

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

7 de maio de 2020 (\*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 44.º – Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 – Artigo 11.º, n.º 1 – Prestação de serviços – Lugar de conexão fiscal – Conceito de “estabelecimento estável” – Sujeito passivo de IVA – Filial de uma sociedade de um Estado terceiro localizada num Estado-Membro»

No processo C-547/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo da província de Wrocław, Polónia), por Decisão de 6 de junho de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 23 de agosto de 2018, no processo

**Dong Yang Electronics sp. z o.o.**

contra

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: E. Regan, presidente de secção, I. Jarukaitis, E. Juhász (relator), M. Ilešič e C. Lycourgos, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 5 de setembro de 2019,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de Dong Yang Electronics sp. z o.o., por M. Goj, T. Dziadura, I. Rymanowska e D. Pokrop, doradcy podatkowi,
- em representação de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, por M. Kowalewska, J. Grzebyk, B. Kołodziej e T. Wojciechowski,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna e A. Kramarczyk – Szałdzińska, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo do Reino Unido, por F. Shibli, D. Thorneloe e J. Kraehling, na qualidade de agentes, assistidos por R. Hill, barrister,

– em representação da Comissão Europeia, por M. Siekierzyńska e N. Gossement, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 14 de novembro de 2019,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (a seguir «Diretiva 2006/112»), e do artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre Dong Yang Electronics sp. z o.o. (a seguir «Dong Yang») e o Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Diretor do Serviço de Finanças de Wrocław, Polónia) a respeito de um aviso de liquidação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

## **Quadro jurídico**

### ***Direito da União***

#### *Acordo de Comércio Livre*

3 O Acordo de Comércio Livre entre a União Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Coreia, por outro, assinado em nome da União pela Decisão 2011/265/UE do Conselho, de 16 de setembro de 2010 (JO 2011, L 127, p. 1), refere, no quadro que figura no seu anexo 7A2, na segunda coluna, sob a epígrafe «Tipos de estabelecimento»:

«PL: Com exceção dos serviços financeiros, não consolidado para sucursais. Os investidores coreanos apenas podem estabelecer e exercer uma atividade económica sob a forma de uma sociedade em comandita simples, sociedade em comandita por ações, sociedade de responsabilidade limitada e sociedade por ações (no caso de serviços jurídicos, apenas sob a forma de sociedade de pessoas registada e de sociedade em comandita).»

#### *Diretiva 2006/112*

4 No título V da diretiva, com a epígrafe «Lugar das operações tributáveis», o capítulo 3, intitulado «Lugar das prestações de serviços», inclui o artigo 44.º, que estabelece:

«O lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.»

#### *Regulamento de Execução n.º 282/2011*

5 O artigo 11.º do Regulamento de Execução n.º 282/11 prevê:

«1. Para a aplicação do artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE, entende-se por “estabelecimento estável” qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica a que se refere o artigo 10.º do presente regulamento, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento.

[...]

3. O facto de dispor de um número de identificação IVA não é em si mesmo suficiente para se considerar que o sujeito passivo dispõe de um estabelecimento estável.»

6 O artigo 22.º deste regulamento dispõe:

«1. Para identificar o estabelecimento estável do destinatário ao qual o serviço é prestado, o prestador analisa a natureza e a utilização do serviço prestado.

Quando a natureza e a utilização do serviço prestado não lhe permitirem identificar o estabelecimento estável ao qual o serviço é prestado, o prestador verifica, em especial, para identificar esse estabelecimento estável, se o contrato, a nota de encomenda e o número de identificação IVA atribuído pelo Estado-Membro do destinatário e comunicado por este último identificam o estabelecimento estável como destinatário do serviço e se o estabelecimento estável é a entidade que paga o serviço.

Quando não for possível determinar, nos termos do primeiro e segundo parágrafo do presente número, o estabelecimento estável do destinatário ao qual o serviço é prestado ou quando os serviços abrangidos pelo artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE forem prestados a um sujeito passivo no âmbito de um contrato que abranja um ou mais serviços utilizados de forma não identificável ou não quantificável, o prestador pode legitimamente considerar que os serviços são prestados no lugar onde o destinatário tem a sede da sua atividade económica.

2. A aplicação do presente artigo não prejudica as obrigações do destinatário.»

### ***Direito polaco***

7 O artigo 28b, n.os 1 a 3, da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei Relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. de 2011, n.º 177, posição 1054), na versão aplicável ao litígio no processo principal, dispõe:

«1. O lugar da prestação dos serviços, no caso da prestação de um serviço a um sujeito passivo, é o lugar onde o sujeito passivo adquirente desse serviço tem a sede da sua atividade económica, sem prejuízo dos números 2 a 4 e dos artigos 28e, 28f, n.os 1 e 1a, 28g, n.º 1, 28i, 28j, n.os 1 e 2, e 28n.

