

Processo C-101/24**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

7 de fevereiro de 2024

Órgão jurisdicional de reenvio:

Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

23 de agosto de 2023

Demandada e recorrente em *Revision*:

Finanzamt Hamburg-Altona (Repartição de Finanças de Hamburg-Altona)

Demandante e recorrida em *Revision*:

XYRALITY GmbH

Objeto do processo principal

Diretiva 2006/112 – Comercialização de serviços eletrónicos (aplicações de jogos para dispositivos móveis) através de uma *Appstore* – Lugar de fornecimento dos serviços no período anterior a 1 de janeiro de 2015 – Sede do operador da *Appstore* ou sede do programador da aplicação

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

Questões prejudiciais

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 *Appstore* de um

sujeito passivo irlandês, aplicar-se o artigo 28.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, 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 *Appstore* 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 *Appstore*, nos termos do artigo 28.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, se situa na Irlanda, por força do artigo 44.º, da referida Diretiva 2006/112/CE, ou se situa na República Federal da 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 República Federal da Alemanha, é o programador devedor do IVA alemão por força do artigo 203.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, porque, segundo o estipulado no contrato, a *Appstore* 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?

Disposições do direito da União invocadas

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, com a redação da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (a seguir, «Diretiva 2006/112»), em especial, artigos 28.º, 44.º, 45.º e 203.º

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/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, com a redação do Regulamento de Execução (EU) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (a seguir, «Regulamento de Execução n.º 282/2011»), em especial, artigo 9.º-A

Disposições de direito nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStG), em especial, § 3, n.º 11, § 3 a, n.ºs 1 e 2

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 As partes discutem sobre a tributação em IVA das denominadas compras através de uma aplicação, entre os anos de 2012 e 2014 (anos controvertidos), antes da entrada em vigor do artigo 9.º-A do Regulamento de Execução n.º 282/2011.
- 2 A demandante e recorrida em *Revision* (a seguir «demandante»), um sujeito passivo com sede na República Federal da Alemanha, desenvolve e comercializa aplicações de jogos para dispositivos móveis. Para a comercialização, recorre, entre outras, a uma plataforma de comercialização digital para *software*, baseada na internet (uma *Appstore*). Até 31 de dezembro de 2014, a referida *Appstore* foi gerida por X, com sede na Irlanda. Os clientes finais que utilizassem os dispositivos móveis com um determinado sistema operativo só podiam descarregar as aplicações de jogos da demandante, nos anos controvertidos, através da *Appstore*.
- 3 Nos anos controvertidos, X celebrou com programadores como a demandante um acordo padrão com vista à comercialização de produtos através da *Appstore*. Com base nesse acordo, o vendedor dos produtos oferecidos através da *Appstore* era o programador dos mesmos. X devia anunciar os produtos em nome dos programadores e disponibilizá-los aos clientes finais para serem descarregados e comprados. Em contrapartida, X receberia uma comissão. O pagamento seria processado através da *Appstore*.
- 4 Durante os anos controvertidos, estavam disponíveis na *Appstore* várias aplicações de jogos que podiam ser descarregadas pelos clientes finais. A maioria destes jogos não era proveniente de X, mas dos próprios programadores. Quando eram apresentadas na *Appstore* era também divulgado o nome do programador de cada jogo. Durante os anos controvertidos, a demandante apresentava-se na *Appstore*, com a sua denominação comercial, a sua forma jurídica e a sua morada.
- 5 As aplicações de jogos desenvolvidas pela demandante podiam ser descarregadas gratuitamente da *Appstore*. Porém, mediante a compra de atualizações ou de outras vantagens (compras através da aplicação), o cliente final podia progredir no jogo ou obter outras vantagens. Os clientes finais podiam escolher na aplicação de jogos da demandante as atualizações desejadas ou as vantagens e ativá-las, mediante pagamento.
- 6 As compras através da aplicação eram processadas através da *Appstore* utilizando um método de pagamento nela indicado pelo cliente final. No decurso do processo de compra, a demandante não era identificada como prestadora do serviço. Apenas o logótipo de X e algumas ligações eram visíveis. Finalizado o processo de compra, o cliente final recebia de X a confirmação da encomenda por email. Este correio eletrónico continha o logótipo da *Appstore* e a indicação de que tinha sido realizada na *Appstore* uma compra a junto do respetivo programador (neste caso, a demandante).

