



Tax & Business Lawyers

NEWSLETTER

15 JANEIRO 2026

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (4.º TRIMESTRE 2025)

Pretende-se, com a presente Informação Fiscal, apresentar uma síntese Trimestral dos principais Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) relacionados com o domínio da Fiscalidade, analisando, caso a caso, o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter, do ponto de vista nacional.

Advisory Team



1.

NÚMERO DO PROCESSO: C-101/24

NOME: Finanzamt Hamburg-Altona contra XYRALITY GmbH

DATA: 9 de outubro de 2025

ASSUNTO: Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 28.o — Participação numa prestação de serviços — Artigos 44.º e 45.º — Lugar das prestações de serviços — Artigo 203.o — Menção do IVA numa fatura — Serviços prestados por via eletrónica — Loja de aplicações — Compras ditas “in-app”

FACTOS

A Xyrality é uma empresa com sede na Alemanha, responsável pelo desenvolvimento de aplicações de jogos para dispositivos móveis e cuja comercialização dessas aplicações era realizada, até 31 de dezembro de 2014, através de uma plataforma comercial digital (doravante designada “loja de aplicações”), explorada por uma empresa estabelecida na Irlanda (doravante designada “X”).

Os referidos jogos podiam ser descarregados gratuitamente pelos consumidores finais, pese embora a aquisição de vantagens, que lhes permitisse avançar nos jogos, estivesse sujeita ao pagamento de uma quantia monetária, o qual era efetuado na loja de aplicações, através de um dos métodos de pagamento registados pelo cliente final.

Em específico, depois de o cliente final selecionar um artigo pago, abria-se uma janela “*pop-up*” na aplicação de jogo, indicando o produto escolhido, o seu preço ilíquido e o respetivo método de pagamento.

Em seguida, esse cliente clicava no botão “Comprar” e abria-se uma segunda janela, na qual eram recordados o objeto da compra, o preço e o método de pagamento. Por último, depois de clicar no botão “Confirmar”, abria-se uma terceira janela, indicando que o pagamento tinha sido efetuado com êxito.

No âmbito deste procedimento, o logótipo da X aparecia nas três janelas, pese embora a Xyrality não ser mencionada como prestadora.

Finalizada a compra, o consumidor recebia um email da X a confirmar a encomenda efetuada, o qual incluía o logótipo da loja de aplicações, o preço ilíquido e o montante de

IVA alemão incluído no preço, sendo ainda indicado que a compra havia sido efetuada à Xyrality.

No que concerne à relação entre ambas as sociedades, a X indicava mensalmente as compras que foram efetuadas dentro da app da Xyrality e emitia uma fatura de comissão, equivalente a 30% de cada compra.

Tendo em conta o enquadramento apresentado, a Xyrality considerava-se como a prestadora de serviços prestados aos consumidores finais, o que fez com que a sociedade declarasse o IVA alemão referente aos clientes estabelecidos na União Europeia. Todavia, a Xyrality viria a apresentar declarações retificativas de IVA relativas ao período compreendido entre 2012 e 2014, referindo que havia celebrado com a empresa X um contrato de comissão de prestação de serviços, na aceção da Diretiva 2006/112/CE (Diretiva de IVA), concluindo que prestava serviços à X e esta última seria a prestadora de serviços prestados aos consumidores finais.

Nos termos da Diretiva de IVA, que estabelece 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 [...]*”, a Xyrality considerou que o lugar das prestações que tinha efetuado a X se situava na Irlanda o que fez com que esta reduzisse a matéria coletável das suas operações sujeitas a IVA na Alemanha no montante das compras “*in-app*” realizadas pelos clientes finais estabelecidos na União Europeia.

Mais tarde, a Xyrality foi alvo de uma inspeção fiscal, na qual a Administração tributária alemã considerou que a X seria apenas a empresa intermediária, uma vez que esta indicou de forma clara, ao consumidor final, que as operações eram realizadas em nome de um terceiro e que ela se limitava a receber o preço. Desta forma, a Administração tributária praticou os atos de liquidação do IVA relativos aos períodos fiscais dos anos de 2012 a 2014 desconsiderando, assim, as alterações efetuadas pela Xyrality.

