



Datum van inontvangstneming : 10/04/2014

Zaak C-97/14**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

3 maart 2014

Verwijzende rechter:

Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

17 februari 2014

Verzoekende partij:

SMK Kft.

Verwerende partijen:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága

Nemzeti Adó- és Vámhivatal

(omissis)

In het administratieve beroep betreffende een belastingaangelegenheid (gevoegde zaken) dat is ingesteld door SMK Kft. [(omissis), gevestigd te Békéscsaba (Hongarije) (omissis)], verzoekster, tegen de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (regionaal hoofdbestuur van de belastingdienst van Dél-alföld, dat ressorteert onder de nationale belasting- en douanediens; eerste verweerder) (omissis), en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal (nationale belasting- en douanediens; tweede verweerder) (omissis), wijst de Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechtbank Gyula) (omissis) de volgende

Beslissing

De behandeling van de zaak wordt geschorst en het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt krachtens artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- 1) Kan artikel 55 van de btw-richtlijn [richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde] in de tot en met 1 januari 2010 geldende versie aldus worden uitgelegd dat het uitsluitend betrekking heeft op belastingplichtigen die diensten afnemen en niet zijn geregistreerd of zich niet hoeven te laten registreren voor btw-doeleinden in de lidstaat van de plaats waar de diensten daadwerkelijk worden verricht?
- 2) Zo ja, wordt de plaats van uitvoering van de diensten dan uitsluitend bepaald op basis van artikel 52 van de btw-richtlijn?
- 3) Ingeval de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, dient artikel 55 van de btw-richtlijn in de tot en met 1 januari 2010 geldende versie dan aldus te worden uitgelegd dat uitsluitend de belastingplichtige afnemer van diensten in onderaanneming die in meerdere lidstaten voor btw-doeleinden is of behoort te zijn geregistreerd, beslist onder welk fiscaal registratienummer hij de diensten afneemt (ook in het geval dat hij wordt geacht te zijn gevestigd in de lidstaat waar de diensten daadwerkelijk worden verricht, maar tevens in een andere lidstaat voor btw-doeleinden is geregistreerd)?
- 4) Indien op de derde vraag wordt geantwoord dat het beslissingsrecht van de afnemer van de diensten onbeperkt is, dient artikel 55 van de btw-richtlijn dan aldus te worden uitgelegd dat:
 - de diensten tot en met 31 december 2009 kunnen worden geacht te zijn verricht onder het door de afnemer opgegeven btw-nummer, wanneer hij ook in een andere lidstaat als belastingplichtige is geregistreerd (gevestigd) en de goederen worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de lidstaat waar de diensten daadwerkelijk zijn verricht;
 - het feit dat de afnemer van de diensten een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige is die de afgewerkte goederen verkoopt aan een tussenpersoon, waarbij die goederen worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de lidstaat waar de diensten zijn verricht, die ze op zijn beurt in een derde lidstaat van de Gemeenschap wederverkoopt, zonder dat de goederen terugkeren naar de zetel van de afnemer van de diensten in onderaanneming, van invloed is op de vaststelling van de plaats van uitvoering van de diensten?
- 5) Indien het beslissingsrecht van de afnemer van de diensten niet onbeperkt is, wordt de toepassing van artikel 55 van de btw-richtlijn in de tot en met 1 januari 2010 geldende versie dan beïnvloed door:
 - de omstandigheden waaronder de afnemer van bepaalde werkzaamheden met betrekking tot een goed de benodigde grondstoffen aankoopt en ter beschikking stelt van degene die deze werkzaamheden verricht,

- de lidstaat van waaruit en het fiscaal registratienummer waaronder de belastingplichtige afnemer van de diensten de uit die werkzaamheden resulterende afgewerkte goederen verkoopt,
- het feit dat de uit die werkzaamheden resulterende afgewerkte goederen – zoals in het hoofdgeding – reeds in het land waar de werkzaamheden plaatsvinden in het kader van een keten van handelingen meermaals worden verkocht en vervolgens vanuit dat land rechtstreeks naar de eindafnemer worden vervoerd?