2. Quando os serviços são prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente da sede da sua atividade económica, o lugar da prestação desses serviços é o lugar onde está situado esse estabelecimento estável.

3. Quando o sujeito passivo adquirente dos serviços não tiver sede ou estabelecimento estável, na aceção do n.º 2, o lugar da prestação dos serviços é o lugar onde ele tiver o seu domicílio ou a sua residência habitual.»

## Litígio no processo principal e questões prejudiciais

8 Em 27 de outubro de 2010, a Dong Yang, uma sociedade de direito polaco, celebrou com a LG Display Co. Ltd. (Korea) (a seguir «LG Coreia»), uma sociedade de direito coreano estabelecida em Seul (Coreia do Sul), um contrato de prestação de serviços de montagem de placas de circuitos impressos (*printed circuit boards*; a seguir «PCB») a partir de determinados materiais e componentes que eram propriedade da LG Coreia.

9 Os materiais e os componentes necessários para a fabricação das PCB, depois de desalfandegados, eram fornecidos à Dong Yang por uma filial da LG Coreia, a LG Display Polska sp. z o.o. (a seguir, «LG Polónia»), que é uma sociedade de direito polaco.

10 A Dong Yang enviava as PCB à LG Polónia, a qual, com base num contrato que tinha com a LG Coreia, utilizava essas PCB para produzir módulos TFT LCD. Estes módulos, que eram propriedade da LG Coreia, eram entregues a outra sociedade, a LG Display Germany GmbH.

11 A LG Polónia dispõe de meios de produção próprios. Esta sociedade e a LG Coreia têm números de IVA distintos.

12 A Dong Yang faturou os serviços de montagem de PCB à LG Coreia, considerando-os não sujeitos a IVA na Polónia.

13 A LG Coreia garantiu à Dong Yang não dispor de um estabelecimento estável na Polónia nem ter trabalhadores ou ser proprietária de imóveis ou de equipamentos técnicos em território polaco.

14 O Diretor do Serviço de Finanças de Wrocław considerou que a Dong Yang executara as prestações de serviços de montagem das PCB na Polónia, porquanto a LG Polónia era um estabelecimento estável da LG Coreia. Assim, em 28 de fevereiro de 2017, o mesmo diretor reclamou da Dong Yang o montante de IVA reportando-se aos serviços de montagem que a Dong Yang executara no decurso do ano de 2012.

15 Nessa decisão, o Diretor do Serviço de Finanças de Wrocław salientou que, devido às relações contratuais que estabelecera, a LG Coreia utilizava a LG Polónia como seu estabelecimento próprio.

16 O mesmo acrescentou que a Dong Yang não se podia ater apenas à declaração da LG Coreia de que não possuía um estabelecimento estável na Polónia, mas tinha de averiguar, nos termos do artigo 22.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, quem era o beneficiário real dos serviços que prestava e tal análise ter-lhe-ia permitido concluir que esse beneficiário era na realidade a LG Polónia.

17 A Dong Yang interpôs um recurso para o Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo da província de Wrocław, Polónia) em que pediu a anulação da decisão do Diretor do Serviço de Finanças de Wrocław, pelo facto de essa decisão violar o artigo 44.º da Diretiva 2006/112 e os artigos 11.º, n.º 1, 21.º e 22.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011.

18 O tribunal de reenvio refere-se aos Acórdãos de 4 de julho de 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); de 2 de maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184); de 17 de julho de 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374); e de 16 de outubro de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298) relativos ao conceito de «estabelecimento estável», na aceção do artigo 44.º dessa diretiva. Todavia, considera que o litígio nele pendente tem diferenças factuais relevantes. Com efeito, pelo facto de a sede da LG Coreia estar situada num

Estado terceiro, concretamente a República da Coreia, essa sociedade não beneficia das liberdades previstas no Tratado FUE e não pode exercer livremente uma atividade económica no território da República da Polónia.

19 Dado que o exercício dessa atividade só é possível através da detenção de uma sociedade dependente, o tribunal de reenvio considera que uma sociedade estabelecida num Estado terceiro tem sempre a possibilidade de influenciar a atividade da sua filial e, portanto, de dispor dos seus recursos.

20 Assim, o tribunal de reenvio interroga-se sobre e em que condições a filial detida em território polaco por uma sociedade estabelecida num Estado terceiro deve ser considerada, pelo prestador de serviços, um estabelecimento estável para efeitos da determinação do lugar onde os serviços são prestados, designadamente à luz das obrigações que lhe incumbem nos termos do artigo 22.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011.

