

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

13 päivänä kesäkuuta 2024(*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 64 artiklan 1 ja 2 kohta – Sovellettavuus – Maksukyvyyttömyysmenettelyn ja likvidaatiomenettelyn selvittäjien palvelusuoritukset – Jatkuvat palvelujen suoritukset – 168 artiklan a alakohta – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Toiminimen käyttöoikeuteen liittyvät menot – Puolustautumisoikeudet – Oikeus tulla kuulluksi

Asiassa C-696/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Curtea de Apel Cluj (Clujin ylioikeus, Romania) on esittänyt 15.7.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 8.11.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

C SPRL

vastaa

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj ja

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja O. Spineanu-Matei sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) ja S. Rodin,

julkisasiamies: N. Emiliou,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- C SPRL, edustajinaan A. Coroian, A. Madar-Petran ja C. A. Păun, avocati,
- Romanian hallitus, asiamiehinaan R. Antonie, E. Gane, ja A. Rotăreanu,
- Euroopan komissio, asiamiehinaan A. Armenia ja J. Jokubauskaitė,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun

neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/117/EY (EUVL 2009, L 14, s. 7; jäljempänä direktiivi 2006/112), 63, 64, 66 ja 168 artiklan sekä puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat yhtäältä C SPRL ja toisaalta Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Cluj (AJFP) (Clujin alueellinen verohallinto, Romania) ja Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj-Napoca (Cluji-Napocan alueverohallitus, Romania) (jäljempänä yhdessä Romanian verohallinto) ja jossa on kyse sellaisen verotuspäätöksen laillisuudesta, jonka mukaan C:n on maksettava täydentävää arvonlisäveroa palveluista, jotka on suoritettu maksukyvyttömyysmenettelyjen kohteena oleville yrityksille.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/12 johdanto-osan 24 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen käsitteitä olisi yhdenmukaistettava, jotta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotto sekä siihen myöhemmin tehtävät muutokset tulisivat samanaikaisesti voimaan kaikissa jäsenvaltioissa.”

4 Direktiivin 2006/112 VI osastoon, joka koskee arvonlisäverotettavaa tapahtumaa ja verosaatavan syntymistä, sisältyy 2 luku, jonka otsikko on ”Tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset” ja jossa ovat mainitun direktiivin 63–67 artikla.

5 Saman direktiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.”

6 Direktiivin 2006/112 64 artiklan 2 kohdan alkuperäistä muotoa muutettiin direktiivillä 2008/117, jonka täytäntöönpanon määräaika viimeksi mainitun direktiivin 3 artiklan 1 kohdan mukaan päättyi 1.1.2010. Näin ollen direktiivin 2006/112 64 artiklan 2 kohtaan lisättiin ensimmäinen alakohta ilman, että 64 artiklan 1 kohtaa olisi muutettu.

7 Direktiivin 2006/112 64 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja, tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, lukuun ottamatta 14 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia, joissa on kyse tavarantoiminnan vuokrauksesta määräajaksi tai myynnistä osamaksulla, katsotaan loppuunsaatetuksi sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat.

2. — —

Jäsenvaltiot voivat tietyissä, muissa kuin ensimmäisen alakohdan mukaisissa tapauksissa säätää, että tietyn ajanjakson aikana jatkuvana suorituksena tapahtuva tavaroiden luovuttaminen tai palvelujen suorittaminen katsotaan loppuunsaatetuksi vähintään yhden vuoden välein.”

8 Direktiivin 2006/112 66 artiklan alkuperäistä muotoa muutettiin direktiivillä 2008/117. Näin ollen direktiivin 2006/112 66 artiklaan lisättiin toinen kohta ilman, että tämän artiklan ensimmäistä kohtaa olisi muutettu.

9 Kyseisen direktiivin 66 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 63, 64 ja 65 artiklassa säädetään, jäsenvaltiot voivat säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten luokkien osalta seuraavasti:

- a) viimeistään laskun laatimishetkellä;
- b) viimeistään maksun vastaanottamishetkellä;
- c) jos laskua ei laadita tai jos se laaditaan myöhemmin, määrätyn ajan kuluessa verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä.

— —”

10 Mainitun direktiivin VII osastoon, jonka otsikko on ”Veron peruste”, sisältyy direktiivin 90 artikla, jossa säädetään seuraavaa:

”1. Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

2. Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.”

11 Saman direktiivin X osastoon, joka koskee vähennyksiä, sisältyy 1 luku, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus” ja johon kuuluu 168 artikla, jossa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan[,] seuraavat määrät:

- a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

— —”

Romanian oikeus

12 Verokoodeksista 22.12.2003 annetussa laissa nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeusriitaan (jäljempänä verokoodeksi), on 134 bis §, jonka otsikko on ”Tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskeva verotettava tapahtuma” ja jossa säädetään seuraavaa:

”(1) Verotettava tapahtuma toteutuu tavaroiden luovutuspäivänä tai palvelujen suorituspäivänä, jollei tässä luvussa säädetystä poikkeuksista muuta johdu.

— —

(7) Peräkkäisiin tilityksiin tai maksuihin johtavat palvelujen suoritukset, kuten rakentamis- ja asennuspalvelut, konsultti-, tutkimus- ja asiantuntijapalvelut ja muut vastaavat palvelut, katsotaan suoritetuiksi työn etenemistä koskevien selvitysten, urakkaraporttien tai muiden vastaavien

asiakirjojen, joiden perusteella suoritettavat palvelut voidaan määrittää, antamispäivänä tai tarvittaessa sopimusehtojen mukaisesti sinä päivänä, jona vastaanottajat hyväksyvät ne.

(8) Muiden kuin 7 momentissa tarkoitettujen jatkuvana toteutettavien tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten, kuten maakaasun, veden, puhelinpalvelujen, sähkön ja muiden vastaavien luovutusten tai muiden vastaavien luovutusten tai palvelujen osalta luovutusten tai palvelun suorittamisen on katsottava toteutuneen sopimuksessa määrättyinä päivinä luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen maksamisen osalta tai laskun antamispäivänä, kuitenkin niin, että tilitysjakso ei saa ylittää yhtä vuotta.

— — ”

13 Verokoodeksin 145 §:ssä, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden soveltamisala”, säädetään seuraavaa:

” — —

(2) Verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jos niitä käytetään seuraavien liiketoimien tarkoituksiin:

a) arvonlisäverolliset liiketoimet — — ”

14 Maksukyvyttömyysmenettelystä 5.4.2006 annetun lain nro 85/2006 (Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 359, 21.4.2006) 4 §:n sanamuoto on seuraava:

”(1) Kaikki tämän lain mukaisesti käynnistettyyn menettelyyn liittyvät kulut, mukaan lukien selvittäjän ilmoituksia, kutsuja ja menettelyyn liittyvien asiakirjojen tiedoksiantoa koskevat kulut, maksetaan velallisen varoista.

— —

(4) Jos velallisen tilillä ei ole varoja, käytetään likvidaatorirahastoa — —”

15 Mainitun lain 11 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa tarkoitetun konkurssituomioistuimen pääasiallisiin toimivaltuuksiin kuuluvat:

— —

c) tehdä perusteltu väliaikaista selvittäjää koskeva nimityspäätös niiden tehtävään soveltuvien maksukyvyttömyysmenettelyn hallinnoijien joukosta, jotka ovat jättäneet tätä varten asiakirja-aineistoon sisällytetyn tarjouksen — —, määrittää tehtävästä maksettava palkkio maksukyvyttömyysmenettelyn hallinnoijien toiminnan järjestämisestä annetussa laissa vahvistettujen perusteiden mukaisesti ja määrittää selvittäjän tehtävät kyseiselle ajanjaksolle. Konkurssituomioistuin nimeää väliaikaisen maksukyvyttömyysmenettelyn selvittäjän tai likvidaatiomenettelyn selvittäjän, jota menettelyn aloittamista hakenut velkoja tai velallinen on pyytänyt. — —

d) vahvistaa määräyksellä velkojainkokouksen tai velkojan, jolla on vähintään 50 prosenttia saatavien arvosta, nimeämä selvittäjä ja sovittu palkkio — —.”

