

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. birželio 13 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 64 straipsnio 1 ir 2 dalys – Taikytinumas – Nemokumo administratorių ir likvidatorių paslaugos – Nepertraukiamas paslaugų teikimas – 168 straipsnio a punktas – Pirkimo PVM atskaita – Išlaidos, susijusios su teise naudoti prekybinį pavadinimą – Teisė į gynybą – Teisė būti išklaustyti“

Byloje C-696/22

dėl *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija) 2021 m. liepos 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2022 m. lapkričio 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

C SPRL

prieš

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj,

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

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas O. Spineanu-Matei, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas) ir S. Rodin,

generalinis advokatas N. Emiliou,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- C SPRL, atstovaujamos *avocati* A. Coroian, A. Madar-Petran ir C. A. Păun,
- Rumunijos vyriausybė, atstovaujamos R. Antonie, E. Gane ir A. Rotăreanu,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir J. Jokubauskaitės,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/117/EB (OL L 14, 2009, p. 7) (toliau – Direktyva 2006/112), 63, 64, 66 ir 168 straipsniai ir teisės į gynybą paisymo principo išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant C SPRL ginčą su *Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj* (Klužo apskrities viešųjų finansų administracija, Rumunija) ir *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca* (Klužo-Napokos viešųjų finansų regioninė generalinė direkcija, Rumunija; toliau kartu – Rumunijos mokesčių administratorius) dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, pagal kurį C įpareigojama papildomai sumokėti pridėtinės vertės mokestį (PVM), mokėtiną už įmonėms, kurioms taikomos nemokumo procedūros, suteiktas paslaugas, teisėtumo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 24 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Apmokestinimo momento ir prievolės apskaičiuoti PVM sąvokos turėtų būti suderintos, nes bendra PVM sistema turi būti diegta ir bet kurie kiti jos pakeitimai turi signalioti visose valstybėse narėse tuo pačiu metu.“

4 Direktyvos 2006/112 VI antraštinėje dalyje, susijusioje su apmokestinimo momentu ir prievole apskaičiuoti PVM, yra 2 skyrius „Prekių tiekimas ir paslaugų teikimas“, o jame – šios direktyvos 63–67 straipsniai.

5 Šios direktyvos 63 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

6 Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 2 dalies pradinė versija buvo pakeista Direktyva 2008/117, o pastarosios direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę terminas pagal jos 3 straipsnio 1 dalį baigėsi 2010 m. sausio 1 d. Taigi Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 2 dalį buvo terpta pirma pastraipa, nekeičiant šio 64 straipsnio 1 dalies.

7 Direktyvos 2006/112 64 straipsnyje nurodyta:

„1. Jeigu atlikus paslaugų teikimą ar prekių tiekimą, išskyrus 14 straipsnio 2 dalies b punkte nurodytą prekių nuomą tam tikram laikotarpiui ar pardavimą atidedant apmokėjimo terminą, sąskaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eilės, laikoma, kad paslaugų teikimas ar prekių tiekimas yra atliktas tada, kai baigiasi laikotarpis, su kuriuo yra susijusios šios sąskaitos ar apmokėjimas.

2. <...>

Valstybės narės gali numatyti, kad pirmoje pastraipoje nenumatytais tam tikrais atvejais nepertraukiamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas tam tikrą laikotarpį būtų laikomas užbaigtu bent pasibaigus vienerių metų laikotarpiui.“

8 Direktyvos 2006/112 66 straipsnio pradinė versija buvo iš dalies pakeista Direktyva

2008/117. Taigi ? Direktyvos 2006/112 66 straipsn? buvo ?terpta antra pastraipa, nekei?iant šio straipsnio pirmos pastraipos.

9 Šios direktyvos 66 straipsnyje nustatyta:

„Nukrypdamos nuo 63, 64 ir 65 straipsni?, valstyb?s nar?s gali numatyti, kad tam tikr? sandori? atveju ar tam tikr? kategorij? apmokestinamiesiems asmenims prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda vienu iš ši? moment?:

- a) ne v?liau kaip išrašius s?skait? fakt?r?;
- b) ne v?liau kaip gavus apmok?jim?;
- c) kai s?skaita-fakt?ra neišrašoma arba ji išrašoma v?liau – per tam tikr? laikotarp? nuo apmokestinimo momento.

<...>“

10 Min?tos direktyvos VII antraštin?je dalyje „Apmokestinamoji vert?“ yra 90 straipsnis, suformuluotas taip:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atvejais arba kai kaina sumažinama, ?vykdžius sandor?, apmokestinamoji vert? yra atitinkamai sumažinama valstybi? nari? nustatytais s?lygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmok?jimo atveju valstyb?s nar?s gali nukrypti nuo 1 dalies.“

11 Tos pa?ios direktyvos X antraštin?s dalies, susijusios su atskaita, 1 skyriuje „Teis?s ? atskait? atsiradimas ir taikymo sritis“ yra 168 straipsnis, kuriame nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

- a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

Rumunijos teis?

12 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikytinos redakcijos 2003 m. gruodžio 22 d. *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (?statymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokes?i? kodeksas; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d.; toliau – Mokes?i? kodeksas) 134bis straipsnyje „Preki? tiekimo ir paslaug? teikimo apmokestinimo momentas“ numatyta:

„1. Apmokestinimo momentas ?vyksta preki? tiekimo dien? arba paslaug? suteikimo dien?, išskyrus šiame skyriuje numatytas išimtis.

<...>

7. Paslaugos, už kurias s?skaitos pateikiamos ar apmokamos kelis kartus iš eil?s, pavyzdžiui, statybos ir montavimo paslaugos, konsultavimo, tyrimo, ekspertiz?s ir kitos panašios paslaugos, laikomos suteiktomis t? dien?, kai parengiamos pažangos ataskaitos, darb? ataskaitos ar kiti

panašų dokumentai, leidžiantys nustatyti suteiktas paslaugas, arba prireikus (pagal sutarties sąlygas) dieną, kai jas priima gavėjai.

8. Nepertraukiamo prekų tiekimo ir paslaugų teikimo atveju, išskyrus atvejus, nurodytus 7 dalyje, kaip antai gamtinių dujų, vandens, telefono ryšio paslaugų, elektros energijos ir panašių paslaugų teikimas, tiekimas ar teikimas laikomas vykdytu sutartyje numatytais apmokėjimo už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas dienomis arba sąskaitos faktūros išrašymo dieną, tačiau sąskaitų pateikimo laikotarpis negali būti ilgesnis nei vieni metai.

<...>

13 Minuto kodekso 145 straipsnyje „Teisės atskaitų taikymo sritis“ nustatyta:

„<...>

2. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti mokestį už pirkimus, jei jie naudojami šiems sandoriams:

a) apmokestinamiesiems sandoriams <...>

14 2006 m. balandžio 5 d. *Legea Nr. 85/2006 privind procedura insolvenței* (statymas Nr. 85/2006 dėl nemokumo procedūros; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 359, 2006 m. balandžio 21 d.) 4 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Visos išlaidos, susijusios su šiame statute nustatyta procedūra, skaitant išlaidas, susijusias su nemokumo administratoriaus ir (arba) likvidatoriaus procesinių dokumentų teikimu, šaukimu ir pranešimu, dengiamos iš skolininko turto.

