Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 30 april 2015 *

”Begäran om förhandsavgörande — Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 52 c och 55 — Fastställande av platsen för tillhandahållandet av tjänster — Köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt i flera medlemsstater — Försändelse eller transport ut ur den medlemsstat där tjänsten faktiskt utförts”

I mål C-97/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Ungern) genom beslut av den 17 februari 2014, som inkom till domstolen den 3 mars 2014, i målet

SMK kft

mot

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

Nemzeti Adó- és Vámhivatal,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Ó Caoimh samt domarna C. Toader och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Ungerns regering, genom G. Koós och Z. Fehér, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom K. Paraskevopoulou och I. Kotsoni, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom V. Bottka och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: ungerska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 52 c och 55 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, SMK kft, ett bolag etablerat i Ungern, och, å andra sidan, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatóság (regionala skattemyndigheten i Dél-alföld, som lyder under det statliga skatte- och tullverket) (nedan kallad Főigazgatóság) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal (det statliga skatte- och tullverket) (nedan kallat NAV). Målet rör ett beslut varigenom SMK kft förpliktas att betala mervärdesskatt för åren 2007 till 2009 och för perioden januari till mars 2010.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Även om en del av talan i det nationella målet avser perioden januari till mars 2010, som omfattas av mervärdesskattedirektivet i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, s. 11), framgår det av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen enbart begär klarhet i tolkningen av artiklarna 52 c och 55 i mervärdesskattedirektivet i den version som var tillämplig till den 1 januari 2010, det vill säga före de ändringar som tillkom genom direktiv 2008/8.

4 Artikel 52 i mervärdesskattedirektivet, som finns i avdelning V, om platsen för beskattningsbara transaktioner, har följande lydelse:

”Platsen för tillhandahållande av följande tjänster skall vara den plats där tjänsten faktiskt utförs:

…

c) Värdering av eller arbete på materiell lös egendom.”

5 Artikel 55 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Med avvikelse från artikel 52 c skall platsen för tillhandahållande av tjänster vilka innefattar värdering av eller arbete på materiell lös egendom till köpare som är registrerade till mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den där dessa tjänster faktiskt utförs anses vara belägen inom det territorium som tillhör den medlemsstat som tilldelat köparen det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket tjänsterna tillhandahölls honom.

Avvikelsen enligt första stycket skall endast tillämpas när varorna försänds eller transporteras ut ur den medlemsstat där tjänsten faktiskt utfördes.”

Ungersk rätt

6 I 15. § punkt 4 i lag nr LXXIV från år 1992 om mervärdesskatt (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény), i dess lydelse år 2007 (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrevs följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster ska vara den plats där någon av [följande] tjänster faktiskt utförs:

…

c) Montering, reparation, underhåll, renovering, omvandling eller färdigställande av varor (med undantag av fast egendom).

…”

7 I 15/A. § punkterna 12–14 i samma lag stadgades följande:

”12. När köparen av de tjänster som avses i 15. § punkt 4 c och d är registrerad till mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den där tjänsterna faktiskt utförs, ska platsen för tillhandahållande anses vara belägen inom det territorium som tillhör den medlemsstat där uppdragsgivaren är registrerad till mervärdesskatt.

13. När varorna inte transporteras ut ur den medlemsstat där tjänsten faktiskt har utförts ska punkt 12 inte vara tillämplig.

14. När platsen för tillhandahållandet avgörs av inom vilken medlemsstats territorium den person eller sammanslutning som i eget namn tar emot de tjänster som avses i denna artikel är registrerad till mervärdesskatt, och den person eller sammanslutning som köper tjänsten samtidigt är registrerad till mervärdesskatt i flera medlemsstater, ska platsen för tillhandahållandet av tjänsten anses vara den medlemsstat i vilken skattemyndigheten tilldelat personen eller sammanslutningen det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket tjänsterna tillhandahölls honom enligt denna artikel. Den beskattningsbara personen är skyldig att köpa denna tjänst under det registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats i den medlemsstat där han bedriver den verksamhet som ger upphov till hans skattskyldighet och för vilken han har tillhandahållits den tjänst som avses i denna artikel.”

