

Byla C-101/24

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2024 m. vasario 7 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Bundesfinanzhof (Vokietija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. rugpjūčio 23 d.

Atsakovė ir kasatorė:

Finanzamt Hamburg-Altona

Pareiškėja ir kita kasacinio proceso šalis:

XYRALITY GmbH

Pagrindinės bylos dalykas

Direktyva 2006/112 – Elektroninių paslaugų (žaidimų programėlių mobiliesiems galiniams įrenginiams) pardavimas per programėlių parduotuvę – Paslaugos teikimo vieta iki 2015 m. sausio 1 d. – Programėlių parduotuvės operatoriaus registruota buveinė arba programėlės kūrėjo registruota buveinė

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės išaiškinimas, SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

1. Ar atsižvelgiant į aplinkybes, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kai Vokietijos apmokestinamasis asmuo (kūrėjas) per Airijos apmokestinamojo asmens programėlių parduotuvę iki 2015 m. sausio 1 d. elektroniniu būdu teikė paslaugas Bendrijos teritorijoje įsisteigusiems neapmokestinamiesiems asmenims (galutiniams vartotojams), taikytinas 2006 m. lapkričio 28 d.

- Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 28 straipsnis, todėl Airijos apmokestinamasis asmuo laikomas asmeniu, kuris gavo šias paslaugas iš kūrėjo ir suteikė jas galutiniams vartotojams, nes programėlių parduotuvė tik užsakymų patvirtinimuose, išduotuose galutiniams vartotojams, įvardijo kūrėją kaip paslaugų teikėją ir nurodė Vokietijos pridėtinės vertės mokestį?
2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 28 straipsnį konstatuojamos fiktyvios kūrėjo paslaugos programėlių parduotuvei teikimo vieta yra Airijoje pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 44 straipsnį ar Vokietijos Federacinėje Respublikoje pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 45 straipsnį?
 3. Jei, remiantis atsakymais į pirmąjį ir antrąjį klausimus, kūrėjas Vokietijos Federacinėje Respublikoje neteikė jokių paslaugų, ar pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 203 straipsnį kūrėjas turi mokestinę prievolę sumokėti Vokietijos pridėtinės vertės mokestį, nes programėlių parduotuvė, kaip buvo susitarta, galutiniams vartotojams elektroniniu paštu siunčiamuose užsakymų patvirtinimuose jį įvardijo kaip paslaugų teikėją ir nurodė Vokietijos pridėtinės vertės mokestį, nors galutiniai vartotojai neturi teisės į pirkimo mokesčio atskaitą?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos su pakeitimais, padarytais 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičiančia Direktyvos 2006/112 nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (toliau – Direktyva 2006/112), visų pirma jos 28, 44, 45 ir 203 straipsniai

2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, su pakeitimais, padarytais 2013 m. spalio 7 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1042/2013, kuriuo iš dalies keičiamos Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 nuostatos, susijusios su paslaugų teikimo vieta (toliau – Įgyvendinimo reglamentas Nr. 282/2011), visų pirma 9a straipsnis

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Umsatzsteuergesetz (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*), visų pirma 3 straipsnio 11 dalis, 3a straipsnio 1 ir 2 dalys

Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 Šalys nesutaria dėl vadinamojo pirkimo programėlėse apmokestinimo PVM už laikotarpį nuo 2012 m. iki 2014 m. (ginčo metai), kai dar nebuvo įsigaliojęs Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnis.
- 2 Pareiškėja ir kita kasacinio proceso šalis (toliau – pareiškėja), Vokietijos Federacinėje Respublikoje įsteigtas apmokestinamasis asmuo, kuria ir parduoda žaidimų programėles mobiliesiems galiniams įrenginiams. Be kita ko, ji naudoja internetinę skaitmeninę programinės įrangos pardavimo platformą (vadinamąją programėlių parduotuvę). Iki 2014 m. gruodžio 31 d. programėlių parduotuvę valdė Airijoje įsikūrusi bendrovė X. Galutiniai vartotojai, kurie naudojo mobiliuosius galinius įrenginius su tam tikra operacine sistema, ginčo metais galėjo atsisiųsti pareiškėjos žaidimų programėles tik per programėlių parduotuvę.
- 3 Ginčo metais bendrovė X su kūrėjais, tokiais kaip pareiškėja, sudarė standartinį susitarimą dėl produktų pardavimo per programėlių parduotuvę. Pagal jį programėlių parduotuvėje siūlomų produktų pardavėju tapo jų kūrėjas. Bendrovė X turėjo kūrėjų vardu pristatyti produktus ir sudaryti sąlygas galutiniams vartotojams juos atsisiųsti ir įsigyti. Už tai bendrovei X turėjo būti mokami komisiniai už paslaugų teikimą. Mokėjimas turėjo būti vykdomas per programėlių parduotuvę.
- 4 Ginčo metais galutiniai vartotojai galėjo atsisiųsti iš programėlių parduotuvės įvairių žaidimų programėlių. Daugumą šių žaidimų sukūrė ne bendrovė X, o patys kūrėjai. Pristatant produktus programėlių parduotuvėje, prie kiekvieno žaidimo buvo nurodytas ir kūrėjo pavadinimas. Pareiškėja ginčo metais programėlių parduotuvėje buvo nurodyta savo bendrovės pavadinimu, teisine forma ir adresu.
- 5 Pareiškėjos sukurtas žaidimų programėles buvo galima atsisiųsti iš programėlių parduotuvės nemokamai. Galutinis vartotojas, įsigydamas programėlių patobulinius ar kitus papildinius (pirkimas programėlėse), galėjo daryti pažangą žaidime ar įgyti kitų žaidimų papildinių. Galutiniai vartotojai galėjo pasirinkti norimus patobulinius ar papildinius pareiškėjos žaidimų programėlėje ir už tam tikrą mokestį juos aktyvuoti.
- 6 Pirkimas programėlėje buvo vykdomas per programėlių parduotuvę, naudojant galutinio vartotojo nustatytą mokėjimo būdą. Per pirkimo procesą pareiškėja nebuvo nurodoma kaip paslaugų teikėja. Buvo rodomas tik bendrovės X logotipas ir tam tikros nuorodos. Atlikus pirkimo procesą galutinis vartotojas el. paštu iš bendrovės X gaudavo užsakymo patvirtinimą. Šiame el. laiške būdavo programėlių parduotuvės logotipas ir informacija, patvirtinanti, kad programėlių parduotuvėje buvo atliktas pirkimas iš atitinkamo kūrėjo (šiuo atveju – pareiškėjos).
- 7 Iš pradžių pareiškėja laikėsi nuomonės, kad ji yra paslaugų teikėja galutinių vartotojų atžvilgiu. Todėl ji deklaravo Vokietijos pridėtinės vertės mokestį galutiniams pirkėjams iš Europos Sąjungos, nes pagal *USiG* 3a straipsnio 1 dalį ir

Direktyvos 2006/112 45 straipsnį paslaugų teikimo vieta buvo jos registruota buveinė, ir sumokėjo Vokietijos pridėtinės vertės mokestį atsakovei ir kasatorei – *Finanzamt* (Mokesčių inspekcija, toliau – FA).

- 8 2016 m. sausio 29 d. pareiškėja pateikė patikslintas PVM deklaracijas už ginčo metus. Šiuo atveju ji laikėsi nuomonės, kad tai yra paslaugų komisas (*UStG* 3 straipsnio 11 dalis ir Direktyvos 2006/112 28 straipsnis). Ji teikė paslaugas bendrovei X, o bendrovė X teikė paslaugas galutiniams vartotojams. Pagal *UStG* 3a straipsnio 2 dalį ir Direktyvos 2006/112 44 straipsnį pareiškėjos paslaugų, kurias ji teikė bendrovei X, teikimo vieta buvo Airijoje.
- 9 FA nurodė, kad bendrovė X turi būti laikoma tik tarpininke. Atitinkamas pirkimo procesas vyko per programėlių parduotuvę. Vis dėlto galutinis vartotojas buvo supažindinamas su naudojimo sąlygomis kiekviename atskirame pirkimo programėlėje etape. Bendrovė X kiekvieno pirkimo metu aiškiai nurodydavo galutiniam vartotojui, kad pardavimas vykdomas trečiosios šalies naudai ir kad ji pati tik surenka gautinas sumas. Taigi FA pateikė pranešimą apie mokėtiną pridėtinės vertės mokestį, kuriame neatsižvelgė į pareiškėjos atliktus pataisymus.
- 10 *Finanzgericht* (Finansų teismas, toliau – FG) patenkino pareiškėjos pareikštą ieškinį. Jis nusprendė, kad pareiškėjos sandoriai neturėjo būti apmokestinami Vokietijoje, nes jos paslaugų gavėja buvo bendrovė X. Pagal *UStG* 3a straipsnio 2 dalį ir Direktyvos 2006/112 44 straipsnį paslaugų teikimo vieta buvo Airijoje.
- 11 FA pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kasacinį skundą dėl *Finanzgericht* sprendimo.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