<...>

4. Jei skolininko sąskaitoje nėra lėšų, naudojamas likvidavimo fondas <...>

15 Šio statymo 11 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Pagal šį statymą pagrindinis nemokumo bylų teismo funkcijos yra:

<...>

c) iš pasiūlymus dėl savo paslaugų byloje pateikusių tinkamų nemokumo administratorių atrinkto laikinojo nemokumo administratoriaus arba atitinkamu atveju – likvidatoriaus, <...> motyvuotas paskyrimas; jų atlygio pagal Nemokumo administratorių darbo organizavimo statute nustatytus kriterijus ir funkcijų tuo laikotarpiu nustatymas. Nemokumo bylų teismas paskiria laikinąjį nemokumo administratorių arba laikinąjį likvidatorių, kurio prašo kreditorius, prašantis pradėti procedūrą, arba skolininkas, jei jis pateikė prašymą. <...>

d) kreditorių susirinkimo arba kreditoriaus, turinčio daugiau kaip 50 % reikalavimų vertės, paskirto nemokumo administratoriaus arba likvidatoriaus ir sutarto atlygio patvirtinimas nutartimi. <...>

16 Šio statymo 21 straipsnio 1 ir 1bis dalyse numatyta:

„1. Nemokumo administratorius kas mėnesį pateikia ataskaitą, kurioje aprašoma, kaip jis vykdo savo funkcijas, ir procedūros administravimo išlaidų arba kitų išlaidų, patirtų iš skolininko turtui priskirtų lėšų, pagrindimą. Ataskaita pridedama prie bylos medžiagos ir jos ištrauka paskelbiama [*Buletinul Procedurilor de Insolvență (BPI)* (Bankroto bylų biuletenis)]. Kas 120 dienų

nemokumo byl? teismas nustato proced?ros t?simo termin?, kuriam pasibaigus nemokumo administratorius apibendrina per t? laikotarp? atliktus veiksmus, nurodytus veiklos ataskaitose.

1bis. 1 dalyje nurodytoje ataskaitoje taip pat nurodomas nemokumo administratoriaus arba likvidatoriaus darbo užmokestis, o kartu – jo apskai?iavimo b?das.“

17 To paties ?statymo 24 straipsnyje nustatyta:

„1. Skelbdamas bankrot?, nemokumo byl? teismas paskiria likvidatori?, tod?l atitinkamai taikomos 19, 21, 22 ir 23 straipsni? bei 102 straipsnio 5 dalies nuostatos.

2. Nemokumo administratorius nustoja eiti pareigas, kai likvidatoriaus funkcijas nustato nemokumo byl? teismas.

3. Anks?iau paskirtas nemokumo administratorius taip pat gali b?ti paskirtas likvidatoriumi.“

18 Klostantis pagrindin?s bylos faktin?ms aplinkyb?ms galiojusios redakcijos 2003 m. gruodžio 24 d. *Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?* (Vyriausyb?s nutarimas Nr. 92/2003 d?l mokes?i? proced?ros kodekso; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 941, 2003 m. gruodžio 29 d.; toliau – Mokes?i? proced?ros kodeksas) 213 straipsnyje „Skund? nagrin?jimas“ numatyta:

„1. Kompetentinga institucija, spr?sdoma d?l skundo, tikrina faktinius ir teisinius mokestinio administracinio akto pagrindus. Analizuojant skund? atsižvelgiama ? šali? argumentus, j? nurodytas teis?s nuostatas ir prie bylos medžiagos prid?tus dokumentus. Skundas nagrin?jamas neperžengiant jo rib?.

2. Už skundo nagrin?jim? atsakinga institucija gali prašyti ministerijos arba kit? institucij? ir valdžios institucij? specializuot? tarnyb? nuomon?s.

3. Sprendimas d?l skundo negali pabloginti skund? pateikusio asmens pad?ties po to, kai jis pats pateik? skund?.

4. Skund? pateik?s asmuo, ?stojusios ? byl? šalys arba j? ?galiotiniai gali pateikti nauj? ?rodym? savo prašymui pagr?sti. Tokiu atveju gin?ijam? administracin? mokestin? akt? išdavusi mokes?i? institucija arba, atsižvelgiant ? atvej?, patikrinim? atlik?s organas tur?s galimyb? priimti sprendim? d?l ši? nauj? ?rodym?.

5. Už skundo nagrin?jim? atsakinga institucija pirmiausia priima sprendim? d?l proced?rini? ir esmini? prieštara?im? ir, jei nustatoma, kad jie pagr?sti, byla nenagrin?jama iš esm?s.“

19 2006 m. lapkri?io 8 d. *Ordonan?a de urgen?? Nr. 86/2006 privind organizarea activit??ii practicienilor în insolven??* (Nepaprastasis vyriausyb?s nutarimas Nr. 86/2006 d?l nemokumo specialist? veiklos organizavimo; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 944, 2006 m. lapkri?io 22 d.) 38 straipsnyje nustatyta:

„1. Nemokumo specialistai turi teis? gauti atlyg? už savo darb? fiksuoto atlygio, s?km?s mokes?io ar j? derinio forma.

<...>

4. Preliminar? atlyg? už steb?jimo laikotarp? nustato nemokumo byl? teismas prad?damas nemokumo byl?, remdamasis 2 dalyje nustatytais kriterijais. Atlyg? gali iš dalies pakeisti kreditori? susirinkimas, kuris turi atsižvelgti ? 2 dalies nuostatas.

5. Nemokumo specialist?, administratori? ar likvidatori? atlygiai arba proced?ros išlaidos mokami iš fondo, ?steigto pagal ?statymo Nr. 85/2006 4 straipsn? <...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

20 C, pagal Rumunijos teis? ?steigta bendrov?, vienija nemokumo administratorius ir likvidatorius, pagal Rumunijos teis? vadinamus „nemokumo specialistais“. Ji teikia paslaugas ?mon?ms, kurioms taikomos nemokumo proced?ros. Negin?ijama, kad šios paslaugos yra apmokestinamos PVM.

21 2015 m. rugpj??io 13 d. pranešimu apie mok?tin? mokest?, iš dalies patvirtintu 2016 m. geguž?s 10 d. sprendimu, priimtu atsakant ? C pateikt? skund?, Rumunijos mokes?i? administratorius konstatavo pažeidimus, be kita ko, susijusius su prievole apskai?iuoti mokest?. C kreip?si ? *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija), prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikus? teism?, su ieškiniu ir praš? sustabdyti 2016 m. geguž?s 10 d. sprendimo vykdym?.

22 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad šiame ieškinyje keliama trys klausimai d?l Direktyvos 2006/112 išaiškinimo.

23 Pirma, d?l paslaug?, kurias C teik? bendrovei *SM SRL* laikotarpiu nuo 2011 m. kovo 17 d. iki 2011 m. rugpj??io 31 d., šis teismas konstatavo, kad 2011 m. rugpj??io 31 d. C išraš? s?skait? fakt?r?.

24 Siekiant ?vertinti šio poži?rio teis?tum?, reikia nustatyti, ar nagrin?jamoms paslaugoms taikoma Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 2 dalis, kuri ? Rumunijos teis? perkelta Mokes?i? kodekso 134bis straipsnio 8 dalimi.

25 Pagal pastar?j? nuostat? apmokestinamieji asmenys gali numatyti, kad „nepertraukiamo paslaug? teikimo“ atveju s?skaitos už jas gali b?ti pateikiamos per ne ilgesn? kaip vien? met? laikotarp?. Šios nuostatos taikymo sritis apibr?žta neišsamiau paslaug? s?rašu.

26 Jeigu paaišk?t?, kad bendrovei *SM* suteiktos paslaugos patenka ? Mokes?i? kodekso 134bis straipsnio 8 dalies taikymo srit?, Rumunijos mokes?i? administratorius klaidingai nusprend?, kad apmokestinimo momentas ir prievol? apskai?iuoti mokest? atsirado tuo momentu, kai šias paslaugas suteik? C, tod?l C tur?jo išrašyti s?skaitas fakt?ras ne v?liau kaip kito m?nesio, einan?io po ši? paslaug? teikimo, penkiolikt? dieną.

27 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad iš jo nagrin?jamoje byloje atliktos ekspertiz?s matyti, jog aptariamoms paslaugoms iš tikr?j? buvo teikiamos nepertraukiamai. Atsižvelgiant ? tai, negalima atmesti galimyb?s, kad už šias paslaugas buvo pateiktos s?skaitos ir jos buvo apmokamos kelis kartus iš eil?s.

28 Antra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad už paslaugas, suteiktas laikotarpiu nuo 2010 m. lapkri?io m?n. iki 2011 m. spalio m?n., C išraš? s?skait? fakt?r? 2011 m. spalio 3 d. ir sumok?jo PVM 2011 m. lapkri?io 1 d., kai gavo atlyg?. Šis poži?ris buvo pateisinamas aplinkybe, kad mok?jimui buvo taikoma s?lyga, susijusi su ši? paslaug? gav?jo l?š? tur?jimu.

