BREITHIÚNAS NA CÚIRTE (an Naoú Dlísheomra)

1 Lúnasa 2025*

(Tarchur chun réamhrialú – Comhchóras cánach breisluacha (CBL) – Treoir 2006/112/CE – Airteagal 203 – Méid CBL mícheart a chur isteach sa sonrasc – Airteagal 238 – Cuntasaíocht shimplithe – Seirbhísí a sonrascadh chuig daoine neamh-inchánacha agus chuig daoine nach bhfuil i dteideal CBL a asbhaint – An oibleagáid an chuid de CBL a sonrascadh go mícheart a íoc – Easpa an riosca go gcaillfí ioncam cánach)

I gCás C-794/23,

IARRAIDH ar réamhrialú de bhun Airteagal 267 CFAE, ón Verwaltungsgerichtshof (an Chúirt Riaracháin, an Ostair), trí bhreith an 14 Nollaig 2023, a fuarthas ag an gCúirt an 21 Nollaig 2023, sna himeachtaí

Finanzamt Österreich

v

P GmbH,

tugann AN CHÚIRT (an Naoú Dlísheomra),

agus í comhdhéanta mar seo a leanas: N. Jääskinen, Uachtarán Dlísheomra, I. Jarukaitis (Rapóirtéir), Uachtarán an Cheathrú Dlísheomra, agus A. Arabadjiev, Breitheamh,

Abhcóide Ginearálta: J. Kokott,

Cláraitheoir: A. Calot Escobar,

ag féachaint don nós imeachta i scríbhinn,

tar éis breithniú a dhéanamh ar na barúlacha arna dtíolacadh thar ceann na bpáirtithe seo a leanas:

– Rialtas na hOstaire, ag A. Posch, J. Schmoll agus F. Koppensteiner, i gcáil Gníomhairí,

– Rialtas na Gearmáine, ag J. Möller agus P.-L. Krüger, i gcáil Gníomhairí,

– Rialtas na Portaingéile, ag P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires agus A. Rodrigues, i gcáil Gníomhairí,

* Teanga an cháis: an Ghearmáinis.

– an Coimisiún Eorpach, ar dtús ag F. Behre agus M. Herold, agus ina dhiadh sin ag M. Herold, i gcáil Gníomhairí,

tar éis éisteacht le Tuairim an Abhcóide Ghinearálta ag éisteacht an 19 Nollaig 2024,

an Breithiúnas seo a leanas

Breithiúnas

1 Baineann an iarraidh ar réamhrialú leis an léiriú atá le déanamh ar Airteagail 203 agus 238 de Threoir 2006/112/CE ón gComhairle an 28 Samhain 2006 maidir leis an gcomhchóras cánach breisluacha (IO 2006 L 347, lch. 1), arna leasú le Treoir (AE) 2018/1695 ón gComhairle an 6 Samhain 2018 (IO 2018 L 329, lch. 53) ('an Treoir maidir le CBL').

2 Rinneadh an iarraidh in imeachtaí idir Finanzamt Österreich (Údarás Cánach na hOstaire) ('an t-údarás cánach') agus P GmbH maidir le diúltú an údaráis sin d'iarraidh P ar thuairisceán cánach breisluacha (CBL) a cheartú ar an bhforas gur chuir sé méid CBL arna ríomh ag ráta mícheart isteach ina shonraisc.

An dlí lena mbaineann

Dlí an Aontais Eorpaigh

3 Foráiltear le hAirteagal 193 den Treoir maidir le CBL mar a leanas:

'Beidh CBL iníoctha ag aon duine inchánach a dhéanann soláthar inchánach earraí nó seirbhísí, ach amháin i gcás ina bhfuil sé iníoctha ag duine eile sna cásanna dá dtagraítear in Airteagail 194 go 199b agus in Airteagal 202.'

[Aistriúchán neamhoifigiúil]

4 Foráiltear le hAirteagal 203 den Treoir sin mar a leanas:

'Beidh CBL iníoctha ag aon duine a chuireann CBL isteach i sonrasc.'

[Aistriúchán neamhoifigiúil]

5 Foráiltear le hAirteagal 220(1) den Treoir sin mar a leanas:

'Áiritheoidh gach duine inchánach go mbeidh sonrasc eisithe aige féin nó ag an gcustaiméir nó, ina ainm agus thar a cheann, ag tríú páirtí, sna cásanna seo a leanas:

1) soláthairtí earraí nó seirbhísí a rinne sé do dhuine inchánach eile nó do dhuine dlítheanach neamh-inchánach;

[...]'

[Aistriúchán neamhoifigiúil]

6 Foráiltear le hAirteagal 238 den Treoir sin mar a leanas:

‘1. Tar éis dóibh dul i gcomhairle leis an gCoiste um CBL agus i gcomhréir leis na coinníollacha a fhéadfar a leagan síos, féadfaidh na Ballstáit foráil a dhéanamh sna cásanna seo a leanas nach gcuirfear isteach sa sonraisc maidir le soláthar earraí nó seirbhísí ach an fhaisnéis is gá de bhun Airteagal 226b:

a) i gcás inar mó méid an tsonraisc ná [EUR] 100 ach nach mó ná [EUR] 400 é, nó a choibhéis san airgeadra náisiúnta;

b) i gcás ina bhfuil deacracht áirithe ann gach oibleagáid dá dtagraítear in Airteagal 226 nó 230 a chomhlíonadh mar thoradh ar chleachtas tráchtála nó riaracháin san earnáil gníomhaíochta lena mbaineann nó na coinníollacha teicniúla faoina n-eisítear na sonraisc sin.

