Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

30 de abril de 2015 *

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 52.°, alínea c), e 55.° — Determinação do lugar de uma prestação de serviços — Destinatário da prestação registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em vários Estados-Membros — Expedição ou transporte para um lugar fora do Estado-Membro onde a prestação foi materialmente executada»

No processo C-97/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hungria), por decisão de 17 de fevereiro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 3 de março de 2014, no processo

SMK kft

contra

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

Nemzeti Adó- és Vámhivatal,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: A. Ó Caoimh, presidente de secção, C. Toader e E. Jarašiūnas (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo húngaro, por G. Koós e M. Z. Fehér, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo helénico, por K. Paraskevopoulou e I. Kotsoni, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por V. Bottka e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

* Língua do processo: húngaro.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 52.°, alínea c), e 55.° da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade SMK kft, domiciliada na Hungria, à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Direção tributária da Região de Dél-alföld, dependente da Autoridade tributária nacional, a seguir «Főigazgatóság») e à Nemzeti Adó- és Vámhivatal (Autoridade tributária nacional, a seguir «NAV»), relativo a uma decisão que exige à SMK kft o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») correspondente aos exercícios compreendidos entre 2007 e 2009 e ao período compreendido entre janeiro e março de 2010.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Embora uma parte do litígio no processo principal seja relativa ao período compreendido entre janeiro e março de 2010, ao qual é aplicável a diretiva IVA, conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO L 44, p. 11), decorre do pedido de decisão prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio se interroga unicamente sobre a interpretação dos artigos 52.°, alínea c), e 55.° da diretiva IVA na sua versão em vigor até 1 de janeiro de 2010, ou seja, na versão anterior às alterações efetuadas pela Diretiva 2008/8.

4 O artigo 52.º da diretiva IVA, que figura sob o título V desta, relativo ao lugar das operações tributáveis, prevê:

«O lugar das prestações de serviços adiante enumeradas é o lugar onde a prestação é materialmente executada:

[...]

c) Peritagens ou trabalhos relativos a bens móveis corpóreos.»

5 O artigo 55.º desta diretiva tem a seguinte redação:

«Em derrogação do disposto na alínea c) do artigo 52.º, considera-se que o lugar das prestações de serviços que tenham por objeto peritagens ou trabalhos relativos a bens móveis corpóreos, efetuadas a destinatários registados para efeitos do IVA num Estado-Membro que não seja aquele em cujo território tais prestações são materialmente executadas, se situa no território do Estado-Membro que atribuiu ao destinatário o número de identificação IVA ao abrigo do qual lhe foi prestado o serviço.

A derrogação prevista no primeiro parágrafo só é aplicável quando os bens forem objeto de expedição ou de transporte para fora do Estado-Membro onde a prestação foi materialmente executada.»

Direito húngaro

6 A Lei LXXIV de 1992 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény), conforme em vigor em 2007 (a seguir «lei relativa ao IVA»), no artigo 15.º, n.º 4, previa:

«Considera-se lugar de execução dos serviços o lugar onde é materialmente realizada a prestação de serviços [seguinte]:

[...]

c) (operações de) montagem, reparação, manutenção, renovação, transformação ou acabamento de bens (exceto de bens imóveis).

[...]»

7 Nos termos do artigo 15.º/A, n.ºs 12 a 14, da referida lei:

«12. Quando o destinatário dos serviços referidos no artigo 15.º, n.º 4, alíneas c) e d), for um sujeito passivo registado num Estado-Membro que não seja o correspondente ao lugar de execução material da prestação dos serviços, considera-se como lugar de execução o território do Estado-Membro no qual o destinatário dos serviços estiver registado como sujeito passivo.

13. O n.º 12 não é aplicável quando os bens não forem transportados para fora do Estado-Membro no qual o serviço tenha sido materialmente prestado.

14. Quando o lugar de execução for determinado pelo território do Estado-Membro no qual estiver registada como sujeito passivo a pessoa ou organização que receba em nome próprio os serviços a que se refere o presente artigo e quando a pessoa ou organização destinatária estiver, ao mesmo tempo, registada como sujeito passivo noutro Estado-Membro, considera-se lugar de execução o Estado-Membro cuja autoridade tributária lhe tenha atribuído o número de identificação fiscal utilizado para receber o serviço a que se refere o presente artigo. O sujeito passivo é obrigado a receber este serviço com o número de identificação fiscal emitido pelo Estado-Membro no qual exerce a atividade que origina a sua sujeição ao imposto e no âmbito da qual lhe foi prestado o serviço a que se refere o presente artigo.»