29 Rumunijos mokesčių administratorius nusprendė, kad tokia sąlyga neleidžia atskirti apmokestinimo momento ir prievolės apskaičiuoti PVM, nes C teikė paslaugas nuo jos paskyrimo nemokumo administratore ar likvidatore dienos.

30 C, priešingai, remiasi 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimu *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542, 35 punktas), teigdama, kad „mokėjimui“ būdingas tiesioginis ryšys tarp sandorio ir atlygio. Taigi prieš atliekant nagrinjamą mokėjimą nebuvo nei keitimosi abipusėmis prievolėmis, nei apmokestinamojo sandorio.

31 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl Rumunijos mokesčių administratoriaus pozicijos suderinamumo su Direktyvos 2006/112 63, 64 ir 66 straipsniais.

32 Galiausiai, trečia, pagal 2009 m. gruodžio 8 d. sudarytą bendradarbiavimo sutartį advokatų profesinė bendrija DDKK suteikė C finansinę pagalbą ir teisę naudoti savo vardą ir logotipą.

33 Rumunijos mokesčių administratoriaus teigimu, ši sutartis buvo rinkodaros strategijos, kuria buvo siekiama pritraukti klientų, kai C pradėjo veikti kaip nemokėtoji administratorė arba likvidatorė, dalis. Vis dėlto šis administratorius atsisakė leisti atskaityti pagal šią sutartį DDKK išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM, motyvuodamas tuo, kad C neįrodė, jog DDKK suteiktos paslaugos buvo naudojamos jos apmokestinamiesiems sandoriams.

34 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, jog tam, kad galėtų pasinaudoti savo teise į atskaitą pagal Mokesčių kodekso 145 straipsnio 2 dalies a punktą, C turėjo įrodyti, kad egzistuoja „tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys“ tarp įsigijimo ir pardavimo sandorių. 2021 m. lapkričio 25 d. Sprendime *Amper Metal* (C-334/20, EU:C:2021:961) pateikiama nuoroda šiuo klausimu, tačiau jis neleidžia nustatyti reikalaujamo įrodymų lygio. Nagrinėjamu atveju C pateikė Rumunijos mokesčių administratoriui DDKK sudarytą bendradarbiavimo sutartį ir jos išrašytas sąskaitas faktūras. Be to, C pranešė, kad padidėjo jos apyvarta ir apmokestinamų sandorių suma.

35 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, be trijų klausimų, susijusių su Direktyvos 2006/112 aiškinimu, jo nagrinėjamoje byloje keliamas klausimas dėl teisės į gynybą.

36 Iš tiesų per skundo dėl 2015 m. rugpjūčio 13 d. pranešimo apie mokėtiną mokestį procedūrą Rumunijos mokesčių administratorius priėmė naują faktinę ir teisinę informaciją. C teigia, kad neturėjo galimybės pareikšti nuomonės dėl šio argumentų, todėl taip buvo pažeista teisė į gynybą ir Mokesčių kodekso 213 straipsnis, pagal kurį nagrinėjant skundą atliekama kontrolė apsiriboja faktiniais ir teisiniais motyvais, kuriuos buvo atsižvelgta priimant ginčijamą aktą.

37 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad 2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041) 79 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad teisės į gynybą, visų pirma teisės būti išklausytam, pažeidimas lemia pasibaigus atitinkamai administracinei procedūrai priimto sprendimo panaikinimą, tik jei nesant šio pažeidimo šios procedūros rezultatas būtų buvęs kitoks. Iš šio sprendimo 73 punkto matyti, kad teisė į gynybą taip pat nepažeidžiama, jeigu pranešimo apie mokėtiną mokestį vykdymas sustabdomas iki galimo jo pakeitimo.

38 Nagrinėjamu atveju C buvo taikomos laikinosios apsaugos priemonės, t. y. 2015 m. rugpjūčio 13 d. pranešimo apie mokėtiną mokestį vykdymo sustabdymas, kol prašymą priimti

prejudicin? sprendim? pateik?s teismas priims sprendim? d?l bylos esm?s. Be to, šio teismo nagrin?jamoje byloje C gin?ijo naujus argumentus, kuriais r?m?si Rumunijos mokes?i? administratorius per skundo nagrin?jimo proced?r?.

39 Šiomis aplinkyb?mis *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Direktyvos 2006/112] 63, 64 ir 66 straipsniais draudžiama tokia mokes?i? institucijos administracin? praktika, kaip nagrin?jama šioje byloje, kai apmokestinamajam asmeniui, profesinei ribotos atsakomyb?s bendrovei (SPRL), per kuri? nemokumo specialistai gali verstis savo profesine veikla, nustatomos papildomos mok?jimo prievol?s, apimanti apmokestinimo momento ir prievol?s apskai?iuoti mokest? nustatym? tuo momentu, kai paslaugos buvo suteiktos vykstant nemokumo bylai, kai nemokumo specialisto atlyg? nustat? nemokumo byl? teismas arba kreditori? susirinkimas, tod?l apmokestinamasis asmuo prival?jo išrašyti s?skaitas fakt?ras iki kito m?nesio, einan?io po m?nesio, kur? ?vyko apmokestinimo momentas, penkioliktos dienos?

2. Ar Direktyvos 2006/112 63, 64 ir 66 straipsniais draudžiama tokia mokes?i? institucijos administracin? praktika, kaip nagrin?jama šioje byloje, kai apmokestinamajam asmeniui, profesinei ribotos atsakomyb?s bendrovei (SPRL), per kuri? nemokumo specialistai gali verstis savo profesine veikla, nustatomos papildomos mok?jimo prievol?s tiek, kiek šis apmokestinamasis asmuo išraš? s?skaitas fakt?ras ir surinko PVM tik t? dien?, kai gavo mok?jimus už vykstant nemokumo bylai suteiktas paslaugas, nors kreditori? susirinkimas nustat?, kad nemokumo specialisto atlygio mok?jimas priklauso nuo to, ar skolinink? s?skaitose yra l?š?

3. Ar advokat? kontoros ir apmokestinamojo asmens keli? prek? ženkli? naudojimo (*co-branding*) sutarties atveju, siekiant suteikti teis? ? atskait?, pakanka, kad apmokestinamasis asmuo, ?rodin?damas tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio tarp apmokestinamojo asmens atlikt? pirkim? ir pardavimo sandori? buvim?, ?rodyt?, kad po sutarties sudarymo padid?jo apyvarta ar apmokestinam?j? sandori? vert?, be kit? patvirtinam?j? dokument?? Jei taip, ? kokius kriterijus reikia atsižvelgti nustatant faktin? teis?s ? atskait? apimt??

4. Ar Europos S?jungos teis?je ?tvirtintas bendrasis teis?s ? gynyb? paisymo principas turi b?ti aiškinamas taip, kad, kai nacionalin?je administracin?je proced?roje nagrin?jant skund? d?l pranešimo apie mok?tin? mokest?, kuriuo nustatytas papildomas PVM mok?jimas, priimama nauja faktin? ir teisin? informacija, palyginti su ta, kuri buvo pateikta mokestinio patikrinimo akte, kuriuo buvo grindžiamas pranešimas apie mok?tin? mokest?, ir apmokestinamajam asmeniui pritaikytos laikinosios apsaugos priemon?s, byl? iš esm?s nagrin?jantis teismas, kol priims sprendim?, sustabdžius reikalavimo vykdym?, gali konstatuoti, kad šis principas nebuvo pažeistas, nepatikin?s, ar, nesant šio pažeidimo, proced?ra gal?jo baigtis kitaip?“

D?l prašymo taikyti pagreitint? proced?r?

40 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas praš? Teisingumo Teismo ši? byl? nagrin?ti taikant pagreitint? proced?r? pagal Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 105 straipsnio 1 dal? ir teig?, kad pagrindin? byl? jis nagrin?ja nuo 2016 m.

41 Proced?ros reglamento 105 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo prašymu arba išimties tvarka savo iniciatyva Teismo pirmininkas, išklaus?s teis?j? praneš?j? ir generalin? advokat?, gali nuspr?sti nagrin?ti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pagal pagreitint? proced?r?, nukrypstant nuo šio reglamento nuostat?, jeigu d?l bylos pob?džio reikia, kad ji b?t? greitai išnagrin?ta.