- 12 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją reikšmingos sutarties sąlygos yra tai, į ką reikia atsižvelgti nustatant paslaugų teikėją ir gavėją, nebent sutarties nuostatos nevisiškai atspindi ekonominę ir finansinę sandorių realybę (žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 43 ir 44 punktus, 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, 28 ir 29 punktus ir 2022 m. vasario 24 d. Sprendimo *Suzlon Wind Energy Portugal*, C-605/20, EU:C:2022:116, 58 punktą). Taip pat reikia patikrinti, ar sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo turi veikti savo paties vardu, bet kito asmens sąskaita, turi būti aiškinama atsižvelgiant į atitinkamus sutartinius santykius (žr. 2011 m. liepos 14 d. Sprendimo *Henfling ir kt.*, C-464/10, EU:C:2011:489, 42 punktą, 2023 m. vasario 28 d. Sprendimo *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, 72 ir 73 punktus).
- 13 Patvirtindamas FG sprendimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nukryptų nuo bendrovės X ir Airijos mokesčių inspekcijos atlikto

sandorių teisinio kvalifikavimo. Dėl to sandoriai (galimai galutinai) būtų neapmokestinami.

- 14 Valstybės narės mokesčių institucijoms nedraudžiama vienašališkai skirtingai apmokestinami PVM sandorius, palyginti su tuo, kaip jie jau buvo apmokestinami kitoje valstybėje narėje (žr. 2020 m. birželio 18 d. Sprendimo *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, 53 punktą). Vis dėlto jei aiškindami atitinkamas Sąjungos ir nacionalinės teisės nuostatas valstybės narės teismai mano, jog tas pats sandoris yra skirtingai apmokestinamas kitoje valstybėje narėje, jie privalo, priklausomai nuo to, ar pagal vidaus teisę jų sprendimus galima apskųsti teismine tvarka, kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą (2005 m. gegužės 5 d. Sprendimo *Marcandi*, C-544/16, EU:C:2018:540, rezoliucinės dalies 3 punktas, 63 ir paskesni punktai, 2020 m. birželio 18 d. Sprendimo *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, 51 punktas).
- 15 Remiantis FA pateikta informacija, tokia situacija yra ir šioje byloje. FG darė prielaidą, kad bendrovė X teikė paslaugas galutiniams vartotojams, o pareiškėja teikė paslaugas bendrovei X. Vis dėlto, kaip matyti iš FG nustatytų faktinių aplinkybių ir galutiniams vartotojams išrašytų sąskaitų faktūrų, bendrovė X laikėsi pozicijos, kad ji suteikė paslaugą pareiškėjai, o pareiškėja suteikė paslaugą tiesiogiai galutiniams vartotojams. Tai reiškia riziką, kad laikotarpiu iki 2015 m. sausio 1 d. per bendrovės X programėlių parduotuvę vykdomas pardavimas nebus apmokestintas. Airijoje jis nebus apmokestintas todėl, kad Airija daro prielaidą, jog teisę juos apmokestinėti turi kūrėjų buveinės valstybė (šiuo atveju – Vokietija). Vokietijoje jis nebūtų apmokestinamas, jei kolegija patvirtintų FG nuomonę, pagal kurią daroma prielaida, kad teisę juos apmokestinėti turi Airija.
- 16 X išduoti užsakymų patvirtinimai, kuriuose nurodyta, kad iš atitinkamo kūrėjo (šiuo atveju – pareiškėjos) programėlių parduotuvėje buvo įsigyta produktų, ir nurodytas Vokietijos pridėtinės vertės mokestis, patvirtina, kad, remiantis Airijos ir bendrovės X nuomone, galima daryti išvadą, jog pareiškėja teikė paslaugas galutiniams vartotojams (ir atmesti *USStG* 3 straipsnio 11 dalies ir Direktyvos 2006/112 28 straipsnio taikymo atvejį) (dėl sąskaitos faktūros svarbos šiame kontekste žr. 2023 m. vasario 28 d. Sprendimo *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, 75–77 punktus). Iš pradžių pareiškėja taip pat laikėsi šios nuomonės. Remiantis Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsnio teisėkūros dokumentais ir naujuoju reglamentu siekiamu tikslu (žr. 2023 m. vasario 28 d. Sprendimo *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, 15 ir paskesnius punktus, 52 ir paskesnius punktus), taip pat būtų galima daryti išvadą, kad programėlių parduotuvių taikomas ir su kūrėjais sutartyse sutartas prekių ir paslaugų apmokestinimo PVM klasifikavimas turėtų galioti ir laikotarpiu iki šio reglamento įsigaliojimo.
- 17 Vis dėlto aplinkybė, kad Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 9a straipsniu patikslinamas Direktyvos 2006/112 28 straipsnio normos turinys, kaip jį išaiškino Teisingumo Teismas (žr. 2023 m. vasario 28 d. Sprendimo *Fenix International*, C-