8 I 42. § punkt 1 i 2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt, vilken trädde i kraft den 1 januari 2008 (nedan kallad den nya mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”När följande tjänster tillhandahålls ska platsen för tillhandahållandet av tjänsterna vara den plats där någon av följande tjänster faktiskt utförs:

…

d) arbeten som utförs på en vara (med undantag av fast egendom).”

9 I 45. § punkterna 1 och 2 i den nya mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”1. Med avvikelse från 42. § ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den medlemsstat i gemenskapen där köparen i detta hänseende är registrerad till mervärdesskatt, när köparen av de tjänster som avses i 42. § punkt 1 c och d är registrerad till mervärdesskatt i en annan medlemsstat i gemenskapen än den där tjänsterna faktiskt har utförts.

2. Bestämmelsen i punkt 1 är tillämplig när den egendom på vilken tjänsterna utförs enligt 42. § punkt 1 c och d försänds eller transporteras ut ur den medlemsstat i gemenskapen där tjänsterna faktiskt har utförts.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande är SMK kft, som ingår i koncernen SMK, registrerat till mervärdesskatt i Ungern och har därför ett ungerskt registreringsnummer för mervärdesskatt. I koncernen ingår även SMK UK Ltd, som är ett bolag etablerat i Förenade kungariket. Fram till den 30 juli 2007 var SMK UK Ltd registrerat till mervärdesskatt i såväl Förenade kungariket som Ungern och hade brittiskt och ungerskt registreringsnummer för mervärdesskatt. SMK Europe NV (nedan kallat SMK Europe), som är ett bolag etablerat i Belgien och registrerat i Ungern till mervärdesskatt, ingår också i koncernen och ansvarar för saluföringen av koncernens varor i Europa.

11 Från och med mars 2002 tillhandahöll SMK kft tjänster som underleverantör på uppdrag av SMK UK Ltd och för det bolagets räkning i Ungern. SMK UK Ltd köpte det material och de komponenter som krävdes för att montera de färdiga varorna, nämligen fjärrkontroller till elektroniska apparater. SMK UK Ltd ägde de maskiner, verktyg och den utrustning som krävdes för att utföra arbetet enligt uppdragsavtalet. SMK kft hade inget eget lager av material eller färdiga varor, utan utförde enbart monteringen av fjärrkontrollerna.

12 Efter monteringen förvarades de färdiga varorna hos SMK kft medan uppdragsgivaren, SMK UK Ltd, sålde dem till SMK Europe, vilket i sin tur sålde dem vidare till köpare etablerade i någon annan medlemsstat eller i tredjeland. SMK UK Ltd gav SMK kft i uppdrag att leverera varorna till köparna. Fakturorna, som tillika gällde som frakthandlingar, utfärdades av SMK UK Ltd vid försäljningen och ställdes till köparen av de färdiga varorna, det vill säga SMK Europe. Varorna försändes emellertid direkt till slutkunderna i Europeiska unionen eller i tredjeland, till vilka SMK Europe hade sålt varorna vidare. De färdiga varorna lämnade alltid Ungern men skickades aldrig till Förenade kungariket.

13 Som vederlag för de tillhandahållna tjänsterna fakturerade SMK kft SMK UK Ltd kostnaden för tillverkningen av de färdiga varorna utan mervärdesskatt och med anmärkningen ”utanför det geografiska tillämpningsområdet för mervärdesskatten”. På fakturan angav SMK kft SMK UK Ltd:s brittiska registreringsnummer för mervärdesskatt.

14 Enheten för kontroll av beskattningsbara personer vid den lokala skattemyndigheten i Békés, vilken sorterar under det statliga skatte- och tullverket (nedan kallad skattemyndigheten i första instans), utförde en kontroll av SMK kft:s mervärdesskattedeklarationer för perioden den 1 januari till den 31 december 2007.