42 Nagrin?jamu atveju neatrodo, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas

turėtų priimti sprendimą per nustatytą terminą ar kad 2016 m. C jam pateiktas skundas turėtų būti išnagrinamas skubiai (šiuo klausimu žr. 2010 m. spalio 1 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutarties *NS ir kt.*, C-411/10, EU:C:2010:575, 8 punktą).

43 Šiuo klausimu pakanka pažymėti, kad 2021 m. liepos 15 d. tas teismas nusprendė perduoti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą. Vis dėlto minėtas teismas šį prašymą pateikė tik 2022 m. lapkričio 8 d.

44 Be to, reikia priminti, kad reikalavimas Teisingumo Teisme greitai išnagrinėti ginčą negali kilti tik iš to, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas privalo užtikrinti greitą bylos išsprendimą (2022 m. spalio 13 d. Sprendimo *Gmina Wieliszew*, C-698/20, EU:C:2022:787, 50 punktas).

45 Galiausiai Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad vien aiškiai teisėtas subjektų suinteresuotumas kuo greičiau nustatyti teisę, kuri jiems atsiranda pagal Sąjungos teisę, apimtiną išimtinę aplinkybę, galinti pateisinti pagreitinę procedūrą taikymą (2012 m. sausio 10 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutarties *Arslan*, C-534/11, EU:C:2012:4, 13 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

46 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismo pirmininkas, iš klausęs teisę pranešę ir generalinį advokatą, 2022 m. gruodžio 21 d. sprendimu atmetė prašymą taikyti pagreitinę procedūrą, numatytą Procedūros reglamento 105 straipsnyje.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl klausimų priimtinumų

47 Pirma, reikia pažymėti, kad pirmuoju ir antruoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo išaiškinti Direktyvos 2006/112 63, 64 ir 66 straipsnius.

48 Vis dėlto iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad iš tikrųjų šiam teismui kyla klausimas ne dėl paties Direktyvos 2006/112 63 straipsnio aiškinimo, bet dėl atitinkamai šios direktyvos 64 straipsnio 1 ir 2 dalies, siejamų su jos 63 straipsniu, taikymo srities.

49 Šiuo klausimu iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad pirminės redakcijos Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 ir 2 dalys buvo perkeltos į Rumunijos teisę. Mokesčių kodekso 134bis straipsnio 7 ir 8 dalimis.

50 Vis dėlto Teisingumo Teismas negali nustatyti, ar šios direktyvos 66 straipsnio pirma pastraipa, kuri yra fakultatyvaus taikymo nuostata, pagrindinėje byloje nagrinjamą faktinių aplinkybių susiklostymo metu buvo perkelta į Rumunijos teisę. Savo rašytinėse pastabose Rumunijos vyriausybė teigia, kad taip nebuvo. Be to, Teisingumo Teismo turima informacija neleidžia jam įvertinti šios nuostatos svarbos ginčui pagrindinėje byloje išspręsti.

51 Kadangi prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra SESV 267 straipsnyje tvirtinto proceso pagrindas, nacionalinis teismas pačiame šiame prašyme turi nurodyti faktines bei teises pagrindinės bylos aplinkybes ir pateikti reikiamus paaiškinimus dėl prašomą išaiškinti Sąjungos teisės nuostatų pasirinkimo priežasčių ir ryšio, kurį jis nustatė tarp šių nuostatų ir jo nagrinjamam ginčui taikytiną nacionalinę teisę aktą (2023 m. birželio 8 d. Sprendimo *Lyonesse Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

52 Šie kumuliaciniai reikalavimai, susiję su prašymo priimti prejudicinį sprendimą turiniu, aiškiai išdėstyti Procedūros reglamento 94 straipsnyje, kurio prašymą priimti prejudicinį sprendimą

pateiktas teismas turi tiksliai laikytis. Be to, tie reikalavimai nurodyti Europos Sąjungos Teisingumo Teismo rekomendacijų nacionaliniams teismams dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikimo (OL C 380, 2019, p. 1) 13, 15 ir 16 punktuose (1923 m. birželio 8 d. Sprendimo *Lyoness Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, 27 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

53 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad pirmasis ir antrasis klausimai nepriimtini tiek, kiek jie susiję su Direktyvos 2006/112 66 straipsnio išaiškinimu.

54 Antra, trečiasis klausimas susijęs su Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte numatytos teisės į atskaitę įgyvendinimu. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikiamam teismui kyla klausimas, pirma, dėl rodymų, kuriuos apmokestinamasis asmuo turi pateikti mokesčių institucijoms, kad galėtų pasinaudoti šia teise, ir, antra, dėl jos apimties.

55 Vis dėlto Teisingumo Teismo turima informacija susijusi tik su trečiojo klausimo pirma dalimi, todėl jis negali nustatyti nei motyvų, dėl kurių prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikiamam teismui kilo klausimų dėl teisės į atskaitę apimtį, nei atsakymo į šį klausimą naudingumo. Šiomis aplinkybėmis trečiojo klausimo antra dalis yra nepriimtina.

Dėl pirmojo klausimo

56 Pirmiausia reikia pažymėti, kad, kiek tai susiję su pagrindinėje byloje nagrinjamą paslaugų teikimu, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės teigia, kad C susivieniję nemokumo administratoriai ir likvidatoriai žmonės, kurioms iškelta nemokumo byla, teikia paslaugas ne *ad hoc*, bet nepertraukiamai tam tikrą laikotarpį.

57 Taigi reikia konstatuoti, kad pirmuoju klausimu prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas Teisingumo Teismo klausia, ar Direktyvos 2006/112 64 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad į atitinkamas šio straipsnio 1 ir 2 dalių taikymo sritis patenka nepertraukiamas paslaugų teikimas tam tikrą laikotarpį, kaip antai pagal Rumunijos teisę nemokumo administratorių ir likvidatorių paslaugų teikimas žmonėms, kurioms iškeltos nemokumo bylos.

58 Šiuo klausimu, pirma, reikia priminti, kad Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama atsižvelgiant į jos 63 straipsnį, nes pirmoji nuostata yra neatsiejamai susijusi su antrąja (2021 m. spalio 28 d. Sprendimo *X-Beteiligungsgesellschaft (PVM – Mokėjimai dalimis)*, C-324/20, EU:C:2021:880, 34 punktą).

59 Pagal šį 63 straipsnį apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Pagal minėtą 64 straipsnio 1 dalį, jeigu už paslaugas sskaitos pateikiamos ar mokama kelis kartus iš eilės, laikoma, kad paslaugų teikimas atliktas, kaip tai suprantama pagal šį 63 straipsnį, tada, kai baigiasi laikotarpiai, su kuriais susiję šie sskaitų pateikimai ar mokėjimai (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 28 d. Sprendimo *X-Beteiligungsgesellschaft (PVM – Mokėjimai dalimis)*, C-324/20, EU:C:2021:880, 35 punktą).

60 Iš kartu taikomų šių dviejų nuostatų matyti, kad, kiek tai susiję su paslaugomis, už kurias sskaitos pateikiamos ar mokama kelis kartus iš eilės, apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda pasibaigus laikotarpiams, su kuriais susiję šie sskaitų pateikimai ar mokėjimai (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 28 d. Sprendimo *X-Beteiligungsgesellschaft (PVM – Mokėjimai dalimis)*, C-324/20, EU:C:2021:880, 36 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

61 Dėl sėvokos „paslaugos, už kurias mokama kelis kartus iš eilės“ Teisingumo Teismas patvirtino, kad ji apima tik tas paslaugas, kurių pats pobūdis pateisina mokėjimų dalimis, t. y.

paslaugas, kurios teikiamos ne *ad hoc*, bet pakartotinai ar nepertraukiamai tam tikrą laikotarpą (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 28 d. Sprendimo *X-Beteiligungsgesellschaft (PVM – Mokėjimai dalimis)*, C-324/20, EU:C:2021:880, 37–39 punktus).