16 Saman lain 21 §:n 1 ja 1 bis momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Maksukyvyttömyysmenettelyn selvittäjän on toimitettava kuukausittain kertomus, joka

sisältää kuvauksen siitä, miten hän on suorittanut tehtävänsä, sekä tosite menettelyn hallinnoinnista aiheutuneista kuluista tai muista kuluista, jotka ovat aiheutuneet velallisen varojen käytöstä. Kertomus liitetään asiakirja-aineistoon ja siitä julkaistaan ote Buletinul Procedurilor de Insolven??ssa (BPI) (maksukyvyyttömyysmenettelyjä koskeva tiedotuslehti). Konkurssituomioistuिन asettaa 120 päivän välein menettelyn jatkamista koskevan määräajan, jonka päätyttyä maksukyvyyttömyysmenettelyn selvittäjä esittää yhteenvedon tällä välin toteutetuista toimenpiteistä, jotka mainitaan toimintakertomuksissa.

(1bis) Edellä 1 momentissa tarkoitetussa kertomuksessa on mainittava myös maksukyvyyttömyysmenettelyn tai likvidaatiomenettelyn selvittäjän palkkio ja ilmoitettava sen laskentatapa.”

17 Saman lain 24 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Kun konkurssituomioistuिन toteaa konkurssiin asettamisen, se nimeää likvidaatiomenettelyn selvittäjän, ja 19, 21, 22 ja 23 §:n sekä 102 §:n 5 momentin säännöksiä sovelletaan vastaavasti.

(2) Maksukyvyyttömyysmenettelyn selvittäjän tehtävät lakkaavat silloin, kun konkurssituomioistuिन on vahvistanut likvidaatiomenettelyn selvittäjän tehtävät.

(3) Aiemmin nimetty maksukyvyyttömyysmenettelyn selvittäjä voidaan myös nimittää likvidaatiomenettelyn selvittäjäksi.”

18 Verotusmenettelykoodeksista 24.12.2003 annetun hallituksen asetuksen nro 92 (Ordonan?a Guvernului nr. 92 privind Codul de procedur? fiscal?; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 941, 29.12.2003), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan (jäljempänä verotusmenettelykoodeksi), 213 §:ssä, jonka otsikko on ”Oikaisuvaatimuksen käsittely”, säädettiin seuraavaa:

”(1) Toimivaltaisen viranomaisen, joka antaa ratkaisun oikaisuvaatimuksesta, on tutkittava tosiseikat ja oikeudelliset perusteet, joiden nojalla verotusta koskeva hallintotoimi on tehty. Oikaisuvaatimusta tutkittaessa on otettava huomioon asianomaisten esittämät perustelut, oikeussäännöt, joihin ne ovat vedonneet, ja asiakirja-aineisto. Oikaisuvaatimus on käsiteltävä siinä laajuudessa kuin se on esitetty.

(2) Oikaisuvaatimuksen käsittelystä vastaava viranomainen voi pyytää lausuntoa ministeriön erityisyksiköiltä tai muilta toimielimiltä ja viranomaisilta.

(3) Oikaisuvaatimuksesta tehty päätös ei voi huonontaa oikaisuvaatimuksen tekijän tilannetta sen oman muutoksenhaun jälkeen.

(4) Oikaisuvaatimuksen tekijä, väliintulijat tai niiden edustajat voivat esittää uusia todisteita vaatimuksiensa tueksi. Tässä tapauksessa riidanalaisen verotusta koskevan hallintotoimen tehneellä veroviranomaisella tai – tilanteen mukaan – tarkastuksen suorittaneella viranomaisella on oltava mahdollisuus ottaa kantaa näihin uusiin todisteisiin.”

(5) Oikaisuvaatimuksen käsittelystä vastaava viranomainen lausuu ensin menettelyä ja asiasisältöä koskevista väitteistä, ja jos ne todetaan perustelluiksi, asiakysymystä ei tutkita.”

19 Maksukyvyyttömyysmenettelyn hallinnoijien toiminnan järjestämisestä 8.11.2006 annetun hallituksen kiireellisen asetuksen nro 86/2006 (Ordonan?a de Urgen?? nr. 86/2006 privind organizarea activit??ii practicienilor în insolven??; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 944, 22.11.2006) 38 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Maksukyvyttömyysmenettelyn hallinnoijalla on oikeus hänen tekemästään työstä maksettavaan palkkioon, joka maksetaan kiinteänä korvauksena, tulospalkkiona tai näiden yhdistelmänä.

— —

(4) Konkurssituomioistuimien määrittää tarkkailujaksoa koskevan tilapäisen palkkion maksukyvyttömyysmenettelyn alkaessa edellä 2 momentissa määritettyjen perusteiden mukaisesti. Velkojainkokous, jonka on otettava huomioon 2 momentin säännökset, voi muuttaa palkkiota.

(5) Maksukyvyttömyysmenettelyn hallinnoijan taikka maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyn selvittäjien palkkiot tai menettelyn kulut maksetaan lain nro 85/2006 – – 4 §:n mukaisesti perustetusta rahastosta – —”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

20 C, joka on Romanian oikeuden mukaan perustettu yhtiö, koostuu maksukyvyttömyysmenettelyn ja likvidaatiomenettelyn selvittäjistä, joita kutsutaan Romanian oikeudessa ”maksukyvyttömyysmenettelyn hallinnoijiksi”. Se tarjoaa palveluja maksukyvyttömyysmenettelyn kohteena oleville yrityksille. On kiistatonta, että nämä palvelut ovat arvonlisäverollisia.

21 Romanian verohallinto totesi 13.8.2015 tekemässään verotuspäätöksessä, joka pysytettiin osittain 10.5.2016 annetulla päätöksellä, joka annettiin vastauksena C:n tekemään oikaisuvaatimukseen, muun muassa verosaatavan syntymiseen liittyviä sääntöjenvastaisuuksia. C nosti kanteen Curtea de Apel Clujissa (Clujin ylioikeus, Romania), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, ja vaati 10.5.2016 tehdyn päätöksen täytäntöönpanon lykkäämistä.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että kyseisessä kanteessa nousee esiin kolme direktiivin 2006/112 tulkintaa koskevaa kysymystä.

23 Ensinnäkin laskusta, jonka C antoi SM SRL -yhtiölle ajanjaksolla 17.3.2011–31.8.2011 suorittamistaan palveluista, kyseinen tuomioistuin toteaa, että C antoi sen viimeksi mainittuna päivänä.

24 Tämän lähestymistavan lainmukaisuuden arvioimiseksi on ratkaistava, kuuluvatko kyseessä olevat palvelut direktiivin 2006/112 64 artiklan 2 kohdan, joka on saatettu osaksi Romanian oikeutta verokoodeksiin 134 bis §:n 8 momentilla, soveltamisalaan.

25 Viimeksi mainitun säännöksen nojalla verovelvolliset voisivat päättää, että niiden suorituksia koskeva tilitys jakautuu enintään yhden vuoden ajanjaksolle, jos kyseessä ovat jatkuvana toteutetut tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset. Kyseisen säännöksen soveltamisalaa rajataan palvelujen luettelolla, joka ei ole tyhjentävä.

26 Jos kävisi ilmi, että SM:lle suoritettavat palvelut kuuluivat verokoodeksiin 134 bis §:n 8 momentin soveltamisalaan, Romanian veroviranomaiset olisivat katsoneet virheellisesti, että verotettava tapahtuma oli toteutunut ja verosaatava oli syntynyt silloin, kun C suoritti nämä palvelut, ja että näin ollen C oli velvollinen antamaan laskut viimeistään kyseistä palvelujen suoritusta seuraavan kuukauden 15. päivänä.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että sen käsiteltävän olevan oikeusriidan yhteydessä laaditusta asiantuntijalausunnosta ilmenee, että kyseessä olevien palvelujen

suorittaminen on tosiasiallisesti toteutunut jatkuvana. Näin ollen ei ole poissuljettua, että nämä palvelut ovat johtaneet peräkkäisiin tilityksiin tai maksuihin.

28 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että C antoi marraskuun 2010 ja lokakuun 2011 välisenä aikana suoritetuista palveluista laskun 3.10.2011 ja sai arvonalisäveron 1.11.2011 korvauksen osana. Tätä lähestymistapaa perusteltiin sillä, että maksulle oli asetettu ehto, joka koski sitä, että näiden palvelujen vastaanottajalla oli likviditeettiä.