- 7 Inicialmente, a demandante considerava-se fornecedor do cliente final. Por conseguinte, declarava o IVA alemão em relação a clientes finais da União Europeia, uma vez que o lugar na prestação era, nos termos do § 3 a, n.º 1, da UStG e do artigo 45.º da Diretiva 2006/112, o da sua sede e pagou o IVA alemão à demandada e recorrente em *Revision*, a Finanzamt (Repartição de Finanças, a seguir «FA»).
- 8 Em 29 de janeiro de 2016, a demandante apresentou declarações de IVA retificadas relativas aos anos controvertidos. Considerava agora que existia uma comissão pela prestação de um serviço (§ 3, n.º 11, UStG e artigo 28.º da Diretiva 2006/112). Entendia que tinha prestado os seus serviços a X e X tinha prestado serviços aos clientes finais. Em conformidade com o § 3 a, n.º 2, UStG e com o artigo 44.º da Diretiva 2006/112, o lugar das prestações dos serviços a X era a Irlanda.
- 9 A FA defendia que X devia apenas ser considerada intermediária. É certo que o respetivo processo de compra tinha decorrido através da *Appstore*. No entanto, o cliente final era informado sobre as condições de utilização em cada fase da compra através da aplicação. Desta forma, X indicou claramente em cada compra ao cliente final, que as operações eram realizadas por conta de um terceiro e que X se limitava a cobrar o montante devido. Consequentemente, a FA emitiu liquidações de IVA que não tiveram em conta as retificações efetuadas pela demandante.
- 10 O Finanzgericht (Tribunal Tributário, a seguir «FG») julgou procedente o recurso interposto pela demandante. Considerou que as operações da demandante não eram tributáveis na Alemanha porque o destinatário dos seus serviços era X. O FG entendeu que, em conformidade com o § 3 a, n.º 2, UStG e com o artigo 44.º da Diretiva 2006/112, o lugar da prestação era a Irlanda.
- 11 O recurso de *Revision* interposto pela FA para o órgão jurisdicional de reenvio tem por objeto o Acórdão do Finanzgericht.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 12 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as estipulações contratuais pertinentes constituem um elemento a tomar em consideração quando se trata de identificar o prestador e o destinatário numa operação de «prestação de serviços», a menos que algumas estipulações contratuais não reflitam totalmente a realidade económica e comercial das operações (v. Acórdãos de 20 de junho de 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, n.ºs 43 e segs., de 2 de maio de 2019, *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, n.ºs 28 e segs.; v. igualmente Acórdão de 24 de fevereiro de 2022, *Suzlon Wind Energy Portugal*, C-605/11, EU:C:2022:116, n.º 58). Importa igualmente apreciar a questão de saber se o sujeito passivo agiu em nome próprio, mas por conta de outrem, em especial com base nas relações contratuais entre as partes (v. Acórdãos de 14 de julho de 2011, *Henfling e o.*,

C-464/10, EU:C:2011:489, n.º 42; de 28 de fevereiro de 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, n.ºs 72 e segs.).