62 Ši išvada *mutatis mutandis* taikoma antrajam Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalyje numatytam atvejui, t. y. kai „už paslaugas suskaitos pateikiamos kelis kartus iš eilės“.

63 Be to, remtis šios direktyvos 64 straipsnio 1 dalimi, kaip teisės norma, pagal kurią nustatomas mokestinys prievolės atsiradimo momentas, galima tik tuomet, kai paslaugų faktinio teikimo momentas (arba aiškus teisės ir gali būti vertinami skirtingai, o taip yra, kai dėl paslaugų nepertraukiamo ar kartotinio pobūdžio jos teikiamos vienu ar keliais nustatytais laikotarpiais (2021 m. spalio 28 d. Sprendimo *X-Beteiligungsgesellschaft (PVM – Mokėjimai dalimis)*, C-324/20, EU:C:2021:880, 45 punktas).

64 Vis dėlto tuo atveju, kai paslaugos suteikimo momentas yra aiškus, visų pirma kai paslauga yra *ad hoc* pobūdžio ir egzistuoja konkretus momentas, leidžiantis konstatuoti, kad jos teikimas baigtas, atsižvelgiant į sutartinius santykius, kurie sieja atitinkamo sandorio šalis, šios direktyvos 64 straipsnio 1 dalis negali būti taikoma nepažeidžiant aiškiai šios direktyvos 63 straipsnio nuostatą (2021 m. spalio 28 d. Sprendimo *X-Beteiligungsgesellschaft (PVM – Mokėjimai dalimis)*, C-324/20, EU:C:2021:880, 46 punktas).

65 Antra, iš Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 2 dalies antros pastraipos formuluotės aiškiai matyti, kad šioje nuostatoje, kaip ir šio 64 straipsnio 1 dalyje, numatytas nepertraukiamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas tam tikrą laikotarpį.

66 Iš to taip pat matyti, kad šios direktyvos 64 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta tvarka, kurios įgyvendinimas yra fakultatyvus, todėl valstybės narės turi nuspręsti, ar nori pasinaudoti šia tvarka. Šiuo klausimu nacionalinės teisės aktų leidėjai turi tam tikrą diskreciją, nes šioje nuostatoje tik numatyta, kad jos taikymas gali būti numatytas „tam tikrais atvejais“, nenurodant nieko kito, išskyrus ankstesnėje šio sprendimo pastraipoje minėtą nepertraukiamą tiekimą pobūdį.

67 Kaip pažymėta šio sprendimo 49 punkte, Rumunijos teisės aktų leidėjai iš tikrųjų nusprendė įgyvendinti minėtą nuostatą priimdami Mokesčių kodekso 134bis straipsnio 8 dalį, kurios taikymo sritis apima nepertraukiamą prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, „išskyrus nurodytus [šio 134bis straipsnio] 7 dalyje“. Taigi Mokesčių kodekso 134bis straipsnio 8 dalis netaikoma, kai kalbama apie nepertraukiamą paslaugų teikimą, „už kurį suskaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eilės“, todėl jis patenka į minėto 134bis straipsnio 7 dalies taikymo sritį, todėl tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

68 Taigi siekdamas nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas paslaugas apima Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis ar 2 dalis, kaip jos įgyvendintos Rumunijos teisėje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti šią paslaugą pobūdį, t. y. ar jos iš tikrųjų buvo teikiamos nepertraukiamai tam tikrą laikotarpį ir, konkrečiai kalbant, ar už jas suskaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eilės.

69 Bet kuriuo atveju reikia pažymėti, kad iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog, kiek tai konkrečiai susiję su SM suteiktomis paslaugomis, C buvo paskirta šios bendrovės likvidatore ir buvo nustatytas 1 000,00 Rumunijos lėjų (RON) (apie 240 eurų) mėnesinis atlygis ir 10 % šioms mokestis. Be to, savo rašytinėse pastabose Rumunijos vyriausybė ir Europos Komisija nurodė, kad pagal Rumunijos teisę, t. y. pagrindinės bylos aplinkybėmis taikytinos redakcijos įstatymo Nr. 85/2006 dėl nemokumo procedūros 21 straipsnio 1 ir 1a dalis ir 24 straipsnį, nemokumo administratoriai ir likvidatoriai teikia mėnesines ataskaitas apie suteiktas

paslaugas ir jiems mokėtiną atlyginimą.

70 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo, kad už pagrindinį byloje nagrinjamą paslaugas sąskaitos buvo pateiktos ar apmokėtos kelis kartus iš eilės, taigi jos patenka ne į Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 2 dalies, kuri Rumunijos teisėje įgyvendinta Mokesčių kodekso 134a straipsnio 8 dalimi, taikymo sritį, bet į šios direktyvos 64 straipsnio 1 dalies, perkeltos į Rumunijos teisę šio kodekso 134bis straipsnio 7 dalimi, taikymo sritį.

71 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmąjį klausimą reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 64 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad į šio straipsnio 1 dalies taikymo sritį patenka nepertraukiamas paslaugų teikimas tam tikrą laikotarpį, kaip antai pagal Rumunijos teisę nemokumo administratorių ir likvidatorių paslaugų teikimas įmonėms, kurioms iškeltos nemokumo bylos, jeigu už šias paslaugas sąskaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eilės, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl antrojo klausimo

72 Pirmiausia reikia priminti, kad iš atsakymo į pirmąjį klausimą matyti, jog paslaugų teikimas, kaip antai nagrinjamas pagrindinį byloje, iš esmės patenka į Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies taikymo sritį.

73 Be to, atsižvelgiant į antrojo klausimo formuluotę, jį galima suprasti taip, kad juo siekiama nustatyti, kada turi būti išrašytos sąskaitos faktūros ir surinktas PVM. Vis dėlto iš prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos matyti, kad šis klausimas, kaip ir pirmasis, susijęs su apmokestinimo PVM momento ir prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momento nustatymu.

74 Taigi reikia manyti, kad antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad tuo atveju, kai atlygis už paslaugas, patenkančias į šios nuostatos taikymo sritį, negali būti sumokėtas dėl to, kad skolininko sąskaitose nepakanka lėšų, pagal šią nuostatą galima manyti, kad prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tik gavus faktinį atlyginimą.

75 Kaip priminta šio sprendimo 60 punkte, iš kartu taikomų Direktyvos 2006/112 63 straipsnio ir 64 straipsnio 1 dalies matyti, kad, kiek tai susiję su paslaugomis, už kurias sąskaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eilės, apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda pasibaigus laikotarpiams, su kuriais yra susijęs šis sąskaitų pateikimas ar apmokėjimas.

76 Taip pagal Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalį nustatytas momentas taikomas apmokestinamiesiems asmenims.

77 Iš tiesų pagal Direktyvos 2006/112 63 straipsnį, siejamą su jos 24 konstatuojamąja dalimi, apmokestinimo momento atsiradimas ir prievolė apskaičiuoti PVM nėra informacija, kuria sutarties šalys gali laisvai disponuoti. Priešingai, Sąjungos teisės aktų leidėjas ketino maksimaliai suderinti mokestinį prievolės atsiradimo momentą visose valstybėse narėse, kad būtų užtikrintas vienodas šio mokesčio surinkimas (2021 m. spalio 28 d. Sprendimo *X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Mokėjimai dalimis)*, C-324/20, EU:C:2021:880, 47 punktas).

78 Taigi pagal Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalį neleidžiama apmokestinimo momento atsiradimo ir prievolės apskaičiuoti mokestį susieti su sąlyga, kad faktiškai turi būti gautas atlygis, mokėtiną už per tam tikrą laikotarpį suteiktas paslaugas. Priešingai, pasibaigus šiam laikotarpiui, t. y. tą dieną, kai paprastai turi būti sumokėtas šis atlygis, mokestis visada tampa apskaičiuotinas,

nors šis mokėjimas nebuvo atliktas dėl kokios nors priežasties, įskaitant ir dėl to, kad skolininko sąskaitoje nėra lėšų.