695/20, EU:C:2023:127, 86 punktą), galėtų rodyti, kad jame nustatyti principai gali būti taikomi ir pareiškėjos PVM sandoriams ginčo metais (žr. 2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 45 ir 46 punktus, 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Leichenich*, C-532/11, EU:C:2012:720, 32 punktą). Toks požiūris galėtų būti grindžiamas ir 2011 m. liepos 1 d. PVM komiteto 93-iojo posėdžio neprivalomomis gairėmis (DOKUMENTAS C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709). FG nusprendė, kad bendrovės X elgesys sutarties sudarymo metu rodo, jog ji veikė savo vardu, kad užsakymų patvirtinimų turinys taip pat nebuvo pakankamai aiškus ir kad užsakymų patvirtinimai buvo išsiųsti tik po sandorio sudarymo. Taigi, remiantis 2011 m. gairėmis, galima daryti išvadą, kad bendrovė X, sudarydama sutartį, nepakankamai aiškiai nurodė kūrėjus kaip elektroninių paslaugų teikėjus, taigi ji pati teikė paslaugas galutiniams vartotojams.

Dėl antrojo prejudicinio klausimo

- 18 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti Direktyvos 2006/112 28 straipsnio teisinės pasekmes.
- 19 Jei, atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, bendrovė X yra paslaugų teikėja, tuomet tiek pagal nacionalinę, tiek pagal Sąjungos teisę egzistuoja paslaugų komisijos. Atitinkama Vokietijos nuostata (*UStG* 3 straipsnio 11 dalis) grindžiama Direktyvos 2006/112 28 straipsniu. Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats. Todėl jis laikomas apmokestinamuoju asmeniu galutinio paslaugų gavėjo atžvilgiu (žr. 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19, EU:C:2020:711, 49 ir 52 punktus).
- 20 Šios nuostatos apima visas paslaugų kategorijas (žr. 2023 m. vasario 28 d. Sprendimo *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, 54 punktą). Pagal šias nuostatas reikalaujama, kad egzistuočių įgaliojimas, kurį vykdydamas komisionierius komitento vardu dalyvauja teikiant paslaugas, o tai reiškia, kad komisionierius ir komitentas turi sudaryti susitarimą dėl atitinkamo įgaliojimo suteikimo (2023 m. kovo 30 d. Sprendimo *Gmina L.*, C-616/21, EU:C:2023:280, 32 punktas). Šis įgaliojimas suteiktas remiantis bendrovės X ir pareiškėjos sudarytomis sutartimis.
- 21 *UStG* 3 straipsnio 11 dalies ir Direktyvos 2006/112 28 straipsnio nuostatų taikymas sukuria teisinę dviejų tapačių paslaugų, teikiamų viena po kitos, fikciją (žr. 2017 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Komisija / Liuksemburgas*, C-274/15, EU:C:2017:333, 86 punktą).
- 22 Pagal šią fikciją subjektas, kuris dalyvauja teikiant paslaugas ir yra komisionierius, laikomas, pirma, gavusiu tas paslaugas iš subjekto, kurio naudai jis veikia ir kuris yra komitentas, prieš, antra, tai, kai pats teikia šias paslaugas klientui (2021 m. sausio 21 d. Sprendimo *UCMR – ADA*, C-501/19, EU:C:2021:50, 43 punktas, 2023 m. vasario 28 d. Sprendimo *Fenix International*,