3. Ní bheidh feidhm ag an simpliú dá bhforáiltear i mír 1 i gcás nach mór sonraisc a eisiúint i gcomhréir le fomhíreanna 2) agus (3) d’Airteagal 220(1) nó i gcás ina ndéantar soláthar inchánach earraí nó seirbhísí ag duine inchánach nach bhfuil bunaithe sa Bhallstát ina mbíonn CBL dlite nó nach ndéantar idirghabháil leis a bhunú sa Bhallstát sin sa soláthar de réir bhrí Airteagal 192a agus gurb ionann an duine faoi dhliteanas i leith CBL agus faighteoir na n-earraí nó na seirbhísí.’

[Aistriúchán neamhoifigiúil]

Dlí na hOstaire

7 Foráiltear le hAirteagal 11(1), (6) agus (12) den Umsatzsteuergesetz 1994 (an Dlí maidir le Cáin Láimhdeachais 1994, BGBl. 663/1994), sa leagan is infheidhme maidir leis an díospóid sna príomhimeachtaí (‘UStG 1994’) mar a leanas:

‘(1)

1. I gcás ina ndéanann an trádálaí idirbhearta de réir bhrí fomhír (1) d’Airteagal 1(1), beidh sé i dteideal sonraisc a eisiúint. I gcás ina ndéanann sé idirbhearta atá beartaithe do thrádálaí eile chun críocha a ghnó nó do dhuine dlítheanach, sa mhéid nach trádálaí é, ceanglaítear air sonraisc a eisiúint. I gcás ina ndéanann an trádálaí idirbheart inchánach maidir le soláthar oibre nó seirbhísí a bhaineann le réadmhaoin atá beartaithe do neamhthrádálaí, ceanglaítear air sonrasc a eisiúint. Ní mór don trádálaí a oibleagáid a chomhlíonadh maidir le sonrasc a eisiúint laistigh de 6 mhí ón dáta a rinneadh an t-idirbheart.

[...]

(6) Maidir leis na sonraisc nach mó a méid iomlán ná EUR 400, áireofar an fhaisnéis seo a leanas, de bhreis ar an dáta eisiúna:

1. Ainm agus seoladh an trádálaí a sholáthair na hearraí nó na seirbhísí;

2. cainníocht agus gnáth-thrádainm na n-earraí nó cineál agus raon feidhme seirbhíse eile a sholáthraítear;

3. an dáta a soláthraíodh na hearraí nó seirbhís eile nó an tréimhse a bhaineann leis an tseirbhís;

4. an chomaoin agus méid na cánach a bhaineann leis na hearraí nó seirbhís eile a sholáthair, ina iomláine; agus

5. an ráta cánach.

[...]

(12) I gcás ina chuireann an trádálaí, i sonrasc a bhaineann le hearraí nó seirbhísí a sholáthar, méid cánach ar leithligh isteach nach bhfuil sé faoi dhliteanas ina leith faoin Dlí Cónaidhme seo maidir leis an idirbheart, beidh sé faoi dhliteanas i leith an mhéid ar bhonn an tsonraisc mura gceartaíonn sé an sonrasc sin dá réir sin i ndáil le faighteoir na n-earraí nó na seirbhísí a sholáthar. I gcás ceartaithe, beidh feidhm *mutatis mutandis* ag Airteagail 16(1).'

8 Foráiltear le hAirteagal 16(1) de UStG 1994 mar a leanas:

'I gcás athrú ar mhéid inchánach idirbhirt inchánach de réir bhrí fhomhíreanna (1) agus (2) d'Airteagal 1(1),

1. déanfaidh an trádálaí a rinne an t-idirbheart sin an méid cánach atá dlite ina leith sin a cheartú dá réir sin, agus

2. ní mór don trádálaí an asbhaint a rinneadh ina leith sin a cheartú dá réir sin. Déanfar ceartúcháin i leith na tréimhse cánach inar athraigh an chomaoin.'

9 Foráiltear le hAirteagal 239a den Bundesabgabenordnung (an Cód Cónaidhme um Cháin), sa leagan is infheidhme maidir leis an díospóid sna príomhimeachtaí mar a leanas:

'I gcás ranníocaíocht, i gcomhréir le cuspóir na forála cánach, nach mór é a thacú go heacnamaíoch ag duine seachas an cáiníocóir, a thacaigh go heacnamaíoch ag duine seachas an cáiníocóir, níor cheart an méid seo a leanas a dhéanamh:

1. an cuntas cánach a chreidiúnú;

2. iarmhéideanna sochair a aisíoc, a atháirithint nó a aistriú; agus

3. úsáid chun fiacha cánach a aisíoc;

i gcás ina mbeadh saibhriú éagórach an cháiníocóra mar thoradh air sin.'