29 Romanian verohallinto katsoi, ettei verotettavan tapahtuman toteutumista ja arvonalisäverosaatavan syntymistä voitu tällaisen edellytyksen perusteella erottaa toisistaan, ja täsmensi, että C oli suorittanut palveluja siitä päivästä lähtien, jona se nimettiin maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyn selvittäjäksi.

30 C sitä vastoin vetoaa 3.9.2015 annettuun tuomioon Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, 35 kohta) ja väittää, että maksulle on ominaista liiketoimen ja vastikkeen välinen suora yhteys. Näin ollen ennen kyseessä olevan maksun suorittamista ei ollut tapahtunut vastavuoroisia suorituksia eikä verollista liiketoimea.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii Romanian verohallinnon puoltaman kannan yhteensopivuutta direktiivin 2006/112 63, 64 ja 66 artiklan kanssa.

32 Kolmanneksi ja viimeiseksi asianajotoimisto DDKK myönsi 8.12.2009 tehdyn yhteistyösopimuksen nojalla C:lle taloudellista tukea ja myönsi antoi oikeuden käyttää nimeään ja logoaan.

33 Romanian verohallinnon mukaan tämä sopimus oli osa markkinointistrategiaa, jonka tarkoituksena oli houkutella asiakkaita C:n toiminnan aloittamiseksi maksukyvyttömiä yritysten maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyn selvittäjänä. Verohallinto kuitenkin epäsi DDKK:n kyseisen sopimuksen nojalla antamissa laskuissa mainitun arvonalisäveron vähentämisen sillä perusteella, ettei C ollut osoittanut, että DDKK:n suorittamia palveluja käytettiin sen verollisia liiketoimia varten.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että voidakseen vedota verokoodeksin 145 §:n 2 momentin a kohdan mukaiseen vähennysoikeuteensa C:n oli osoitettava, että sen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suorittamien hankintojen ja sen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamien liiketoimien välillä oli "suora ja välitön yhteys". Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että 25.11.2021 annetussa tuomiossa Amper Metal (C-334/20, EU:C:2021:961) esitetään viitteitä tästä, mutta sen perusteella ei voida määrittää vaadittua näyttökynnystä. Nyt käsiteltävässä asiassa C oli esittänyt DDKK:n tekemän yhteistyösopimuksen ja tämän antamat laskut Romanian veroviranomaisille. Lisäksi C on vedonnut liikevaihtonsa ja verollisten liiketoimiensa määrän kasvuun.

35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, että direktiivin 2006/112 tulkintaa koskevien kolmen kysymyksen lisäksi sen käsiteltävänä olevassa asiassa nousee esiin puolustautumisoikeuksia koskeva kysymys.

36 Romanian verohallinto nimittäin esitti 13.8.2015 tehtyä verotuspäätöstä koskevassa oikaisuvaatimusmenettelyssä uusia tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevia perusteluita. C väittää, ettei sillä ole ollut mahdollisuutta ottaa kantaa näihin perusteluihin, mikä loukkaa sen puolustautumisoikeuksia ja on vastoin verotusmenettelykoodeksin 213 §:ää, jossa rajoitetaan oikaisuvaatimuksen yhteydessä suoritettava valvonta koskemaan ainoastaan tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka on otettu huomioon riidanalaista toimea annettaessa.

37 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että unionin tuomioistuin on katsonut 3.7.2014 antamansa tuomion Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041) 79 kohdassa, että puolustautumisoikeuksien, erityisesti kuulluksi tulemista koskevan oikeuden, loukkaamisesta seuraa kyseessä olevan hallintomenettelyn päätteeksi tehdyn päätöksen kumoaminen ainoastaan, jos menettely olisi voinut johtaa toisenlaiseen tulokseen ilman kyseistä sääntöjenvastaisuutta. Kyseisen tuomion 73 kohdasta ilmenee, että puolustautumisoikeuksia ei ole loukattu myöskään, jos verotuspäätöksen täytäntöönpanoa lykätään siihen saakka, kunnes sitä mahdollisesti muutetaan.

38 Nyt käsiteltävässä asiassa C:lle on myönnetty väliaikaista oikeussuojaa eli 13.8.2015 tehdyn verotuspäätöksen lykkääminen siihen saakka, kunnes ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin antaa ratkaisun pääasiassa. Lisäksi C on pääasiassa kiistänyt Romanian verohallinnon oikaisuvaatimusmenettelyssä esittämät uudet perustelut.

39 Näissä olosuhteissa Curtea de Apel Cluj on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko [direktiivin 2006/112] 63, 64 ja 66 artikla esteenä sellaiselle nyt tarkasteltavassa tapauksessa kyseessä olevan kaltaiselle verohallinnon elimen hallintokäytännölle, jossa verovelvolliselle – joka on ammatillinen rajavastuuyhtiö (societate profesional? cu r?spundere limitata, SPRL), jonka kautta maksukyvyttömyysmenettelyn hallinnoijat voivat harjoittaa ammattiaan – on määrätty täydentäviä maksuvelvollisuuksia, ja jossa verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen toteutumishetkeksi on määritetty ajankohta, jolloin maksukyvyttömyysmenettelyyn liittyviä palveluja on suoritettu, kun taas konkurssituomioistuin tai velkojainkokous on määrittänyt myöhemmin maksukyvyttömyysmenettelyn hallinnoijan palkkion, minkä seurauksena verovelvollinen on velvollinen antamaan laskun arvonlisäveroon liittyvän verotettavan tapahtuman toteutumista seuraavan kuukauden 15. päivään mennessä?

2) Ovatko [direktiivin 2006/112] 63, 64 ja 66 artikla esteenä sellaiselle nyt tarkasteltavassa tapauksessa kyseessä olevan kaltaiselle verohallinnon elimen hallintokäytännölle, jossa verovelvolliselle – joka on ammatillinen rajavastuuyhtiö (societate profesional? cu r?spundere limitata, SPRL), jonka kautta maksukyvyttömyysmenettelyn hallinnoijat voivat harjoittaa ammattiaan – on määrätty täydentäviä maksuvelvollisuuksia siksi, että verovelvollinen on antanut laskut ja kantanut arvonlisäveron vasta silloin, kun maksukyvyttömyysmenettelyn yhteydessä suoritetuista palveluista on saatu maksu, vaikka velkojainkokous on päättänyt, että maksukyvyttömyysmenettelyjen selvittäjän palkkion maksamisen edellytyksenä on, että velallisten tileillä on käytettävissä olevia varoja?

3) Onko asianajotoimiston ja verovelvollisen välisen tavaramerkkejä koskevan yhteistyösopimuksen (yhteisbrändäys) yhteydessä vähennysoikeuden myöntämiseksi riittävää, että verovelvollinen näyttäessään toteen verovelvollisen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tekemien hankintojen ja myöhemmän vaihdannan vaiheen liiketointen välisen suoran ja välittömän yhteyden olemassaolon osoittaa, että sopimuksen jälkeen liikevaihto tai veronalaisten liiketointen arvo on kasvanut, esittämättä muita tositteita? Jos vastaus on myöntävä, mitä perusteita on otettava huomioon määritettäessä vähennysoikeuden todellista ulottuvuutta?

4) Onko puolustautumisoikeuksien takaamista koskevaa unionin oikeuden yleistä periaatetta tulkittava siten, että jos verotuspäätöksestä, jossa määrätään täydentävän arvonlisäveron maksamisesta, tehdyn oikaisuvaatimuksen ratkaisemista koskevassa kansallisessa hallintomenettelyssä on hyväksytty kyseisen verotuspäätöksen pohjana olleeseen verotarkastuskertomukseen nähden uusia tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevia argumentteja ja verovelvolliselle on myönnetty väliaikaista oikeussuojaa siihen asti, että

tuomioistuin antaa ratkaisun pääasiassa, lykkäämällä täytäntöönpanoperusteen täytäntöönpanoa, niin pääasian ratkaiseva tuomioistuin voi katsoa, ettei kyseistä periaatetta ole loukattu, selvittämättä, olisiko menettelyssä ilman kyseistä sääntöjenvastaisuutta voitu päätyä toisenlaiseen lopputulokseen?”