15 Efter denna kontroll bedömde skattemyndigheten i första instans att platsen för tillhandahållandet av de aktuella underleveranserna var den plats där tjänsterna faktiskt utfördes, det vill säga Ungern. Närmare bestämt bedömde myndigheten att SMK kft inte hade visat att de färdiga varorna hade försänts ut ur Ungern och att Förenade kungariket således inte kunde anses utgöra platsen för tillhandahållandet av tjänsterna. Myndigheten konstaterade följaktligen att det fanns en skatteskuld på 27 712 000 ungerska forint (HUF) och ålade SMK kft att betala den.

16 SMK kft överklagade beslutet från skattemyndigheten i första instans till Főigazgatóság. Bolaget gjorde gällande att villkoren i 15/A. § punkterna 12 och 13 i mervärdesskattelagen var uppfyllda, varför de underleveranser som är aktuella i det nationella målet kunde faktureras utan mervärdesskatt såsom en rättshandling som genomförts utanför det geografiska tillämpningsområdet för denna lag. SMK kft hävdade att det inte fanns någon skyldighet att transportera de färdiga varorna till den medlemsstat där köparen av tjänsterna är etablerad.

17 I sitt beslut av den 10 december 2012 fastställde Főigazgatóság, i egenskap av skattemyndighet i andra instans, det beslut som meddelats av skattemyndigheten i första instans. Főigazgatóság slog fast att SMK UK Ltd hade sålt de färdiga varorna till SMK Europe innan de transporterades, medan de alltså fortfarande befann sig i Ungern. Mot denna bakgrund fann Főigazgatóság att transporten av varorna var en konsekvens av att de såldes och inte av att underleveranserna tillhandahölls.

18 Vidare företog skattemyndigheten i första instans en kontroll avseende mervärdesskattedeklarationerna och bolagsskatten för åren 2008 och 2009 samt för perioden januari till mars 2010. Under denna period tillhandahöll SMK kft underleveranser för SMK UK Ltd:s räkning, för vilka bolaget inte angav mervärdesskatt.

19 Sedan denna kontroll hade omprövats slog generaldirektören för Főigazgatóság fast att SMK kft hade en skatteskuld på 107 616 000 HUF och ålade bolaget att erlägga ett skattetillägg uppgående till 21 523 000 HUF, jämte dröjsmålsränta med 38 208 000 HUF. Generaldirektören bedömde med tillämpning av 42. § punkt 1 b-d och 45. § i den nya mervärdesskattelagen att platsen där bolaget tillhandahöll underleveranserna under ovannämnda period var Ungern.

20 SMK kft överklagade beslutet från skattemyndigheten i första instans till NAV, som fastställde detsamma i beslut av den 8 januari 2013 och uppgav som skäl härför att det var i Ungern som underleveranserna tillhandahölls.

21 SMK kft inkom med ett överklagande av beslutet från Főigazgatóság av den 10 december 2012 och av NAV:s beslut av den 8 januari 2013 till den hänskjutande domstolen. Vad för det första avser beslutet från Főigazgatóság gjorde SMK kft bland annat gällande att artikel 55 i mervärdesskattedirektivet – för fastställandet av platsen för tillhandahållande av tjänster som rör arbete på varor – inte kräver att dessa varor levereras till den medlemsstat där köparen av dessa tjänster är etablerad. SMK kft menar att det räcker att varorna har transporterats eller försänts ut ur den medlemsstat där de har färdigställts.

22 SMK kft underströk att de färdiga varorna, som såldes till köpare i en annan stat än Ungern, lämnade Ungern efter det att bolaget hade tillhandahållit tjänsterna. Den omständigheten att köparen av tjänsterna, det vill säga SMK UK Ltd, också var registrerad till ungersk mervärdesskatt år 2007 medförde inte att bolaget mottog tjänster under ett ungerskt registreringsnummer för mervärdesskatt. Detta eftersom bolagets huvudsakliga verksamhet bedrevs med anknytning till en anläggning i en annan medlemsstat. SMK kft anser att 15/A. § punkt 14 i mervärdesskattelagen strider mot mervärdesskattedirektivet.