- 13 Se confirmasse o Acórdão do FG, o órgão jurisdicional de reenvio afastar-se-ia da qualificação jurídica das operações, realizada por X e pelas autoridades tributárias irlandesas. Isto resultaria em não tributação (possivelmente definitiva) das operações.
- 14 Com efeito, nada se opõe a que as autoridades tributárias de um Estado-Membro possam, unilateralmente, sujeitar operações a um tratamento fiscal em matéria de IVA diferente daquele por força do qual estas já foram tributadas noutro Estado-Membro (v. Acórdão de 18 de junho de 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, n.º 53). Porém, se, ao interpretar as disposições pertinentes do direito da União Europeia e do direito nacional, os órgãos jurisdicionais de um Estado-Membro constatarem que uma mesma operação é objeto de um tratamento fiscal diferente noutro Estado-Membro, têm a obrigação, consoante as suas decisões sejam ou não suscetíveis de ser objeto de um recurso judicial no direito interno, de submeter um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça (Acórdãos de 5 de julho de 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, n.º 3 do dispositivo e n.ºs 63 e segs., e de 18 de junho de 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, n.º 51).
- 15 Segundo indicação da FA, esta é a situação do presente litígio. O FG considerou que X tinha prestado serviços ao cliente final e que a demandante tinha prestado serviços a X. Em contrapartida, tal como resulta das decisões do FG sobre a matéria de facto e das faturas emitidas aos clientes finais, X considerou que tinha prestado um serviço à demandante e que a demandante tinha prestado o seu serviço diretamente aos clientes finais. Isto significa que, para o, no período anterior a 1 de janeiro de 2015, há o risco de as operações realizadas por X através da *Appstore* não serem tributadas. Não seriam tributadas Irlanda porque a Irlanda entende que tem o direito de tributação é Estado de estabelecimento dos programadores (neste caso, a Alemanha). Não seriam tributadas na Alemanha se a Secção confirmar o entendimento da FA segundo o qual a tributação cabe à Irlanda.
- 16 De referir, a favor da presunção de que, em conformidade com o entendimento da Irlanda e de X, se deve considerar que existe um serviço prestado pela demandante aos clientes finais (e de negar a existência da situação prevista no § 3, n.º 11, UStG e no artigo 28.º da Diretiva 2006/112) as confirmações das encomendas emitidas por X, nas quais consta que a compra foi feita ao respetivo programador (neste caso, à demandante) através da *Appstore* e nas quais figura o IVA alemão (v., quanto ao montante da fatura neste contexto, Acórdão de 28 de fevereiro de 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, n.ºs 75 a 77). A demandante também começou por partilhar do mesmo entendimento. Da génese do artigo 9.º-A, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 bem como da finalidade prosseguida pela nova regulamentação (v., a este respeito, Acórdão de 28 de fevereiro de 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, n.ºs 15 e

segs. e 52 e segs.), também se poderia concluir que a classificação em sede de IVA seguida pelas *Appstore* e contratualmente acordada com os programadores devia ser mantida durante os períodos anteriores à sua entrada em vigor.

- 17 Contudo, o facto de o artigo 9.º-A, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 concretizar o conteúdo normativo instituído pelo artigo 28.º da Diretiva 2006/112, de acordo com a interpretação do Tribunal de Justiça (v. Acórdãos de 28 de fevereiro de 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, n.º 86), poderia apontar no sentido de os princípios nele estabelecidos também serem aplicáveis às operações da demandante nos anos controvertidos (v., em geral, Acórdãos de 16 de outubro de 2014, Welmory, C-605/10, EU:C:2023:127, n.ºs 45 e segs., de 15 de novembro de 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, n.º 32). As orientações vinculativas da 93.ª reunião do comité do IVA de 1 de julho de 2011 (DOCUMENTO C – taxud.c. 1 (2012) 1410604 – 709) poderiam ser uma indicação mais nesse sentido. O FG declarou que a intervenção na celebração do contrato parece sugerir que X atua em seu nome próprio, que o conteúdo das confirmações das encomendas também não é suficientemente claro e que, além disso, as confirmações das encomendas só foram enviadas depois de concluído o serviço. Por conseguinte, em conformidade com as orientações de 2011, poderia partir-se do princípio de que X, aquando da celebração do contrato, não indicou de forma suficientemente clara os programadores como prestadores dos serviços eletrónicos e, por conseguinte, o serviço foi prestado por X aos clientes finais.