(omissis) [aspecten van nationaal procesrecht]

Motivering

Relevante feiten

Verzoekster is een in Hongarije gevestigde belastingplichtige vennootschap met een Hongaars fiscaal registratienummer; zij maakt deel uit van het SMK-concern.

Tot 30 juli 2007 was ook een andere onderneming van het concern, SMK UK Ltd., met zetel in het Verenigd Koninkrijk, als belastingplichtige vennootschap met een Hongaars fiscaal registratienummer in Hongarije geregistreerd.

SMK Europe NV behoort eveneens tot het concern, waarvan zij de zaken op Europees niveau behartigt. Zij is gevestigd in België, maar is voor btw-doeleinden in Hongarije geregistreerd.

Vanaf maart 2002 verrichtte verzoekster in Hongarije diensten in onderaanneming voor SMK UK Ltd. SMK UK Ltd kocht de voor de vervaardiging van de eindproducten benodigde grondstoffen en onderdelen aan; zij was eigenaresse van de machines, de apparaten en het gereedschap die bij de vervaardiging van die producten werden gebruikt. Verzoekster zelf hield geen grondstoffen of een stock van eindproducten in bezit; zij hield zich uitsluitend bezig met de montage tot eindproduct, te weten afstandsbediening voor elektronische apparatuur.

Na montage bleven de eindproducten bij verzoekster totdat opdrachtgeefster SMK UK Ltd. ze had verkocht aan een andere onderneming van het concern, namelijk SMK Europe NV, en deze ze had wederverkocht aan klanten binnen of buiten de Gemeenschap.

Verzoekster werd door SMK UK Ltd. ermee belast de eindproducten vanuit Hongarije uit te voeren en „Ex Works” te leveren. SMK UK Ltd. stelde voor de eindproducten pro forma facturen op die golden als vervoersdocumenten en stuurde die langs elektronische weg naar verzoeksters fabriek te Békécsaba.

Verzoekster verzond de eindproducten vanuit haar fabriek te Békécsaba naar het op de facturen vermelde adres.

Als tegenprestatie voor de door haar verrichte diensten bracht verzoekster aan SMK UK Ltd., met zetel in het Verenigd Koninkrijk, de prijs voor het vervaardigen van de eindproducten zonder btw in rekening en met de vermelding „buiten het territoriale toepassingsgebied van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) vallend”. Op de facturen stond het fiscaal registratienummer van de Britse verkrijger. Op de facturen betreffende de onderaanneming werd tevens melding gemaakt van een pro forma factuur die in het kader van de rechtshandeling fungeert als bewijs van aflevering. De pro forma factuur vermeldt SMK UK Ltd. en naam en adres van de eindgebruiker, het land, de hoeveelheid en de prijs van de goederen.

Verzoekster verzond de eindproducten voor rekening van opdrachtgeefsters klant, SMK Europe NV, rechtstreeks aan de klanten van laatstgenoemde vennootschap, die in de Gemeenschap of in een derde land gevestigd waren. In alle gevallen verlieten de eindproducten Hongarije zonder ooit naar opdrachtgeefster SMK UK Ltd. in het Verenigd Koninkrijk te worden vervoerd.

I.

De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Békés Megyei Adóigazgatósága Kiemelt Adóalanyaok Ellenőrzési Osztálya (inspectiedienst „grote belastingplichtigen” van het lokaal hoofdbestuur van de belastingdienst van Béké, ressorterend onder de nationale belasting- en douanediens; hierna: „belastingautoriteit op het eerste niveau”) verrichtte bij verzoekster een inspectie in het kader van haar aangiften in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over de periode tussen 1 januari en 31 december 2007.

In een besluit (omissis) dat was gesteund op de bevindingen waartoe zij tijdens haar inspectie was gekomen, stelde de autoriteit op het eerste niveau een belastingverschil ten laste van verzoekster vast van in totaal 27 712 000 HUF – mét gevolgen voor haar belastingaanslag – en 389 000 HUF – zónder gevolgen voor haar belastingaanslag. Eerstgenoemd bedrag werd als een belastingsschuld van verzoekster gekwalificeerd. De belastingautoriteit op het eerste niveau gelastte verzoekster het geconstateerde belastingverschil te betalen.