- C-695/20, EU:C:2023:127, 54 punktą); jis laikomas paslaugos teikėju (2023 m. vasario 28 d. Sprendimo *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, 55 punktą).
- 23 Jeigu paslaugų, kurias teikiant dalyvauja subjektas, teikimui taikomas PVM, šio subjekto ir subjekto, kurio naudai jis veikia, teisiniams santykiams taip pat taikomas PVM (žr. 2017 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Komisija / Liuksemburgas*, C-274/15, EU:C:2017:333, 87 punktą).
 - 24 Jei paslaugų teikimas, kuriame dalyvauja komisierius, atleidžiamas nuo PVM, šis atleidimas taip pat taikomas teisiniam santykiui tarp komitento ir komisieriaus (žr. 2011 m. liepos 14 d. Sprendimo *Henfling ir kt.* C- 464/10, EU:C:2011:489, 36 punktą).
 - 25 Vis dėlto komisieriumi neturėtų būti taikomos visiškai tokios pat sąlygos kaip ir įgaliotiniui. Neutralumo principas nepažeidžiamas, nes Sąjungos teisėje numatytos atskiros taisyklės komisieriaus, veikiančio savo paties vardu, bet kito asmens sąskaita, teikiamoms paslaugoms, kurios skiriasi nuo taisyklių, skirtų įgaliotinio, veikiančio kito asmens vardu ir sąskaita, teikiamoms paslaugoms (žr. 2011 m. liepos 14 d. Sprendimo *Henfling ir kt.* C- 464/10, EU:C:2011:489, 38 punktą).
 - 26 Ginčytina, kiek ši fikcija taikoma šiuo atveju.
 - 27 Viena iš tokių galimybių būtų teisinius santykius tarp komisieriaus ir komitento, kurio sąskaita jis veikia, PVM tikslais traktuoti taip pat, kaip ir paslaugą, kurią teikia komisierius. Direktyvos 2006/112 28 straipsnio fikcija būtų taikoma visam paslaugų teikimui, t. y. abiem paslaugų teikimams (komitento paslaugų teikimui komisieriumi ir komisieriaus paslaugų teikimui galutiniam vartotojui) būtų taikomas toks pat principas, tarsi komitentas paslaugas teiktų tiesiogiai galutiniam vartotojui.
 - 28 Tai galima pagrįsti tuo, kad nuostatos objektas yra teisinė fikcija ir papildomas fiktyvus sandoris šiuo požiūriu nepakeistų PVM apskaičiavimo rezultato. Tiesioginis ir netiesioginis paslaugų teikimas būtų vertinamas vienodai. Paslaugos apmokestinimas nepriklauso nuo paskirstymo grandinės. Mokestinės pajamos ir toliau priklausytų valstybei narei, kuriai jos būtų priskiriamos pagal Sąjungos teisės nuostatas tiesioginio paslaugų teikimo atveju, ir būtų tokio pat dydžio, kaip ir tiesioginio paslaugų teikimo atveju. Kartu būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui.
 - 29 Ginčo atveju pareiškėjos paslaugų teikimo vieta būtų laikoma Vokietijoje, jei paslaugos būtų teikiamos tiesiogiai. Atleidimas nuo mokesčių netaikomas. Taikomas standartinis mokesčio tarifas. Taigi tai būtų taikoma ir bendrovei X pareiškėjos suteiktai fiktyviai paslaugai.
 - 30 Kita vertus, galima manyti, kad bent jau paslaugos, kurią teikiant dalyvauja komisierius, vieta taip pat priklauso nuo paslaugos tarp komitento ir

komisionieriaus teikimo vietos. Fikcija būtų taikoma bent jau ir paslaugos teikimo vietai. Pavyzdžiui, tai būtų galima pasiekti pareiškėjos bendrovei X teikiamų paslaugų teikimo vietą taip pat nustatant pagal Direktyvos 2006/112 45 straipsnį, nors bendrovė X yra apmokestinamasis asmuo, nes paslaugos, kurias teikiant dalyvauja bendrovė X, yra elektroniniu būdu teikiamos paslaugos neapmokestinamiesiems asmenims, kuriems taikomas Direktyvos 2006/112 45 straipsnis.