Após indeferimento das reclamações apresentadas, a Xyrality recorreu do ato de indeferimento da Administração tributária junto do Tribunal Tributário de Hamburgo que deu provimento ao recurso ao considerar que “*a X agiu em seu nome no âmbito das compras “in-app”. A integração dos produtos propostos pela Xyrality na interface da loja de aplicações significava que o cliente final médio esperava que a X fosse o cocontratante e o vendedor desses produtos, tanto mais que esse cliente tinha de se registar previamente na loja de aplicações e aceitar as respetivas condições de utilização. Não era suficientemente claro que a X estava a agir em nome de outro prestador de serviços. Embora as compras fossem efetuadas a partir da aplicação de jogo desenvolvida pela Xyrality e a interface do jogo fosse exibida em segundo plano durante o processo de*

compra, o cliente final era, no entanto, virtualmente dirigido para a loja de aplicações pelas indicações que figuravam nas janelas pop-up. Concretamente, o processo de compra decorria sob o logótipo da loja de aplicações, representada de forma dominante".

Não conformada, a Administração tributária recorreu da decisão do Tribunal Tributário de Hamburgo para o Supremo Tribunal Tributário Federal (órgão jurisdicional de reenvio).

Surgindo questões que o Supremo Tribunal considerava importante esclarecer, suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes dúvidas:

1. Deve, em circunstâncias como as do processo principal, nas quais um sujeito passivo alemão (o programador) prestou serviços por via eletrónica, antes de 1 de janeiro de 2015, a pessoas que não são sujeitos passivos (clientes finais) estabelecidas no território da União Europeia, através de uma [loja de aplicações] de um sujeito passivo irlandês, aplicar-se o artigo 28.º da [Diretiva IVA], com a consequência de que o sujeito passivo irlandês seja tratado como se tivesse recebido esses serviços do programador e os tivesse prestado aos clientes finais, uma vez que a [loja de aplicações] só indicava o programador como prestador do serviço e o IVA alemão ao emitir as confirmações da encomenda ao cliente final?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, considera-se que o lugar da prestação do serviço fictício prestado pelo programador à [loja de aplicações], nos termos do artigo 28.º da [Diretiva IVA], se situa na Irlanda, por força do artigo 44.º, da referida [diretiva], ou se situa na [Alemanha], por força do artigo 45.º da mesma diretiva?

3. Se, consoante as respostas dadas à primeira e segunda questões prejudiciais, se entender que o programador não prestou nenhum serviço na [Alemanha], é o programador devedor do IVA alemão por força do artigo 203.º da [Diretiva IVA], porque, segundo o estipulado no contrato, a [loja de aplicações] o identificou como prestador do serviço nas confirmações das encomendas que enviou por correio eletrónico aos clientes finais e indicou o IVA alemão, apesar de os clientes finais não terem direito à dedução do IVA?

APRECIAÇÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Quanto à primeira questão colocada, importa salientar que a Diretiva IVA estabelece que “o sujeito passivo que, no âmbito de uma prestação de serviços, age na qualidade de intermediário em seu nome, mas por conta de outrem se presume ser o prestador desses serviços”.

Nestes termos, o Tribunal de Justiça considerou que deverá caber ao juiz nacional avaliar, de forma casuística, se os requisitos para a aplicação daquela disposição normativa estão preenchidos, como acontece nos casos em que se verifique a existência de um mandato em cuja execução o comissário intervém, por conta do comitente, na prestação de serviços.

Mesmo admitindo que o cliente final esteja, em certos casos, em condições de conhecer a existência do mandato e a identidade do comitente, estas circunstâncias não são, por si só, suficientes para excluir que o sujeito passivo, que participa na prestação de serviços, aja em seu nome, mas por conta de outrem, na aceção da Diretiva IVA, devendo antes ser valorizados os poderes de que este sujeito passivo dispõe no âmbito da prestação em que participa.

