Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

30 aprilie 2015*

„Trimitere preliminară — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Articolul 52 litera (c) și articolul 55 — Stabilirea locului unei prestări de servicii — Beneficiarul serviciilor prestate identificat în scopul taxei pe valoarea adăugată în mai multe state membre — Expediere sau transport în afara statului membru în care serviciile au fost efectiv prestate”

În cauza C-97/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Ungaria), prin decizia din 17 februarie 2014, primită de Curte la 3 martie 2014, în procedura

SMK kft

împotriva

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

Nemzeti Adó- és Vámhivatal,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul A. Ó Caoimh, președinte de cameră, doamna C. Toader și domnul E. Jarašiūnas (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul maghiar, de G. Koós și de Z. Fehér, în calitate de agenți;

— pentru guvernul elen, de K. Paraskevopoulou și de I. Kotsoni, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de V. Bottka și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: maghiara.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 52 litera (c) și a articolului 55 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SMK kft, societate cu sediul în Ungaria, pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Direcția generală de impozite a regiunii Dél-alföld din cadrul Serviciului național de impozite și taxe, denumită în continuare „Főigazgatóság”) și Nemzeti Adó- és Vámhivatal (Serviciul național de impozite și taxe, denumit în continuare „NAV”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie prin care s-a dispus obligarea SMK kft la plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru anii 2007-2009 și pentru perioada cuprinsă între lunile ianuarie și martie ale anului 2010.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Deși o parte a litigiului principal privește perioada cuprinsă între lunile ianuarie și martie ale anului 2010, care este supusă Directivei TVA astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO L 44, p. 11), din cererea de decizie preliminară reiese că instanța de trimitere ridică întrebări numai cu privire la interpretarea articolului 52 litera (c) și a articolului 55 din Directiva TVA în versiunea în vigoare până la 1 ianuarie 2010, cu alte cuvinte, înaintea modificărilor aduse de Directiva 2008/8.

4 Potrivit articolului 52 din Directiva TVA, care figurează în titlul V din aceasta, care privește locul operațiunilor taxabile:

„Locul prestării următoarelor servicii este locul unde serviciile sunt efectiv prestate:

[…]

(c) evaluări ale bunurilor mobile corporale și lucrări efectuate asupra acestora.”

5 Articolul 55 din această directivă are următorul cuprins:

„Prin derogare de la articolul 52 litera (c), locul prestării de servicii care implică evaluări ale bunurilor mobile corporale sau lucrări asupra acestor bunuri, efectuate pentru clienți identificați în scopuri de TVA într-un alt stat membru decât cel pe al cărui teritoriu sunt prestate efectiv serviciile, este considerat a fi situat pe teritoriul statului membru care a emis clientului numărul de identificare în scopuri de TVA sub care i-a fost prestat serviciul.

Derogarea prevăzută la primul paragraf se aplică doar atunci când bunurile sunt expediate sau transportate din statul membru în care serviciile au fost prestate efectiv.”

Dreptul maghiar

6 Legea LXXIV din 1992 privind taxa pe valoarea adăugată (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény), astfel cum era în vigoare în anul 2007 (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevedea la articolul 15 alineatul 4:

„Locul prestării serviciilor este considerat a fi locul unde este prestat efectiv serviciul […]:

[…]

c) (operațiuni de) asamblare, reparare, întreținere, renovare, transformare, finisare a bunurilor (cu excepția operațiunilor asupra unor bunuri imobile).

[…]”

7 Potrivit articolului 15/A alineatele 12-14 din legea menționată:

„12. Dacă beneficiarul serviciilor prevăzute la articolul 15 alineatul 4 literele c) și d) este înregistrat ca persoană impozabilă în alt stat membru decât cel în care s-a prestat efectiv serviciul, locul prestării serviciilor este considerat a fi statul membru pe teritoriul căruia este înregistrată ca persoană impozabilă persoana care a dispus prestarea serviciului.

13. Alineatul 12 nu se aplică în cazul în care produsul nu a fost transportat în afara statului membru în care serviciul a fost efectiv prestat.

14. În cazul în care locul executării îl constituie teritoriul statului membru în care persoana sau entitatea beneficiară în nume propriu a serviciilor definite la prezentul articol este înregistrată, iar persoana sau entitatea care a dispus prestarea serviciilor este înregistrată ca persoană impozabilă în mai multe state membre în același timp, locul prestării serviciilor este considerat a fi statul membru ale cărui autorități fiscale au eliberat un număr fiscal acestei persoane sau entități beneficiare a serviciului definit la articolul menționat. Persoana impozabilă are obligația de a înregistra serviciul sub numărul eliberat de acest stat membru în care efectuează activitatea care generează obligația de plată a taxei și în interesul căreia este prestat serviciul.”