8 A Lei CXXVII de 2007 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, em vigor a partir de 1 de janeiro de 2008 (a seguir «nova lei relativa ao IVA»), no artigo 42.º, n.º 1, dispõe:

«Em caso de prestação dos seguintes serviços, o lugar de execução é o lugar onde o serviço é materialmente executado:

[...]

d) trabalhos realizados num bem (excluindo bens imóveis).»

9 Nos termos do artigo 45.º, n.ºs 1 e 2, da nova lei relativa ao IVA:

«1. Em derrogação do disposto no artigo 42.º, quando o destinatário dos serviços a que se refere o artigo 42.º, n.º 1, alíneas c) e d), for um sujeito passivo registado num Estado-Membro da Comunidade que não seja aquele em cujo território esses serviços tenham sido materialmente prestados, o lugar de execução da prestação é o Estado-Membro da Comunidade no qual o destinatário estiver registado como sujeito passivo para este efeito.

2. O n.º 1 é aplicável quando os bens objeto dos serviços a que se refere o artigo 42.º, n.º 1, alíneas c) e d), forem expedidos ou transportados para fora do Estado-Membro da Comunidade no qual esses serviços tenham sido materialmente realizados.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 Conforme resulta da decisão de reenvio, a SMK kft, membro do grupo de sociedades SMK, é sujeito passivo do IVA na Hungria e, por essa razão, tem número de identificação fiscal nesse Estado. Este grupo de empresas inclui igualmente a SMK UK Ltd, que é uma sociedade com sede no Reino Unido, e que, até 30 de julho de 2007, estava registada como sujeito passivo de imposto simultaneamente no Reino Unido e na Hungria e dispunha de números de identificação fiscal britânico e húngaro. A SMK Europe NV (a seguir «SMK Europe»), empresa com sede na Bélgica e inscrita na Hungria no registo do IVA, é também membro do referido grupo e encarregada da comercialização dos produtos do grupo na Europa.

11 A partir de março de 2002, a SMK kft prestou serviços na Hungria, em regime de empreitada, por conta da SMK UK Ltd. Esta última sociedade adquiria as matérias-primas e os acessórios necessários ao fabrico dos produtos acabados, concretamente, comandos à distância que faziam parte de aparelhos eletrónicos. Os aparelhos, instalações e meios de produção pertenciam à SMK UK Ltd. A SMK kft não tinha materiais próprios nem produtos acabados e procedia exclusivamente a operações de montagem dos comandos à distância.

12 Após a montagem, os produtos acabados ficavam nas instalações da SMK kft, enquanto a SMK UK Ltd, destinatária das prestações de serviços, os vendia à SMK Europe, que depois os revendia a compradores estabelecidos noutros Estados-Membros ou em países terceiros. A SMK kft foi encarregada pela SMK UK Ltd de entregar esses produtos aos adquirentes. As faturas emitidas por ocasião dessas vendas, que constituíam documentos de transporte, eram preparadas pela SMK UK Ltd em nome do adquirente dos produtos acabados, concretamente a SMK Europe, mas estes últimos eram expedidos diretamente para os adquirentes finais, situados na União Europeia ou num país terceiro, aos quais a SMK Europe os tinha revendido. Em todos os casos, os produtos acabados saíram do território da Hungria e nunca chegaram ao Reino Unido.

13 A SMK kft faturou o preço do fabrico dos produtos acabados, a título de contrapartida dos serviços prestados, à SMK UK Ltd, sem inclusão de imposto e com a menção «fora do âmbito de aplicação territorial do IVA». Na fatura, indicava o número de identificação fiscal britânico da SMK UK Ltd.

14 O Serviço de inspeção tributária da Direção de finanças de Békés, pertencente à Autoridade tributária nacional (a seguir «autoridade tributária de primeiro grau»), procedeu a uma inspeção às declarações de IVA apresentadas pela SMK kft, correspondentes ao período compreendido entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2007.