In de motivering van haar besluit beriep de belastingautoriteit op het eerste niveau zich op § 15/A, lid 4, sub c, van wet LXXIV van 1992 op de belasting over de toegevoegde waarde (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény; hierna: „btw-wet”) – die nadien is ingetrokken, maar ten tijde van de inspectie van kracht was. Volgens die bepaling is de plaats van uitvoering van diensten bestaande in assemblage, reparatie, onderhoud, renovatie, transformatie of afwerking van goederen (met uitzondering van onroerende goederen), de plaats waar die diensten daadwerkelijk worden verricht. § 15/A, lid 12, van de btw-wet

bevat een uitzondering op die regel. Overeenkomstig die bepaling wordt, indien de opdrachtgever voor de diensten als belastingplichtige is geregistreerd in een andere lidstaat dan die waar zij daadwerkelijk worden verricht, de plaats van uitvoering namelijk geacht te zijn gelegen op het grondgebied van de lidstaat waar de opdrachtgever als belastingplichtige is geregistreerd. § 15/A, lid 14, van de btw-wet bepaalt dat de vorige bepaling niet van toepassing is wanneer de belastingplichtige afnemer van de dienst in onderaanneming de uit de werkzaamheden in onderaanneming verkregen goederen verkoopt op het grondgebied van de staat waar hij die dienst heeft ontvangen. In dat geval wordt de plaats waar de opdrachtgever zijn activiteiten verricht, geacht de plaats van uitvoering van de diensten in onderaanneming te zijn. Volgens de belastingautoriteit op het eerste niveau volgt uit de wettelijke regeling dat de plaats van uitvoering van de overeenkomst voor het in de handel brengen van de goederen die door verzoekster in het kader van de onderaanneming zijn samengesteld, de plaats is waar verzoekster is gevestigd, namelijk Békécsaba. Bijgevolg heeft opdrachtgeefster SMK UK Ltd. die goederen in Hongarije in de handel gebracht. De belastingautoriteit heeft erop gewezen dat verzoekster voor verschillende transacties niet onweerlegbaar had bewezen dat de afgewerkte goederen naar een plaats buiten Hongarije waren vervoerd, zodat niet ingevolge § 15/A, lid 13, van de btw-wet de lidstaat van de opdrachtgever kan worden geacht de plaats van uitvoering te zijn, maar moet worden vastgesteld dat de plaats van uitvoering van de dienst overeenkomstig § 15, lid 4, sub c, van deze wet de plaats is waar die dienst daadwerkelijk wordt verricht. De CMR-vrachtbrieven [CMR: Conventie voor het Internationaal Vervoer van Zaken over de Weg], die geen bewijs bevatten dat de klant de goederen had ontvangen, noch de begeleidingsdocumenten konden aantonen dat de goederen Hongarije hadden verlaten en op hun bestemming waren angekommen; zij vormden enkel het bewijs dat de vervoerder de goederen bij de expediteur in ontvangst had genomen.

Verzoekster tekende tegen het besluit van de belastingautoriteit op het eerste niveau bezwaar aan met het betoog dat de voorwaarden van § 15/A, leden 12 en 13, van de btw-wet vervuld waren, zodat de dienst in onderaanneming, als rechtshandeling die buiten het territoriale toepassingsgebied van de btw was verricht, zonder belasting in rekening kon worden gebracht. Zij heeft daarbij benadrukt dat de afgewerkte goederen niet naar de lidstaat van de opdrachtgever hoeven te worden vervoerd.