23 Főigazgatóság uppgav att SMK kft var skyldigt att ta emot tjänsterna under sitt ungerska registreringsnummer till mervärdesskatt, eftersom försäljningen av de färdiga varorna, som SMK kft hade arbetat med, skedde i Ungern. Enligt Főigazgatóság följer härav att platsen för tillhandahållandet ska anses vara den medlemsstaten och att dessa tjänster således inte faller utanför det geografiska tillämpningsområdet för mervärdesskattelagen. Transporten av de färdiga varorna påverkar inte den omständigheten att SMK kft skulle erlägga mervärdesskatt när tjänsterna hade tillhandahållits.

24 Vad sedan gäller NAV:s beslut av den 8 januari 2013 anser SMK kft att det inte går att sluta sig till någon skyldighet att erlägga mervärdesskatt enligt mervärdesskattedirektivet med mindre att direktivet tolkas på ett felaktigt sätt. SMK kft menar att det ankommer på köparen av tjänsterna att bestämma vem som ska åläggas skattskyldigheten. Slutligen anser SMK kft att det strider mot territorialitetsprincipen och principen om mervärdesskatteneutralitet att inte undanta de aktuella tjänsterna från skatteplikt.

25 För att tillämpa undantaget i artikel 55 i mervärdesskattedirektivet menar NAV att det måste prövas om köparen av underleveranserna hade eller borde ha haft ett registreringsnummer för mervärdesskatt i Ungern. NAV underströk härvid att de färdiga varorna, som monterades av SMK kft, inte försändes till den medlemsstat där SMK UK Ltd har sitt säte, utan såldes medan varorna förvarades i Ungern. Ungern ska därför anses utgöra platsen där SMK UK Ltd:s försäljning genomfördes.

26 Mot denna bakgrund beslutade Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (förvaltnings- och arbetsdomstol i Gyula) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Kan artikel 55 i mervärdesskattedirektivet i dess lydelse fram till den 1 januari 2010 tolkas så, att denna artikel endast avser sådana beskattningsbara personer som köper tjänster och som inte var, eller inte var skyldiga att vara, registrerade till mervärdesskatt i den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utförs?

2) Om svaret på den första frågan är jakande, är då endast artikel 52 i mervärdesskattedirektivet tillämplig för att avgöra på vilken plats tjänsterna tillhandahålls?

3) Om svaret på den första frågan är nekande, ska artikel 55 i mervärdesskattedirektivet i dess lydelse fram till den 1 januari 2010 då tolkas så, att när den beskattningsbara person som köper tjänster enligt ett uppdragsavtal är, eller borde vara, registrerad till mervärdesskatt i mer än en medlemsstat, ankommer det endast på denna köpare att bestämma under vilket registreringsnummer tjänsterna utförs åt honom (vilket även innefattar det fall där den beskattningsbara person som köper tjänsterna anses vara etablerad i den medlemsstat där dessa tjänster faktiskt utförs, men även är registrerad till mervärdesskatt i en annan medlemsstat)?

4) Om svaret på den tredje frågan är att beslutanderätten för den som köper tjänsterna är obegränsad, ska då artikel 55 i mervärdesskattedirektivet tolkas så,

— att tjänsterna fram till och med den 31 december 2009 kan anses ha utförts under det registreringsnummer för mervärdesskatt som köparen av tjänsterna har uppgett, om denne även anses vara en beskattningsbar person som är registrerad (etablerad) i en annan medlemsstat och varorna försänds eller transporteras ut ur den medlemsstat där tjänsterna faktiskt har utförts,

— det vid fastställandet av den plats på vilken tjänsterna har tillhandahållits har betydelse att köparen av tjänsterna är en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat och som levererar de färdiga varorna genom att försända eller transportera dem ut ur den medlemsstat där tjänsterna har utförts till en köpare som är mellanhand och som i sin tur säljer varorna vidare i en tredje medlemsstat i gemenskapen utan att den som köper tjänsterna enligt uppdragsavtalet först transporterar tillbaka varorna till sitt driftsställe?

