Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

30 päivänä huhtikuuta 2015 *

Ennakkoratkaisupyyntö — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Direktiivi 2006/112/EY — 52 artiklan c alakohta ja 55 artikla — Palvelujen suorituspaikan määrittäminen — Palvelusuorituksen hankkija, jolla on arvonlisäverotunniste useissa jäsenvaltioissa — Lähettäminen tai kuljettaminen sen jäsenvaltion ulkopuolelle, jossa palvelut on tosiasiassa suoritettu

Asiassa C-97/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Unkari) on esittänyt 17.2.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.3.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**SMK kft**

vastaan

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága** ja

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Ó Caoimh sekä tuomarit C. Toader ja E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Unkarin hallitus, asiamiehinään G. Koós ja Z. Fehér,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Paraskevopoulou ja I. Kotsoni,

— Euroopan komissio, asiamiehinään V. Bottka ja L. Lozano Palacios,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

**tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 52 artiklan c alakohdan ja 55 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on SMK kft -niminen yhtiö, jonka kotipaikka on Unkarissa, ja vastaajina Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Unkarin vero- ja tullihallituksen alainen Dél-alföldin alueverovirasto, jäljempänä Főigazgatóság) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal (Unkarin vero- ja tullihallitus, jäljempänä NAV) ja joka koskee päätöstä, jolla SMK kft velvoitettiin maksamaan arvonlisäveroa vuosilta 2007–2009 sekä vuoden 2010 tammikuun ja maaliskuun väliseltä ajanjaksolta.

## Asiaa koskevat oikeussäännöt

### *Unionin oikeus*

3 Vaikka osa pääasiasta koskee vuoden 2010 tammikuun ja maaliskuun välistä ajanjaksoa, johon sovelletaan arvonlisäverodirektiiviä, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä (EUVL L 44, s. 11), käy ennakkoratkaisupyynnöstä ilmi, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 52 artiklan c alakohdan ja 55 artiklan tulkintaa, sellaisena kuin direktiivi oli voimassa 1.1.2010 asti eli ennen siihen direktiivillä 2008/8 tehtyjä muutoksia.

4 Arvonlisäverodirektiivin V osastossa, joka koskee verollisten liiketoimien paikkaa, olevassa 52 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelu tosiasiassa suoritetaan:

– –

c) irtaimen aineellisen omaisuuden arviointi tai kyseiseen omaisuuteen kohdistuva työsuoritus.”

5 Kyseisen direktiivin 55 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 52 artiklan c alakohdassa säädetään, jos irtaimen aineellisen omaisuuden arvioinnin tai kyseiseen omaisuuteen kohdistuvan työsuorituksen hankkijoilla on arvonlisäverotunniste muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jonka alueella nämä palvelut tosiasiassa suoritetaan, näiden palvelujen suorituspaikan katsotaan olevan sen jäsenvaltion alueella, joka on antanut hankkijalle arvonlisäverotunnisteen, jolla palvelut on suoritettu tälle.

Ensimmäisessä kohdassa tarkoitettu poikkeus koskee ainoastaan tapauksia, joissa tavarat lähetetään tai kuljetetaan pois siitä jäsenvaltiosta, jossa palvelu on tosiasiassa suoritettu.”

*Unkarin oikeus*

6 Vuoden 1992 arvonlisäverolain LXXIV (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény), sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2007 (jäljempänä arvonlisäverolaki), 15 §:n 4 momentissa säädettiin seuraavaa:

”Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa tosiasiassa suoritetaan:

– –

c) omaisuuteen (paitsi kiinteään omaisuuteen) kohdistuvat kokoonpano-, korjaus-, huolto-, kunnostus-, muutos- tai viimeistelytyöt.

– –”

7 Kyseisen lain 15/A §:n 12–14 momentissa säädettiin seuraavaa:

”12. Silloin, kun 15 §:n 4 momentin c ja d kohdassa määritettyjen palvelujen hankkija on rekisteröitynyt verovelvolliseksi toiseen jäsenvaltioon kuin siihen, jossa palvelut on tosiasiassa suoritettu, suorituspaikan katsotaan olevan siinä jäsenvaltiossa, johon hankkija on rekisteröitynyt verovelvolliseksi.