8 Legea CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare de la 1 ianuarie 2008 (denumită în continuare „Noua lege privind TVA-ul”), prevede la articolul 42 alineatul 1:

„În cazul prestării următoarelor servicii, locul prestării este locul în care serviciul a fost efectiv prestat:

[…]

d) munca efectuată asupra unui produs (cu excepția bunurilor imobile).”

9 Potrivit articolului 45 alineatele 1 și 2 din Noua lege privind TVA-ul:

„1. Prin derogare de la articolul 42, dacă beneficiarul unui serviciu prevăzut la articolul 42 alineatul 1 literele c) și d) este o persoană impozabilă înregistrată într-un alt stat membru al Comunității decât statul în care serviciul este efectiv prestat, locul prestării respective va fi statul membru al Comunității în care beneficiarul serviciului a fost înregistrat ca persoană impozabilă.

2. Alineatul 1 este aplicabil în cazul în care produsul rezultat dintr-un serviciu prevăzut la articolul 42 alineatul 1 literele c) și d) este expediat sau transportat în afara statului membru al Comunității în care a fost efectiv prestat serviciul menționat la articolul 42 alineatul 1 literele c) și d).”

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, SMK kft, membră a grupului de societăți SMK, este o persoană impozabilă în scopuri de TVA în Ungaria și dispune ca urmare a acestui fapt de un număr de identificare în scopuri de TVA în statul menționat. Din acest grup de societăți face parte și SMK UK Ltd, care este o societate cu sediul în Regatul Unit și care, până la 30 iulie 2007, era înregistrată ca persoană impozabilă atât în Regatul Unit, cât și în Ungaria și dispunea de numere de identificare în scopuri de TVA britanic și maghiar. SMK Europe NV (denumită în continuare „SMK Europe"), societate cu sediul în Belgia și înscrisă în Ungaria în registrul TVA, este de asemenea membră a grupului respectiv și este însărcinată cu comercializarea în Europa a produselor grupului.

11 Începând cu luna martie a anului 2002, SMK kft a efectuat în Ungaria, la ordinul și pe seama SMK UK Ltd, prestări de servicii subcontractate. Această din urmă societate a achiziționat materiile prime și piesele necesare pentru asamblarea produselor finite, și anume telecomenzi care făceau parte din echipamente electronice. Aparatele, instalațiile și mijloacele de producție erau proprietatea SMK UK Ltd. SMK kft nu deținea stocuri proprii de materii prime sau de produse finite și a efectuat exclusiv operațiuni de asamblare a acestor telecomenzi.

12 După asamblare, produsele finite au rămas în spațiile deținute de SMK kft în timp ce beneficiarul serviciilor prestate, SMK UK Ltd, le-a vândut către SMK Europe, care le-a revândut apoi cumpărătorilor stabiliți într-un alt stat membru sau într-o țară terță. SMK kft a fost însărcinată de SMK UK Ltd să livreze aceste produse respectivilor cumpărători. Facturile emise cu ocazia acestor vânzări, care constituiau documente de transport, au fost întocmite de SMK UK Ltd în numele cumpărătorului produselor finite, și anume SMK Europe, dar acestea din urmă erau expediate direct cumpărătorilor finali, situați în interiorul Uniunii Europene sau într-o țară terță, cărora SMK Europe le revânduse produsele respective. În fiecare caz, produsele finite au părăsit teritoriul Ungariei și nu au ajuns niciodată în Regatul Unit.

13 SMK kft a facturat SMK UK Ltd prețul pentru fabricarea produselor finite, drept contraprestație pentru serviciile prestate, fără taxă, cu mențiunea „în afara domeniului de aplicare teritorial al TVA-ului". Pe factură, aceasta a indicat numărul de identificare în scopuri de TVA britanic al SMK UK Ltd.

14 Serviciul de inspecție a persoanelor impozabile al Direcției din departamentul Békés al Serviciului național de impozite și taxe (denumit în continuare „autoritatea fiscală de prim grad") a efectuat o verificare a declarațiilor privind TVA-ul făcute de SMK kft, aferente perioadei cuprinse între 1 ianuarie și 31 decembrie 2007.