An díospóid sna príomhimeachtaí agus na ceisteanna a tarchuirtear le haghaidh réamhrialú

10 Is cuideachta phríobháideach faoi dhliteanas teoranta é P atá faoi rialú dhlí na hOstaire. Oibríonn sé clós súgartha faoi dhíon. In 2019, chuir sé táillí iontrála an chlóis súgartha sin faoi réir ráta CBL de 20 %. Tráth a íocadh na táillí iontrála, d'eisigh sé admhálacha dá chustaiméirí, arna dtarraingt suas, i bhfianaise a méideanna beaga, i gcomhréir leis na rialacha maidir le cuntasaíocht

shimplithe a leagtar síos in Airteagal 11(6) de UStG 1994. Chuir P an cháin chomhfhreagrach isteach ar thuairisceán CBL le haghaidh 2019, ach, ina dhiaidh sin, cheartaigh sé é ar an bhforas nach mór na táillí iontrála a bheith faoi réir ráta laghdaithe CBL de 13 %.

11 Le cinneadh an 18 Eanáir 2021, shocraigh an t-údarás cánach CBL a bhí dlite ag P le haghaidh 2019 gan an ceartú sin a chur san áireamh. Ina chinneadh, mhínigh P gur chuir sé ráta CBL de 20 % i bhfeidhm maidir leis an ioncam ó chead isteach sa chlós súgartha faoi dhíon agus go raibh méid na cánach sin curtha san áireamh aige ar a admhálacha. Dhiúltaigh sé an ráta CBL a cheartú ina dhiaidh sin ar an bhforas, ar thaobh amháin, nárbh fhéidir na sonraisc a leasú ná nótaí creidmheasa a sheoladh chuig custaiméirí a chomhfhreagraíonn don difríocht idir CBL ag ráta 20 % agus CBL ag ráta laghdaithe agus, ar an taobh eile, go mbeadh saibhriú éagórach na cuideachta sin mar thoradh ar cheartú den sórt sin, cé gur íoc custaiméirí P CBL ag ráta 20 %.

12 Rinne P achomharc i gcoinne an chinnidh sin, ag maíomh gur soláthraíodh na seirbhísí ‘beagnach go heisiach’ do dhaoine aonair nach raibh údaraithe CBL ar ionchur a asbhaint, agus mar thoradh air sin gur eisiadh an riosca go gcaillfí ioncam cánach agus nár ghá na sonraisc a cheartú.

13 Le hordú an 21 Meitheamh 2021, chuir an Bundesfinanzgericht (an Chúirt Chónaidhme Airgeadais, an Ostair), ar tugadh an díospóid os a comhair, iarraidh ar réamhrialú chuig an gCúirt Breithiúnais chun a fháil amach an bhféadfaí Airteagal 203 den Treoir maidir le CBL a chur i bhfeidhm i gcomhthéacs na díospóide sin, cé nach raibh aon riosca ann go gcaillfí ioncam cánach.

14 Ina breithiúnas an 8 Nollaig 2022, *Finanzamt Österreich (CBL a sonrascadh go mícheart chuig tomhaltóirí deiridh)* (C-378/21, EU:C:2022:968), chinn an Chúirt nach mór Airteagal 203 den Treoir maidir le CBL a léiriú sa chaoi nach bhfuil duine inchánach a sholáthair seirbhís agus a chuir méid CBL arna ríomh ar bhonn ráta mícheart isteach ina shonrasc, faoin bhforáil sin, faoi dhliteanas maidir leis an gcuid de CBL a sonrascadh go mícheart mura bhfuil aon riosca ann go gcaillfí ioncam cánach ar an bhforas gur tomhaltóirí deiridh amháin iad faighteoirí na seirbhíse sin nach bhfuil i dteideal CBL ar ionchur a asbhaint.

15 Tar éis an bhreithiúnais sin, leasaigh an Bundesfinanzgericht (an Chúirt Chónaidhme Airgeadais), le breithiúnas an 27 Eanáir 2023, an fógra maidir le CBL a bhí dlite ag P le haghaidh 2019.

16 Thosaigh an chúirt sin ón mbonn gur tomhaltóirí deiridh ‘(beagnach) go heisiach’ a bhí i gceist, nach féidir an ceart chun CBL ar ionchur a asbhaint a éileamh, a d’úsáid seirbhísí P. Mar sin féin, ós rud é nach bhféadfaí a chur as an áireamh gur asbhain custaiméirí CBL a sonrascadh ag P go mícheart nó i gceart, mheas an chúirt sin nach mór meastachán a dhéanamh ar na sonraisc a bhféadfadh fiach CBL a bheith mar thoradh orthu faoi Airteagal 203 den Treoir maidir le CBL. Ghlac sé leis go raibh riosca ann go gcaillfí ioncam cánach maidir le cuid de láimhdeachas iomlán an chlóis súgartha faoi dhíon a meastar a bheith 0.5 %, is é sin le rá, thart ar 112 as 22 557 sonrasc arna n-eisiúint ag P san iomlán.