79 Tokių Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalies aiškinimų patvirtina šios direktyvos sistema.

80 Iš tiesų Direktyvoje 2006/112 neatmetama galimybė, kad prievolę apskaičiuoti PVM gali atsirasti vėliausiai išrašius sąskaitą faktūrą arba gavus apmokėjimą. Vis dėlto tai yra tik galimybė, kuri pagal šios direktyvos 66 straipsnio pirmos pastraipos a ir b punktus valstybės narės gali gyvendinti tik tam tikrą sandorį ar tam tikrą apmokestinamąjį asmenį kategoriją atžvilgiu, nukrypdomos nuo šios direktyvos 63–65 straipsnių (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 28 d. Sprendimo *X-Beteiligungsgesellschaft (PVM – Mokėjimai dalimis)*, C-324/20, EU:C:2021:880, 49 punktų).

81 Be to, reikia priminti, kad atvejais, kai tiekiamą prekę ar teikiamą paslaugą gavėjas nesumoka skolos, kuri privalo sumokėti pagal su prekių tiekėju ar paslaugų teikėju sudarytą sutartį, arba sumoka šią skolą tik iš dalies, reglamentuojami specialia Direktyvos 2006/112 nuostata, t. y. 90 straipsnio 1 dalimi, kurioje numatytas apmokestinamosios vertės sumažinimas, be kita ko, visiško ar dalinio neapmokėjimo vykdytų sandorų atvejais (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 28 d. Sprendimo *X-Beteiligungsgesellschaft (PVM – Mokėjimai dalimis)*, C-324/20, EU:C:2021:880, 57 ir 60 punktus).

82 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad tuo atveju, kai atlygis už šios nuostatos taikymo sritį patenkančias paslaugas negali būti sumokėtas dėl to, kad skolininko sąskaitose nepakanka lėšų, pagal šią nuostatą negalima manyti, kad prievolę apskaičiuoti PVM atsiranda tik gavus faktinį atlyginimą.

Dėl trečiojo klausimo

83 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad siekiant nustatyti tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį tarp, viena vertus, konkretaus pirkimo sandorio ir, kita vertus, pardavimo sandorio, suteikiančio teisę į atskaitą, pakanka, kad, be sutarties, kuria grindžiamas pirkimo sandoris, ir su ja susijusių sąskaitų faktūrų, apmokestinamasis asmuo pateiktų patvirtinamuosius dokumentus, rodančius tariamai dėl šio pirkimo sandorio išaugusį apyvartą ar apmokestinamąjį sandorį apimtį.

84 Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkte nustatyta, kad jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti valstybėje narėje, kurioje vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolę, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.

85 Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad teisę į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ja naudojamosi iškart visų pirkimo sandoriams tenkančių mokesčių atžvilgiu. Iš tiesų atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo PVM naštos, mokėtiną arba sumokėtą vykdant ekonominę veiklą. Bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM. Jeigu apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, įsigydamas prekę ar paslaugą, naudoja šią prekę ar paslaugą savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti už šią prekę ar paslaugą mokėtiną ar sumokėtą PVM (2021 m. lapkričio 25 d. Sprendimo *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, 23

punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

86 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, jog tam, kad būtų pripažinta apmokestinamojo asmens teisė į pirkimo PVM atskaitą, konkretų pirkimo sandorį ir vieną arba kelis pardavimo sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą, būtina turėti tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį. Teisė į prekių ar paslaugų pirkimo PVM atskaitą atsiranda tik tada, kai į įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamąjį pardavimo sandorį, kurie suteikia teisę į atskaitą, kaina (2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Finanzamt R (PVM, susijusio su nario įnašu, atskaita)*, C-98/21, EU:C:2022:645, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

87 Vis dėlto teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei atitinkamos išlaidos už prekes ar paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Finanzamt R (PVM atskaita, susijusi su nario įnašu)*, C-98/21, EU:C:2022:645, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

88 Abiem atvejais būtina, kad prekių ar paslaugų pirkimo kaina būtų atitinkamai įtraukta į konkrečių pardavimo sandorių kainą arba į apmokestinamojo asmens vykdančią ekonominę veiklą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą (2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Finanzamt R (PVM atskaita, susijusi su nario įnašu)*, C-98/21, EU:C:2022:645, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

89 Be to, Teisingumo Teismas patikslino, kad sandorių ryšys turi būti vertinamas atsižvelgiant į objektyvų turinį. Konkrečiau kalbant, mokesčių administratoriai ir nacionaliniai teismai turi atsižvelgti į visas nagrinjamų sandorių vykdymo aplinkybes ir tik į tuos sandorius, kurie objektyviai susiję su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla. Šiuo klausimu buvo nuspręsta, kad reikia atsižvelgti į faktinį apmokestinamojo asmens įsigyti prekių ir paslaugų panaudojimą ir išimtinę šio įsigijimo priežastį, kuri turi būti laikoma objektyviu turinio nustatymo kriterijumi (šiuo klausimu žr. 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 28 punktą ir 2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Finanzamt R (PVM, susijusio su nario įnašu, atskaita)*, C-98/21, EU:C:2022:645, 49 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

90 Jei nustatoma, kad sandoris nebuvo skirtas apmokestinamojo asmens apmokestinamajai veiklai, jis negali būti laikomas turiniu tiesioginiu ir nedelsiant atsirandantį ryšį su šia veikla, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, net jei šis sandoris, atsižvelgiant į jo objektyvų turinį, būtų apmokestinamas PVM (2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

91 Tuo atveju, jei patirtos išlaidos iš dalies susijusios su apmokestinamojo asmens neapmokestinama arba neekonomine veikla, už šias išlaidas sumokėtas PVM gali būti atskaitytas tik iš dalies (šiuo klausimu žr. 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 30 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

92 Nagrinėjamo atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad C pateikė Rumunijos mokesčių administratoriui dokumentus, patvirtinančius jos apyvartos arba apmokestinamąjį sandorį apimties padidėjimą.

93 Vis dėlto, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad vien tokios aplinkybės negali leisti Rumunijos mokesčių administratoriui nustatyti ryšio tarp paslaugų, suteiktų C pagal su DDKK sudarytą bendradarbiavimo sutartį, ir C vykdytą pardavimo sandorį, dėl kurių atsiranda

teis? ? atskait?.

94 Ši? išvad? patvirtina Teisingumo Teismo jurisprudencija, iš kurios matyti, kad pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkt? naudojimu?i teise ? atskait? visiškai netaikomas nei kriterijus, susij?s su apmokestinamojo asmens apyvartos padid?jimu, nei apskritai pirkimo sandorio ekonominio pelningumo kriterijus. Konkre?iai kalbant, tai, kad apmokestinamojo asmens apyvarta nepadid?jo, negali tur?ti ?takos naudojimu?i teise ? atskait?. Iš ties?, kaip priminta šio sprendimo 85 punkte, bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas neatsižvelgiant ? jos tiksl? ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš esm?s apmokestinama PVM. Be to, atsiradusi teis? ? atskait? išlieka, net jei v?liau planuojama ekonomin? veikla nebuvo ?vykdyta ir d?l to nebuvo sudaryti apmokestinamieji sandoriai arba apmokestinamasis asmuo negal?jo naudoti preki? ar paslaug?, d?l kuri? atsirado teis? ? atskait?, apmokestinamiesiems sandoriams d?l nuo jo valios nepriklausan?i? aplinkybi? (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkri?io 25 d. Sprendimo *Amper Metal*, C?334/20, EU:C:2021:961, 30 ir 35 punktus).

95 Vis d?lto iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad nagrin?jamu atveju yra kit? duomen?, galin?i? patvirtinti reikalaujam? ryš? tarp nagrin?jam? C ?vykdyt? sandori? ir jos apmokestinamos veiklos, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 89 punkte nurodyt? jurisprudencij?, susijus? su faktiniu preki? ir paslaug?, kurias C ?sigijo pagal su DDKK sudaryt? bendradarbiavimo sutart?, naudojimu ir šio ?sigijimo priežastimi.