13. Edellä 12 momenttia ei sovelleta tilanteissa, joissa omaisuutta ei ole viety pois siitä jäsenvaltiosta, jossa palvelu on tosiasiassa suoritettu.

14. Mikäli suorituspaikka on sen jäsenvaltion alueella, jossa tässä pykälässä määritettyjen palvelujen vastaanottava henkilö tai yhteisö on rekisteröity verovelvolliseksi, ja tämä henkilö tai yhteisö on rekisteröitynyt verovelvolliseksi useissa jäsenvaltioissa samanaikaisesti, palvelujen suorituspaikaksi on katsottava se jäsenvaltio, jonka veroviranomaiset ovat myöntäneet arvonlisäverotunnisteen kyseiselle tässä pykälässä tarkoitetut palvelut vastaanottavalle henkilölle tai yhteisölle. Verovelvollisen on vastaanotettava palvelut arvonlisäverotunnisteella, jonka on myöntänyt kyseinen jäsenvaltio, jossa verovelvollinen harjoittaa sitä toimintaa, josta seuraa verovelvollisuus ja johon liittyen palvelut on suoritettu.”

8 Yleisen arvonlisäverolain CXXVII, joka tuli voimaan 1.1.2007 (jäljempänä uusi arvonlisäverolaki), 42 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Seuraavien palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa palvelu tosiasiassa suoritetaan:

– –

d) omaisuuteen (paitsi kiinteään omaisuuteen) kohdistuvat työt.”

9 Uuden arvonlisäverolain 45 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Poiketen siitä, mitä 42 §:ssä säädetään, on silloin, kun 42 §:n 1 momentin c ja d kohdassa tarkoitettu palvelujen vastaanottaja on rekisteröity verovelvolliseksi johonkin toiseen unionin jäsenvaltioon kuin siihen, jossa palvelut tosiasiassa suoritetaan, suorituspaikkana pidettävä sitä unionin jäsenvaltiota, jossa vastaanottaja on rekisteröity verovelvolliseksi.

2. Edellä 1 momenttia sovelletaan, kun 42 §:n 1 momentin c ja d kohdassa tarkoitetut valmiit tavarat lähetetään tai kuljetetaan pois siitä unionin jäsenvaltiosta, jonka alueella 42 §:n 1 momentin c ja d kohdassa tarkoitetut palvelut on tosiasiassa suoritettu.”

**Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

10 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, SMK kft on SMK-konserniin kuuluva yhtiö, joka on arvonlisäverovelvollinen Unkarissa ja jolla on näin ollen kyseisessä valtiossa annettu arvonlisäverotunniste. Tähän konserniin kuuluu myös SMK UK Ltd -niminen yhtiö, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja joka oli 30.7.2007 asti rekisteröity verovelvolliseksi sekä Yhdistyneessä kuningaskunnassa että Unkarissa ja jolla oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja Unkarissa annetut arvonlisäverotunnisteet. Myös SMK Europe NV -niminen yhtiö (jäljempänä SMK Europe), jonka kotipaikka on Belgiassa ja joka on rekisteröity Unkarin yleiseen arvonlisäverorekisteriin, kuuluu kyseiseen konserniin ja vastaa sen tuotteiden markkinoinnista Euroopassa.

11 SMK kft suoritti maaliskuusta 2002 alkaen SMK UK Ltd:lle tämän toimeksiannosta ja lukuun alihankintapalveluja Unkarissa. Viimeksi mainittu yhtiö hankki valmiiden tuotteiden eli elektronisten laitteiden kaukosäätimien kokoamiseen tarvittavat materiaalit ja osat. Tuotannossa tarvittavat koneet, laitteet ja työkalut olivat SMK UK Ltd:n omaisuutta. SMK kft:llä ei ollut omia materiaaleja eikä valmiiden tuotteiden varastoja, vaan se hoiti ainoastaan näiden kaukosäätimien kokoamistyön.