Pyyntö asian käsittelemisestä nopeutetussa menettelyssä

40 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on pyytänyt unionin tuomioistuinta käsittelemään nyt käsiteltävän asian unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 105 artiklan 1 kohdan mukaisessa nopeutetussa menettelyssä ja toteaa, että pääasia on ollut vireillä siinä vuodesta 2016 lähtien.

41 Työjärjestyksen 105 artiklan 1 kohdassa määrätään, että unionin tuomioistuimen presidentti voi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pyynnöstä tai poikkeuksellisesti omasta aloitteestaan päättää esittelevää tuomaria ja julkisasiamiestä kuultuaan, että ennakkoratkaisupyyntö käsitellään nopeutetussa menettelyssä tämän työjärjestyksen määräyksistä poiketen, jos asian laatu edellyttää, että asia käsitellään ensi tilassa.

42 Nyt käsiteltävässä asiassa ei vaikuta siltä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen olisi ratkaistava asia tietyssä määräajassa tai että C:n vuonna 2016 sen käsiteltäväksi saattama muutoksenhaku olisi käsitelty kiireellisesti (ks. vastaavasti unionin tuomioistuimen presidentin määräys 1.10.2010, N.S. ym., C-7411/10, EU:C:2010:575, 8 kohta).

43 Viimeksi mainitusta seikasta on riittävää todeta, että kyseinen tuomioistuin teki päätöksen ennakkoratkaisupyynnön toimittamisesta unionin tuomioistuimelle 15.7.2021. Kyseinen tuomioistuin jätti pyynnön kuitenkin vasta 8.11.2022.

44 Lisäksi on huomautettava, että vaatimus unionin tuomioistuimessa vireillä olevan oikeusriidan käsittelemisestä ensi tilassa ei voi seurata vain siitä seikasta, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on varmistettava oikeusriidan nopea käsittely (tuomio 13.10.2022, Gmina Wieliszew, C-698/20, EU:C:2022:787, 50 kohta).

45 Lopuksi on todettava, että unionin tuomioistuin on jo katsonut, että pelkkä yksityisten intressi – joka on toki legitiimi – saada mahdollisimman nopeasti selville unionin oikeuteen perustuvien oikeuksiensa ulottuvuus, ei ole sellainen erityinen seikka, joka oikeuttaisi tällaisen menettelyn käyttämisen (määräys 10.1.2012, Arslan, C-7534/11, EU:C:2012:4, 13 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Tässä tilanteessa unionin tuomioistuimen presidentti on hylännyt 21.12.2022 tekemällään päätöksellä esittelevää tuomaria ja julkisasiamiestä kuultuaan pyynnön työjärjestyksen 105 artiklan mukaisen nopeutetun menettelyn soveltamisesta.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Kysymysten tutkittavaksi ottaminen

47 Ensinnäkin on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään unionin tuomioistuinta tulkitsemaan direktiivin 2006/112 63, 64 ja 66 artiklaa.

48 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee kuitenkin, että todellisuudessa kyseinen tuomioistuin ei pohdi direktiivin 2006/112 63 artiklan tulkintaa sellaisenaan vaan kyseisen direktiivin 64 artiklan 1 ja 2 kohdan, luettuina yhdessä sen 63 artiklan kanssa, soveltamisalaa.

49 Tältä osin ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi myös, että direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 ja

2 kohta, sellaisina kuin ne olivat alkuperäisessä muodossaan, on saatettu osaksi Romanian oikeutta verokoodiksi 134 bis §:n 7 ja 8 momentilla.

50 Unionin tuomioistuin ei sitä vastoin kykene määrittämään, oliko kyseisen direktiivin 66 artiklan ensimmäinen kohta, joka on valinnainen soveltamissäännös, pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan saatettu osaksi Romanian oikeutta. Romanian hallitus väittää kirjallisissa huomautuksissaan, ettei näin ollut. Unionin tuomioistuin ei myöskään voi käytettävissään olevien tietojen perusteella arvioida tämän säännöksen merkitystä pääasian ratkaisemisen kannalta.

51 Koska kyseinen SEUT 267 artiklalla luotu menettely perustuu ennakkoratkaisupyyntöön, kansallisen tuomioistuimen on tässä pyynnössä itsessään selvitettävä pääasian tosiseikat ja oikeudelliset seikat ja esitettävä tarvittava selostus niistä syistä, joiden perusteella se on valinnut ne unionin oikeuden säännökset ja määräykset, joiden tulkintaa se pyytää, sekä siitä yhteydestä, jonka se toteaa näiden säännösten ja määräysten ja sen kansallisen lainsäädännön välillä, jota sovelletaan sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa (tuomio 8.6.2023, *Lyonesse Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Nämä ennakkoratkaisupyyntöön sisältöä koskevat kumulatiiviset vaatimukset mainitaan nimenomaisesti työjärjestyksen 94 artiklassa, jota ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen on tunnollisesti noudatettava. Niistä muistutetaan myös Euroopan unionin tuomioistuimen kansallisia tuomioistuinta varten laatimien ennakkoratkaisupyyntöjen tekemistä koskevien suositusten (EUVL 2019, C 380, s. 1) 13, 15 ja 16 kohdassa (tuomio 8.6.2023, *Lyonesse Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että ensimmäinen ja toinen kysymys on jätettävä tutkimatta siltä osin kuin ne koskevat direktiivin 2006/112 66 artiklan tulkintaa.

54 Toiseksi on huomautettava, että kolmas kysymys koskee direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa säädetyn vähennysoikeuden käyttämistä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii yhtäältä näyttöä, joka verovelvollisen on toimitettava veroviranomaisille voidakseen käyttää tätä oikeutta, ja toisaalta tämän oikeuden laajuutta.

55 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevat tiedot koskevat kuitenkin ainoastaan kolmannen kysymyksen ensimmäistä osaa, joten unionin tuomioistuin ei voi määrittää niitä syitä, joiden vuoksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on pohtinut vähennysoikeuden laajuutta, eikä tähän annettavan vastauksen hyödyllisyyttä. Näin ollen kolmannen kysymyksen toinen osa on jätettävä tutkimatta.

Ensimmäinen kysymys

56 Aluksi on huomautettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa pääasiassa kyseessä olevien palvelujen osalta, että C:hen kuuluvat maksukyvyttömyys- ja likvidaatiomenettelyn selvittäjät eivät suorita palveluja maksukyvyttömyysmenettelyjen kohteena oleville yrityksille kertaluonteisesti vaan jatkuvasti tietyn ajanjakson ajan.

57 Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelea ensimmäisellä kysymyksellään unionin tuomioistuimelta, onko direktiivin 2006/112 64 artiklaa tulkittava siten, että kyseisen artiklan 1 ja 2 kohdan soveltamisalaan kuuluvat sellaiset palvelujen suoritukset, joita maksukyvyttömyys- ja likvidaatiomenettelyn selvittäjät suorittavat Romanian oikeuden nojalla jatkuvasti tietyn ajanjakson ajan maksukyvyttömyysmenettelyjen kohteena olevien yritysten hyväksi.

58 Tältä osin on yhtäältä huomautettava, että 2006/112 64 artiklan 1 kohtaa on tulkittava

kyseisen direktiivin 63 artiklan valossa, koska ensiksi mainittu säännös liittyy erottamattomasti tähän toiseen säännökseen (tuomio 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Arvonlisävero – Peräkkäiset maksut), C-324/20, EU:C:2021:880, 34 kohta).

59 Kyseisen 63 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun palvelu suoritetaan. Kyseisen 64 artiklan 1 kohdan nojalla tilanteessa, jossa palvelujen suorituksiin liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja, ne katsotaan mainitussa 63 artiklassa tarkoitetulla tavalla loppuunsaatetuksi sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat (ks. vastaavasti tuomio 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Arvonlisävero – Peräkkäiset maksut), C-324/20, EU:C:2021:880, 35 kohta).

60 Kyseisten kahden säännöksen soveltamisesta yhdessä seuraa, että kun on kyse suorituksista, joihin liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat (ks. vastaavasti tuomio 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Arvonlisävero – Peräkkäiset maksut), C-324/20, EU:C:2021:880, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61 Unionin tuomioistuin on vahvistanut palvelujen suorituksiin liittyvien peräkkäisten maksujen käsitteestä, että se koskee vain palvelujen suorituksia, joiden luonne oikeuttaa porrastetut maksut, eli sellaisia palveluja, joita ei suoriteta kertaluonteisesti vaan toistuvasti tai jatkuvasti tietyn ajanjakson ajan (ks. vastaavasti tuomio 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Arvonlisävero – Peräkkäiset maksut), C-324/20, EU:C:2021:880, 37–39 kohta).