In zijn besluit (omissis) van 10 december 2012 bevestigde de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (eerste verweerder), uitspraak doende als autoriteit op het tweede niveau, het besluit van de belastingautoriteit op het eerste niveau. In de motivering van dat besluit verwijst hij naar de reeds in het eerste besluit aangevoerde wettelijke bepalingen en naar § 11/A van de btw-wet, dat de vrijstelling van belasting regelt. Volgens dat artikel kan de dienst in onderaanneming weliswaar zonder belasting in rekening worden gebracht ingeval de vervaardigde goederen naar een derde land worden verzonden, maar alleen indien die verzending onmiddellijk op die dienst volgt.

Eerste verweerder stelt dat bij de onderzochte rechtshandelingen niet aan die voorwaarde was voldaan, aangezien de opdrachtgever de afgewerkte producten vóór vervoer – en dus op Hongaars grondgebied – had verkocht aan SMK Europe NV, die ze op haar beurt in Hongarije had wederverkocht. De export van de goederen vond plaats ten gevolge van de verkoop ervan door SMK Europe NV.

In haar bezwaarschrift betoogt verzoekster dat verweerder in zijn besluit de verrichte economische activiteiten correct weergeeft, maar er een onjuist rechtsgevolg aan verbindt. Volgens verzoekster was voldaan aan de voorwaarden van § 15/A, leden 12 en 13, van de btw-wet die in het belastingjaar waarop de inspectie betrekking had (2007), van kracht en van toepassing was, zodat de betwiste handeling ontsnapte aan het territoriale toepassingsgebied van de btw en dus zonder belasting in rekening kon worden gebracht. Er is geen sprake van een verplichting dat de afgewerkte goederen naar de lidstaat van de opdrachtgever worden vervoerd. Verzoekster beroept zich op punt 15 van de considerans en de artikelen 52 en 55 van de btw-richtlijn, waaruit volgt dat de goederen niet naar het land van de opdrachtgever hoeven terug te keren opdat de in Hongarije verrichte dienst in onderaanneming van belasting is vrijgesteld, maar dat het voldoende is dat ze naar een plaats buiten het land van vervaardiging worden verzonden. Nadat de contractueel overeengekomen diensten waren verricht, hadden de goederen Hongarije verlaten; zij had ze niet aan een in Hongarije gevestigde afnemer verkocht. Dat ook de opdrachtgeefster voor de dienst in onderaanneming, SMK UK Ltd., in 2007 in Hongarije was geregistreerd voor btw-doeleinden, betekent niet dat zij de dienst afnam onder haar Hongaars fiscaal registratienummer, aangezien haar hoofdactiviteit kan worden gekoppeld aan de vestiging die zij in een andere lidstaat heeft. Volgens haar is § 15/A, lid 14, van de btw-wet in strijd met de btw-richtlijn.

In zijn verweerschrift houdt verweerder vast aan het standpunt dat hij in zijn besluit heeft uiteengezet, namelijk dat SMK UK Ltd., gelet op § 15/A, lid 14, van de btw-wet, de dienst in onderaanneming noodzakelijkerwijs onder haar Hongaars fiscaal registratienummer afnam, aangezien zij de door verzoekster op grond van de onderaannemingsovereenkomst gemonteerde goederen in Hongarije verkocht. Bijgevolg is Hongarije op grond van de door verzoekster gesloten overeenkomst de plaats van uitvoering van de dienst. Diensten in onderaanneming die op het nationale grondgebied worden verricht kunnen niet worden geacht van het territoriale toepassingsgebied van de btw-wet te zijn uitgesloten. Verweerder handhaaft tevens zijn zienswijze dat niet de wil van de koper bepalend is voor de vraag welk fiscaal registratienummer het meest relevant is. Dat de afgewerkte goederen daadwerkelijk zijn uitgevoerd, verandert niets aan het feit dat over de door verzoekster verrichte dienst btw dient te worden betaald.

II.