12 Kokoamisen jälkeen lopputuotteet jäivät SMK kft:n tiloihin, kun taas palvelujen hankkija SMK UK Ltd myi ne SMK Europelle, joka myi ne edelleen toiseen jäsenvaltioon tai kolmanteen maahan sijoittautuneille ostajille. SMK kft:n tehtävänä oli SMK UK Ltd:n toimesta toimittaa nämä tuotteet näille ostajille. SMK UK Ltd laati näistä myynneistä laskut, jotka vastasivat kuljetusasiakirjoja, lopputuotteiden ostajan eli SMK Europen nimissä, mutta lopputuotteet toimitettiin suoraan Euroopan unionissa tai kolmannessa maassa oleville lopullisille ostajille, joille SMK Europe oli jälleenmyynyt mainitut tuotteet. Kootut lopputuotteet joka tapauksessa poistuivat Unkarin alueelta, eikä niitä kertaakaan kuljetettu Yhdistyneeseen kuningaskuntaan.

13 SMK kft laskutti lopputuotteiden valmistushinnan vastikkeena suoritetuista palveluista SMK UK Ltd:ltä ilman arvonlisäveroa ja merkitsi ne laskuihin ”arvonlisäveroalueen ulkopuolisina” liiketoimina. SMK kft mainitsi laskussa SMK UK Ltd:lle Yhdistyneessä kuningaskunnassa annetun arvonlisäverotunnisteen.

14 Kansallisen vero- ja tullihallituksen alaisen Békésin paikallisen veroviraston tarkastusyksikkö (jäljempänä ensimmäisen asteen veroviranomainen) tarkasti SMK kft:n arvonlisäveroilmoitukset 1.1.2007 ja 31.12.2007 väliseltä ajanjaksolta.

15 Tämän tarkastuksen päätteeksi ensimmäisen asteen veroviranomainen katsoi, että kyseessä olevien alihankintapalvelujen suorituspaikka oli näiden palvelujen tosiasiallinen suorituspaikka eli Unkari. Tarkemmin sanottuna veroviranomainen totesi, että SMK kft ei ollut osoittanut, että lopputuotteet oli viety pois Unkarista, ja että tämän vuoksi ei Yhdistynyttä kuningaskuntaa voitu pitää palvelujen suorittamispaikkana. Näin ollen tämä veroviranomainen vahvisti 27 712 000 unkarin forintin (HUF) suuruisen verovelan ja velvoitti SMK kft:n maksamaan sen.

16 SMK kft riitautti ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen Főigazgatóságissa ja väitti, että arvonlisäverolain 15/A §:n 12 ja 13 momentin mukaiset edellytykset täyttyivät niin, että pääasiassa kyseessä olevista alihankintapalveluista voitiin laskuttaa ilman arvonlisäveroa lain alueellisen soveltamisalan ulkopuolella toteutettuina oikeustoimina. SMK kft:n mukaan ei ollut olemassa velvollisuutta kuljettaa lopputuotteita palvelujen hankkijoiden jäsenvaltioon.

17 Toisen asteen veroviranomaisena toimiva Főigazgatóság pysytti ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen 10.12.2012 tekemällään päätöksellä. Se totesi, että SMK UK Ltd oli myynyt lopputuotteet SMK Europelle ennen niiden kuljetusta, vaikka ne olivat vielä Unkarin alueella. Näissä olosuhteissa Főigazgatóság katsoi, että näiden tuotteiden kuljetus oli seuraus niiden myynnistä eikä alihankintapalvelujen suorituksesta.

18 Lisäksi ensimmäisen asteen veroviranomainen suoritti tarkastuksen, joka koski vuosien 2008 ja 2009 arvonlisävero- ja yhteisöveroilmoituksia sekä vuoden 2010 tammikuun ja maaliskuun välistä ajanjaksoa. Tämän ajanjakson aikana SMK kft suoritti myös SMK UK Ltd:n toimeksiannosta ja lukuun alihankintapalveluja, joista se ei laskuttanut arvonlisäveroa.

19 Tätä tarkastusta koskevan uusintatarkastuksen johdosta Főigazgatóságin pääjohtaja vahvisti SMK kft:n maksettavaksi verovelkaa 107 616 000 HUF sekä 21 523 000 HUF:n veroseuraamuksen ja 38 208 000 HUF viivästyskorkoja. Pääjohtaja katsoi, että uuden arvonlisäverolain 42 §:n 1 momentin b–d kohdan ja 45 §:n nojalla tämän yhtiön kyseisenä ajanjaksona suorittamien alihankintapalvelujen suorituspaikka oli Unkarissa.