15 No final dessa inspeção, a autoridade tributária de primeiro grau considerou que o lugar das prestações de serviços de empreitada em causa era o lugar de execução material das mesmas, concretamente, a Hungria. Mais precisamente, considerou que a SMK kft não tinha demonstrado que os produtos acabados tinham sido expedidos para fora da Hungria e que, em consequência, não era possível considerar o Reino Unido como o lugar das prestações de serviços. Em conformidade, esta autoridade tributária declarou que existia uma dívida fiscal no montante de 27 712 000 forints húngaros (HUF) e reclamou à SMK kft o pagamento da mesma.

16 A SMK kft contestou a decisão da autoridade tributária de primeiro grau perante a Főigazgatóság, alegando que os requisitos estabelecidos pelo artigo 15.º/A, n.ºs 12 e 13, da lei relativa ao IVA estavam preenchidos, pelo que os serviços objeto do contrato de empreitada em causa no processo principal

podiam ser faturados sem IVA como negócios jurídicos realizados fora do âmbito de aplicação territorial dessa lei. Salientou que não existia uma obrigação de os produtos acabados serem transportados para o Estado-Membro do destinatário das prestações de serviços.

17 Na sua decisão de 10 de dezembro de 2012, a Főigazgatóság, que conhece do recurso enquanto autoridade tributária de segundo grau, confirmou a decisão da autoridade tributária de primeiro grau. Declarou que os produtos acabados tinham sido vendidos pela SMK UK Ltd à SMK Europe antes de serem transportados, quando ainda se encontravam no território húngaro. Nestas condições, considerou que o transporte dos referidos produtos era a consequência da sua venda e não da prestação de serviços de empreitada.

18 Por outro lado, a autoridade tributária de primeiro grau procedeu a uma inspeção às declarações de IVA e de imposto sobre as sociedades, relativas aos exercícios de 2008 e 2009, bem como ao período compreendido entre janeiro e março de 2010. Durante este período, a SMK kft também prestou à SMK UK Ltd serviços objeto de contrato de empreitada, pelos quais não faturou IVA.

19 Na sequência de uma reapreciação desta inspeção, o diretor-geral da Főigazgatóság apurou a existência, a cargo da SMK kft, de uma dívida de imposto no montante de 107 616 000 HUF e aplicou-lhe uma coima de 21 523 000 HUF, bem como juros de mora no montante de 38 208 000 HUF. Considerou que, de acordo com os artigos 42.°, n.º 1, alíneas b) a d), e 45.° da nova lei relativa ao IVA, o lugar de execução dos serviços objeto de contrato de empreitada prestados por esta sociedade durante o período referido se situava na Hungria.

20 A SMK kft interpôs recurso da decisão da autoridade tributária de primeiro grau para a NAV, a qual, por decisão de 8 de janeiro de 2003, confirmou a referida decisão, considerando que o lugar de execução dos serviços objeto de contrato de empreitada se situava na Hungria.

21 A SMK kft interpôs recurso administrativo da decisão da Főigazgatóság de 10 de dezembro de 2012 e da decisão da NAV de 8 de janeiro de 2013 para o órgão jurisdicional de reenvio. No que respeita, em primeiro lugar, à decisão da Főigazgatóság, a SMK kft alega designadamente que, para efeitos da determinação do lugar de execução da prestação de serviços que tem por objeto trabalhos efetuados em bens, o artigo 55.º da diretiva IVA não exige que esses bens sejam entregues no Estado-Membro do adquirente das prestações de serviços. Em sua opinião, basta que tenham sido objeto de transporte ou de expedição para fora do Estado-Membro onde o seu fabrico ficou concluído.

22 A SMK kft salienta que, no final da prestação de serviços que efetuou, os produtos acabados, que foram vendidos a adquirentes situados num Estado distinto da Hungria, saíram, devido a esse facto, do território deste último país. O facto de o adquirente das prestações de serviços, concretamente a SMK UK Ltd, ter estado também inscrito no registo húngaro do IVA em 2007 não significa que tenha beneficiado das prestações de serviços com um número de identificação fiscal húngaro, dado que a sua atividade principal estava ligada a um estabelecimento situado noutro Estado-Membro. A SMK kft considera que o artigo 15.º/A, n.º 14, da lei relativa ao IVA é contrário à diretiva IVA.

23 A Főigazgatóság alega que a SMK kft tinha a obrigação de tomar em consideração a prestação de serviços sob o número de identificação fiscal húngaro da SMK UK Ltd, porque a venda dos produtos acabados resultantes dos trabalhos realizados pela SMK kft tinha tido lugar na Hungria. Por conseguinte, segundo a Főigazgatósága, devia considerar-se que o lugar das prestações de serviços se situava no território desse Estado-Membro e que, consequentemente, estas prestações não estavam excluídas do âmbito de aplicação territorial da lei relativa ao IVA. O transporte dos produtos acabados não alterava o facto de, após a execução da prestação de serviços, a SMK kft ser sujeito passivo do IVA.