17 Rinne an t-údarás cánach achomharc ar phointe dlí i gcoinne bhreithiúnais an 27 Eanáir 2023 os comhair Verwaltungsgerichtshof (an Chúirt Riaracháin, an Ostair). Maíonn sé go bhfuil an breithiúnas sin ar neamhréir le breithiúnas an 8 Nollaig 2022, *Finanzamt Österreich (a sonrascadh go mícheart chuig tomhaltóirí deiridh)* (C-378/21, EU:C:2022:968). Áitíonn sí nach féidir a thuiscint ón mbreithiúnas sin, lenar scrúdaigh an Chúirt na ceisteanna a tarchuirtear chuici i bhfianaise an bhoinn gur soláthraíodh an tseirbhís atá i gceist sna príomhimeachtaí do thomhaltóirí deiridh amháin nach raibh i dteideal CBL ar ionchur a asbhaint, go bhféadfaí

measúnú a dhéanamh ar CBL dlite ar bhonn dáileadh trí mheastachán idir, ar thaobh amháin, tomhaltóirí deiridh agus, ar an taobh eile, daoine inchánacha atá i dteideal cáin ar ionchur a asbhaint.

18 De réir na cúirte a rinne an tarchur, ós rud é nár cuireadh deireadh go hiomlán, in éagmais na sonrasc a cheartú, leis an riosca go gcaillfí ioncam cánach in am trátha, d'fhéadfaí a mheas go bhfuil P faoi dhliteanas iomlán i leith méid iomlán CBL a cuireadh isteach sa sonraisc uile.

19 Mar sin féin, i gcás nach mór measúnú a dhéanamh ar an riosca go gcaillfí ioncam cánach, mar a mhol an tAbhcóide Ginearálta ina Tuairim in *Finanzamt Österreich (CBL a sonrascadh go mícheart chuig tomhaltóirí deiridh)* (C-378/21, EU:C:2022:968), ar leibhéal gach ceann de na sonraisc mhíchearta, ardaíonn an chúirt a rinne an tarchur ceist maidir leis na critéar ar dá réir is gá a chinneadh, i gcás inarb iomchuí trí mheastachán, cé acu de na sonraisc sin a bhfuil baol caillteanais den sórt sin ann ina leith.

20 Sonraíonn an chúirt sin, sa chomhthéacs sin, nach bhfuil an chaoi go bhfuil an choincheap 'tomhaltóirí deiridh nach bhfuil i dteideal CBL ar ionchur a asbhaint' le tuiscint, de réir bhrí bhreithiúnas an 8 Nollaig 2022, *Finanzamt Österreich (CBL a sonrascadh go mícheart chuig tomhaltóirí deiridh)* (C-378/21), soiléir.

21 Sna himthosca sin, chinn an Verwaltungsgerichtshof (an Chúirt Riaracháin) bac a chur ar na himeachtaí agus na ceisteanna seo a leanas a tharchur chuig an gCúirt Bhreithiúnais le haghaidh réamhrialú:

'1. An bhfuil Airteagal 203 de Threoir [maidir le CBL] de réir na forála sin, duine inchánach a chuir seirbhís ar fáil agus a chuir méid CBL in iúl ina shonrasc arna ríomh ar bhonn ráta cánach mícheart faoi dhliteanas i leith [na coda] de CBL a sonrascadh go mícheart, más rud é gur soláthraíodh an tseirbhís a shonraítear sa sonrasc do dhuine neamh-inchánach, fiú má tá seirbhísí comhchosúla eile curtha ar fáil ag an duine inchánach sin do dhaoine inchánacha eile?

2. An dtuigtear, de réir bhrí bhreithiúnais [an 8 Nollaig 2022, *Finanzamt Österreich (CBL a sonrascadh go mícheart chuig tomhaltóirí deiridh)* (C-378/21, EU:C:2022:968)] gurb ionann an téarma "tomhaltóir deiridh nach bhfuil i dteideal cáin ionchuir a asbhaint" agus duine neamh-inchánach amháin nó duine inchánach freisin nach n-úsáideann ach an tseirbhís shonrach chun críoch príobháideach (nó chun críoch eile nach dtugann an ceart chun cáin ionchuir a asbhaint) agus mar sin nach bhfuil i dteideal cáin ionchuir a asbhaint?

3. I gcás cuntasaíocht shimplithe i gcomhréir le hAirteagal 238 de Threoir [CBL], cad iad na critéir ba cheart a úsáid chun a mheas cé na sonraisc (más iomchuí mar chuid de mheastachán) nach bhfuil an méid a sonrascadh go mícheart dlite ar an duine inchánach mar nach bhfuil aon riosca go gcaillfí ioncam cánach?'

Na ceisteanna a tharchuirtear

An chéad cheist

22 Lena céad cheist, fiafraíonn an chúirt a rinne an tarchur, go bunúsach, an bhfuil Airteagal 203 den Treoir maidir le CBL le léiriú sa chaoi go bhfuil duine inchánach a sholáthair seirbhís agus a chuir méid CBL arna ríomh ar bhonn ráta mícheart isteach sa sonrasc faoi dhliteanas i leith na coda de CBL a sonrascadh go mícheart chuig duine neamh-inchánach, fiú i gcás inar sholáthair an duine inchánach sin seirbhísí den chineál céanna do dhaoine inchánacha eile freisin.