62 Tätä toteamusta sovelletaan soveltuvin osin direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun toiseen tilanteeseen eli silloin, kun suorituksiin liittyy peräkkäisiä tilityksiä.

63 Lisäksi mainitun direktiivin 64 artiklan 1 kohtaa sovelletaan oikeussääntönä, jonka tarkoituksena on määrittää verovelvollisuuden syntymisajankohta, vain siltä osin kuin palvelujen tosiasiallinen suorittamisajankohta tai ajankohdat eivät ole yksiselitteisiä ja niitä voidaan tulkita eri tavalla, kuten esimerkiksi silloin, kun palvelut jatkuvan tai toistuvan luonteensa vuoksi suoritetaan yhden tai useamman määrätyn ajanjakson aikana (tuomio 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Arvonlisävero – Peräkkäiset maksut), C-324/20, EU:C:2021:880, 45 kohta).

64 Mainitun direktiivin 64 artiklan 1 kohtaa ei sitä vastoin voida soveltaa tilanteissa, joissa palvelun suoritusajankohta on yksiselitteinen – erityisesti silloin, kun palvelu suoritetaan kertaluonteisesti ja kun voidaan määrittää täsmällinen ajankohta, jonka perusteella voidaan todeta, että palvelun suoritus päättyy kyseessä olevan liiketoimen osapuolten välisen sopimussuhteen perusteella –, koska muussa tapauksessa sivuutettaisiin kyseisen direktiivin 63 artiklan nimenomainen sanamuoto (tuomio 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Arvonlisävero – Peräkkäiset maksut), C-324/20, EU:C:2021:880, 46 kohta).

65 Toisaalta direktiivin 2006/112 64 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan sanamuodosta ilmenee yksiselitteisesti, että kyseinen säännös koskee kyseisen 64 artiklan 1 kohdan tavoin tietyn ajanjakson aikana jatkuvana suorituksena toteutettavia tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia.

66 Siitä ilmenee myös, että kyseisen direktiivin 64 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään järjestelmästä, jonka täytäntöönpano on vapaaehtoista, joten jäsenvaltioiden on päätettävä, haluavatko ne käyttää tätä järjestelmää. Kansallisella lainsäätäjällä on tältä osin tiettyä harkintavaltaa, koska kyseisessä säännöksessä säädetään ainoastaan, että sitä voidaan soveltaa ”tietyissä – tapauksissa”, antamatta muuta täsmennystä kuin tämän tuomion edellisessä kohdassa mainittu suoritusten jatkuvuus.

67 Näin ollen, kuten tämän tuomion 49 kohdassa on todettu, Romanian lainsäätäjä on todellakin päättänyt panna mainitun säännöksen täytäntöön antamalla verokoodeksin 134 bis §:n 8 momentin, jonka soveltamisalaan kuuluvat ”muut kuin” kyseisen 134 bis §:n ”7 momentissa tarkoitetut” jatkuvat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset. Niinpä verokoodeksin 134 bis §:n 8 momenttia ei voida soveltaa silloin, kun kyseessä ovat jatkuvat ja ”peräkkäisiin tilityksiin tai maksuihin johtavat palvelujen suoritukset”, joten ne kuuluvat mainitun 134 bis §:n 7 momentin soveltamisalaan, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

68 Näin ollen sen määrittämiseksi, kuuluvatko pääasiassa kyseessä olevat palvelut direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan vai 64 artiklan 2 kohdan, sellaisina kuin ne on pantu täytäntöön Romanian oikeudessa, soveltamisalaan, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava näiden palvelujen luonnetta eli sitä, suoritetaanko ne tosiasiallisesti jatkuvasti tietyn ajanjakson aikana, ja erityisesti, liittyykö niihin peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja.

69 On aiheellista todeta, että ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että erityisesti SM:lle suoritettujen palvelujen osalta C nimettiin kyseisen yhtiön likvidaatiomenettelyn selvittäjäksi ja että kuukausipalkkioksi vahvistettiin 1 000,00 Romanian leuta (RON) (n. 240 euroa) ja tulospalkkioksi 10 prosenttia. Romanian hallitus ja Euroopan komissio ovat lisäksi todenneet kirjallisissa huomautuksissaan, että Romanian oikeuden eli maksukyvyttömyysmenettelystä annetun lain nro 85/2006 21 §:n 1 ja 1 bis momentin sekä 24 §:n, sellaisena kuin lakia sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, mukaan maksukyvyttömyys- ja likvidaatiomenettelyn selvittäjät esittävät kuukausittain kertomukset suoritetuista palveluista ja heille maksettavasta korvauksesta.

70 Edellä esitetyn perusteella on ilmeistä – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtäviin kuuluvista selvityksistä muuta ilmene –, että pääasiassa kyseessä olevat palvelujen suoritukset johtivat peräkkäisiin tilityksiin tai maksuihin ja että ne eivät siis kuulu direktiivin 2006/112 64 artiklan 2 kohdan, sellaisena kuin se on pantu Romanian oikeudessa täytäntöön verokoodeksin 134 bis §:n 8 momentilla, soveltamisalaan vaan kyseisen direktiivin 64 artiklan 1 kohdan, joka on saatettu osaksi Romanian oikeutta verokoodeksin 134 bis §:n 7 momentilla, soveltamisalaan.

71 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 64 artiklaa on tulkittava siten, että kyseisen artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvat jatkuvasti tietyn ajanjakson ajan toteutettavat palvelujen suoritukset, kuten suoritukset, joita maksukyvyttömyysmenettelyn selvittäjät ja likvidaatiomenettelyn selvittäjät toteuttavat Romanian oikeuden nojalla maksukyvyttömyysmenettelyjen kohteena olevien yritysten hyväksi, koska – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtäviin kuuluvista selvityksistä muuta ilmene – kyseisiin suorituksiin liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja.

Toinen kysymys

72 Aluksi on huomautettava, että ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset palvelujen suoritukset kuuluvat lähtökohtaisesti direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

73 Lisäksi toinen kysymys voitaisiin sanamuotonsa perusteella ymmärtää siten, että sillä pyritään määrittämään ajankohta, jolloin laskut on annettava ja arvonlisävero kannettava. Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvistä tiedoista ilmenee kuitenkin, että tämä kysymys, kuten ensimmäinenkin, koskee sen ajankohdan, jona arvonlisäverotettava tapahtuma toteutuu, ja sen ajankohdan, jona verosaatava syntyy, määrittämistä.

74 Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelea toisella

kysymyksellään, onko direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että jos korvausta kyseisen säännöksen soveltamisalaan kuuluvista palveluista ei voida maksaa velallisen tileillä olevien varojen riittämättömyyden vuoksi, mainitun säännöksen perusteella voidaan katsoa, että arvonlisäverosaatava syntyy vasta hetkenä, jona korvaus tosiasiallisesti vastaanotetaan.

75 Kuten tämän tuomion 60 kohdassa on huomautettu, direktiivin 2006/112 63 artiklan ja 64 artiklan 1 kohdan soveltamisesta yhdessä seuraa, että kun on kyse suorituksista, joihin liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat.

76 Direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan mukaisesti näin määritetty ajankohta sitoo verovelvollisia.

77 Direktiivin 2006/112 63 artiklan, luettuna yhdessä direktiivin johdanto-osan 24 perustelukappaleen kanssa, mukaan arvonlisäveron maksuvelvollisuuden ja verosaatavan syntyminen eivät nimittäin ole sellaisia seikkoja, joista sopimuksen osapuolet voisivat sopia vapaasti. Unionin lainsäätäjän tarkoituksena on päinvastoin ollut yhdenmukaistaa mahdollisimman täydellisesti verovelvollisuuden syntyminen ajankohta kaikissa jäsenvaltioissa arvonlisäveron yhdenmukaisen kantamisen varmistamiseksi (tuomio 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Arvonlisävero – Peräkkäiset maksut), C-324/20, EU:C:2021:880, 47 kohta).