5) Om beslutanderätten för den som köper tjänsterna inte är obegränsad, påverkas då tillämpligheten av artikel 55 i mervärdesskattedirektivet i dess lydelse fram till den 1 januari 2010 av

— under vilka omständigheter den som köper vissa arbeten som utförs på en vara förvärvar och ställer råmaterialet till förfogande för den som utför arbetena,

— från vilken medlemsstat och med vilket registreringsnummer för mervärdesskatt som den beskattningsbara personen som köper tjänsterna levererar de färdiga varor som dessa arbeten resulterar i,

— den omständigheten att – såsom i det nu aktuella målet – de färdiga varor som dessa arbeten resulterar i blir föremål för flera leveranser inom ramen för en serie transaktioner som äger rum inom det land där arbetena utförs och att transporten av dem från det landet till den slutliga köparen sker direkt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

27 Av fast rättspraxis framgår att det enligt det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF ankommer på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som den ska pröva. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera de frågor som hänskjutits (se dom Douane Advies Bureau Rietveld, C-541/13, EU:C:2014:2270, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

28 Det följer av beslutet om hänskjutande att det i det nationella målet är fråga om fastställande i mervärdesskattehänseende av platsen för de underleveranser som SMK kft har tillhandahållit i Ungern på uppdrag av SMK UK Ltd och för dess räkning. SMK UK Ltd är etablerat i Förenade kungariket och äger de varor som de aktuella tjänsterna avser. Vidare framgår det av uppgifter som lämnats till domstolen att tillhandahållandet av tjänsterna i fråga avser SMK kft:s montering av fjärrkontroller, som tillhör SMK UK Ltd. Efter monteringen förvarades de färdiga varorna i Ungern. SMK UK Ltd sålde sedan varorna till SMK Europe, som i sin tur sålde dem vidare till köpare i antingen en annan medlemsstat eller i tredjeland. Det är således först efter försäljningen av de färdiga varorna som de transporterats eller försänts ut ur Ungern.

29 Det ska även noteras att den hänskjutande domstolen gör åtskillnad mellan den period som köparen av tjänsterna var registrerad till mervärdesskatt i såväl Ungern som Förenade kungariket och den period då köparen inte längre hade något ungerskt registreringsnummer för mervärdesskatt.

30 Mot bakgrund av det anförda ska de fem tolkningsfrågorna, vilka ska prövas tillsammans, anses i huvudsak avse frågan huruvida artikel 55 i mervärdesskattedirektivet, i dess lydelse fram till den 1 januari 2010, ska tolkas så, att den är tillämplig på sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, där köparen av tjänster var registrerad till mervärdesskatt såväl i den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utfördes som i en annan medlemsstat och sedermera enbart i den sistnämnda medlemsstaten, och där den materiella lösa egendom som tjänsterna avsåg försändes eller transporterades ut ur den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utfördes, inte då tjänsterna hade utförts, utan först efter en senare försäljning av varorna.

31 Mervärdesskattedirektivet, som ersatte rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), innehåller en avdelning V som avser platsen för beskattningsbara transaktioner. Kapitel 3, som inryms i denna avdelning, avser platsen för tillhandahållande av tjänster, och avsnitten 1 och 2 i detta kapitel behandlar de allmänna reglerna för fastställande av platsen för beskattningen respektive de särskilda bestämmelserna för specifika tillhandahållanden av tjänster. I likhet med artikel 9.2 och 9.3 i sjätte direktivet 77/388 innehåller artiklarna 44–59 i mervärdesskattedirektivet regler för fastställande av platsen för den särskilda skattemässiga anknytningen (se dom Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkterna 37 och 38).

32 I enlighet med domstolens fasta praxis är syftet med bestämmelser avseende fastställandet av platsen för den skattemässiga anknytningen att förhindra dels behörighetskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (dom Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

33 En bestämmelse som artikel 55 i mervärdesskattedirektivet fastställer platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster och avgränsar medlemsstaternas befogenheter. Bestämmelsen strävar i detta syfte efter att upprätta en rationell fördelning av respektive tillämpningsområde för nationella mervärdesskattelagstiftningar, genom att på ett enhetligt sätt bestämma platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkterna 50 och 51).

34 Den allmänna regeln för att fastställa platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster som avser arbete på materiell lös egendom anges i artikel 52 c i mervärdesskattedirektivet. Enligt den artikeln är platsen för sådana tillhandahållanden av tjänster platsen där tjänsterna faktiskt utförs.