23 I ndáil leis sin, foráiltear le hAirteagal 203 den Treoir maidir le CBL go mbeidh CBL dlite ag aon duine a luaitear sa sonrasc. De réir chásdlí na Cúirte, tá CBL a chuirtear isteach sa sonrasc dlite ag eisitheoir an tsonraisc sin, lena n-áirítear in éagmais aon idirbhirt inchánach iarbhír (breithiúnas an 8 Nollaig 2022, *Finanzamt Österreich (CBL a sonrascadh go mícheart chuig tomhaltóirí deiridh)*, C-378/21, EU:C:2022:968, mír 19 agus an cásdlí dá dtagraítear).

24 Is léir freisin ó chásdlí na Cúirte go bhfuil sé beartaithe le hAirteagal 203 den Treoir maidir le CBL deireadh a chur leis an riosca go gcaillfí ioncam cánach a d'fhéadfadh a bheith i gceist leis an gceart asbhainte dá bhforáiltear leis an Treoir sin. Dá bhrí sin, beidh feidhm ag an Airteagal sin i gcás inar sonrascadh CBL go mícheart agus ina bhfuil riosca ann go gcaillfí ioncam cánach toisc go bhféadfadh faighteoir an tsonraisc atá i gceist a cheart chun CBL den sórt sin a asbhaint a éileamh (breithiúnas an 8 Nollaig 2022, *Finanzamt Österreich (CBL a sonrascadh go mícheart chuig tomhaltóirí deiridh)*, C-378/21, EU:C:2022:968, míreanna 20 agus 21 agus an cásdlí dá dtagraítear).

25 Chinn an Chúirt freisin, i gcás inar sonrascadh cuid de CBL go mícheart, nach mbeidh feidhm ag Airteagal 203 den Treoir maidir le CBL ach amháin maidir le méid CBL atá níos mó ná méid CBL a sonrascadh go cuí. Sa chás deireanach sin, tá riosca ann go gcaillfí ioncam cánach, ós rud é go bhféadfadh duine inchánach ar a ndírítear sonrasc den sórt sin a cheart asbhainte a fheidhmiú maidir le CBL gan an t-údarás cánach inniúil a bheith in ann a chinneadh an gcomhlíontar na coinníollacha chun an ceart sin a fheidhmiú (breithiúnas an 8 Nollaig 2022, *Finanzamt Österreich (CBL a sonrascadh go mícheart chuig tomhaltóirí deiridh)*, C-378/21, EU:C:2022:968, mír 23).

26 Dá bhrí sin, níl cur i bhfeidhm Airteagal 203 den Treoir maidir le CBL ach faoi réir an riosca go gcaillfí ioncam cánach, rud nach mór measúnú a dhéanamh air ar bhonn sonrasc ar leith agus nach féidir a bheith ag brath ar cé acu an soláthraíodh nó nár soláthraíodh seirbhísí an duine inchánach lena mbaineann ní hamháin do dhaoine neamh-inchánacha chun críocha CBL, ach do dhaoine inchánacha eile freisin. Dá bhrí sin, chun measúnú a dhéanamh ar bhaol den sórt sin a bheith ann, ní mór a fhíorú an bhfuil duine inchánach chun críocha CBL é faighteoir an tsonraisc i ndáiríre agus, dá bhrí sin, an bhféadfadh sé an ceart chun cáin ar ionchur a asbhaint a éileamh.

27 I bhfianaise an mhéid sin roimhe seo, is é an freagra ar an gcéad cheist nach mór Airteagal 203 den Treoir maidir le CBL a léiriú sa chaoi nach bhfuil duine inchánach a sholáthair seirbhís agus a chuir méid CBL arna ríomh ar bhonn ráta mícheart isteach sa sonrasc faoi dhliteanas i leith na coda de CBL a sonrascadh go mícheart chuig duine neamh-inchánach, fiú i gcás gur sholáthair an duine inchánach sin seirbhísí den chineál céanna do dhaoine inchánacha eile freisin.

An dara ceist

28 Lena dara ceist, fiafraíonn an chúirt a rinne an tarchur, go bunúsach, an bhfuil an Treoir maidir le CBL le léiriú sa chaoi gur cheart, ní hamháin daoine neamh-inchánacha ach daoine inchánacha nach bhfuil, i gcás ar leith, an ceart chun CBL ar ionchur a asbhaint acu, a aicmiú mar 'thomhaltóirí deiridh nach bhfuil i dteideal CBL ar ionchur a asbhaint', de réir bhrí bhreithiúnas an 8 Nollaig 2022, *Finanzamt Österreich (CBL a sonrascadh go mícheart chuig tomhaltóirí deiridh)* (C-378/21, EU:C:2022:968).

29 Ba cheart a mheabhrú, i ndail leis sin, gur chinn an Chúirt, i mír 25 de bhreithiúnas an 8 Nollaig 2022, *Finanzamt Österreich (CBL a sonrascadh go mícheart chuig tomhaltóirí deiridh)* (C-378/21, EU:C:2022:968), nach mór Airteagal 203 den Treoir maidir le CBL a léiriú sa chaoi nach bhfuil duine inchánach a sholáthair seirbhís agus a chuir méid CBL arna ríomh ar bhonn ráta mícheart isteach ina shonrasc, faoin bhforáil sin, faoi dhliteanas maidir leis an gcuid de CBL a sonrascadh go mícheart mura bhfuil aon riosca ann go gcaillfí ioncam cánach ar an bhforas gur tomhaltóirí deiridh amháin iad faighteoirí na seirbhíse sin nach bhfuil i dteideal CBL ar ionchur a asbhaint.