Por outro lado, e pese embora o Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011 (doravante “Regulamento de Execução”) estabelecer que quando os serviços eletrónicos forem prestados através de uma rede de telecomunicações, de uma interface ou de um portal, se presume, para efeitos da aplicação da Diretiva IVA, que o sujeito passivo que participa na prestação desse serviço age em seu nome, mas por conta do fornecedor do serviço eletrónico – a menos que o fornecedor do serviço seja expressamente indicado por esse sujeito passivo como sendo o prestador e tal indicação conste dos acordos contratuais celebrados entre as partes –, o Tribunal confirmou que estas normas não se aplicam ao caso em apreço, uma vez que são posteriores à data dos factos.

Quanto à segunda questão, o Tribunal de Justiça concluiu que nas situações em que um sujeito passivo recebeu uma prestação de serviços de outro sujeito passivo, ambos agindo, respetivamente, na qualidade de comissário e comitente, o lugar da operação efetuada deve corresponder ao lugar onde o sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica.

Por último, no que tange à terceira e última questão colocada, o Tribunal de Justiça começou por clarificar que, à luz da Diretiva IVA, este imposto é devido por todas as pessoas que o mencionem numa fatura.

A jurisprudência comunitária já definiu, oportunamente, que esta disposição legal foi criada com o intuito de “*eliminar o risco de perda de receitas fiscais que pode resultar do direito à dedução (...). Por conseguinte, esta disposição é aplicável quando o IVA foi faturado indevidamente e há um risco de perda de receitas fiscais pelo facto de o destinatário da fatura em questão poder invocar o seu direito à dedução desse IVA.*”.

Vertendo ao caso em concreto, e considerando que o Tribunal de Justiça verificou pela inexistência de qualquer risco de perda de receitas fiscais associado à prestação de serviços a consumidores finais (*i.e.*, não sujeitos passivos de IVA) e, bem assim ao direito à dedução do IVA, a regra que impõe que o imposto é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura não é aplicável.

Nestas condições, e conforme decidido pelo Tribunal de Justiça, a circunstância de as confirmações de encomenda, em causa no processo principal, não poderem ser

consideradas faturas, como sustenta a Xyrality nas suas observações escritas, é irrelevante para a resolução do litígio no processo principal.

DECISÃO

O Tribunal de Justiça decidiu que a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, deve ser interpretada no sentido de que:

1. *“[...] quando um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro tenha efetuado, antes de 1 de janeiro de 2015, prestações de serviços por via eletrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidas no território da União Europeia através de uma plataforma de descarregamento de aplicações disponibilizada por um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro, a aplicação deste artigo 28.º não pode ser excluída pelo simples facto de as confirmações de encomenda fornecidas, por este último sujeito passivo, aos clientes finais designarem o primeiro sujeito passivo como o prestador e indicarem a taxa de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável no Estado-Membro de estabelecimento deste último.*
2. *[...] quando se considere que um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro recebeu e efetuou pessoalmente uma prestação de serviços nos termos do artigo 28.º da Diretiva 2006/112, conforme alterada, o lugar da prestação de serviços ficticiamente efetuada a esse sujeito passivo por um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro deve ser determinado em conformidade com o artigo 44.º da referida diretiva, conforme alterada.*
3. *[...] quando um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro efetuou prestações de serviços por via eletrónica a pessoas que não são sujeitos passivos estabelecidas no território da União Europeia através de uma plataforma de descarregamento de aplicações disponibilizada por um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro, com a consequência de se considerar que este último sujeito passivo recebeu essas prestações de serviços e as efetuou aos clientes finais, o primeiro sujeito passivo não pode ser considerado devedor do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) no seu Estado-Membro de estabelecimento por força deste artigo 203.º pelo facto de, nas confirmações de encomendas transmitidas aos clientes finais, esse primeiro sujeito passivo ter sido designado, com o seu consentimento, como prestador e de ter sido mencionada a taxa de IVA aplicável no seu Estado-Membro de estabelecimento.*

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar as regras do IVA quanto às prestações de serviços realizadas por via eletrónica através de plataformas digitais, designadamente nas

situações que envolvem sujeitos passivos que, no âmbito de uma prestação de serviços, agem na qualidade de intermediário em seu nome, mas por conta de outrem.

2.