20 SMK kft riitautti ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen NAV:ssä, joka pysytti kyseisen päätöksen 8.1.2013 tekemällään päätöksellä ja katsoi, että alihankintapalvelujen suorituspaikka oli Unkarissa.

21 SMK kft teki hallintovalituksen Főigazgatóságin 10.12.2012 tekemästä päätöksestä ja NAV:n 8.1.2013 tekemästä päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Ensinnäkin SMK kft väittää Főigazgatóságin päätöksestä muun muassa, että tavaroihin kohdistuvan työsuorituksen suorituspaikan määrittämiseksi arvonlisäverodirektiivin 55 artiklassa ei edellytetä, että nämä tavarat on toimitettu palvelujen hankkijan jäsenvaltioon. SMK kft:n mukaan riittää, että tavarat on kuljetettu tai lähetetty pois siitä jäsenvaltiosta, jossa niiden valmistus on saatettu loppuun.

22 SMK kft korostaa, että sen suorittamien palvelujen päätteeksi lopputuotteet, jotka myytiin muussa valtiossa kuin Unkarissa oleville ostajille, poistuivat näin ollen Unkarin alueelta. Se, että palvelujen hankkija eli SMK UK Ltd oli myös rekisteröity vuonna 2007 Unkarin arvonlisäverorekisteriin, ei merkitse sitä, että se olisi vastaanottanut palveluja unkarilaisella arvonlisäverotunnisteella, koska sen pääasiallinen toiminta liittyi toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan liikkeeseen. SMK kft katsoo, että arvonlisäverolain 15/A §:n 14 momentti on arvonlisäverodirektiivin vastainen.

23 Főigazgatóság väittää, että SMK kft oli velvollinen ottamaan huomioon palvelusuorituksen SMK UK Ltd:n unkarilaisen arvonlisäverotunnisteen nojalla, koska SMK kft:n työsuorituksista saatujen lopputuotteiden myynti tapahtui Unkarissa. Főigazgatóságin mukaan tästä seuraa se, että palvelujen suorituspaikan katsottiin olevan tämän jäsenvaltion alueella ja että näin ollen nämä suoritukset eivät jääneet arvonlisäverolain alueellisen soveltamisalan ulkopuolelle. Lopputuotteiden kuljetuksella ei ole merkitystä, koska SMK kft oli palvelusuoritusten jälkeen velvollinen maksamaan arvonlisäveron.

24 Toiseksi SMK kft katsoo NAV:n 8.1.2013 tekemästä päätöksestä, että velvollisuutta maksaa arvonlisävero ei voida johtaa arvonlisäverodirektiivistä, ellei omaksuta tämän direktiivin vastaista tulkintaa. SMK kft:n mukaan palvelusuoritusten vastaanottajan on päätettävä siitä, kuka maksaa veron. Lopuksi se katsoo, että verovapautuksen epääminen kyseessä olevilta palveluilta olisi alueperiaatteen ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista.

25 NAV väittää, että arvonlisäverodirektiivin 55 artiklassa säädetyn poikkeuksen soveltamiseksi on tutkittava, oliko alihankintapalvelujen hankkijalla tai olisiko sillä pitänyt olla arvonlisäverotunniste Unkarissa. Tästä NAV korostaa, että SMK kft:n kokoamia lopputuotteita ei viety sellaisen jäsenvaltion alueelle, jolla SMK UK Ltd:n kotipaikka sijaitsi, vaan ne myytiin niiden ollessa vielä Unkarin alueella, joten tätä jäsenvaltiota on pidettävä SMK UK Ltd:n suorittaman myynnin suorituspaikkana.

26 Näissä olosuhteissa Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Gyulan hallinto- ja työtuomioistuin) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko 1.1.2010 asti voimassa olleen arvonlisäverodirektiivin 55 artiklaa tulkittava niin, että siinä viitataan yksinomaan sellaisiin verovelvollisiin palvelujen hankkijoihin, joilla ei ole tai joilla ei edellytetä olevan arvonlisäverotunnistetta siinä jäsenvaltiossa, jossa nämä palvelut tosiasiassa suoritetaan?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko palvelujen suorituspaikan määrittämiseksi sovellettava yksinomaan arvonlisäverodirektiivin 52 artiklaa?

3) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko 1.1.2010 asti voimassa olleen arvonlisäverodirektiivin 55 artiklaa tulkittava siten, että jos alihankintapalvelujen verovelvollisella hankkijalla on tai kuuluisi olla arvonlisäverotunniste useammassa kuin yhdessä jäsenvaltiossa, hankkija voi täysin oman harkintansa mukaan päättää, minkä jäsenvaltion antamalla verorekisteritunnisteella se hankkii kyseiset palvelut (myös silloin, kun palvelujen verovelvollisen hankkijan katsotaan sijoittautuneen siihen jäsenvaltioon, jossa palvelut tosiasiassa suoritetaan, mutta sillä on arvonlisäverotunniste myös toisessa jäsenvaltiossa)?

4) Jos kolmanteen kysymykseen vastataan niin, että palvelujen hankkijalla on rajaton päätösvalta, onko arvolisäverodirektiivin 55 artiklaa tulkittava siten, että

— palvelut voidaan 31.12.2009 asti katsoa suoritetuiksi hankkijan itsensä ilmoittamalla arvonlisäverotunnisteella, jos hankkija on samanaikaisesti rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi (sijoittautunut) johonkin toiseen jäsenvaltioon ja jos tavarat lähetetään tai kuljetetaan pois siitä jäsenvaltiosta, jossa palvelut on tosiasiassa suoritettu,

— suorituspaikan määräytymiseen vaikuttaa se, että alihankintapalvelujen hankkija, joka on sijoittautunut ja rekisteröitynyt verovelvolliseksi toiseen jäsenvaltioon, luovuttaa valmiit tavarat ja lähettää tai kuljettaa ne siitä jäsenvaltiosta, jossa palvelut on suoritettu, väliportaan ostajalle, joka jälleenmyy ne kolmanteen unionin jäsenvaltioon ilman, että palvelujen hankkija kuljettaa tavarat takaisin toimipaikkaansa?

5) Jos palvelujen hankkijalla ei ole rajatonta päätösvaltaa, vaikuttaako 1.1.2010 asti voimassa olleen arvonlisäverodirektiivin 55 artiklan soveltamiseen

— se, missä olosuhteissa omaisuuteen kohdistuvan työsuorituksen hankkija hankkii työssä tarvittavat raaka-aineet ja asettaa ne työn suorittajan saataville,

— se, mistä jäsenvaltiosta ja millä verorekisteritunnisteella työsuorituksen verovelvollinen hankkija luovuttaa työn tuloksena syntyneet valmiit tavarat,

— se, että – kuten nyt käsiteltävissä yhdistetyissä asioissa – työn tuloksena syntyneet valmiit tavarat luovutetaan liiketoimien ketjussa useaan kertaan siinä jäsenvaltiossa, jossa työt on suoritettu, ja kuljetetaan lopulliselle ostajalle suoraan kyseisestä jäsenvaltiosta?”

**Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

27 Aluksi on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka

perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi tarvittaessa muotoiltava sille esitetyt kysymykset uudelleen (ks. tuomio Douane Advies Bureau Rietveld, C-541/13, EU:C:2014:2270, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Tästä on todettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasiassa on kyse siitä, miten määritetään arvonlisäveroa varten se paikka, jossa pääasian kantaja on suorittanut alihankintapalvelut SMK UK Ltd:n, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja jonka tuotteita nämä suoritukset koskivat, toimeksiannosta ja lukuun. Unionin tuomioistuimelle toimitetuista seikoista käy lisäksi ilmi, että kyseessä olevat palvelut koostuivat SMK UK Ltd:lle kuuluvien kaukosäätimien kokoamisesta, jonka pääasian kantaja toteutti. Kokoamisen jälkeen kyseiset lopputuotteet jäivät Unkariin. SMK UK Ltd myi ne tämän jälkeen SMK Europelle, joka myi ne edelleen toiseen jäsenvaltioon tai kolmanteen maahan sijoittautuneille ostajille. Näin ollen nämä lopputuotteet kuljetettiin tai lähetettiin Unkarin ulkopuolelle vasta niiden jälleenmyynnin tapahduttua.