78 Näin ollen direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdassa ei sallita sitä, että veronmaksuvelvollisuuden ja verosaatavan syntyemiselle asetetaan edellytys, joka koskee tiettyä ajanjaksona suoritetuista palveluista maksettavan vastikkeen tosiasiallista vastaanottamista. Päinvastoin tämän ajanjakson päätyttyä eli päivänä, jona tämä korvaus tavallisesti eräännyy, verosaatava syntyy poikkeuksetta, vaikka maksua ei olisi saatu mistä tahansa syystä, mukaan lukien se tilanne, että velallisen tilillä ei ole käytettävissä olevia varoja.

79 Tätä direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohdan tulkintaa tukee kyseisen direktiivin systematiikka.

80 Direktiivissä 2006/112 ei nimittäin suljeta pois sitä, että arvonlisäverosaatava syntyy viimeistään laskun antamishetkellä tai maksun vastaanottamishetkellä. Kyse on kuitenkin vain mahdollisuudesta, jota jäsenvaltiot voivat kyseisen direktiivin 66 artiklan ensimmäisen kohdan a ja b alakohdan nojalla käyttää ainoastaan tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten luokkien osalta mainitun direktiivin 63–65 artiklasta poiketen (ks. vastaavasti tuomio 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Arvonlisävero – Peräkkäiset maksut), C-324/20, EU:C:2021:880, 49 kohta).

81 Lisäksi on huomautettava, että tilanteita, joissa tavaroiden tai palvelujen vastaanottaja jättää kokonaan tai osittain suorittamatta saatavan, jonka se on tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan kanssa tehdyntä sopimuksen perusteella velvollinen suorittamaan, säännellään direktiivin 2006/112 erityissäännöksellä eli sen 90 artiklan 1 kohdalla, jossa säädetään veron perusteen alentamisesta muun muassa siinä tapauksessa, että kauppahinnan maksaminen laiminlyödään kokonaan tai osittain liiketoimen suorittamisen jälkeen (ks. vastaavasti tuomio 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Arvonlisävero – Peräkkäiset tuet) C-324/20, EU:C:2021:880, 57–60 kohta).

82 Edellä esitetyn perusteella on toiseen kysymykseen vastattava, että direktiivin 2006/112 64 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että jos korvausta kyseisen säännöksen soveltamisalaan kuuluvista palvelujen suorituksista ei voida maksaa velallisen tileillä olevien varojen riittämättömyyden vuoksi, mainitun säännöksen perusteella ei voida katsoa, että arvonlisäverosaatava syntyy vasta hetkenä, jona korvaus tosiasiallisesti vastaanotetaan.

Kolmas kysymys

83 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään, onko direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdasta tulkittava siten, että sen osoittamiseksi, että yhtäältä tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja toisaalta myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien välillä on suora ja välitön yhteys, riittää, että verovelvollinen esittää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen taustalla olevan sopimuksen ja siihen liittyvien laskujen lisäksi todisteet liikevaihdon tai verollisten liiketoimien määrän kasvusta, jonka väitetään olevan seuraus tästä aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetusta liiketoimesta.

84 Direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdan mukaan on niin, että siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle.

85 Tältä osin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien yhteydessä. Vähennysjärjestelmällä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista. Jos verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa hankkiessaan tavarain tai palvelun, käyttää tavaraa tai palvelua verollisiin liiketoimiinsa, verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu mainitusta tavarasta tai palvelusta (tuomio 25.11.2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

86 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että edellytyksenä sille, että verovelvollisella olisi oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero, on, että tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on lähtökohtaisesti oltava suora ja välitön yhteys. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että näiden tavaroiden tai palvelujen hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu (tuomio 8.9.2022, Finanzamt R (Yhtiöpanokseen liittyvä arvonlisäveron vähennys), C-98/21, EU:C:2022:645, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

87 Verovelvollisella on kuitenkin vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu.

Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan (tuomio 8.9.2022, Finanzamt R (Yhtiöpanokseen liittyvä arvonlisäveron vähennys), C?98/21, EU:C:2022:645, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

88 Näissä tapauksissa edellytetään, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen tavaroiden tai palvelujen kustannukset sisältyvät ensimmäisessä tapauksessa tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai toisessa tapauksessa verovelvollisen liiketoimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan (tuomio 8.9.2022, Finanzamt R (Yhtiöpanokseen liittyvä arvonlisäveron vähennys), C?98/21, EU:C:2022:645, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

89 Unionin tuomioistuin on lisäksi täsmentänyt, että liiketoimien välisten yhteyksien olemassaolo on arvioitava kyseisten liiketoimien objektiivisen sisällön perusteella. Veroviranomaisten ja kansallisten tuomioistuinten on erityisesti otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu, ja arvioinnin perustaksi on otettava vain ne liiketoimet, jotka liittyvät objektiivisesti verovelvollisen verolliseen toimintaan. Vastaavasti on katsottu, että on otettava huomioon verovelvollisen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankkimien tavaroiden ja palvelujen tosiasiallinen käyttö ja hankinnan yksinomainen syy, jota on pidettävä objektiivisen sisällön määrittämisperusteena (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, 28 kohta ja tuomio 8.9.2022, Finanzamt R (Yhtiöpanokseen liittyvä arvonlisäveron vähennys), C?98/21, EU:C:2022:645, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

90 Kun on osoitettu, että liiketointa ei ole tehty verovelvollisen verollisen toiminnan tarpeisiin, mainitulla liiketoimella ei voida katsoa olevan suoraa ja välitöntä yhteyttä kyseiseen toimintaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, vaikka mainittu liiketoimi olisikin objektiivisen sisältönsä puolesta arvonlisäveron alainen (tuomio 8.11.2018, C&D Foods Acquisition, C?502/17, EU:C:2018:888, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

91 Mikäli nämä menot liittyisivät osittain myös verosta vapautettuun toimintaan tai muuhun kuin liiketoimintaan, näistä menoista maksettu arvonlisävero voitaisiin vähentää vain osittain (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

92 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että C on toimittanut Romanian verohallinnolle asiakirjoja, jotka osoittavat sen liikevaihdon tai verollisten liiketoimien määrän kasvaneen.

93 Edellä esitetyn perusteella on kuitenkin katsottava, ettei Romanian verohallinto voi pelkästään tällaisten seikkojen perusteella selvittää, että C:lle DDKK:n kanssa tehdyn yhteistyösopimuksen nojalla suoritettujen palvelujen ja C:n myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamien vähennykseen oikeuttavien liiketoimien välillä olisi yhteys.

94 Tätä toteamusta tukee unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, josta ilmenee, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa ei aseteta vähennysoikeuden käyttämiselle minkäänlaista edellytystä, joka liittyy verovelvollisen liikevaihdon kasvuun, eikä yleisemminkään edellytystä, joka koskee aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen taloudellista kannattavuutta. Erityisesti sillä, ettei verovelvollisen liikevaihto ole kasvanut, ei voi olla vaikutusta vähennysoikeuden käyttämiseen. Kuten tämän tuomion 85 kohdassa on nimittäin huomautettu, yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista. Näin ollen tämä vähennysoikeus säilyy kerran synnyttyään, vaikka suunniteltu liiketoiminta ei olisi myöhemmin toteutunutkaan eikä

verollisia liiketoimia näin ollen olisi tehty tai vaikka verovelvollinen ei olisi tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisissa liiketoimissaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys (ks. vastaavasti tuomio 25.11.2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, 30 ja 35 kohta).

95 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee sitä vastoin, että nyt käsiteltävässä asiassa on muita seikkoja, joilla voidaan osoittaa, että C:n toteuttamien kyseessä olevien liiketoimien ja sen verollisen toiminnan välillä on vaadittu yhteys tämän tuomion 89 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla ja se liittyy C:n DDKK:n kanssa tekemänsä yhteistyösopimuksen nojalla hankkimien tavaroiden ja palvelujen tosiasialliseen käyttöön sekä tämän hankinnan syyhyn.