24 No que respeita, em segundo lugar, à decisão da NAV de 8 de janeiro de 2013, a SMK kft considera que não se pode deduzir da diretiva IVA a obrigação de pagamento do IVA, a não ser que se adote uma interpretação contrária a esta última. Em sua opinião, cabe ao adquirente das prestações de serviços decidir sobre quem recai a obrigação tributária. Por último, a recusa em aplicar a isenção fiscal aos serviços em causa viola os princípios da territorialidade e da neutralidade do IVA.

25 A NAV alega que, para aplicar a exceção prevista no artigo 55.º da diretiva IVA, importa analisar se o destinatário dos serviços objeto do contrato de empreitada dispunha, ou devia dispor, de um número de identificação fiscal na Hungria. A este propósito, salienta que os produtos acabados, que foram montados pela SMK kft, não foram transportados para o Estado-Membro em cujo território a SMK UK Ltd tem a sua sede, mas foram vendidos quando estavam na Hungria, pelo que esse Estado-Membro deve ser considerado como o lugar de execução da venda efetuada pela SMK UK Ltd.

26 Nestas circunstâncias, o Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal Administrativo e do Trabalho de Gyula) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode o artigo 55.º da [d]iretiva IVA, em vigor até 1 de janeiro de 2010, ser interpretado no sentido de que se refere unicamente a sujeitos passivos destinatários de uma prestação de serviços que não tenham ou não estejam obrigados a ter um número de identificação para efeitos de IVA no Estado-Membro do lugar onde os serviços são materialmente prestados?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, para a determinação do lugar de execução dos serviços é exclusivamente aplicável o artigo 52.º da [d]iretiva IVA?

3) Em caso de resposta negativa à primeira questão, deve o artigo 55.º da [d]iretiva IVA, em vigor até 1 de janeiro de 2010, ser interpretado no sentido de que, quando o sujeito passivo destinatário dos serviços objeto de um contrato de empreitada dispõe, ou deveria dispor, de um número de identificação para efeitos de IVA em mais do que um Estado-Membro, a determinação do número de identificação fiscal ao abrigo do qual recebe a prestação de serviços depende exclusivamente de decisão desse destinatário (incluindo também no caso de se considerar que o sujeito passivo destinatário da prestação está estabelecido no Estado-Membro do lugar de execução material dos serviços, mas dispõe também de um número de identificação para efeitos de IVA noutro Estado-Membro)?

4) No caso de a resposta à terceira questão ser no sentido de que a faculdade de decisão do destinatário da prestação de serviços é ilimitada, deve o artigo 55.º da [d]iretiva IVA ser interpretado no sentido de que:

— até 31 de dezembro de 2009, se pode considerar que a prestação de serviços foi executada ao abrigo do número de identificação para efeitos de IVA indicado pelo destinatário da referida prestação, se este também for considerado sujeito passivo registado (estabelecido) noutro Estado-Membro e os bens forem expedidos ou transportados para fora do Estado-Membro no qual a prestação tiver sido materialmente executada?

— influi na determinação do lugar de execução dos serviços o facto de o destinatário da prestação ser um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro que entrega os bens acabados, expedindo-os ou transportando-os para fora do Estado-Membro onde os serviços foram prestados, a um comprador intermédio, que, por sua vez, os revende num terceiro Estado-Membro da [União], sem que o destinatário dos serviços objeto do contrato de empreitada os transporte de novo para o seu estabelecimento?

5) Se a faculdade de decisão do destinatário da prestação de serviços não for ilimitada, influem sobre a aplicabilidade do artigo 55.º da [d]iretiva IVA, em vigor até 1 de janeiro de 2010:

— o facto de o destinatário de determinados trabalhos efetuados sobre um bem adquirir e disponibilizar a quem os realiza as respetivas matérias-primas;

— a partir de que Estado-Membro e ao abrigo de que número de identificação fiscal o sujeito passivo destinatário dos serviços realiza a entrega dos bens acabados resultantes dos referidos trabalhos;

— o facto de — como ocorre no litígio no processo principal — os bens acabados resultantes dos referidos trabalhos serem objeto de várias entregas, no quadro de uma cadeia de operações, ainda dentro do país no qual os trabalhos são realizados, e de o seu transporte desse país para o comprador final ser efetuado diretamente?»