15 La finalul acestei inspecții, autoritatea fiscală de prim grad a considerat că locul prestării serviciilor subcontractate în cauză era locul executării efective a acestor prestații, și anume Ungaria. Mai precis, aceasta a apreciat că SMK kft nu demonstrase că produsele finite fuseseră expediate în afara Ungariei și că nu era, prin urmare, posibil să se considere că Regatul Unit era locul prestării serviciilor. În consecință, această autoritate fiscală a constatat existența unei datorii fiscale în cuantum de 27 712 000 forinți maghiari (HUF) și a obligat SMK kft să o plătească.

16 SMK kft a contestat decizia autorității fiscale de prim grad în fața Főigazgatóság, arătând că erau îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 15/A alineatele (12) și (13) din Legea privind TVA-ul, astfel încât serviciile subcontractate în discuție în litigiul principal puteau fi facturate fără TVA, ca operațiuni juridice realizate în afara domeniului de aplicare teritorial al respectivei legi. Aceasta a susținut că nu exista nicio obligație de a transporta produsele finite în statul membru al beneficiarului serviciilor prestate.

17 Prin decizia din 10 decembrie 2012, Főigazgatóság, pronunțându-se în calitate de autoritate fiscală de gradul al doilea, a menținut decizia autorității fiscale de prim grad. Aceasta a constatat că produsele finite fuseseră vândute de SMK UK Ltd către SMK Europe înaintea transportării lor, în timp ce se aflau încă pe teritoriul maghiar. Ea a apreciat, în aceste condiții, că transportul produselor menționate era consecința vânzării lor, iar nu a prestării serviciilor subcontractate.

18 Pe de altă parte, autoritatea fiscală de prim grad a efectuat o inspecție cu privire la declarațiile referitoare la TVA și la impozitul pe profit pentru anii 2008 și 2009, precum și pentru perioada cuprinsă între lunile ianuarie și martie ale anului 2010. În această perioadă, SMK kft a efectuat de asemenea, pe seama SMK UK Ltd, prestări de servicii subcontractate, pentru care nu a aplicat TVA.

19 În urma unei reexaminări a acestei inspecții, directorul general al Főigazgatóság a constatat în sarcina SMK kft o datorie fiscală în cuantum de 107 616 000 HUF și i-a aplicat o amendă fiscală de 21 523 000 HUF, precum și o penalitate de întârziere de 38 208 000 HUF. Acesta a considerat că, în aplicarea articolului 42 alineatul 1 literele b)- d) și a articolului 45 din Noua lege privind TVA-ului, locul executării prestării de servicii subcontractate pe care această societate a efectuat-o în perioada menționate mai sus se situa în Ungaria.

20 SMK kft a contestat decizia autorității fiscale de prim grad la NAV, care, prin decizia din 8 ianuarie 2013, a menținut decizia respectivă, considerând că locul executării de servicii subcontractate se afla în Ungaria.

21 SMK kft a formulat o acțiune administrativă împotriva deciziei Főigazgatóság din 10 decembrie 2012 și a deciziei NAV din 8 ianuarie 2013 la instanța de trimitere. În ceea ce privește, în primul rând, decizia Főigazgatóság, SMK kft arată în special că, în vederea stabilirii locului de executare a prestării de servicii având ca obiect lucrări asupra unor bunuri, articolul 55 din Directiva TVA nu impune ca aceste bunuri să fie livrate în statul membru al beneficiarului prestărilor de servicii. În opinia sa, este suficient ca acestea să fi făcut obiectul unui transport sau al unei expedieri în afara statului membru în care a fost finalizată fabricarea lor.

22 SMK kft subliniază că, la finalul prestării de servicii pe care a efectuat-o, produsele finite, care au fost vândute unor cumpărători situați în alt stat decât Ungaria, au părăsit, drept urmare, teritoriul acesteia din urmă. Faptul că beneficiarul prestărilor de servicii, și anume SMK UK Ltd, a fost de asemenea înscris în registrul maghiar al TVA-ului în anul 2007 nu ar însemna că a beneficiat de prestările de servicii sub un număr maghiar de identificare în scopuri de TVA, întrucât activitatea sa principală era legată de o instituție situată într-un alt stat membru. Aceasta apreciază că articolul 15/A alineatul 14 din Legea privind TVA-ul contravine Directivei TVA.