De belastingautoriteit op het eerste niveau verrichtte tevens een inspectie met betrekking tot verzoeksters aangiften in de btw en de vennootschapsbelasting voor de jaren 2008 en 2009 en voor de periode januari-maart 2010. Ook in die periode verrichtte verzoekster de hoger beschreven diensten in onderaanneming voor SMK UK Ltd., zonder btw in rekening te brengen. Na onderzoek van die rechtshandelingen stelde de belastingautoriteit geen regularisatie voor, noch constateerde zij in haar besluit (omissis) van 14 december 2011 een belastingverschil ten laste van verzoekster. Tegen dat besluit werd geen bezwaar aangetekend en het werd dus definitief op 17 januari 2012. Nadien gelastte de directeur van de Nemzeti Adó- és Vámhivatal (tweede verweerder) bij onderzoeksmaatregel (omissis) van 6 augustus 2012 een herziening van de resultaten van de inspectie die door de belastingautoriteit op het eerste niveau was verricht.

Naar aanleiding van dat onderzoek wijzigde de directeur van de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága zijn basisbesluit (omissis) bij een nieuw besluit op het eerste niveau, waarin hij, anders dan in het basisbesluit, ten laste van verzoekster een btw-verschil van 107 616 000 HUF vaststelde, dat als een belastingschuld werd aangemerkt, en nog een verschil van 2 110 000 HUF dat geen gevolgen had voor haar belastingaanslag. Hij legde verzoekster een op de hoofdschuld gebaseerde fiscale boete van 21 523 000 HUF op, vermeerderd met 38 208 000 HUF aan verdragingsrente. Volgens de vastgestelde feiten verrichtte verzoekster de betrokken diensten in onderaanneming voor SMK UK Ltd., de Britse onderneming van het SMK-concern, in de periode waarover de inspectie werd uitgevoerd.

Tijdens de herziening werd namelijk geconcludeerd dat de plaats van uitvoering van de diensten in onderaanneming die door verzoekster waren verricht, overeenkomstig § 42, lid 1, sub b, van wet CXXVII van 2007 op de belasting over de toegevoegde waarde, die in de onderzochte periode van kracht was (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény; hierna: „nieuwe btw-wet”), de plaats is waar de diensten daadwerkelijk worden verricht. § 45 van de nieuwe btw-wet voorziet in een uitzondering op § 42; het bepaalt namelijk dat diensten in onderaanneming die worden verricht voor een afnemer die als belastingplichtige is geregistreerd in een andere lidstaat dan die waar die diensten daadwerkelijk zijn verricht, de plaats van uitvoering de lidstaat is waar de afnemer als belastingplichtige is geregistreerd, mits de vervaardigde goederen worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de lidstaat waar de betrokken diensten daadwerkelijk zijn verricht. Aangezien de dienst in onderaanneming werd verricht in het kader van de hoedanigheid van belastingplichtige in Hongarije van de buitenlandse opdrachtgeefster SMK UK Ltd., volgt uit die bepaling dat deze onderneming zich als belastingplichtige in Hongarije diende te laten registreren. Daar de diensten in onderaanneming werden afgenomen met het oog op de verkoop van de afgewerkte producten, moesten zij in rekening worden

gebracht als diensten die in Hongarije zijn verricht en waarover btw verschuldigd is.

Verzoekster tekende tegen het besluit op het eerste niveau bezwaar aan en beriep zich daarbij op artikel 55 van de btw-richtlijn, dat dezelfde voorwaarden stelt als § 45, leden 1 en 2, van de op 1 januari 2008 in werking getreden nieuwe btw-wet. Volgens haar wordt de plaats van uitvoering van diensten in onderaanneming overeenkomstig de toepasselijke fiscale bepalingen uitsluitend bepaald op basis van de vraag of de afgewerkte producten al dan niet worden vervoerd naar een plaats buiten de lidstaat waar de diensten zijn verricht, en hoeven die producten niet naar het land van de opdrachtgever terug te keren. Zij houdt staande dat alle door haar afgewerkte goederen het Hongaarse grondgebied hadden verlaten en niet in Hongarije waren gebruikt noch daar waren verkocht. De hoofdactiviteit van SMK UK Ltd. is gelinkt aan haar zetel in een andere lidstaat en zij heeft de onderaannemingsovereenkomst ook in die hoedanigheid gesloten, los van de vraag of haar registratie als belastingplichtige in Hongarije in een ander opzicht gerechtvaardigd kan zijn. Volgens verzoekster is de weigering tot het verlenen van belastingvrijstelling in strijd met het beginsel van territorialiteit en neutraliteit van de btw.