Quanto à segunda questão prejudicial

- 18 Com a segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende que sejam clarificadas as consequências jurídicas do artigo 28.º da Diretiva 2006/112.
- 19 Se, segundo a resposta à primeira questão, X for o prestador do serviço, existe uma comissão por um serviço tanto nos termos do direito nacional como também nos termos do direito da União. A disposição alemã aplicável (§ 3, n.º 11, UStG) baseia-se no artigo 28.º da Diretiva 2006/112. Segundo esta disposição, quando um sujeito passivo intervém numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão. Por conseguinte, deve ser considerado sujeito passivo na relação com o cliente final (Acórdão de 16 de setembro de 2020, Valstybine mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:711, n.ºs 49 e 52).
- 20 Estas disposições aplicam-se a todas as categorias de serviços (Acórdão de 28 de fevereiro de 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, n.º 54). As mesmas exigem que exista um mandato em cuja execução o comissário intervém, por conta do comitente, na prestação de serviços, o que implica a celebração, entre o comissário e o comitente, de um acordo que tenha por objeto a atribuição do mandato em causa (Acórdão de 30 de março de 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, n.º 32). Este mandato existe nos termos dos contratos entre X e a demandante.

- 21 A consequência jurídica da aplicação do § 3, n.º 11, UStG e do artigo 28.º da Diretiva 2006/112 é a ficção jurídica de duas prestações de serviços idênticas fornecidas consecutivamente (Acórdão de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, n.º 86).
- 22 Considera-se que o operador que intervém como intermediário na prestação de serviços como comissário recebeu, num primeiro momento, os serviços em causa do operador por conta do qual atua, que é o comitente, antes de, num segundo momento, prestar pessoalmente esses serviços ao cliente (Acórdãos de 21 de janeiro de 2021, UCMR - ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, n.º 43; de 28 de fevereiro de 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, n.º 54); o mesmo é considerado o prestador dos serviços (Acórdão de 28 de fevereiro de 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, n.º 55).
- 23 Se a prestação de serviços em que um operador intervém for sujeita a IVA, a relação jurídica desse operador com o operador por conta do qual ele atua é igualmente sujeita a IVA (v. Acórdão de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, n.º 87).
- 24 Se a prestação de serviços em que o comissário intervém está isenta de IVA, essa isenção também é aplicável à relação jurídica entre o comitente e o comissário (Acórdão de 14 de julho de 2011, Henfling e o., C-464/10, EU:C:2011:489, n.º 36).
- 25 No entanto, não é necessário que o comissário seja totalmente equiparado a um mandatário. O princípio da neutralidade não é violado, uma vez que o direito da União prevê regras diferentes para serviços de um comissário que atua em nome próprio, mas por conta de outrem e prestações fornecidas por um mandatário que atua em nome e por conta de outrem (Acórdão de 14 de julho de 2011, Henfling e o., C-464/10, EU:C:2011:489, n.º 38).
- 26 O alcance dessa ficção é controverso.
- 27 Seria concebível, por um lado, equiparar plenamente, para efeitos de IVA, a relação jurídica entre o comissário e o comitente, por conta de quem o mesmo atua, à prestação de serviços na qual o comissário intervém. A ficção do artigo 28.º da Diretiva 2006/112 seria extensiva a toda a prestação, ou seja, as duas prestações (a do comitente ao comissário e a do comissário ao cliente final) seriam tratadas como se o comitente prestasse o serviço diretamente ao cliente final).
- 28 Poderia militar neste sentido o facto de o objeto da regulamentação ser uma ficção jurídica e de, deste modo, uma operação fictícia adicional em nada alteraria o resultado em sede de IVA. A prestação de serviços direta e indireta seriam sujeitas ao mesmo tratamento. A tributação de uma prestação não depende do canal de distribuição. A receita fiscal continuaria a pertencer ao Estado-Membro ao qual, ao abrigo das regras do direito da União, caberia no caso da prestação de serviços

direta e, nomeadamente, no mesmo montante da prestação de serviços direta. Simultaneamente, evitar-se-iam possíveis evasões ou abusos.