NÚMERO DO PROCESSO: C-639/24

NOME: FLO VENEER d.o.o. contra Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

DATA: 13 de novembro de 2025

ASSUNTO: Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 138.º, n.º 1 — Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 — Artigo 45.º-A — Condições de isenção das entregas intracomunitárias de bens — Presunção — Provas exigidas

FACTOS

A Flo Veneer é uma sociedade comercial sediada na Croácia que se dedica à venda de toros de carvalho. A sociedade foi alvo de uma inspeção tributária na qual se verificou que havia emitido faturas referentes à entrega de toros de carvalho a um adquirente na Eslovénia para o período entre 1 de janeiro e 31 de março de 2020.

No âmbito dessa inspeção tributária, a Flo Veneer apresentou declarações escritas do adquirente, assim como faturas, certificados de expedição de bens e declarações de expedição.

Não obstante, a Administração tributária croata emitiu um aviso de liquidação contra esta sociedade, considerando que a mesma havia beneficiado, de forma indevida, de uma isenção de IVA aplicável às entregas de bens intracomunitárias, considerando que as condições para a obtenção daquela isenção não se demonstravam preenchidas.

A Flo Veener interpôs recurso contra o ato de liquidação, junto do Tribunal Administrativo de Primeira Instância de Zagreb (órgão jurisdicional de reenvio) que referiu, em suma, que *“[...] o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida se os requisitos de fundo tiverem sido cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais”*.

Surgindo questões que o Tribunal Administrativo de Primeira Instância de Zagreb considerava importante esclarecer, suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte dúvida: *Devem o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que diz respeito à isenção de IVA das entregas intracomunitárias, e o artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011, que diz respeito à prova da expedição ou do transporte dos bens a partir de um Estado-Membro para fora do respetivo território mas na [União], ser interpretados no sentido de que deve ser recusada a isenção de IVA ao fornecedor se este não tiver provado que as condições enunciadas no artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011 estão preenchidas, ou a autoridade tributária, embora o fornecedor não disponha de elementos de prova suficientes para que se constitua a presunção prevista no artigo 45.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011, mas esteja, porém, na posse de elementos de prova da transferência física dos bens a partir de um Estado-Membro para outro, é obrigada a apreciar os elementos de prova apresentados e a estabelecer o facto relevante para efeitos da isenção prevista no artigo 138.º da Diretiva IVA, ou seja, se os bens foram expedidos ou transportados a partir de um Estado-Membro para fora do respetivo território mas na [União]?*

APRECIAÇÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

No essencial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se a Diretiva IVA e o Regulamento de Execução devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que, por um lado, uma isenção de IVA ao abrigo da Diretiva IVA seja recusada pelo simples facto de não terem sido fornecidos os elementos de prova da existência de uma entrega intracomunitária e, por outro, a que as administrações fiscais nacionais se recusem a apreciar qualquer elemento de prova apresentado para determinar se os bens foram expedidos ou transportados de um Estado-Membro para um destino situado fora do seu território mas na União, fora dos casos de presunção previstos no Regulamento de Execução.

Neste sentido, o Tribunal de Justiça começou por recordar que a Diretiva IVA impõe aos Estados-Membros a obrigação de isentar do IVA as entregas de bens que sejam expedidos ou transportados para fora do território do Estado de partida, mas dentro da União, desde que se encontrem preenchidas determinadas condições materiais.

Em particular, os bens devem ser fornecidos a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva não considerada sujeita passiva de imposto que atue nessa qualidade num Estado-Membro diferente do Estado de partida, por um lado, o adquirente deve estar registado para efeitos de IVA noutro Estado-Membro (i.e., diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens) e ter comunicado o seu número de identificação IVA ao fornecedor.

Com relevo para o caso em apreço, o Regulamento de Execução, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva IVA, prevê uma presunção de que os bens foram expedidos ou transportados para outro Estado-Membro quando o fornecedor dispõe de meios de prova não contraditórios que sustentam a expedição dos bens, nomeadamente documentos relacionados com o transporte ou a expedição dos bens, tais como uma declaração de expedição CMR assinada, um conhecimento de embarque, uma fatura do frete aéreo, uma fatura emitida pelo transportador dos bens.