30 Ina theannta sin, is léir ó chásdlí na Cúirte, mar a mheabhraítear i mír 24 den bhreithiúnas seo, nach gcuirtear as an áireamh go hiomlán, i bprionsabal, an riosca go gcaillfí ioncam cánach a bhfuil sé beartaithe leis an oibleagáid a leagtar síos in Airteagal 203 den Treoir maidir le CBL deireadh a chur leis, fad is go bhféadfadh faighteoir sonraisc ina chuirtear isteach CBL go mícheart a úsáid fós chun críocha a cheart asbhainte a fheidhmiú (féach, chuige sin, breithiúnas an 31 Eanáir 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, míreanna 30 go 32), ós rud é nach féidir a chur as an áireamh go bhféadfadh imthosca casta agus caidrimh dhlíthiúla chasta cosc a chur ar an údarás cánach na forais lena gcuirfí bac ar fheidhmiú an chirt sin a shainaithint in am trátha (féach, chuige sin, breithiúnas an 18 Meitheamh 2009, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, mír 30).

31 Dá bhrí sin, ní mór an coincheap 'tomhaltóirí deiridh nach bhfuil i dteideal CBL ar ionchur a asbhaint' a léiriú go docht agus a mheas go bhfuil riosca den sórt sin ann i gcás inar duine inchánach é faighteoir sonraisc mhícheart, fiú i gcás ina bhféadfadh sé gur úsáid an duine sin an seirbhís atá i gceist chun críoch príobháideach nó chun críoch eile nach n-eascraíonn ceart asbhainte as.

32 I bhfianaise an mhéid sin roimhe seo, is é an freagra ar an dara ceist ná nach mór an Treoir maidir le CBL a léiriú sa chaoi nach mór ach daoine neamh-inchánacha a aicmiú mar 'thomhaltóirí deiridh nach bhfuil i dteideal CBL ar ionchur a asbhaint', de réir bhrí bhreithiúnas an 8 Nollaig 2022, *Finanzamt Österreich (CBL a sonrascadh go mícheart chuig tomhaltóirí deiridh)* (C-378/21, EU:C:2022:968). Dá bhrí sin, ní thagann daoine inchánacha nach bhfuil an ceart chun CBL ar ionchur a asbhaint acu, i gcás ar leith, faoin gcoincheap sin.

An tríú ceist

33 Lena tríú ceist, fiafraíonn an chúirt a rinne an tarchur, go bunúsach, an bhfuil an Treoir maidir le CBL le léiriú sa chaoi go gcuirtear cosc léi, i gcás cuntasaíocht shimplithe de bhun Airteagal 238 den Treoir sin, ar údarás cánach nó ar chúirt náisiúnta úsáid a bhaint as meastachán chun a chinneadh an chuid de na sonraisc a bhfuil duine inchánach arna sonrascadh CBL go mícheart ina leith faoi dhliteanas an cháin sin a íoc de bhun Airteagal 203 den Treoir sin.

34 Is léir ón gcomhad atá os comhair na Cúirte go mbaineann na príomhimeachtaí le cás ina bhfuil líon na sonrasc arna n-eisiúint ag an duine inchánach lena mbaineann an-tábhachtach, ós rud é gur eisiadh na sonraisc sin i gcomhthéacs ollthrádála, gan chéannacht fhaighteoirí na sonrasc sin a bheith ar eolas.

35 Dá bhrí sin, ní mór a chinneadh an chaoi ar cheart, i gcás den sórt sin, chun críocha CBL a sonrascadh go míchuí a cheartú, na sonraisc de mhéideanna beaga a shainaithint a bhfuil an duine inchánach faoi dhliteanas CBL a íoc ina leith faoi Airteagal 203 den Treoir maidir le CBL, i gcás inar tomhaltóirí deiridh agus daoine inchánacha a bhfuil i dteideal CBL ar ionchur a asbhaint araon iad faighteoirí na seirbhísí agus na sonrasc.

36 Mar is léir, go bunúsach, ó mhír 33 de Thuairim an Abhcóide Ghinearálta, ní rialaítear an cheist sin ná an cheist maidir leis an dualgas cruthúnais a bhaineann leis an gcéannacht sin leis an Treoir maidir le CBL. Dá bhrí sin, is faoi chóras dlí náisiúnta gach Ballstáit atá sé na critéir a leagan síos ar dá réir nach mór na cásanna ina bhfuil duine inchánach faoi dhliteanas i leith méid CBL a sonrascadh go mícheart a chinneadh. Tá neamhspleáchas nós imeachta na mBallstát sin faoi réir phrionsabail na coibhéise agus na héifeachtachta, áfach, is é sin le rá, ní fhéadfaidh na critéir thuasluaite a bheith chomh fabhrach céanna leis na critéir a bhaineann le héilimh chomhchosúla bunaithe ar fhorálacha an dlí náisiúnta nó atá socraithe ar bhealach a fhágann go bhfuil sé dodhéanta i gcleachtas na cearta a thugtar le dlí an Aontais a fheidhmiú (féach, chuige sin, breithiúnas an 13 Deireadh Fómhair, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, míreanna 33 agus 39).