Quanto às questões prejudiciais

27 A título liminar, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, no âmbito do processo de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, instituído pelo artigo 267.º TFUE, compete a este dar ao órgão jurisdicional nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Nesta ótica, incumbe, tal sendo o caso, ao Tribunal de Justiça reformular as questões que lhe são submetidas (v. acórdão Douane Advies Bureau Rietveld, C-541/13, EU:C:2014:2270, n.º 18 e jurisprudência referida).

28 A este propósito, resulta da decisão de reenvio que, no processo principal, está em causa a determinação, para efeitos de IVA, do lugar das prestações de serviços de empreitada executadas pela recorrente no processo principal na Hungria, sob as ordens e por conta da SMK UK Ltd, com sede no Reino Unido, proprietária dos produtos sobre os quais incidem essas prestações. Resulta igualmente dos elementos de que o Tribunal de Justiça dispõe que as prestações de serviços em causa consistiam na montagem de comandos à distância pertencentes à SMK UK Ltd pela recorrente no processo principal. Após a sua montagem, os produtos acabados em causa permaneciam na Hungria. A SMK UK Ltd vendia-os em seguida à SMK Europe, a qual os revendia a adquirentes estabelecidos noutros Estados-Membros ou em países terceiros. Assim, só após a sua revenda é que estes produtos acabados foram objeto de transporte ou de expedição para fora da Hungria.

29 Importa referir igualmente que o órgão jurisdicional de reenvio distingue o período durante o qual o destinatário das prestações de serviços estava registado para efeitos do IVA tanto na Hungria como no Reino Unido e o período durante o qual já não estava registado para efeitos do IVA na Hungria.

30 Tendo em conta o exposto, as cinco questões prejudiciais, que devem ser tratadas conjuntamente, devem ser consideradas como destinadas, em substância, a saber se o artigo 55.º da diretiva IVA, na sua versão em vigor até 1 de janeiro de 2010, deve ser interpretado no sentido de que é aplicável em circunstâncias como as do processo principal, em que o destinatário das prestações de serviços estava registado para efeitos do IVA simultaneamente no Estado-Membro em que as prestações foram materialmente executadas e noutro Estado-Membro, e depois unicamente nesse outro Estado-Membro, e em que os bens móveis corpóreos sobre os quais incidiram essas prestações foram objeto de expedição ou de transporte para fora do Estado-Membro em que as prestações foram materialmente executadas não no final das mesmas, mas na sequência da venda posterior desses bens.

31 A diretiva IVA, que substituiu a Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), contém um título V, dedicado ao lugar das operações

tributáveis. O capítulo 3 desse título é relativo ao lugar das prestações de serviços e as secções 1 e 2 do mesmo capítulo estabelecem, respetivamente, as disposições gerais para a determinação do lugar de tributação dessas prestações e as disposições específicas relativas a prestações de serviços específicas. Tal como o artigo 9.º, n.os 2 e 3, da Sexta Diretiva 77/388, os artigos 44.° a 59.° da diretiva IVA incluem regras que determinam o lugar de conexões fiscais específicas (v. acórdão Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, n.os 37 e 38).

32 Em conformidade com jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, o objetivo das disposições que determinam o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços é evitar, por um lado, conflitos de competência suscetíveis de conduzir a dupla tributação e, por outro, a não tributação de receitas (acórdão Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 42 e jurisprudência referida).

33 Assim, uma disposição como o artigo 55.º da diretiva IVA determina o lugar de conexão fiscal de uma prestação de serviços e delimita as competências dos Estados-Membros. Com este objetivo, a referida disposição visa estabelecer uma repartição racional dos respetivos âmbitos de aplicação das legislações nacionais em matéria de IVA, determinando de maneira uniforme o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços (v., neste sentido, acórdão Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, n.os 50 e 51).

34 Cumpre recordar que a regra geral da determinação do lugar de conexão fiscal das prestações de serviços que tenham por objeto bens móveis corpóreos é estabelecida no artigo 52.º, alínea c), da diretiva IVA, nos termos do qual o lugar dessas prestações de serviços é o lugar onde as mesmas são materialmente executadas.