Bij besluit op bezwaar (omissis) van 8 januari 2003¹ bevestigde tweede verweerder het besluit (omissis) van eerste verweerder. In de motivering van dat besluit wordt uiteengezet dat de §§ 42, lid 1, sub d, en 45, sub a, van de nieuwe btw-wet in overeenstemming zijn met artikelen 52, sub c, en 55 van de btw-richtlijn, zoals die ten tijde van de inspectie van kracht was. Voor de toepassing van de bijzondere bepalingen is doorslaggevend dat de opdrachtgeefster voor de dienst, SMK [UK] Ltd., bij de verkoop van de op grond van de onderaannemingsovereenkomst gemonteerde en afgewerkte producten een handeling heeft verricht waarvan de plaats van uitvoering in Hongarije is gelegen. Voor een dergelijke economische activiteit dient zij over een fiscaal registratienummer in Hongarije te beschikken. In die omstandigheden is de in § 45, lid 1, van de nieuwe btw-wet vervatte uitzondering op de algemene regel niet van toepassing. Bijgevolg is het zonder belang dat de betrokken handeling tot export heeft geleid, aangezien verzoekster in het kader van een onderaannemingsovereenkomst aan btw onderworpen diensten heeft verricht waarvan de plaats van uitvoering Hongarije was, en dus gehouden is btw te voldoen. De aan verzoekster ten laste gelegde inbreuk in het kader van de betrokken handeling staat los van het feit dat de eerder bij SMK Europe NV verrichte belastinginspecties over 2005 en 2006 en bij SMK UK Ltd. in 2007 geen onregelmatigheden op het gebied van facturering en betaling van belastingen bij de ondernemingen van het SMK-concern aan het licht hebben gebracht.

Met haar beroep verzoekt verzoekster de verwijzende rechter primair het eindbesluit dat naar aanleiding van de herzieningsprocedure is vastgesteld, te

¹ Nvdv: vermoedelijk 8 januari 2013.

wijzigen en het betalingsbevel in te trekken en, subsidiair, dat besluit nietig te verklaren en de belastingautoriteit te gelasten de procedure over te doen. Volgens verzoekster kan de verplichting, de btw te voldoen, niet worden afgeleid uit de btw-richtlijn en heeft tweede verweerder het belastingverschil te haren laste vastgesteld op grond van een met die richtlijn strijdige uitlegging. Sinds de nieuwe btw-wet in werking is getreden, is de vraag naar het meest relevante fiscaal registratienummer niet langer bepalend voor de plaats van uitvoering (§ 15/A, lid 14, laatste volzin, van de tot en met 31 december 2007 geldende oude btw-wet), zodat de afnemer van de dienst in onderaanneming zelf kan bepalen in welke lidstaat hij over de ontvangst van die dienst belasting wenst te betalen. In casu had opdrachtgeefster SMK UK Ltd. in 2008 en 2009 geen Hongaars fiscaal registratienummer en verrichtte zij haar economische activiteit uitsluitend onder het Britse fiscaal registratienummer van haar zetel. In die hoedanigheid heeft zij ook de onderaannemingsovereenkomst gesloten. Verzoekster is van mening dat uitsluitend de opdrachtgever beslist op wie de belasting zal drukken. Het feit dat de goederen met het oog op de verkoop ervan naar een plaats worden vervoerd buiten het land waar zij zijn vervaardigd, maakt de verkoop van de goederen niet tot een handeling waarvan de plaats van uitvoering op het nationale grondgebied is gelegen. De relevante bepalingen van de nieuwe btw-wet laten geen ruimte voor een met het recht strijdige juridische uitlegging en de weigering tot verlening van belastingvrijstelling is in strijd met het beginsel van territorialiteit en neutraliteit van de btw, aangezien de btw-richtlijn rechtstreeks van toepassing is bij de uitvoering van het nationale recht.