37 Ós rud é nach mbaineann prionsabal na coibhéise leis an gcás seo, ní mór a mheabhrú, maidir le prionsabal na héifeachtachta, go gceanglaítear leis an bprionsabal sin nach leanann sé ó rialacha náisiúnta a bhaineann, go háirithe, leis an gcuid de na sonraisc a bhfuil an duine inchánach lena mbaineann faoi dhliteanas ina leith a chinneadh, tar éis dó CBL a shonrascadh go mícheart, nach mbeidh an deis ag an duine inchánach sin an méid CBL a íocadh go mícheart a cheartú nó a aisíoc, ós rud é go bhforáiltear le dlí an Aontais d'oibleagáid den sórt sin ar na Ballstáit mura bhfuil, *inter alia*, aon riosca ann go gcaillfí ioncam cánach don Bhallstát lena mbaineann. Is faoin gcúirt a rinne an tarchur atá sé a chinneadh an amhlaidh atá sa chás seo, i bhfianaise imthosca uile an cháis sna príomhimeachtaí (féach, chuige sin, breithiúnas an 13 Deireadh Fómhair 2022, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, míreanna 36 agus 40).

38 I ndáil leis sin, mar a mheabhraítear i mír 26 den bhreithiúnas seo, ní mór measúnú a dhéanamh ar an riosca go gcaillfí ioncam cánach de réir bhrí Airteagal 203 den Treoir maidir le CBL ar bhonn gach sonraisc ar leith, trína fhíorú an duine inchánach chun críocha CBL é faighteoir an tsonraisc i ndáiríre.

39 Ina theannta sin, chun a chinneadh, i measc na sonrasc ina chuirtear an méid mícheart CBL isteach, an chuid de na sonraisc a eisítear do dhaoine inchánacha eile, ní mór na himthosca ábhartha uile a chur san áireamh, amhail cineál na seirbhíse a sholáthraítear, téarmaí agus coinníollacha maidir le soláthar agus cuntasaíocht an tseirbhís sin, agus aon fhaisnéis staidrimh maidir le faighteoirí na seirbhíse sin atá ar fáil dá soláthróir. I ndáil leis sin, tá tábhacht ar leith ag baint leis an bhfíoras, sa chás seo, gur annamh gur daoine inchánacha eile iad custaiméirí an duine inchánach lena mbaineann.

40 Maidir leis an bhféidearthacht úsáid a bhaint as meastachán chun an chuid de na sonraisc mhíchearta arna n-eisiúint do dhaoine inchánacha eile a shainaithint, ba cheart a thabhairt faoi deara, mar a luaigh an tAbhcóide Ginearálta, go bunúsach, i míreanna 42 agus 43 dá Thuairim,

nach gcuireann dlí an Aontais Eorpaigh cosc air, i bprionsabal, ar choinníoll, i gcomhthéacs an mheastacháin sin, go n-urramaítear prionsabail na neodrachta fioscaí agus na comhréireachta (féach, chuige sin, breithiúnas an 21 Samhain 2018, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, míreanna 36 agus 37).

41 Sa chéad áit, maidir le prionsabal na neodrachta fioscaí, ní mór a chur in iúl go n-áirithítear leis an gcomhchóras CBL neodracht chánach na ngníomhaíochtaí eacnamaíocha uile, is cuma cad é cuspóir nó torthaí na ngníomhaíochtaí sin, ar choinníoll go bhfuil siad féin faoi réir CBL, i bprionsabal. Dhéanfadh údaráis chánach Ballstáit dochar díréireach do phrionsabal neodracht CBL tríd an duine inchánach a bhfuil i dteideal aisíocaíocht a fháil ina leith a fhágáil faoi dhliteanas i leith CBL, cé go bhfuil sé beartaithe leis an gcomhchóras CBL faoiseamh iomlán a thabhairt don trádálaí ó ualach CBL atá dlite nó íoctha le linn a ghníomhaíochtaí eacnamaíocha uile (breithiúnas an 21 Márta 2024, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Deis chun ceartúchán a dhéanamh i gcás ráta mícheart)*, C-606/22, EU:C:2024:255, míreanna 23 agus 24).

42 I gcás ina n-eisítear sonraisc mhíchearta ina chuirtear isteach méid CBL atá ró-ard, urramaítear an prionsabal sin leis an bhféidearthacht, nach mór do na Ballstáit forail a dhéanamh maidir léi, aon cháin a sonrascadh go míchuí a cheartú, ar choinníoll go bhfuil eisitheoir an tsonraisc tar éis deireadh iomlán a chur, in am trátha, leis an riosca go gcaillfí ioncam cánach (féach, chuige sin, breithiúnas an 2 Iúil 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, mír 28).