- 29 No caso em apreço, em caso de prestação de serviços direta, o lugar da prestação da seria a Alemanha. Não existiria nenhuma isenção fiscal. A taxa normal do imposto seria aplicável. Assim, o mesmo se aplicaria ao serviço fictício prestado pela demandante a X.
- 30 Por outro lado, seria concebível que, pelo menos, o lugar da prestação do serviço no qual o comissário intervém determine igualmente o lugar da prestação do serviço entre o comitente e o comissário. A ficção estender-se-ia pelo menos ao lugar da prestação. Isto poderia conseguir-se, por exemplo, se o lugar do serviço prestado pela demandante a X, também fosse determinado em conformidade com o artigo 45.º, da Diretiva 2006/112, apesar de X ser sujeito passivo, porque as prestações em que X intervém são serviços prestados por via eletrónica a pessoas que não são sujeitos passivos, aos quais o artigo 45.º da Diretiva 2006/112 é aplicável.
- 31 Neste sentido, o lugar da prestação fictícia da demandante a X também seria a Alemanha.
- 32 Por último, é possível que, pelo menos, o lugar da prestação na qual o comissário intervém e o lugar da prestação entre comitente e comissário devam ser determinados em separado nos termos dos artigos 44.º e 45.º da Diretiva 2006/112. Nesse sentido apontam o n.º 38 do Acórdão de 14 de julho de 2011, *Henfling e o.*, C-464/10, EU:C:2011:489, n.º 38 e as Conclusões do advogado-geral N. Jääskinen no processo *Lebara*, de 8 de dezembro de 2011, C-520/10, EU:C:2011:818, n.ºs 50 e 71. A prestação fictícia de serviços do comitente ao comissário levaria a que o lugar da prestação se deslocasse sempre para o lugar do estabelecimento do comissário, por força dos artigos 44.º e 45.º da Diretiva 2006/112, na falta de uma regra especial relativa ao lugar. A prestação de serviços de gestão de negócios do comissário ao comitente (que, em si, é prestada no lugar da sede do comitente, nos termos do artigo 44.º, da Diretiva 2006/112), seria transferida paradoxalmente para o lugar de todas as prestações do comitente, em resultado da ficção. O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre se isto está em conformidade com a realidade comercial e económica da comissão pela prestação do serviço.
- 33 No litígio, este ponto de vista levaria a que o lugar da prestação fictícia da demandante a X seria a Irlanda por força do artigo 44.º da Diretiva 2006/112, uma vez que X é um sujeito passivo que adquiriu o serviço fictício da demandante para a sua empresa. Por força do artigo 45.º da Diretiva 2006/112, o lugar da prestação de X aos clientes finais também seria a Irlanda.