Ten gronde verzoekt tweede verweerder om verwerping van het beroep, zonder dat hij verzoeksters stelling dat het nationale recht in overeenstemming met het gemeenschapsrecht moet worden uitgelegd, bestrijdt. Volgens hem regelen de §§ 42, lid 1, en 45, leden 1 en 2, van de nieuwe btw-wet, die in 2008 en 2009 van kracht was, in lijn met de btw-richtlijn de wijze waarop de plaats van uitvoering van de betrokken handeling en het land dat btw over die handeling mag heffen, moeten worden bepaald. § 42, lid 1, sub d, van de nieuwe btw-wet bevat de algemene regel inzake de plaats van uitvoering van diensten die in onderaanneming worden verricht, volgens welke – in de versie die gold tot en met 31 december 2009 – de plaats van uitvoering van werkzaamheden met betrekking tot roerende goederen de plaats is waar die werkzaamheden daadwerkelijk worden verricht. Op de algemene regel geldt een uitzondering wanneer de voorwaarden van § 45, leden 1 en 2, van de nieuwe btw-wet vervuld zijn, in welk geval de handeling niet wordt geacht in Hongarije te zijn verricht. Teneinde te bepalen of de uitzondering op de algemene regel mogelijksterwijs toepassing vindt, dient in de eerste plaats te worden nagegaan of de afnemer van de diensten in onderaanneming een fiscaal registratienummer in Hongarije heeft of moet hebben teneinde dergelijke diensten te kunnen afnemen. Verzoekster betwist niet dat de diensten in onderaanneming worden afgenomen met het oog op en in samenhang met de verkoop van de afgewerkte producten. Volgens tweede verweerder hangt de vraag of de buitenlandse opdrachtgever zich als belastingplichtige in Hongarije moet laten registreren, met andere woorden of de handeling een

belastingverplichting op het nationale grondgebied doet ontstaan, mede af van het traject dat de afgewerkte goederen afleggen. De opdrachtgeefster heeft de door verzoekster gemonteerde goederen niet vervoerd naar de lidstaat waar zij haar zetel heeft. In alle gevallen heeft de verkoop ervan vanuit Hongarije plaatsgevonden, zodat dit land de plaats van uitvoering van de verkoop ervan door SMK UK Ltd. is en deze onderneming als een belastingplichtige moet worden aangemerkt. De in § 45 van de nieuwe btw-wet vervatte uitzondering op § 42, lid 1, sub b, van die wet is op deze situatie niet van toepassing, wat ook uit artikel 55 van de btw-richtlijn kan worden afgeleid.

Bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde („btw-richtlijn”):

Punt 15 van de considerans:

„Ter vergemakkelijking van het intracommunautaire verkeer op het terrein van bewerkingen van roerende lichamelijke zaken is het dienstig belastingregels ter zake vast te stellen wanneer die bewerkingen worden verricht voor afnemers die voor btw-doeleinden geïdentificeerd zijn in een andere lidstaat dan die waar de dienst daadwerkelijk wordt verricht.”

Afdeling 2

Bijzondere bepalingen

Onderafdeling 4

Culturele en soortgelijke diensten, diensten die samenhangen met vervoer of betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken

Artikel 52

„De plaats van de volgende diensten is de plaats waar die diensten daadwerkelijk worden verricht:

[...]

c) expertises of werkzaamheden met betrekking tot roerende lichamelijke zaken.”

Artikel 55

„In afwijking van artikel 52, sub c, wordt bij expertises of werkzaamheden met betrekking tot roerende lichamelijke zaken die worden verricht voor afnemers die voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd in een andere lidstaat dan die op het grondgebied waarvan de dienst daadwerkelijk wordt verricht, de plaats van de

diensten geacht te zijn gelegen op het grondgebied van de lidstaat die aan de afnemer het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de dienst voor hem is verricht.