29 Lisäksi on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin erottaa toisistaan ajanjaksot, joista ensimmäisen aikana palvelusuoritusten hankkijalla oli arvonlisäverotunniste sekä Unkarissa että Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja toisen aikana ei enää arvonlisäverotunnistetta Unkarissa.

30 Edellä esitetyn perusteella on viiden ennakkoratkaisukysymyksen, jotka on käsiteltävä yhdessä, katsottava koskevan sitä, onko arvonlisäverodirektiivin, sellaisena kuin sitä sovellettiin 1.1.2010 asti, 55 artiklaa tulkittava siten, että sitä sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, joissa palvelusuoritusten hankkijalla oli arvonlisäverotunniste sekä jäsenvaltiossa, jossa palvelut tosiasiassa suoritettiin, että toisessa jäsenvaltiossa ja tämän jälkeen ainoastaan tässä toisessa jäsenvaltiossa ja jossa irtainta aineellista omaisuutta, johon nämä palvelut kohdistuivat, ei lähetetty tai kuljetettu pois jäsenvaltiosta, jossa palvelut tosiasiassa suoritettiin, näiden palvelusuoritusten päätyttyä vaan vasta tämän omaisuuden myöhemmin tapahtuneen myynnin jälkeen.

31 Arvonlisäverodirektiivi, joka on korvannut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sisältää V osaston, joka koskee verollisten liiketoimien paikkaa. Tässä osastossa on palvelujen suorituspaikkaa koskeva 3 luku, jonka 1 jakso koskee palvelujen suorituspaikan määrittämisen yleisiä sääntöjä ja 2 jakso erityisiin palveluihin liittyviä erityissääntöjä. Aivan kuten kuudennen direktiivin 77/388 9 artiklan 2 ja 3 kohta, arvonlisäverodirektiivin 44–59 artikla sisältävät säännöt verotuksellisten erityisten liittymäkohtien määrittämiseksi (ks. tuomio Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 37 ja 38 kohta).

32 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan näiden säännösten, joissa määritetään palvelujen verotuksellinen liittymäkohta, tarkoituksena on välttää yhtäältä toimivaltaristiriidat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen (tuomio Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 55 artiklan kaltaisella säännöksellä määritetään palvelujen verotuksellinen liittymäkohta ja sillä rajataan jäsenvaltioiden toimivalta niiden keskinäisissä suhteissa. Mainitun säännöksen tarkoituksena on tätä varten vahvistaa kansallisten arvonlisäverolainsäädäntöjen soveltamisalojen järkevä jako määrittämällä palvelujen verotuksellinen liittymäkohta yhdenmukaisella tavalla (ks. vastaavasti tuomio Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, 50 ja 51 kohta).

34 On huomautettava, että irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvien palvelujen verotuksellista liittymäkohtaa koskeva yleinen sääntö on arvonlisäverodirektiivin 52 artiklan c alakohdassa, jonka mukaan tällaisten palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa nämä palvelut tosiasiassa suoritetaan.

35 Poiketen kyseisestä säännöstä arvonlisäverodirektiivin 55 artiklassa säädetään, että jos irtaimen aineellisen omaisuuden arvioinnin tai kyseiseen omaisuuteen kohdistuvan työsuorituksen hankkijoilla on arvonlisäverotunniste muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jonka alueella nämä palvelut tosiasiassa suoritetaan, näiden palvelujen suorituspaikan katsotaan olevan sen jäsenvaltion alueella, joka on myöntänyt hankkijalle arvonlisäverotunnisteen, jolla palvelut on suoritettu tälle. Tätä poikkeusta sovelletaan vain, mikäli tavarat lähetetään tai kuljetetaan pois siitä jäsenvaltiosta, jossa palvelut on tosiasiassa suoritettu.

36 Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 55 artiklan sanamuodosta käy ilmi, että siinä säädettyä poikkeusta sovelletaan kahden kumulatiivisen edellytyksen täyttyessä. Ensinnäkin palvelusuorituksen hankkijalla on oltava arvonlisäverotunniste muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jonka alueella nämä palvelut tosiasiassa suoritetaan, ja toiseksi tavarat on pitänyt lähettää tai kuljettaa pois siitä jäsenvaltiosta, jossa palvelut on tosiasiassa suoritettu.