96 Iš ties? iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagal ?statymo Nr. 85/2006 d?l nemokumo proced?ros 11 straipsnio 1 dalies c ir d punktus tam, kad gal?t? pasi?lyti savo paslaugas per konkre?i? nemokumo proced?r?, suinteresuotieji nemokumo administratoriai ir likvidatoriai pateikia atitinkamus pasi?lymus, o ?mon?s, kuriai taikoma ši proced?ra, kreditoriai iš esm?s turi paskirti vien? iš j?. Atsižvelgdamas ? šias teises aplinkybes Rumunijos mokes?i? administratorius jau pri?m? sprendim? d?l nagrin?jamo sandorio priežasties ir konstatavo, kad C ir DDKK bendradarbiavimo sutartis yra rinkodaros strategijos, kuria siekta pritraukti klient?, kai C prad?jo veikti kaip nemoki? ?moni? administrator? arba likvidator?, dalis.

97 Be to, kiek tai susij? su šios bendradarbiavimo sutarties ?gyvendinimo realumu, atrodo svarbu, kad C prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme nurod?, jog jos tretiesiems asmenims pateiktuose dokumentuose nurodomas DDKK prekybinis pavadinimas.

98 Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi ?vertinti min?t? aplinkybi? tikrum? ir ? jas atsižvelgti kartu su visomis kitomis aplinkyb?mis, kuriomis buvo vykdomi nagrin?jami C pardavimo sandoriai, kad ?vertint?, ar šiuo atveju yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp pirkimo sandori? ir pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?.

99 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad siekiant nustatyti tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ryš? tarp, viena vertus, konkretaus pirkimo sandorio ir, kita vertus, pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, reikia nustatyti ši? sandori? objektyv? turin?, tai reiškia, kad reikia atsižvelgti ? visas aplinkybes, kuriomis buvo vykdomi min?ti sandoriai, t. y., be kita ko, ? faktin? apmokestinamojo asmens ?sigyt? preki? ir paslaug? panaudojim? ir išimtin? šio ?sigijimo priežast?, o apyvartos arba apmokestinam?j? sandori? apimties padid?jimas šiuo atžvilgiu n?ra svarbus veiksnys.

D?l ketvirtojo klausimo

100 Pirmiausia reikia priminti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nagrin?ja ieškin? d?l administracinio sprendimo, priimto atsakant ? administracin? skund?, ir mano, kad šis sprendimas buvo priimtas pažeidžiant teis?s ? gynyb? paisymo princip?.

101 Šiuo klausimu iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad nagrin?jamu atveju Rumunijos mokes?i? administratorius pri?m? pranešim? apie mok?tin? mokest? ir jame konstatavo pažeidimus, susijusius, be kita ko, su momentu, kuriuo atsirado prievol? apskai?iuoti PVM, nurodytu C. Šis pranešimas iš dalies buvo patvirtintas pasibaigus skundo nagrin?jimo proced?rai, ta?iau remiantis nauja faktine ir teisine informacija, o C nebuvo paprašyta pateikti nuomon?s d?l jos.

102 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad šis teis?s ? gynyb? pažeidimas neb?tinai turi lemiam? reikšm? bylos baig?iai. Iš ties? d?l jo sprendimas, priimtas atsakant ? C skund?, b?t? panaikintas tik tuo atveju, jei paaišk?t?, kad, nesant šio pažeidimo, skundo nagrin?jimo proced?ra b?t? pasibaigusi kitaip. Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar gali atmesti jam pateikt? skund? neatlik?s tokios analiz?s, remdamasis tuo, kad C prašymu 2015 m. rugpj??io 13 d. pranešimo apie mok?tin? mokest? vykdymas buvo sustabdytas.

103 Taigi reikia manyti, kad ketvirtuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar S?jungos teis?s bendrasis teis?s ? gynyb? paisymo principas turi b?ti aiškinamas taip, kad, vykstant administracinei skundo d?l pranešimo apie mok?tin? mokest?, kuriuo nustatomas PVM, nagrin?jimo proced?rai, kai kompetentinga institucija priima sprendim?, pagr?st? nauja faktine ir teisine informacija, d?l kurios suinteresuotasis asmuo negal?jo pareikšti savo nuomon?s, reikalaujama, kad šis sprendimas b?t? panaikintas, nors suinteresuotojo asmens prašymu šio pranešimo apie mok?tin? mokest? vykdymas sustabdomas kartu su teismui pareikštu ieškiniu d?l šio sprendimo.

104 Šiuo aspektu reikia priminti, kad teis?s ? gynyb? paisymas yra pagrindinis S?jungos teis?s principas, o teis? b?ti išklausytam per bet koki? proced?r? yra jo sudedamoji dalis (2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C?129/13 ir C?130/13, EU:C:2014:2041, 28 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

105 Pagal š? princip?, kur? reikia taikyti, kai institucija ketina priimti akt? asmens nenaudai, asmenys, kuriems skirti sprendimai, galintys tur?ti didel? poveik? j? interesams, privalo tur?ti galimyb? veiksmingai pateikti savo nuomon? d?l argument?, kuriais institucija grindžia savo sprendim? (2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C?129/13 ir C?130/13, EU:C:2014:2041, 30 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

106 Ši pareiga valstybi? nari? administratoriams tenka, kai jie priima sprendimus, kurie patenka ? S?jungos teis?s taikymo srit?, nors taikytinuose teis?s aktuose toks formalumas aiškiai nenumatytas (2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C?129/13 ir C?130/13, EU:C:2014:2041, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

107 Šiuo atveju taip ir yra. Iš tiesų, šis bendrasis teisės gynybų paisymo principas taikomas tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, kai valstybės narė tam, kad įvykdytų iš Sąjungos teisės kylančią pareigą imtis visų statyminių ir administracinių priemonių, galinčių užtikrinti viso mokėtino PVM surinkimą jos teritorijoje ir kovoti su sukaviavimu, numato mokesčių mokėtojo mokestinio patikrinimo procedūrą (2019 m. spalio 16 d. Sprendimo Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, 40 punktas).

108 Be to, taisykle, kad asmeniui, kurio nenaudai priimtas sprendimas, turi būti suteikta galimybė prieš jį priimant pateikti pastabas, siekiama užtikrinti, kad kompetentinga valdžios institucija galėtų atsižvelgti į visus svarbius argumentus. Siekiant užtikrinti veiksmingą atitinkamo asmens ar žmonių apsaugą, ši taisyklė, be kita ko, skirta, kad jie galėtų ištaisyti klaidą ar pateikti su savo individualia situacija susijusį argumentą, kurie būtų palankūs tam, kad sprendimas būtų arba nebūtų priimtas arba kad būtų nulemtas jo turinys (2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

109 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ir į šio sprendimo 101 punkte apibendrintas faktines aplinkybes, galima teigti, kad nagrinėjamu atveju Rumunijos mokesčių administratorius galėjo pažeisti C teisė būtų išklausytai prieš priimant aktą jos nenaudai, bet tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

110 Vis dėlto taip nebūtų, jei C negalėjimas pateikti savo pozicijos dėl naujos faktinės ir teisinės informacijos, kuria remtasi per skundo nagrinėjimo procedūrą, būtų ne šio administratoriaus klaidos, o procedūrinių taisyklių, kuria siekiama pripažinti bendrojo intereso tikslą, taikymo rezultatas, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

111 Iš tiesų pagal suformuotą jurisprudenciją pagrindinės teisės, kaip antai teisės gynybų paisymas, nėra absoliutus, joms gali būti taikomi apribojimai su sąlyga, kad jie iš tikrųjų atitinka bendrojo intereso tikslus, kurių siekiama nagrinėjama priemone, ir, atsižvelgiant į siekiamą tikslą, nėra neproporcingas ir netoleruotinas kišimasis, pažeidžiantis užtikrinamą teisę esmę (2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

112 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad išklausymas *a posteriori*, nagrinėjant dėl nepalankaus sprendimo pateiktą skundą, tam tikromis aplinkybėmis gali užtikrinti teisės būtų išklausytam paisymą (2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 55 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

113 Konkrečiai kalbant, atsižvelgiant į bendrąją Sąjungos interesų kuo greičiau susigrąžinti savo pajamas, o tai reiškia, kad mokestiniai patikrinimai gali būti atlikti greitai ir veiksmingai, teisės būtų išklausytam prieš priimant nepalankų sprendimą, kaip antai pranešimų dėl mokėjimo, apribojimas gali būti pateisinamas, kai, pirma, pareikšdamas ieškinį dėl šio sprendimo suinteresuotasis asmuo iš tikrųjų gali prašyti taikyti laikinąsias apsaugos priemones, dėl kurių būtų sustabdytas atitinkamo sprendimo vykdymas, ir, antra, šis ieškinys leidžia jam veiksmingai pareikšti savo nuomonę (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 ir C-130/13, EU:C:2014:2041, 54, 66, 67 ir 71 punktus).