21 Interroga-se, concretamente, sobre a questão de saber se a existência de um estabelecimento estável pode ser inferida da simples existência da filial ou se o prestador de serviços deve ter em conta as relações contratuais existentes entre a sociedade-mãe e essa filial. A este respeito, o tribunal de reenvio indica que os contratos de colaboração celebrados entre a sociedade-mãe e a filial, com base nos quais as autoridades fiscais polacas concluíram pela existência de um estabelecimento estável, foram obtidos no quadro de um processo fiscal diferente daquele que deu origem ao litígio no processo principal e não eram acessíveis ao prestador de serviços em causa neste processo.

22 Nestas condições, o Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo da província de Wrocław), considerando necessário obter um esclarecimento do Tribunal de Justiça, decidiu suspender a instância e colocar-lhe as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode inferir-se do simples facto de uma sociedade com sede fora do território da União Europeia ter uma filial no território da Polónia que existe um estabelecimento estável na Polónia, onde desenvolve uma atividade económica, na aceção do artigo 44.º da Diretiva 2006/112 [...] e do artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 [...]?»

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, está um operador terceiro obrigado a analisar as relações contratuais entre uma sociedade com sede fora do território da União Europeia e a sua filial, a fim de determinar se existe um estabelecimento estável na Polónia onde a primeira sociedade desenvolve uma atividade económica?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

23 Com as suas duas questões, que importa analisar conjuntamente, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 44.º da Diretiva 2006/112 e os artigos 11.º, n.º 1, e 22.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 devem ser interpretados no sentido de que a existência, no território de um Estado-Membro, de um estabelecimento estável de uma sociedade estabelecida num Estado terceiro pode ser inferida por um prestador de serviços do simples facto de essa sociedade aí possuir uma filial ou se esse prestador de serviços é obrigado a averiguar, para efeitos dessa apreciação, as relações contratuais existentes entre as duas entidades.

24 O artigo 44.º da Diretiva 2006/112 enuncia, na sua primeira frase, que o lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica. No entanto, a segunda frase do mesmo artigo estabelece que, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável

do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável.

25 Estas disposições determinam o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços a fim de evitar, por um lado, os conflitos de competência suscetíveis de conduzir a dupla tributação e, por outro, a não tributação de rendimentos (Acórdão de 16 de outubro de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 42).

26 O Tribunal de Justiça já declarou que o lugar de conexão mais útil e, portanto, prioritário para determinar o lugar das prestações de serviços, do ponto de vista fiscal, é o lugar onde o sujeito passivo estabeleceu a sede da sua atividade económica. A consideração de um estabelecimento estável do sujeito passivo é uma derrogação a esta regra geral quando determinadas condições estiverem preenchidas (Acórdão de 16 de outubro de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, n.os 53 e 56).

27 Para este efeito, a fim de prevenir o surgimento de circunstâncias suscetíveis de comprometer o bom funcionamento do sistema comum do IVA, o legislador da União estabeleceu, no artigo 44.º da Diretiva 2006/112, que, quando os serviços forem prestados a um estabelecimento que possa ser qualificado de estabelecimento estável do sujeito passivo, o lugar onde estiver situado esse estabelecimento estável deve ser considerado o lugar da realização das prestações de serviços.

28 No tocante à questão de saber se existe um «estabelecimento estável», na aceção do artigo 44.º, segunda frase, importa salientar que essa questão deve ser analisada em função do destinatário da prestação de serviços (Acórdão de 16 de outubro de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 57). A este respeito, nos termos do artigo 11.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, «estabelecimento estável» designa qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica a que se refere o artigo 10.º desse regulamento, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento.

29 A este respeito, note-se que o Acordo de Comércio Livre referido no n.º 3 do presente acórdão estabelece, no quadro que figura no seu anexo 7A2, na segunda coluna, sob a epígrafe «Tipos de estabelecimento», uma reserva para a República da Polónia, nos termos da qual os investidores coreanos apenas podem estabelecer e exercer uma atividade económica na Polónia sob a forma de uma sociedade em comandita simples, sociedade em comandita por ações, sociedade de responsabilidade limitada e sociedade por ações. Esta disposição impede as empresas de direito coreano de exercer diretamente uma atividade económica na Polónia.

30 Contudo, não se pode excluir que uma filial detida por uma sociedade-mãe estabelecida na Coreia do Sul para o exercício dessa atividade possa constituir um estabelecimento estável dessa sociedade-mãe num Estado-Membro da União, na aceção do artigo 44.º da Diretiva 2006/112, lido à luz do artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011. Por conseguinte, a reserva mencionada no número anterior não tem nenhum efeito na interpretação do conceito de «estabelecimento estável», na aceção do artigo 44.º da Diretiva 2006/112.