96 Ennakkoratkaisupyyynnöstä nimittäin ilmenee, että maksukyvyttömyysmenettelystä annetun lain nro 85/2006 11 §:n 1 momentin c ja d kohdan mukaan asianomaiset maksukyvyttömyysmenettelyn selvittäjät ja likvidaatiomenettelyn selvittäjät esittävät tarjouksia voidakseen tarjota palvelujaan tietyn maksukyvyttömyysmenettelyn yhteydessä, ja menettelyn kohteena olevan yrityksen velkojien on lähtökohtaisesti nimettävä yksi heistä. Tämän oikeudellisen asiayhteyden perusteella Romanian verohallinto on jo lausunut kyseessä olevan liiketoimen syystä ja todennut, että C:n ja DDKK:n välinen yhteistyösopimus oli osa markkinointistrategiaa, jonka tarkoituksena oli houkutellessa asiakkaita C:n toiminnan aloittamiseksi maksukyvyttömyys- tai likvidaatiomenettelyn selvittäjänä.

97 Lisäksi tämän yhteistyösopimuksen tosiasiallisen täytäntöönpanon kannalta on merkityksellistä todeta, että C on vedonnut ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa siihen, että sen kolmansille esittämässä asiakirjoissa on DDKK:n toiminimi.

98 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin arvioitava edellä mainittujen olosuhteiden todenperäisyyttä ja otettava ne huomioon yhdessä kaikkien muiden sellaisten olosuhteiden kanssa, joissa C:n myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamat kyseessä olevat liiketoimet on toteutettu, sen arvioimiseksi, onko nyt käsiteltävässä asiassa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien välillä suora ja välitön yhteys.

99 Kaiken edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että sen osoittamiseksi, että yhtäältä tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja toisaalta myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien välillä on suora ja välitön yhteys, on määritettävä näiden liiketoimien objektiivinen sisältö, mikä edellyttää, että otetaan huomioon kaikki olosuhteet, joissa mainitut liiketoimet on toteutettu, eli erityisesti verovelvollisen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankkimien tavaroiden ja palvelujen tosiasiallinen käyttö ja tämän hankinnan yksinomainen syy, eikä liikevaihdon tai verollisten liiketoimien määrän kasvu ole tältä osin merkityksellistä.

Neljäs kysymys

100 Aluksi on huomautettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä on kanne hallinnollisesta päätöksestä, joka on annettu vastauksena oikaisuvaatimukseen, ja kyseinen tuomioistuin katsoo, että kyseinen päätös on tehty puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatetta loukatun.

101 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee tältä osin, että Romanian verohallinto teki nyt käsiteltävässä asiassa verotuspäätöksen, jossa se totesi sääntöjenvastaisuuksia muun muassa C:n arvonnisäverosaatavan syntymishetken osalta. Tämä verotuspäätös vahvistettiin osittain

oikaisuvaatimusmenettelyn päätteeksi mutta sellaisten uusien tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen perusteella, joihin C:tä ei kehoitettu ottamaan kantaa.

102 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että tämä puolustautumisoikeuksien loukkaaminen ei ole välttämättä ratkaiseva kanteen ratkaisemisen kannalta. Se johtaisi nimittäin C:n oikaisuvaatimuksen johdosta tehdyn päätöksen kumoamiseen vain, jos kävisi ilmi, että oikaisuvaatimusmenettely olisi voinut johtaa toisenlaiseen tulokseen, jos tätä loukkaamista ei olisi tapahtunut. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kuitenkin, voiko se hylätä sen käsiteltäväksi saatetun kanteen tekemättä tällaista arviointia sillä perusteella, että 13.8.2015 tehdyn verotuspäätöksen täytäntöönpanoa on C:n pyynnöstä lykätty.

103 Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee neljännellä kysymyksellään, onko puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevaa unionin oikeuden yleistä periaatetta tulkittava siten, että kun toimivaltainen viranomainen tekee arvonlisäveron määrittävää verotuspäätöstä koskevassa hallinnollisessa oikaisumenettelyssä ratkaisun sellaisten uusien tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen perusteella, joihin asianomainen henkilö ei ole voinut ottaa kantaa, tämä ratkaisu on kumottava, vaikka mainitun verotuspäätöksen täytäntöönpanoa on lykätty asianomaisen henkilön pyynnöstä samaan aikaan kuin kyseisestä ratkaisusta on nostettu kanne.

104 Tästä on huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen on unionin oikeuden peruseriaate, jonka erottamaton osa on oikeus tulla kuulluksi kaikissa menettelyissä (tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

105 Tämän periaatteen, jota on sovellettava, kun hallinto aikoo tehdä henkilöä koskevan tälle vastaisen päätöksen, nojalla henkilöille, joiden etuihin heille osoitetut päätökset vaikuttavat tuntuvasti, on annettava tilaisuus esittää asianmukaisesti kantansa niistä seikoista, joiden perusteella hallinto aikoo tehdä päätöksensä (tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

106 Tämä velvoite koskee jäsenvaltioiden hallintoja, kun ne tekevät päätöksiä, jotka kuuluvat unionin oikeuden soveltamisalaan, vaikka sovellettavassa lainsäädännössä ei säädettäisi nimenomaisesti tällaisesta muodollisuudesta (tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

107 Nyt käsiteltävässä asiassa tilanne on tällainen. Tätä yleistä periaatetta nimittäin sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa jäsenvaltio kohdistaa verovelvollisiin verotarkastusmenettelyn noudattaakseen unionin oikeuden soveltamisesta johtuvaa velvoitetta toteuttaa kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella, sekä petosten torjumiseksi (tuomio 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 40 kohta).

108 Lisäksi säännön, jonka mukaan henkilölle, jolle on osoitettu hänelle vastainen päätös, on pitänyt antaa tilaisuus esittää huomautuksensa ennen kuin päätös tehtiin, tarkoituksena on, että toimivaltainen viranomainen voi ottaa asianmukaisesti huomioon kaikki merkitykselliset seikat. Kyseessä olevan henkilön tai yrityksen tehokkaan suojan varmistamiseksi säännön tavoitteena on erityisesti, että mainitut tahot voivat korjata virheen tai esittää sellaisia seikkoja, jotka koskevat niiden henkilökohtaista tilannetta ja jotka tukevat sitä, että päätös tehdään, että sitä ei tehdä tai että sillä on tietty sisältö (ks. vastaavasti (tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja

Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 ja C?130/13, EU:C:2014:2041, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

109 Edellä esitettyjen seikkojen ja tämän tuomion 101 kohdassa tiivistetysti esitettyjen tosiseikkojen perusteella voitaisiin katsoa, että nyt käsiteltävässä asiassa Romanian veroviranomaiset ovat saattaneet loukata C:n oikeutta tulla kuulluksi ennen sille vastaisen päätöksen tekemistä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä.

110 Näin ei kuitenkaan olisi, jos se, ettei C voinut esittää kantaansa oikaisumenettelyssä huomioon otetuista uusista tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista, ei johtuisi kyseisen hallinnon virheestä vaan sellaisen menettelysäännön soveltamisesta, jolla on tunnustettu yleisen edun mukainen tavoite, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

111 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen kaltaiset perusoikeudet eivät nimittäin ole ehdottomia vaan niitä voidaan rajoittaa, kunhan rajoitukset tosiasiallisesti palvelevat yleisen edun mukaisia kyseisellä toimenpiteellä tavoiteltuja tavoitteita eikä niillä puututa perusoikeuksiin tavoitellun päämäärän kannalta suhteettomasti ja tavalla, jota ei voida hyväksyä ja jolla loukattaisiin näin suojattujen oikeuksien keskeistä sisältöä (tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 ja C?130/13, EU:C:2014:2041, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

112 Tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että epäedullisesta päätöksestä tehdyn muutoksenhaun yhteydessä jälkikäteen tapahtuneella kuulemisella voidaan tietyissä olosuhteissa varmistaa, että kuulluksi tulemista koskeva oikeus toteutuu (tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C?129/13 ja C?130/13, EU:C:2014:2041, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

113 Erityisesti on todettava, että kun otetaan huomioon unionin yleinen intressi kantaa mahdollisimman nopeasti unionin omat tulot, mikä edellyttää, että tarkastukset voidaan toteuttaa nopeasti ja tehokkaasti, rajoitus, joka koskee oikeutta tulla kuulluksi ennen maksuunpanopäätöksen kaltaisen asianomaiselle vastaisen päätöksen tekemistä, voi olla perusteltu silloin, kun yhtäältä asianomainen voi tästä päätöksestä nostettavan kanteen yhteydessä tosiasiallisesti vaatia sellaisten välitoimien määräämistä, jotka johtavat kyseessä olevan päätöksen täytäntöönpanon lykkäämiseen, ja kun toisaalta hän voi tämän kanteen perusteella esittää asianmukaisesti kantansa (ks. vastaavasti tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics (C?129/13 ja C?130/13, EU:C:2014:2041, 54, 66, 67 ja 71 kohta).

