kindlaks maksustatavate teenuste koha ja piirab liikmesriikide pädevust. Nii on selle sätte eesmärk siseriiklike käibemaksualaste õigusaktide kohaldamisala ratsionaalne piiritlemine, määrates ühtselt kindlaks maksustatavate teenuste koha (vt kohtuotsus Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punktid 50 ja 51).

34 Tasub meenutada, et materiaalsete vallasasjadega tööd hõlmavate maksustatavate teenuste koha kindlaksmääramise üldreegel on sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 52 punktis c, mille kohaselt on selliste teenuste osutamise koht see, kus neid füüsiliselt osutatakse.

35 Käibemaksudirektiivi artikkel 55 sätestab, et erandina sellest reeglist loetakse selliste eespool nimetatud teenuste osutamise kohaks, mille saaja on käibemaksukohustuslasena registreeritud muus liikmesriigis kui liikmesriigis, mille territooriumil neid teenuseid füüsiliselt osutatakse, liikmesriik, kes väljastas teenuse saajale käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille alusel talle teenus osutati. Seda erandit kohaldatakse üksnes siis, kui kaubad lähetatakse või veetakse väljapoole liikmesriiki, kus teenuseid füüsiliselt osutati.

36 Käibemaksudirektiivi artikli 55 sõnastusest tuleneb, et selles artiklis sätestatud erandit kohaldatakse siis, kui on täidetud kaks kumulatiivset tingimust. Esiteks peab teenuste saaja olema käibemaksukohustuslasena registreeritud muus liikmesriigis kui see, kus teenust füüsiliselt osutati ja teiseks peavad kaubad olema lähetatud või veetud väljapoole liikmesriiki, kus neid teenuseid füüsiliselt osutati.

37 Kuna teenuste osutamise koht tuleb kindlaks määrata üksnes kõnealuse maksustatava tehinguga seotud faktiliste asjaolude põhjal, tuleb teist käibemaksudirektiivi artiklis 55 sätestatud tingimust seal ette nähtud erandi kohaldamiseks hinnata just nende asjaolude põhjal, mitte võimalike tulevaste tehingute põhjal.

38 Seega peab käibemaksudirektiivi artikli 55 kohaldamiseks kaupade vedu või lähetamine toimuma neid kaupu hõlmavate töödega seotud tehingu raames enne, kui tehakse mõni muu nende kaupadega seotud tehing, mis on käibemaksuga maksustatav.

39 Nagu nähtub Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest ning nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 28, jäid käesolevas asjas valmistooted pärast nende kokkupanemist Ungarisse ja need veeti või lähetati Ungarist väljapoole alles pärast nende edasimüümist.

40 Sellest tuleneb, et põhikohtuasjas kõne all olevate teenuste osutamise raames ei toimunud nende vedu ega lähetamist väljapoole liikmesriiki, kus teenuseid füüsiliselt osutati. Kaupade vedamise või lähetamisega seotud tingimus, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 55, ei olnud seega täidetud. Seetõttu tuleb maksustatavate teenuste koht kindlaks määrata selle direktiivi artikli 52 punkti c alusel, mille kohaselt asub see koht liikmesriigis, kus need teenused füüsiliselt osutati ehk antud juhul Ungaris.

41 Lisaks tuleb käibemaksudirektiivi artikli 55 kohaldamiseks ette nähtud esimese tingimuse kohta sedastada, et asjaolu, et ajavahemikul, mil kõnealuseid teenuseid osutati, oli nende saaja käibemaksukohustuslasena registreeritud nii Ungaris kui ka Ühendkuningriigis ning hiljem vaid Ühendkuningriigis, ei mõjuta eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses oleva vaidluse lahendust, kuna teenuste osutamise raames ei veetud ega lähetatud kaupu Ungarist välja.

42 Eelnevat arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 55 selle direktiivi 1. jaanuarini 2010 kehtivas redaktsioonis tuleb tõlgendada nii, et see ei kuulu kohaldamisele sellistes olukordades, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus teenuste saaja oli üheaegselt käibemaksukohustuslasena registreeritud nii liikmesriigis, kus teenust füüsiliselt osutati ja teises liikmesriigis ning hiljem vaid teises liikmesriigis ja kus materiaalsed vallasasjad, millega seoses teenuseid osutati, lähetati või veeti väljapoole liikmesriiki, kus teenuseid füüsiliselt osutati, mitte pärast teenuste osutamist, vaid pärast nende vallasasjade hilisemat müüki.

Kohtukulud

43 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 55 selle direktiivi 1. jaanuarini 2010 kehtivas redaktsioonis tuleb tõlgendada nii, et seda ei kohaldata sellistes olukordades, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus teenuste saaja oli üheaegselt käibemaksukohustuslasena registreeritud nii liikmesriigis, kus teenust füüsiliselt osutati ja teises liikmesriigis ning hiljem vaid teises liikmesriigis ja kus materiaalsed vallasasjad, millega seoses teenuseid osutati, lähetati või veeti väljapoole liikmesriiki, kus teenuseid füüsiliselt osutati, mitte pärast teenuste osutamist, vaid pärast nende vallasasjade hilisemat müüki.

Allkirjad