- 31 Atsižvelgiant į tai, pareiškėjos bendrovei X teikiamos fiktyvios paslaugos teikimo vieta taip pat būtų Vokietijoje.
- 32 Be to, būtų galima daryti išvadą, kad paslaugų, kurias teikiant dalyvauja komisionierius, teikimo vieta ir paslaugų teikimo vieta tarp komitento ir komisionieriaus turėtų būti nustatomos atskirai pagal Direktyvos 2006/112 44 ir 45 straipsnius. Tai galėtų patvirtinti 2011 m. liepos 14 d. Sprendimo *Henfling ir kt.*, C-464/10, EU:C:2011:489, 38 punktą ir 2011 m. gruodžio 8 d. generalinio advokato N. Jääskinen išvados byloje *Lebara*, C-520/17, EU:C:2011:818, 50 ir 71 punktai. Pagal Direktyvos 2006/112 44 ir 45 straipsnius, jei komitentas fiktyviai teikia paslaugas komisionieriui, paslaugų teikimo vieta visada perkeliama į vietą, kurioje yra įsteigtas komisionierius, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali paslaugų teikimo vietos taisyklė. Komisionieriui teikiant paslaugas komitentui (kurios pagal Direktyvos 2006/112 44 straipsnį teikiamos komitento nuolatinėje gyvenamojoje vietoje), atsižvelgiant į fikciją, visų paslaugų teikimo vieta, nors paradoksalu, būtų perkelta kitur, nei yra įsteigtas komitentas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių, ar tai atitinka paslaugų komiso komercines ir ekonomines sąlygas.
- 33 Šiame ginče toks požiūris reikštų, kad pagal Direktyvos 2006/112 44 straipsnį pareiškėjos fiktyvios paslaugos teikimo bendrovei X vieta būtų Airijoje, nes bendrovė X yra apmokestinamasis asmuo, kuriam pareiškėja jo verslo tikslais suteikė fiktyvią paslaugą. Bendrovės X paslaugos teikimo galutiniams vartotojams vieta pagal Direktyvos 2006/112 45 straipsnį taip pat būtų Airijoje.

Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

- 34 Trečiuoju prejudiciniu klausimu siekiama išsiaiškinti, kokią įtaką turi tai, kad bendrovė X, pareiškėjai sutikus, elektroniniu paštu siuntė užsakymų patvirtinimus, kuriuose buvo nurodyta, kad produktai programėlių parduotuvėje įsigijami iš pareiškėjos, taip pat nurodyta bendra kaina ir į ją įtrauktas Vokietijoje taikomas pridėtinės vertės mokestis.
- 35 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vertino, ar pareiškėja privalo sumokėti jos vardu ir su jos sutikimu nurodytą pridėtinės vertės mokestį pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsnį, nes bendrovės X elektroniniu paštu siųsti užsakymo patvirtinimai gali būti laikomi sąskaitomis faktūromis, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį. Bendrovės X teisė išrašyti sąskaitas faktūras pareiškėjos vardu numatyta tarp jų sudarytuose susitarimuose. Bendrovė X turėjo

gauti tik komisinius. Galutiniai vartotojai taip pat sutiko, kad užsakymų patvirtinimai būtų perduodami elektroniniu būdu.