114 Šio sprendimo 111–113 punktuose priminta jurisprudencija susijusi su galimybe pateisinti nacionalinėje teisėje numatytą teisės būtų išklausytam apribojimą. Vis dėlto, atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytą teisinį ir faktinį informaciją,

šiuo atveju neatrodo, kad kyla tokio apribojimo klausimas, o tai turi nustatyti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

115 Iš ties? Teisingumo Teismo turimoje bylos medžiagoje nėra nieko, kas leist? manyti, kad Mokes?i? proced?ros kodekso 213 straipsnyje, kuriuo, remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?usio teismo pateikta informacija, reglamentuojama skund? nagrin?jimo proced?ra, numatytas koks nors skund? pateik?usio asmens teis?s b?ti išklausytam apribojimas tuo atveju, kai Rumunijos mokes?i? administratorius ketina pagr?sti savo sprendim? nauja faktine ir teisine informacija, d?l kurios suinteresuotasis asmuo negal?jo pareikšti savo nuomon?s. Atvirkšt?iai, iš ketvirtojo klausimo ir su juo susijusi? argument? matyti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, jog C neišklausymas prieš priimant sprendim? d?l jos skundo iš tikr?j? yra „pažeidimas“, kuriuo pažeidžiama teis?s b?ti išklausytam.

116 Tokiomis aplinkyb?mis, kaip teisingai pažym?jo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, bet koks teis?s ? gynyb? pažeidimas per administracin? proced?r? neb?tinai turi lemti sprendimo, priimto pasibaigus administracinei proced?rai, panaikinim?.

117 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprend?, kad jeigu S?jungos teis?je nenustatytos nei s?lygos, kuriomis turi b?ti paisoma teis?s ? gynyb?, nei šios teis?s nepaisymo pasekm?s, šios s?lygos ir pasekm?s kyla iš nacionalin?s teis?s, jeigu šiuo tikslu priimtos priemon?s yra tapa?ios priemon?ms, taikomoms privatiems asmenims panašiose nacionalin?s teis?s reguliuojamose situacijose (lygiavertiškumo principas), ir d?l j? naudojimasis S?jungos teis?je nustatytomis teis?mis netampa praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (veiksmingumo principas) (2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C?129/13 ir C?130/13, EU:C:2014:2041, 75 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

118 Šis sprendimas taikytinas PVM srityje, nes Direktyvoje 2006/112 nėra nuostat? d?l skund? nagrin?jimo proced?r?, kurias valstyb?s nar?s tur?t? perkelti ? nacionalin? teis? (šiuo klausimu pagal analogij? žr. 2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C?129/13 ir C?130/13, EU:C:2014:2041, 76 punkt?).

119 Vis d?lto, nors valstyb?s nar?s gali leisti pasinaudoti teise ? gynyb? tokia pa?ia tvarka, kaip nustatyta vidaus situacijoms reguliuoti, ši tvarka turi atitikti S?jungos teis? ir, be kita ko, neleisti abejoti Direktyvos 2006/112 veiksmingumu (pagal analogij? žr. 2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C?129/13 ir C?130/13, EU:C:2014:2041, 77 punkt?).

120 Nacionaliniam teismui tenkanti pareiga užtikrinti S?jungos teis?s veiksmingum? ne visada lemia gin?ijamo sprendimo panaikinim?, kai jis buvo priimtas pažeidžiant teis? ? gynyb?. Iš ties? toks pažeidimas, vis? pirma teis?s b?ti išklausytam, lemia pasibaigus nagrin?jamai administracinei proced?rai priimto sprendimo panaikinim? tik jeigu, nesant šio pažeidimo, šios proced?ros rezultatas b?t? kitoks (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C?129/13 ir C?130/13, EU:C:2014:2041, 78 ir 79 punktus; 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Prequ' Italia*, C?276/16, EU:C:2017:1010, 62 punkt? ir 2020 m. birželio 4 d. Sprendimo *C. F. (Mokestinis patikrinimas)*, C?430/19, EU:C:2020:429, 35 punkt?). Vis d?lto aplinkyb?, kad akto, kur? prašoma panaikinti, vykdymas buvo sustabdytas kartu su ieškiniu d?l šio akto, neturi reikšm?s.

121 Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi ?vertinti, kiek skundo nagrin?jimo proced?ra b?t? gal?jusi tur?ti kitok? rezultat?, jei C b?t? buvusi išklausyta per ši? proced?r?.

122 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? ketvirt?j? klausim? reikia atsakyti: S?jungos teis?s

bendrasis teisės gynybą paisymo principas turi būti aiškinamas taip, kad, vykstant administracinei skundo dėl pranešimo apie mokytinį mokestį, kuriuo nustatomas PVM, nagrinėjimo procedūrai, kai kompetentinga institucija priima sprendimą, pagrįstą nauja faktine ir teisine informacija, dėl kurios suinteresuotasis asmuo negalėjo pareikšti savo nuomonės, reikalaujama, kad pasibaigus šiai procedūrai priimtas sprendimas būtų panaikintas, jeigu, nesant šio pažeidimo, minėtos procedūros rezultatas galėtų būti kitoks, nors suinteresuotojo asmens prašymu šio pranešimo apie mokytinį mokestį vykdymas buvo sustabdytas kartu su ieškiniu dėl šio sprendimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

123 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/117/EB, 64 straipsnis

turi būti aiškinamas taip:

Šio straipsnio 1 dalies taikymo sritį patenka nepertraukiamas paslaugų teikimas tam tikru laikotarpiu, kaip antai pagal Rumunijos teisę nemokumo administratorių ir likvidatorių paslaugų teikimas žmonėms, kurioms iškeltos nemokumo bylos, jeigu už šias paslaugas sėskaitos pateikiamos ar apmokamos kelis kartus iš eilės, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

2. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2008/117, 64 straipsnio 1 dalis

turi būti aiškinama taip:

tuo atveju, kai atlygis už šios nuostatos taikymo sritį patenkančias paslaugas negali būti sumokėtas dėl to, kad skolininko sėskaitose nepakanka lėšų, pagal šią nuostatą negalima manyti, kad prievolė apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį atsiranda tik gavus faktinį atlyginimą.

3. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2008/117, 168 straipsnio a punktas

turi būti aiškinamas taip:

siekiant nustatyti tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį tarp, viena vertus, konkretaus pirkimo sandorio ir, kita vertus, pardavimo sandorio, suteikiančio teisę atsiskaityti, reikia nustatyti šio sandorio objektyvą turinį, tai reiškia, kad reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis buvo vykdomi minėti sandoriai, t. y., be kita ko, į faktinį apmokestinamojo asmens sigytą prekių ir paslaugų panaudojimą ir išimtinį šio sigijimo priežastį, o apyvartos arba apmokestinamųjų sandorių apimtį padidėjimas šiuo atžvilgiu nėra svarbus veiksnys.

4. Sąjungos teisės bendrasis teisės gynybą paisymo principas

turi būti aiškinamas taip:

vykstant administracinei skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo nustatomas PVM, nagrinėjimo procedūrai, kai kompetentinga institucija priima sprendimą, pagrįstą nauja faktine ir teisine informacija, dėl kurios suinteresuotasis asmuo negalėjo pareikšti savo nuomonės, reikalaujama, kad pasibaigus šiai procedūrai priimtas sprendimas būtų panaikintas, jeigu, nesant šio pažeidimo, minėtos procedūros rezultatas galėtų būti kitoks, nors suinteresuotojo asmens prašymu šio pranešimo apie mokėtiną mokestį vykdymas buvo sustabdytas kartu su ieškiniu dėl šio sprendimo.

Parašai.

* Proceso kalba: rumunų.