23 Főigazgatóság arată că SMK kft avea obligația de a lua în considerare prestarea de servicii sub numărul maghiar de identificare în scopuri de TVA al SMK UK Ltd, întrucât vânzarea produselor finite rezultate din lucrările realizate de SMK kft avusese loc în Ungaria. Rezultă, în opinia sa, că locul prestării de servicii era considerat a fi pe teritoriul acestui stat membru și că, în consecință, aceste prestări nu erau excluse de la efectul teritorial al Legii privind TVA-ul. Transportul produselor finite nu ar avea nicio incidență asupra faptului că, odată executată prestarea de servicii, SMK kft era persoană obligată la plata TVA-ului.

24 În ceea ce privește, în al doilea rând, decizia NAV din 8 ianuarie 2013, SMK kft consideră că obligația de a plăti TVA-ul nu poate fi dedusă din Directiva TVA, cu excepția situației în care se adoptă o interpretare contrară acesteia din urmă. În opinia sa, revine beneficiarului prestărilor de servicii sarcina de a decide cine suportă obligația fiscală. În sfârșit, refuzul de a aplica scutirea fiscală serviciilor în cauză ar încălca principiile teritorialității și neutralității TVA-ului.

25 NAV arată că, pentru a aplica excepția prevăzută la articolul 55 din Directiva TVA, trebuie să se analizeze dacă beneficiarul prestărilor de servicii subcontractate avea sau trebuia să aibă un număr de identificare în scopuri de TVA în Ungaria. Ea susține, în această privință, că produsele finite, care au fost asamblate de SMK kft, nu au fost expediate către statul membru pe teritoriul căruia este situat sediul SMK UK Ltd, ci au fost vândute în timp ce se aflau în Ungaria, astfel încât acest stat membru trebuie considerat locul realizării vânzării efectuate de SMK UK Ltd.

26 În aceste împrejurări, Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul administrativ și pentru litigii de muncă din Gyula) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 55 din Directiva privind TVA-ul, în vigoare până la 1 ianuarie 2010, trebuie interpretat în sensul că se referă doar la acele persoane impozabile beneficiare ale serviciilor prestate care nu sunt identificate sau nu sunt obligate să fie identificate în scopuri de TVA în statul membru pe teritoriul căruia sunt prestate efectiv serviciile?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, pentru a stabili locul prestării de servicii, se aplică exclusiv articolul 52 din Directiva privind TVA-ul?

3) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, articolul 55 din Directiva privind TVA-ul, în vigoare până la 1 ianuarie 2010, trebuie interpretat în sensul că, atunci când o persoană impozabilă beneficiară a unor servicii subcontractate dispune sau ar trebui să dispună de un număr de identificare în scopuri de TVA în mai multe state membre, este exclusiv decizia acestei persoane impozabile ce cod de înregistrare fiscală folosește pentru a beneficia de serviciile prestate (inclusiv în cazul în care persoana impozabilă destinatară a serviciilor prestate este considerată a fi stabilită în statul membru pe teritoriul căruia sunt prestate efectiv serviciile, dar are de asemenea un număr de identificare în scopuri de TVA în alt stat membru)?

4) În ipoteza în care răspunsul la a treia întrebare este în sensul că beneficiarul serviciilor prestate are un drept nelimitat de decizie, articolul 55 din Directiva privind TVA-ul trebuie interpretat în sensul că:

— se poate considera că, până la 31 decembrie 2009, serviciile au fost prestate sub numărul de identificare în scopuri de TVA indicat de către beneficiarul serviciilor respective, dacă acesta are de asemenea statutul de persoană impozabilă înregistrată (stabilită) în alt stat membru, iar produsele sunt expediate sau transportate în afara statului membru în care s-a prestat efectiv serviciul?

— are efect asupra determinării locului prestării serviciilor faptul că destinatarul prestării este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, care livrează produsele finite prin expedierea sau transportul acestora în afara statului membru în care s-au prestat serviciile unui cumpărător intermediar, care, la rândul său, revinde produsele într-un al treilea stat membru al Uniunii, fără ca beneficiarul serviciilor subcontractate să transporte produsele înapoi la sediul său?