De in de eerste alinea bedoelde afwijking is slechts van toepassing indien de goederen worden verzonden of vervoerd buiten de lidstaat waar de dienst daadwerkelijk is verricht.”

Relevante bepalingen van Hongaars recht

Aangaande de feiten als uiteengezet in afdeling I:

§ 15, lid 4, van wet LXXIV van 1992 op de belasting over de toegevoegde waarde, zoals die in 2007 van kracht was („oude btw-wet”)

„De plaats van uitvoering van de [volgende] diensten is de plaats waar die diensten daadwerkelijk worden verricht:

[...]

c) assemblage, reparatie, onderhoud, renovatie, transformatie of afwerking van goederen (met uitzondering van onroerende goederen).”

§ 15/A, lid 12

„Indien de afnemer van de in § 15, lid 4, sub c en d, genoemde diensten als belastingplichtige is geregistreerd in een andere lidstaat dan die waar zij daadwerkelijk worden verricht, wordt de plaats van uitvoering geacht te zijn gelegen op het grondgebied van de lidstaat waar de afnemer van de diensten als belastingplichtige is geregistreerd.”

§ 15/A, lid 13

„Lid 12 vindt geen toepassing wanneer de goederen niet worden vervoerd buiten de lidstaat waar de dienst daadwerkelijk is verricht.”

§ 15/A, lid 14

„Wanneer de plaats van uitvoering wordt bepaald door het grondgebied van de lidstaat waar de persoon of de organisatie die diensten in de zin van dit artikel in eigen naam afneemt, als belastingplichtige is geregistreerd, en die persoon of organisatie tegelijk ook in een andere lidstaat als belastingplichtige is geregistreerd, wordt de lidstaat van de belastingautoriteit die het fiscaal registratienummer heeft toegekend waaronder de in dit artikel bedoelde dienst wordt afgenomen, geacht de plaats van uitvoering te zijn. De belastingplichtige is gehouden de dienst af te nemen onder het fiscaal registratienummer dat hem is toegekend door de lidstaat waar hij de activiteit verricht op grond waarvan hij aan

belastingheffing is onderworpen en in het kader waarvan hij de in dit artikel bedoelde dienst heeft afgenomen.”

Aangaande de rechtshandeling als uiteengezet in afdeling II:

§ 42, lid 1, van wet CXXVII van 2007 op de belasting over de toegevoegde waarde, die op 1 januari 2008 van kracht is geworden („nieuwe btw-wet”)

„De plaats van uitvoering van de volgende diensten is de plaats waar die diensten daadwerkelijk worden verricht:

[...]

d) werkzaamheden met betrekking tot goederen (met uitzondering van onroerende goederen).”

§ 45, lid 1

„In afwijking van § 42, is bij de in lid 1, sub c en d, daarvan bedoelde diensten die worden verricht voor een afnemer die als belastingplichtige is geregistreerd in een andere lidstaat van de Gemeenschap dan die waar die diensten daadwerkelijk zijn verricht, de plaats van uitvoering de lidstaat waar de afnemer als belastingplichtige is geregistreerd.”

§ 45, lid 2

„Lid 1 is van toepassing wanneer de goederen waarvoor de in § 42, lid 1, sub c en d, bedoelde diensten hebben plaatsgevonden, worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de lidstaat van de Gemeenschap waar de betrokken diensten daadwerkelijk zijn verricht.”

De verwijzende rechter is van mening dat, ter beslechting van het onderhavige geding, de artikelen 52, sub c, en 55 van de btw-richtlijn moeten worden uitgelegd, zodat hij kan beoordelen of de leden 12 tot en met 14 van § 15/A van de oude btw-wet, die op de onderhavige zaak van toepassing zijn, daarmee verenigbaar zijn, en of de toepassing door verweerder van de §§ 42, lid 1, sub d, en 45, leden 1 en 2, van de nieuwe btw-wet op de betrokken diensten in onderaanneming, niet in strijd is met het Unierecht.

(omissis) [aspecten van nationaal procesrecht]

Gyula, 17 februari 2004

(ondertekening)