35 I artikel 55 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att, med avvikelse från den nämnda bestämmelsen i artikel 52, ska platsen för tillhandahållande av ovannämnda tjänster till köpare som är registrerade till mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den där dessa tjänster faktiskt utförs, anses vara belägen inom det territorium som tillhör den medlemsstat som tilldelat köparen av tjänsterna det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket denne tillhandahölls tjänsterna. Avvikelsen ska endast tillämpas när varorna försänds eller transporteras ut ur den medlemsstat där tjänsten faktiskt utfördes.

36 Det framgår således av lydelsen i artikel 55 i mervärdesskattedirektivet att avvikelsen i den artikeln är tillämplig om två kumulativa villkor är uppfyllda. För det första ska köparen av tjänsterna vara ”registrerad till mervärdesskatt” i en annan medlemsstat än den där dessa tjänster faktiskt utförs. För det andra ska varorna försändas eller transporteras ut ur den medlemsstat där tjänsten faktiskt utfördes.

37 Eftersom platsen för tillhandahållande av tjänster ska fastställas endast mot bakgrund av de faktiska omständigheter som rör den aktuella beskattningsbara transaktionen, ska det andra villkoret i artikel 55 i mervärdesskattedirektivet för tillämpningen av det däri föreskrivna undantaget prövas endast med beaktande av dessa omständigheter och inte med beaktande av eventuella senare transaktioner.

38 För att artikel 55 i mervärdesskattedirektivet ska kunna tillämpas ska varorna således transporteras eller försändas inom ramen för den transaktion som rör arbetet på dessa varor, innan det eventuellt vidtas någon annan transaktion avseende de mervärdesskattepliktiga varorna.

39 Som framgår av de handlingar i målet som lämnats in till domstolen och som det erinrats om ovan i punkt 28 var de färdiga varor som är aktuella i det nationella målet kvar i Ungern efter monteringen, och de transporterades ut ur Ungern först efter det att de transaktioner som avsåg försäljningen och vidareförsäljningen av varorna hade genomförts.

40 Härav följer att det inom ramen för de i det nationella målet avsedda tjänsterna inte företogs någon transport eller försändelse av varorna ut ur den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utfördes. Det villkor som avser transport eller försändelse av varor i artikel 55 i mervärdesskattedirektivet uppfylldes således inte. Följaktligen ska platsen för den skattemässiga anknytningen för dessa tjänster fastställas med tillämpning av artikel 52 c i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken den platsen är den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utförts, i förevarande fall Ungern.

41 Domstolen konstaterar i övrigt – vad avser det första villkoret för tillämpningen av artikel 55 i mervärdesskattedirektivet – att den omständigheten att köparen av de aktuella tjänsterna var registrerad till mervärdesskatt i såväl Ungern som i Förenade kungariket under den period som tjänsterna tillhandahölls och sedermera endast i Förenade kungariket inte påverkar utgången i målet vid den nationella domstolen. Detta eftersom varorna inte hade försänts eller transporterats ut ur Ungern inom ramen för tillhandahållandet av tjänsterna.

42 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Artikel 55 i mervärdesskattedirektivet, i dess lydelse fram till den 1 januari 2010, ska tolkas så, att den inte är tillämplig på sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, där köparen av tjänster var registrerad till mervärdesskatt såväl i den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utfördes som i en annan medlemsstat och sedermera enbart i den sistnämnda medlemsstaten, och där den materiella lösa egendom som tjänsterna avsåg försändes eller transporterades ut ur den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utfördes, inte då tjänsterna hade utförts, utan först efter en senare försäljning av varorna.

Rättegångskostnader

43 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 55 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse fram till den 1 januari 2010, ska tolkas så, att den inte är tillämplig på sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, där köparen av tjänster var registrerad till mervärdesskatt såväl i den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utfördes som i en annan medlemsstat och sedermera enbart i den sistnämnda medlemsstaten, och där den materiella lösa egendom som tjänsterna avsåg försändes eller transporterades ut ur den medlemsstat där tjänsterna faktiskt utfördes, inte då tjänsterna hade utförts, utan först efter en senare försäljning av varorna.

Underskrifter