5) Dacă beneficiarul serviciilor prestate nu are un drept nelimitat de decizie, au influență asupra aplicabilității articolului 55 din Directiva privind TVA-ul, în vigoare până la 1 ianuarie 2010:

— circumstanțele în care beneficiarul anumitor lucrări efectuate asupra unui bun dobândește materiile prime corespunzătoare și le pune la dispoziția celor care efectuează lucrările;

— din ce stat membru persoana impozabilă beneficiară a serviciilor livrează produsele finite rezultate din lucrările respective și ce cod de înregistrare fiscală este folosit;

— faptul că – situație care se regăsește în litigiul principal – produsele finite rezultate din lucrările respective fac obiectul mai multor livrări din cadrul unui lanț de operațiuni desfășurate în aceeași țară în care sunt efectuate lucrările și că transportul din această țară către cumpărătorul final se efectuează direct?”

Cu privire la întrebările preliminare

27 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate (a se vedea Hotărârea Douane Advies Bureau Rietveld, C-541/13, EU:C:2014:2270, punctul 18 și jurisprudența citată).

28 În această privință, din decizia de trimitere reiese că, în cauza principală, este în discuție stabilirea, în scopuri de TVA, a locului prestărilor de servicii subcontractate executate de reclamanta din litigiul principal în Ungaria, la ordinul și pe seama SMK UK Ltd, stabilită în Regatul Unit, proprietara produselor care făceau obiectul acestor prestații. Din elementele prezentate Curții reiese de asemenea că prestările de servicii în cauză constau în asamblarea unor telecomenzi aparținând SMK UK Ltd de către reclamanta din litigiul principal. După asamblarea acestora, produsele finite în cauză rămâneau în Ungaria. SMK UK Ltd le vindea ulterior către SMK Europe, care le revindea unor cumpărători stabiliți fie într-un alt stat membru, fie într-o țară terță. Astfel, numai după revânzarea acestora, produsele finite respective au făcut obiectul unui transport sau al unei expedieri în afara Ungariei.

29 Trebuie remarcat de asemenea că instanța de trimitere face distincție între perioada în care beneficiarul prestărilor de servicii era identificat în scopuri de TVA atât în Ungaria, cât și în Regatul Unit și perioada în care nu mai dispunea de un număr de identificare în scopuri de TVA în Ungaria.

30 Având în vedere cele de mai sus, cele cinci întrebări preliminare, care trebuie analizate împreună, trebuie considerate ca având ca obiect, în esență, aspectul dacă articolul 55 din Directiva TVA, în versiunea în vigoare până la 1 ianuarie 2010, trebuie interpretat în sensul că se aplică în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care beneficiarul serviciilor prestate era identificat în scopuri de TVA atât în statul membru în care prestările de servicii au fost efectiv executate, cât și într-un alt stat membru, ulterior numai în acest alt stat membru, și în care bunurile mobile corporale care erau vizate de aceste prestări au făcut obiectul unei expedieri sau al unui transport în afara statului membru în care respectivele prestări au fost efectiv executate nu ca urmare a acestor prestări, ci în urma vânzării ulterioare a bunurilor menționate.

31 Directiva TVA, care a înlocuit A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), conține un titlu V, consacrat locului operațiunilor impozabile. Capitolul 3 care figurează în acest titlu privește locul prestărilor de servicii, iar secțiunile 1 și 2 din acesta prevăd normele generale pentru determinarea locului taxării acestor prestări și, respectiv, dispoziții speciale privind prestări de servicii specifice. Asemenea articolului 9 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă 77/388, articolele 44-59 din Directiva TVA conțin norme specifice pentru stabilirea locului de impozitare (a se vedea Hotărârea Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctele 37 și 38).

32 Conform unei jurisprudențe consacrate a Curții, obiectivul dispozițiilor prin care se stabilește locul de impozitare a prestărilor de servicii este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea veniturilor (Hotărârea Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 42 și jurisprudența citată).

33 Astfel, o dispoziție precum articolul 55 din Directiva TVA stabilește locul de impozitare a prestărilor de servicii și delimitează competențele statelor membre. În acest scop, dispoziția menționată urmărește să stabilească o repartizare rațională a domeniilor de aplicare ale legislațiilor naționale în materie de TVA, prin stabilirea uniformă a locului de impozitare a prestărilor de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctele 50 și 51).

34 Trebuie amintit că norma generală de stabilire a locului de impozitare a prestărilor de servicii având ca obiect lucrări asupra unor bunuri mobile corporale este prevăzută la articolul 52 litera (c) din Directiva TVA, potrivit căruia locul prestării unor astfel de servicii este locul unde serviciile sunt efectiv prestate.