Quanto à terceira questão prejudicial

- 34 A terceira questão prejudicial destina-se a esclarecer que efeitos produz o facto de X, com o consentimento da demandante, ter enviado confirmações de encomendas por email, as quais mencionam que foi feita uma compra à demandante na *Appstore* e nas quais são referidos o preço total e o IVA alemão incluído no preço.
- 35 O órgão jurisdicional de reenvio examinou se a demandante é devedora do IVA faturado em seu nome e com o seu consentimento nos termos do artigo 203.º da Diretiva 2006/112, uma vez que as confirmações das encomendas enviadas por X por correio eletrónico podem consubstanciar faturas na aceção deste artigo. A legitimidade de X para emitir faturas em nome da demandante resulta de acordos entre as ambas. X deveria apenas receber uma comissão. Os clientes finais também aceitaram o envio das confirmações das encomendas por via eletrónica.
- 36 No entanto, o Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de dezembro de 2022, *Finanzamt Österreich (IVA erradamente faturado a clientes finais)*, C-378/21, EU:C:2022:968, poderá opor-se à existência de uma dívida tributária da demandante ao abrigo do artigo 203.º da Diretiva 2006/112, devido às confirmações das encomendas emitidas por X em nome da demandante.
- 37 As operações aqui em causa são operações que não foram prestadas a sujeitos passivos para a sua empresa. O Acórdão de 8 de dezembro de 2022, *Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais)*, C-378/21, EU:C:2022:968, poderia ser entendido no sentido de que não existe uma dívida tributária por força do artigo 203.º da Diretiva 2006/112. O Tribunal de Justiça já tinha declarado anteriormente que se trata do risco de perda de receitas fiscais que pode decorrer do direito à dedução (v. Acórdãos de 18 de junho de 2009, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, n.º 28; de 31 de janeiro de 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, n.º 32; de 31 de janeiro de 2013, *LVK - 56*, C-643/11, EU:C:2013:55, n.º 36; de 11 de abril de 2013, *Rusedspred*, C-138/12, EU:C:2013:333, n.º 24; de 8 de maio de 2019, *EM.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, n.º 32; de 18 de março de 2021, *P. (Tankkarten)*, C-48/20, EU:C:2021:215, n.º 27; v. igualmente Acórdão de 2 de julho de 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 29 e jurisprudência referida).
- 38 Embora os destinatários dos serviços não sejam sujeitos passivos, no presente caso, existe um risco de perda de receitas fiscais que o artigo 203.º da Diretiva 2006/112 pretende evitar. Com efeito, a exigência de fatura visa igualmente controlar o pagamento do imposto devido, garantir a sua cobrança correta e impedir a evasão fiscal (v. Acórdãos de 17 de setembro de 1997, *Langhorst*, C-141/96, EU:C:1997:417, n.ºs 17 e 20; de 15 de setembro de 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 27; de 15 de novembro de 2017, *Geissel e Butin*, C-374/16 e 375/16, EU:C:2017:867, n.º 41, bem como considerando 46 da Diretiva 2006/112. De qualquer modo, se vários sujeitos passivos estiverem envolvidos na prestação do serviço, tanto a imputação da faturação de um serviço ao prestador errado (do ponto de vista do

comitente), como a imputação da faturação de um serviço ao credor tributário errado (do ponto de vista do comitente), autorizadas por este último, põem em risco as receitas fiscais da União Europeia, mesmo nos casos em que o cliente não tem direito à dedução do IVA suportado. Há um risco de não tributação definitiva das operações, uma vez que a Irlanda considera que a Alemanha tem o direito de tributação, o que corresponde às confirmações das encomendas, ao passo que o FG entende que o direito de tributação sobre X pertence à Irlanda, ao contrário do que aí se indica

- 39 No litígio, esta situação foi provocada pela demandante. Inicialmente autorizou a *Appstore* a mencioná-la nas confirmações das encomendas como prestadora dos serviços, o que em si mesmo é permitido (artigo 220.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112). No entanto, posteriormente, defendeu perante a FA o entendimento contrário, segundo o qual o operador da *Appstore* é o prestador do serviço (e o IVA mencionado em seu nome não é por ela devido). Desta forma, agiu de modo contraditório. Se entende que X é o prestador do serviço, não pode permitir que X a mencione como prestadora do serviço. O comportamento contraditório da demandante poderia justificar a presunção de que é devedora do IVA por força do artigo 203.º da Diretiva 2006/112.
- 40 O risco para as receitas fiscais subjacente às confirmações das encomendas pode ser afastado, por exemplo, se a demandante fizer prova de que a *Appstore* cumpriu as suas obrigações fiscais em relação às operações que, no entender da demandante lhe são imputáveis. Neste caso, a eliminação posterior do imposto estaria dependente da distribuição aos clientes finais das declarações de encomendas retificadas, nas quais a *Appstore* (neste caso, X) se menciona a si próprio como prestador do serviço e faturar o IVA irlandês (pagando-o às autoridades tributárias irlandesas).