37 Koska palvelujen suorituspaikka on määritettävä ainoastaan kyseessä olevaan verolliseen liiketoimeen liittyvien tosiseikkojen perusteella, arvonlisäverodirektiivin 55 artiklan mukaista toista edellytystä artiklassa säädetyn poikkeuksen soveltamiselle on arvioitava ainoastaan näiden tosiseikkojen perusteella eikä mahdollisten myöhempien liiketoimien perusteella.

38 Näin ollen on niin, että jotta arvonlisäverodirektiivin 55 artiklaa voitaisiin soveltaa, tavaroiden kuljetus tai lähetys on pitänyt suorittaa sen liiketoimen yhteydessä, joka koskee tavaroihin kohdistuvia töitä, eli ennen näitä tavaroita koskevaa mahdollista muuta arvonlisäverollista liiketoimea.

39 Nyt käsiteltävässä asiassa, kuten unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta käy ilmi ja kuten tämän tuomion 28 kohdassa huomautetaan, pääasiassa kyseessä olevat lopputuotteet jäivät niiden kokoamisen jälkeen Unkariin, ja ne kuljetettiin pois tästä jäsenvaltiosta vasta näiden tuotteiden myynti- ja jälleenmyyntioperaatioiden jälkeen.

40 Tästä seuraa se, että pääasiassa kyseessä olevien palvelujen yhteydessä näitä tavaroita ei ole kuljetettu tai lähetetty pois siitä jäsenvaltiosta, jossa nämä palvelut tosiasiassa suoritettiin. Arvonlisäverodirektiivin 55 artiklassa säädetty tavaroiden kuljettamista tai lähettämistä koskeva edellytys ei siis täyttynyt. Näin ollen näiden suoritusten verotuksellinen liittymäkohta on määritettävä 52 artiklan c alakohdan mukaisesti, ja tämän säännöksen mukaan se on tosiasiallisen suorituksen jäsenvaltio eli tässä tapauksessa Unkari.

41 Lisäksi on todettava arvonlisäverodirektiivin 55 artiklan soveltamista koskevasta ensimmäisestä edellytyksestä, että se seikka, että kyseessä olevien palvelujen suoritusajankohtana niiden hankkijalla oli arvonlisäverotunniste sekä Unkarissa että Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja myöhemmin ainoastaan viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, ei ole merkityksellinen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan oikeusriidan ratkaisun kannalta, koska tavaroita ei näiden palvelusuoritusten yhteydessä kuljetettu tai lähetetty pois Unkarista.

42 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin, sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2010 asti, 55 artiklaa on tulkittava siten, että sitä ei sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, joissa palvelusuoritusten hankkijalla oli arvonlisäverotunniste sekä jäsenvaltiossa, jossa palvelut tosiasiassa suoritettiin, että toisessa jäsenvaltiossa ja myöhemmin vain tässä toisessa jäsenvaltiossa ja joissa irtainta aineellista omaisuutta, johon nämä palvelut kohdistuivat, ei lähetetty tai kuljetettu pois siitä jäsenvaltiosta, jossa palvelut tosiasiassa suoritettiin, näiden palvelujen päätyttyä vaan vasta tämän omaisuuden myöhemmin tapahtuneen myynnin jälkeen.

## Oikeudenkäyntikulut

43 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2010 asti, 55 artiklaa on tulkittava siten, että sitä ei sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, joissa palvelusuoritusten hankkijalla oli arvonlisäverotunniste sekä jäsenvaltiossa, jossa palvelut tosiasiassa suoritettiin, että toisessa jäsenvaltiossa ja myöhemmin vain tässä toisessa jäsenvaltiossa ja joissa irtainta aineellista omaisuutta, johon nämä palvelut kohdistuivat, ei lähetetty tai kuljetettu pois siitä jäsenvaltiosta, jossa palvelut tosiasiassa suoritettiin, näiden palvelujen päätyttyä vaan vasta tämän omaisuuden myöhemmin tapahtuneen myynnin jälkeen.**

Allekirjoitukset