31 Saliente-se que a tomada em consideração da realidade económica e comercial constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 2 de maio de 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, n.º 27 e jurisprudência referida). Assim, a qualificação de estabelecimento estável não pode depender exclusivamente do estatuto jurídico da entidade em causa.

32 A este respeito, embora seja possível que uma filial constitua o estabelecimento estável da sua sociedade-mãe (v., neste sentido, Acórdão de 20 de fevereiro de 1997, DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77, n.os 25 e 26), tal qualificação depende das condições materiais referidas no Regulamento de Execução n.º 282/2011, designadamente, no seu artigo 11.º, que devem ser apreciadas à luz da realidade económica e comercial.

33 Resulta das considerações precedentes que a existência, no território de um Estado-Membro, de um estabelecimento estável de uma sociedade estabelecida num Estado terceiro não pode ser inferida por um prestador de serviços do simples facto de essa sociedade aí possuir uma filial.

34 No tocante à questão de saber se o prestador dos serviços em causa é obrigado a analisar as relações contratuais entre a referida sociedade e a sua filial para determinar se a primeira dispõe de um estabelecimento estável nesse Estado-Membro, importa salientar que o tribunal de reenvio refere, na decisão de reenvio, o artigo 22.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011.

35 Importa salientar que o artigo 22.º prevê uma série de critérios que o prestador de serviços deve ter em conta para identificar o estabelecimento estável do destinatário. Trata-se, em primeiro lugar, de analisar a natureza e a utilização que é feita do serviço prestado ao destinatário. Em seguida, se essa análise não permitir identificar o estabelecimento estável desse destinatário dos serviços, há que analisar se o contrato, a nota de encomenda e o número de identificação IVA atribuído pelo Estado-Membro do destinatário e comunicado por este último identificam o estabelecimento estável como destinatário do serviço e se o estabelecimento estável é a entidade que paga o serviço. Finalmente, quando estes dois critérios não permitam identificar o estabelecimento estável do destinatário, o prestador pode legitimamente considerar que os serviços são prestados no lugar onde o destinatário tem a sede da sua atividade económica.

36 Por conseguinte, importa constatar que, como sustentaram os Governos da Polónia e do Reino Unido e a Comissão Europeia, não resulta do artigo 22.º que o prestador de serviços esteja obrigado a analisar as relações contratuais entre uma sociedade estabelecida num Estado terceiro e a sua filial estabelecida num Estado-Membro para determinar se a primeira dispõe de um estabelecimento estável nesse Estado-Membro. Com efeito, especialmente o segundo parágrafo do n.º 1 daquele artigo refere o contrato de prestação de serviços entre o prestador e o destinatário dos serviços e não as relações contratuais existentes entre esse destinatário e uma entidade que pode eventualmente ser identificada como seu estabelecimento estável.

37 Assim, como salientou a advogada-geral nos números 73 e 74 das suas conclusões, não podem ser impostas ao prestador de serviços obrigações que incumbem às autoridades tributárias, exigindo-lhe que averigue as relações contratuais existentes entre uma sociedade-mãe e a sua filial, quando tais elementos não lhe são, em princípio, acessíveis (v., neste sentido, Acórdão de 3 de outubro de 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, n.º 31 e jurisprudência referida).

38 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder às questões colocadas que o artigo 44.º da Diretiva 2006/112 e os artigos 11.º, n.º 1, e 22.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 devem ser interpretados no sentido de que a existência, no território de

um Estado?Membro, de um estabelecimento estável de uma sociedade estabelecida num Estado terceiro não pode ser inferida por um prestador de serviços do simples facto de essa sociedade aí possuir uma filial e de que esse prestador de serviços não é obrigado a averiguar, para efeitos dessa apreciação, as relações contratuais existentes entre as duas entidades.

### **Quanto às despesas**

39 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 (Quinta Secção) declara:

**O artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, e os artigos 11.º, n.º 1, e 22.º, n.º 1, do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112, devem ser interpretados no sentido de que a existência, no território de um Estado?Membro, de um estabelecimento estável de uma sociedade estabelecida num Estado terceiro não pode ser inferida por um prestador de serviços do simples facto de essa sociedade aí possuir uma filial e de que esse prestador de serviços não é obrigado a averiguar, para efeitos dessa apreciação, as relações contratuais existentes entre as duas entidades.**

Assinaturas

\* Língua do processo: polaco.