43 Sa dara háit, maidir le prionsabal na comhréireachta, ceanglaítear leis an bprionsabal sin, *inter alia*, nach mór na sonraí a úsáidtear chun meastachán a dhéanamh ar líon na sonrasc mícheart a eisítear do dhaoine inchánach a bheith cruinn, iontaofa agus cothrom le dáta. Thairis sin, ní bhféadfadh ach toimhde infhrisnéise a bheith mar thoradh ar mheastachán den sórt sin, rud a d'fhéadfadh an duine inchánach a eisíonn na sonraisc sin a fhrisnéis, ar bhonn fianaise dá mhalairt (féach, chuige sin, breithiúnas an 21 Samhain 2018, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, mír 42).

44 I ndáil leis sin, cuirtear in iúl le hurramú chearta cosanta an duine inchánach, go háirithe, nach mór, sula nglacfar beart a dhéanann dochar dó, an deis a thabhairt dó a thuairimí a chur in iúl go héifeachtach ar an bhfianaise ar a bhfuil sé beartaithe ag na húdaráis a gcinneadh a bhunú, go háirithe chun chur i gcoinne chruinneas an mheastacháin atá i gceist agus chun míniú a thabhairt ar na himthosca lena dtugtar údar leis an agóid sin. Ina theannta sin, ceanglaítear le prionsabal na comhréireachta nár cheart an caighdeán cruthúnais is gá chun na críche sin a bheith ró-ard (féach, chuige sin, breithiúnas an 21 Samhain 2018, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, míreanna 43 agus 44).

45 I bhfianaise an mhéid sin roimhe seo, is é an freagra ar an tríú ceist nach mór an Treoir maidir le CBL a léiriú sa chaoi nach gcuirtear cosc léi, i gcás cuntasaíocht shimplithe de bhun Airteagal 238 den Treoir sin, ar údarás cánach nó ar chúirt náisiúnta úsáid a bhaint as meastachán chun an chuid de na sonraisc a bhfuil duine inchánach arna sonrascadh CBL go mícheart faoi dhliteanas an cháin sin a íoc de bhun Airteagal 203 den Treoir sin a chinneadh, ar choinníoll, chun críocha an mheastacháin sin, go gcuirtear na himthosca ábhartha uile san áireamh agus go mbeidh an deis ag an duine inchánach, i gcomhréir le prionsabail na neodrachta fioscaí agus na comhréireachta agus cearta na cosanta, na torthaí a fhaightear tríd an modh sin a cheistiú.

Costais

46 Ós rud é, a mhéid a bhaineann sé leis na páirtithe sna príomhimeachtaí, go bhfuil na himeachtaí mar chéim sa chás os comhair na cúirte a rinne an tarchur, baineann ceist na gcostas leis an gcúirt sin. Níl na costais a tabhaíodh trí bharúlacha a chur faoi bhráid na Cúirte, seachas costais na bpáirtithe sin, inghnóthaithe.

Ar na forais sin, rialaíonn an Chúirt (an Naoú Dlísheomra) mar seo a leanas:

1. **Maidir le hAirteagal 203 de Threoir 2006/112/CE ón gComhairle an 28 Samhain 2006 maidir leis an gcomhchóras cánach breisluacha, arna leasú le Treoir (AE) 2018/1695 ón gComhairle an 6 Samhain 2018,**

   ní mór léiriú a dhéanamh mar seo a leanas:

   níl duine inchánach a sholáthair seirbhís agus a chuir méid CBL arna ríomh ar bhonn ráta mícheart isteach sa sonrasc faoi dhliteanas i leith na coda de CBL a sonrascadh go mícheart chuig duine neamh-inchánach, fiú i gcás gur sholáthair an duine inchánach sin seirbhísí den chineál céanna do dhaoine inchánacha eile freisin.

2. **Maidir le Treoir 2006/112, arna leasú ag Treoir 2018/1695,**

   ní mór léiriú a dhéanamh mar seo a leanas:

   ní mór ach daoine neamh-inchánacha a aicmiú mar 'thomhaltóirí deiridh nach bhfuil i dteideal CBL ar ionchur a asbhaint', de réir bhrí bhreithiúnas an 8 Nollaig 2022, *Finanzamt Österreich (CBL a sonrascadh go mícheart chuig tomhaltóirí deiridh)* (C-378/21, EU:C:2022:968). Dá bhrí sin, ní thagann daoine inchánacha nach bhfuil an ceart chun CBL ar ionchur a asbhaint acu, i gcás ar leith, faoin gcoincheap sin.

3. **Maidir le Treoir 2006/112, arna leasú ag Treoir 2018/1695,**

   ní mór léiriú a dhéanamh mar seo a leanas:

   ní chuirtear cosc léi, i gcás cuntasaíocht shimplithe de bhun Airteagal 238 den Treoir sin, ar údarás cánach nó ar chúirt náisiúnta úsáid a bhaint as meastachán chun an chuid de na sonraisc a bhfuil duine inchánach arna sonrascadh CBL go mícheart faoi dhliteanas an cháin sin a íoc de bhun Airteagal 203 den Treoir sin a chinneadh, ar choinníoll, chun críocha an mheastacháin sin, go gcuirtear na himthosca ábhartha uile san áireamh agus go mbeidh an deis ag an duine inchánach, i gcomhréir le prionsabail na neodrachta fioscaí agus na comhréireachta agus cearta na cosanta, na torthaí a fhaightear tríd an modh sin a cheistiú.

Sínithe