35 O artigo 55.º da diretiva IVA dispõe que, em derrogação do da referida regra, se considera que o lugar das prestações de serviços supramencionadas, efetuadas a destinatários registados para efeitos do IVA num Estado-Membro que não seja aquele em cujo território tais prestações são materialmente executadas, se situa no território do Estado-Membro que atribuiu ao destinatário o número de identificação IVA ao abrigo do qual lhe foi prestado o serviço. Esta derrogação só é aplicável quando os bens forem objeto de expedição ou de transporte para fora do Estado-Membro onde a prestação foi materialmente executada.

36 Assim, resulta da redação do artigo 55.º da diretiva IVA que a derrogação prevista neste último artigo é aplicável quando estão reunidos dois requisitos cumulativos. Em primeiro lugar, o destinatário das prestações deve estar «registado para efeitos do IVA» num Estado-Membro que não seja aquele em cujo território tais prestações são materialmente executadas e, em segundo lugar, os bens devem ser expedidos ou transportados para fora do Estado-Membro da execução material das prestações.

37 Atendendo a que a determinação do lugar da prestação de serviços deve ser efetuada unicamente à luz dos elementos factuais atinentes à operação tributável em causa, o segundo requisito previsto pelo artigo 55.º da diretiva IVA para a aplicação da derrogação que o mesmo prevê deve ser apreciado unicamente em função destes elementos e não à luz de eventuais operações posteriores.

38 Assim sendo, para que o artigo 55.º da diretiva IVA seja aplicável, o transporte ou expedição dos bens deve ser efetuado no âmbito da operação relativa aos trabalhos que incidam sobre esses bens, antes da realização, caso tenha lugar, de uma outra operação respeitante a esses bens sujeita a IVA.

39 No caso em apreço, conforme resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe e foi recordado no n.º 28 do presente acórdão, após a sua montagem, os produtos acabados em causa no processo principal permaneciam na Hungria e só eram transportados para fora desse Estado-Membro após as operações de venda e revenda dos mesmos produtos.

40 Por conseguinte, no âmbito das prestações de serviços em causa no processo principal, não houve transporte ou expedição de bens para fora do Estado-Membro da execução material dessas prestações. O requisito relativo ao transporte ou expedição dos bens previsto no artigo 55.º da diretiva IVA não

estava, pois, preenchido. Portanto, o lugar de conexão fiscal dessas prestações deve ser determinado em aplicação do artigo 52.º, alínea c), desta diretiva nos termos do qual o lugar é o do Estado-Membro da sua execução material, no caso, a Hungria.

41 Por outro lado, observa-se, quanto ao primeiro requisito previsto para a aplicação do artigo 55.º da diretiva IVA, que o facto de, durante o período das prestações de serviços em causa, o destinatário destas prestações estar registado para efeitos do IVA simultaneamente na Hungria e no Reino Unido, e depois unicamente neste último Estado-Membro, não tem consequências para a resolução do litígio pendente no órgão jurisdicional de reenvio, uma vez que, no âmbito destas prestações de serviços, os bens não tinham sido transportados ou expedidos para fora da Hungria.

42 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões prejudiciais que o artigo 55.º da diretiva IVA, na sua versão em vigor até 1 de janeiro de 2010, deve ser interpretado no sentido de que não é aplicável em circunstâncias como as do processo principal, em que o destinatário das prestações de serviços estava registado para efeitos do IVA simultaneamente no Estado-Membro em que as prestações foram materialmente executadas e noutro Estado-Membro, e depois unicamente nesse outro Estado-Membro, e em que os bens móveis corpóreos sobre os quais incidiram essas prestações foram objeto de expedição ou de transporte para fora do Estado-Membro em que as prestações foram materialmente executadas não no final das mesmas, mas na sequência da venda posterior desses bens.

Quanto às despesas

43 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

O artigo 55.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, na sua versão em vigor até 1 de janeiro de 2010, deve ser interpretado no sentido de que não é aplicável em circunstâncias como as do processo principal, em que o destinatário das prestações de serviços estava registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado simultaneamente no Estado-Membro em que as prestações foram materialmente executadas e noutro Estado-Membro, e depois unicamente nesse outro Estado-Membro, e em que os bens móveis corpóreos sobre os quais incidiram essas prestações foram objeto de expedição ou de transporte para fora do Estado-Membro em que as prestações foram materialmente executadas não no final das mesmas, mas na sequência da venda posterior desses bens.

Assinaturas