No entanto, o Tribunal de Justiça sublinhou que as disposições do Regulamento de Execução limitam-se a definir os casos em que se aplica a presunção favorável ao sujeito passivo, não constituindo uma enumeração exaustiva dos meios de prova admissíveis para demonstrar a existência de uma entrega intracomunitária.

Assim, nos casos em que as condições dessa presunção não se encontrem devidamente preenchidas, as autoridades fiscais não ficam dispensadas de apreciar outros elementos de prova apresentados pelo fornecedor para determinar se este conseguiu demonstrar que esses bens foram objeto de uma entrega intracomunitária.

Esta interpretação é corroborada, desde logo, pelos considerandos previstos no Regulamento de Execução, os quais confirmam que a presunção em causa foi prevista, em substância, para facilitar a prova para efeitos da aplicação da isenção relativa às entregas intracomunitárias, no interesse das empresas e das administrações fiscais, sem excluir, todavia, a possibilidade de apresentar provas distintas das abrangidas por essa presunção.

Impedir os sujeitos passivos de IVA de apresentar outros elementos de prova teria como consequência privar do benefício da isenção as entregas intracomunitárias que ocorreram efetivamente, apenas por incumprimento de exigências formais, colocando em prejuízo objetivo de promoção de trocas intracomunitárias no seio da União Europeia.

Esta conclusão do Tribunal de Justiça encontra respaldo na sua própria jurisprudência, nos termos da qual já foi confirmado que o benefício da isenção de IVA não pode ser negado com base em meras exigências formais nos casos em que se verifique que os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária estejam cumpridos.

O princípio da neutralidade fiscal exige, assim, que a isenção seja concedida sempre que esses requisitos de fundo estejam verificados, salvo quando o sujeito passivo tenha participado intencionalmente numa fraude fiscal que ponha em causa o funcionamento do sistema comum do IVA ou, ainda, quando a violação das exigências formais impeça a produção de prova incontestável do cumprimento das condições materiais.

DECISÃO

O Tribunal de Justiça decidiu que a Diretiva 2006/112/CE do Conselho e, bem assim o Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, devem ser interpretados no sentido de que:

1. “[...] *por um lado, se opõem a que uma isenção de imposto sobre o valor acrescentado ao abrigo do artigo 138.o, n.o 1, da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2018/1910, seja recusada pelo simples facto de não terem sido fornecidos os elementos de prova da existência de uma entrega intracomunitária conforme previstos no artigo 45.o-A do Regulamento de Execução n.o 282/2011, conforme alterado pelo Regulamento de Execução 2018/1912, e, por outro, obrigam as administrações fiscais nacionais a apreciar todos os elementos de prova apresentados para determinar se os bens foram expedidos ou transportados de um Estado-Membro para um destino situado fora do seu território mas na União, fora dos casos de presunção previstos no artigo 45.o-A, n.o 1, do Regulamento de Execução n.o 282/2011, conforme alterado pelo Regulamento de Execução 2018/1912.*”

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar as regras respeitantes à legitimidade de atuação da Administração tributária, exigindo sempre uma análise com rigor de todos os elementos probatórios apresentados pelo sujeito passivo.

Rogério Fernandes Ferreira
 Marta Machado de Almeida
 Álvaro Silveira de Meneses
 Miriam Campos Dionísio
 João de Freitas Jacob
 José Sousa Guerreiro
 Mafalda Andrade
 Joana Fidalgo Barreiro
 Carolina Gomes Alves

Avenida da Liberdade 136 4º (receção)
1250-146 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220

contact@rfflawyers.com
www.rfflawyers.com



Esta informação destina-se a ser distribuída a clientes e colegas e a informação aqui contida é fornecida como uma visão geral e abstrata. Não deve ser utilizada como base para decisões, devendo ser solicitado aconselhamento jurídico profissional em casos específicos. O conteúdo desta informação não pode ser reproduzido, no todo ou em parte, sem a autorização expressa do autor. Para mais informações sobre este assunto, contactar.

**

Prémios e reconhecimentos 2025: Legal 500 | Chambers & Partners | International Tax Review | Best Lawyers | Lexology Index | Leaders League e outros.