35 Articolul 55 din Directiva TVA prevede că, prin derogare de la articolul 55 litera (c), locul prestării serviciilor menționate, efectuate pentru clienți identificați în scopuri de TVA într-un alt stat membru decât cel pe al cărui teritoriu sunt prestate efectiv serviciile, este considerat a fi situat pe teritoriul statului membru care a emis clientului numărul de identificare în scopuri de TVA sub care i-a fost prestat serviciul. Această derogare se aplică doar atunci când bunurile sunt expediate sau transportate din statul membru în care serviciile au fost prestate efectiv.

36 Astfel, din modul de redactare a articolului 55 din Directiva TVA reiese că derogarea prevăzută la acest din urmă articol se aplică atunci când sunt îndeplinite două condiții cumulative. În primul rând, beneficiarul prestărilor trebuie să fie „identificat în scopuri de TVA” într-un alt stat membru decât cel pe teritoriul căruia aceste servicii sunt efectiv prestate și, în al doilea rând, bunurile trebuie să fie expediate sau transportate în afara statului membru al prestării efective a serviciilor.

37 Întrucât stabilirea locului prestării de servicii trebuie efectuată numai în raport cu elementele de fapt aferente operațiunii taxabile în cauză, a doua condiție prevăzută la articolul 55 din Directiva TVA pentru aplicarea derogării pe care o prevede trebuie apreciată numai în funcție de aceste elemente, iar nu în lumina unor eventuale operațiuni ulterioare.

38 În consecință, pentru ca articolul 55 din Directiva TVA să fie aplicabil, transportul sau expedierea bunurilor trebuie efectuată în cadrul operațiunii privind lucrările asupra acestor bunuri, înainte de realizarea, dacă este cazul, a unei alte operațiuni referitoare la aceste bunuri, supusă TVA-ului.

39 În speță, astfel cum reiese din dosarul prezentat Curții și cum s-a amintit la punctul 28 din prezenta hotărâre, după asamblare, produsele finite în discuție în litigiul principal rămâneau în Ungaria și erau transportate în afara acestui stat membru numai după operațiunile constând în vânzarea și revânzarea acestor produse.

40 În consecință, în cadrul prestărilor de servicii în discuție în litigiul principal, nu a existat un transport sau o expediere a bunurilor în afara statului membru în care aceste servicii au fost efectiv prestate. Condiția privind transportul sau expedierea bunurilor prevăzută la articolul 55 din Directiva TVA nu era, așadar, îndeplinită. În consecință, locul de impozitare a acestor prestări trebuie stabilit în temeiul articolului 52 litera (c) din această directivă, potrivit căruia acest loc este statul membru în care serviciile sunt efectiv prestate, în speță Ungaria.

41 Pe de altă parte, este necesar să se constate, în ceea ce privește prima condiție prevăzută pentru aplicarea articolului 55 din Directiva TVA, că faptul că, în perioada prestărilor de servicii în cauză, beneficiarul acestor prestări era identificat în scopuri de TVA atât în Ungaria, cât și în Regatul Unit, ulterior numai în acest din urmă stat membru, nu are nicio incidență asupra soluției din litigiul aflat pe rolul instanței de trimitere, din moment ce, în cadrul acestor prestări de servicii, bunurile nu fuseseră transportate sau expediate în afara Ungariei.

42 Având în vedere ansamblul considerațiilor de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebările preliminare că articolul 55 din Directiva TVA, în versiunea în vigoare până la 1 ianuarie 2010, trebuie interpretat în sensul că nu se aplică în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care beneficiarul

serviciilor prestate era identificat în scopuri de TVA atât în statul membru în care prestările de servicii au fost efectiv executate, cât și într-un alt stat membru, ulterior numai în acest alt stat membru, și în care bunurile mobile corporale care erau vizate de aceste prestări au făcut obiectul unei expedieri sau al unui transport în afara statului membru în care respectivele servicii au fost prestate efectiv nu ca urmare a acestor prestări, ci în urma vânzării ulterioare a bunurilor menționate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

Articolul 55 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în versiunea în vigoare până la 1 ianuarie 2010, trebuie interpretat în sensul că nu se aplică în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care beneficiarul serviciilor prestate era identificat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atât în statul membru în care prestările de servicii au fost efectiv executate, cât și într-un alt stat membru, ulterior numai în acest alt stat membru, și în care bunurile mobile corporale care erau vizate de aceste prestări au făcut obiectul unei expedieri sau al unui transport în afara statului membru în care respectivele servicii au fost prestate efectiv nu ca urmare a acestor prestări, ci în urma vânzării ulterioare a bunurilor menționate.

Semnături