- 36 Vis dėlto 2022 m. gruodžio 8 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Tax Office Austria (Galutiniam vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)*, C-378/21, EU:C:2022:968, galėtų paneigti pareiškėjos mokestinę prievolę pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsnį, remiantis bendrovės X pareiškėjos vardu išduotais užsakymo patvirtinimais.
- 37 Šiuo atveju aptariami sandoriai yra sandoriai, kurie nebuvo sudaryti apmokestinamųjų asmenų verslui. 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Finanzamt Österreich (Galutiniam vartotojams skirtose sąskaitose faktūrose klaidingai nurodytas PVM)*, C-378/21, EU:C:2022:968, galima suprasti taip, kad tokiu atveju neatsiranda mokestinės prievolės pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsnį. Teisingumo Teismas jau anksčiau nurodė, kad direktyvos nuostatomis siekiama išvengti mokestinių pajamų praradimo grėsmės, kurią gali sukelti numatyta teisė į atskaitą (žr. 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, 28 punktą, 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, 32 punktą, 2013 m. sausio 31 d. Sprendimo *LVK – 56*, C-643/11, EU:C:2013:55, 36 punktą, 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimo *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, 24 punktą, 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *EN.SA*, C-712/17, EU:C:2019:374, 32 punktą, 2021 m. kovo 18 d. Sprendimo *P. (Degalų kortelės)*, C-48/20, EU:C:2021:215, 27 punktą; taip pat žr. 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 29 punktą su tolesnėmis nuorodomis).
- 38 Nors paslaugų gavėjai yra neapmokestinamieji asmenys, ginčo atveju gali kilti mokestinių pajamų praradimo grėsmė, kurios siekiama išvengti pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsnį. Rekvizitų, kurie privalo būti nurodyti sąskaitoje faktūroje, tikslas – leisti mokesčių administratoriui atlikti mokėtino mokesčio mokėjimo kontrolę, užtikrinti tikslų jo surinkimą ir užkirsti kelią mokesčių vengimui (žr. 1997 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Langhorst*, C-141/96, EU:C:1997:417, 17 ir 20 punktus, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Barlis 06 – Investimentos Imobiliarios e Turisticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, 27 punktą, 2017 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Geissel ir Butin*, C-374/16 ir C-375/16, EU:C:2017:867, 41 punktą, taip pat Direktyvos 2006/112 46 konstatuojamąją dalį). Bet kuriuo atveju, jei teikiant paslaugas dalyvauja keli apmokestinamieji asmenys, tiek komitento (šiuo atveju – pareiškėjos) leidžiamas paslaugų teikimo priskyrimas apskaitos tikslais netinkamam (komitento požiūriu) paslaugų teikėjui, tiek komitento leidžiamas paslaugų teikimo priskyrimas apskaitos tikslais netinkamam (komitento požiūriu) mokesčio mokėtojui kelia grėsmę Sąjungos mokestinėms pajamoms, net jei paslaugų gavėjas neturi teisės atskaityti pirkimo PVM. Kyla grėsmė, kad sandoriai galiausiai gali būti apskritai neapmokestinami, nes Airija daro prielaidą, kad teisę apmokestinti turi Vokietija, kaip rodo užsakymo patvirtinimai, o FG daro prielaidą, kad teisę apmokestinti bendrovę X turi Airija, o tai prieštarauja šiems patvirtinimams.

- 39 Šiame ginče tokią situaciją sukėlė pareiškėja. Iš pradžių ji leido programėlių parduotuvei užsakymų patvirtinimuose nurodyti ją kaip paslaugų teikėją, kaip yra leistina (Direktyvos 2006/112 220 straipsnio 1 dalis), tačiau vėliau pakeitė savo poziciją FA atžvilgiu, t. y. nurodė, kad paslaugų teikėjas yra programėlių parduotuvės operatorius (ir kad ji neprivalo mokėti jos vardu nurodyto PVM). Todėl jos elgesys prieštaringas. Jei pareiškėja mano, kad bendrovė X yra paslaugų teikėja, ji neturėjo leisti, kad bendrovė X kaip paslaugų teikėją nurodytų ją. Toks prieštaringas pareiškėjos elgesys galėtų pagrįsti prielaidą, kad ji yra PVM mokėtoja pagal Direktyvos 2006/112 203 straipsnį.
- 40 Užsakymų patvirtinimų keliamą grėsmę mokestinėms pajamoms galima pašalinti. Tai galima padaryti, pavyzdžiui, jeigu pareiškėja pateiktų dokumentus, patvirtinančius, kad programėlių parduotuvė įvykdė savo mokestines prievolės, susijusias su pardavimu, kuris, pareiškėjos manymu, priskiriamas jai. Tolesnis mokesčio panaikinimas priklausytų nuo to, ar galutiniams vartotojams būtų išduodami pataisyti užsakymo patvirtinimai, kuriuose programėlių parduotuvė (šiuo atveju – bendrovė X) kaip paslaugų teikėją nurodytų save ir deklaruotų Airijos PVM (ir jį sumokėtų Airijos mokesčių inspekcijai).