114 Tämän tuomion 111–113 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö koskee mahdollisuutta oikeuttaa kansallisessa oikeudessa säädetty kuulluksi tulemista koskevan oikeuden rajoitus. Kun otetaan huomioon ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät oikeudelliset seikat ja tosiseikat, nyt käsiteltävässä asiassa ei kuitenkaan näytä olevan kyse tällaisesta rajoituksesta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

115 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevassa asiakirja-aineistossa ei nimittäin ole mitään, minkä perusteella voitaisiin katsoa, että verotusmenettelykoodeksin 213 §:ssä, jolla ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan säännellään oikaisuvaatimusmenettelyä, rajoitettaisiin millään tavalla oikaisuvaatimuksen tekijän oikeutta tulla kuulluksi tilanteessa, jossa Romanian verohallinto aikoo perustaa päätöksensä sellaisiin uusiin tosiseikkoihin ja oikeudellisiin seikkoihin, joihin asianomainen ei ole voinut ottaa kantaa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen neljänneestä kysymyksestä ja siihen liittyvistä seikoista ilmenee päinvastoin, että kyseisen tuomioistuimen mukaan se, että C:tä ei ole kuultu ennen tämän oikaisuvaatimuksesta tehdyn päätöksen tekemistä, on todellakin

”sääntöjenvastaisuus”, joka on omiaan loukkaamaan oikeutta tulla kuulluksi.

116 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuitenkin perustellusti todennut, mikä tahansa puolustautumisoikeuksien loukkaaminen hallinnollisessa menettelyssä ei välttämättä johda menettelyn päätteeksi tehdyn päätöksen kumoamiseen.

117 Unionin tuomioistuin on katsonut tästä, että kun edellytyksiä, joilla on varmistettava puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen, ja näiden oikeuksien loukkauksen seurauksia ei ole vahvistettu unionin oikeudessa, kyseisistä edellytyksistä ja seurauksista voidaan säätää kansallisessa oikeudessa, kunhan tätä varten toteutetut toimenpiteet vastaavat niitä, joita sovelletaan yksityishenkilöihin kansallisessa oikeudessa säännellyissä rinnastettavissa tilanteissa (vastaavuusperiaate), eikä niillä tehdä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttöä (tehokkuusperiaate) (tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, 75 kohta).

118 Tätä ratkaisua on sovellettava arvonnlisäveroasioissa, koska direktiivissä 2006/112 ei ole muutoksenhakumenettelyä koskevia säännöksiä, jotka jäsenvaltioiden olisi pantava täytäntöön (ks. analogisesti tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, 76 kohta).

119 On kuitenkin niin, että kun jäsenvaltiot saavat säätää, että puolustautumisoikeuksia voidaan käyttää sellaisten samojen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti, joilla säännellään jäsenvaltion sisäisiä tilanteita, tällaisten yksityiskohtaisten sääntöjen on oltava unionin oikeuden mukaisia eikä niillä varsinkaan saada kyseenalaistaa direktiivin 2006/112 tehokasta vaikutusta (ks. analogisesti tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, 77 kohta).

120 Kansalliselle tuomioistuimelle kuuluva velvollisuus taata unionin oikeuden täysi vaikutus ei velvoita kaikissa tapauksissa kumoamaan päätöstä sillä perusteella, että sitä tehtäessä on loukattu puolustautumisoikeuksia. Tällaisesta erityisesti kuulluksi tulemista koskevan oikeuden loukkaamisesta nimittäin seuraa kyseessä olevan hallintomenettelyn päätteeksi tehdyn päätöksen kumoaminen ainoastaan, jos menettely olisi voinut johtaa toisenlaiseen tulokseen ilman kyseistä sääntöjenvastaisuutta (ks. vastaavasti tuomio 3.7.2014, Kamino International Logistics ja Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 ja C-130/13, EU:C:2014:2041, 78 ja 79 kohta; tuomio 20.12.2017, Prequ’ Italia, C-276/16, EU:C:2017:1010, 62 kohta ja tuomio 4.6.2020, C. F. (Verotarkastus), C-430/19, EU:C:2020:429, 35 kohta). Sitä vastoin sillä, että kumottavaksi vaaditun toimen täytäntöönpanon lykkäämisestä on määrätty samaan aikaan kuin tästä toimesta on nostettu kanne, ei ole merkitystä.

121 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava, missä määrin oikaisuvaatimusmenettely olisi voinut johtaa toisenlaiseen tulokseen, jos C:tä olisi kuultu siinä.

122 Kaiken edellä esitetyn perusteella neljänteen kysymykseen on vastattava, että puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevaa unionin oikeuden yleistä periaatetta on tulkittava siten, että kun toimivaltainen viranomainen tekee arvonnlisäveron määrittävää verotuspäätöstä koskevassa hallinnollisessa oikaisumenettelyssä ratkaisun sellaisten uusien tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen perusteella, joihin asianomainen henkilö ei ole voinut ottaa kantaa, tämä ratkaisu on kumottava, jos ilman tätä sääntöjenvastaisuutta kyseinen menettely olisi voinut johtaa toisenlaiseen tulokseen, vaikka mainitun verotuspäätöksen täytäntöönpanoa olisi lykätty asianomaisen henkilön pyynnöstä samaan aikaan kuin kyseisestä ratkaisusta on nostettu kanne.

Oikeudenkäyntikulut

123 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/117/EY, 64 artiklaa

on tulkittava siten, että

kyseisen artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvat jatkuvasti tietyn ajanjakson ajan toteutettavat palvelujen suoritukset, kuten suoritukset, joita maksukyvyttömyysmenettelyn selvittäjät ja likvidaatiomenettelyn selvittäjät toteuttavat Romanian oikeuden nojalla maksukyvyttömyysmenettelyjen kohteena olevien yritysten hyväksi, koska – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtäviin kuuluvista selvityksistä muuta ilmene – kyseisiin suorituksiin liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja.

2) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/117, 64 artiklan 1 kohtaa

on tulkittava siten, että

jos korvausta kyseisen säännöksen soveltamisalaan kuuluvista palvelujen suorituksista ei voida maksaa velallisen tileillä olevien varojen riittämättömyyden vuoksi, mainitun säännöksen perusteella ei voida katsoa, että arvonlisäverosaatava syntyy vasta hetkenä, jona korvaus tosiasiallisesti vastaanotetaan.

3) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/117, 168 artiklan a alakohtaa

on tulkittava siten, että

sen osoittamiseksi, että yhtäältä tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja toisaalta myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien välillä on suora ja välitön yhteys, on määritettävä näiden liiketoimien objektiivinen sisältö, mikä edellyttää, että otetaan huomioon kaikki olosuhteet, joissa mainitut liiketoimet on toteutettu, eli erityisesti verovelvollisen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankkimien tavaroiden ja palvelujen tosiasiallinen käyttö ja tämän hankinnan yksinomainen syy, eikä liikevaihdon tai verollisten liiketoimien määrän kasvu ole tältä osin merkityksellistä.

4) Puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevaa unionin oikeuden yleistä periaatetta

on tulkittava siten, että

kun toimivaltainen viranomainen tekee arvonlisäveron määrittävää verotuspäätöstä koskevassa hallinnollisessa oikaisumenettelyssä ratkaisun sellaisten uusien tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen perusteella, joihin asianomainen henkilö ei ole voinut ottaa

kantaa, tämä ratkaisu on kumottava, jos ilman tätä sääntöjenvastaisuutta kyseinen menettely olisi voinut johtaa toisenlaiseen tulokseen, vaikka mainitun verotuspäätöksen täytäntöönpanoa olisi lykätty asianomaisen henkilön pyynnöstä samaan aikaan kuin kyseisestä ratkaisusta on nostettu kanne.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: romania.