

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziewięta izba)

z dnia 13 czerwca 2024 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 64 ust. 1 i 2 – Stosowanie – Usługi zarządców i syndyków masy upadłości – Usługi wykonywane w sposób ciągły – Artykuł 168 lit. a) – Odliczenie naliczonego VAT – Wydatki związane z prawem do używania nazwy handlowej – Prawo do obrony – Prawo do bycia wysłuchanym

W sprawie C-696/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu, Rumunia) postanowieniem z dnia 15 lipca 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 listopada 2022 r., w postępowaniu:

C SPRL

przeciwko

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj,

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

TRYBUNAŁ (dziewięta izba),

w składzie: O. Spineanu-Matei, prezes izby, J.-C. Bonichot (sprawozdawca) i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Emiliou,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu C SPRL – A. Coroian, A. Madar-Petran oraz C.A. Păun, avocați,
- w imieniu rządu rumuńskiego – R. Antonie, E. Gane oraz A. Rotăreanu, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia oraz J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 63, 64, 66 i 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektyw? Rady 2008/117/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. (Dz.U. 2009, L 14, s. 7) (zwanej dalej „dyrektyw? 2006/112”), a tak?e zasady przestrzegania prawa do obrony.

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy C SPRL a Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice (AJFP) Cluj (okr?gowym organem ds. finansów publicznych w Klu?u, Rumunia) i Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca (regionaln? dyrekcj? generaln? ds. finansów publicznych w Klu?u-Napoc?e, Rumunia) (zwanymi dalej ??cznie „rumu?skim organem podatkowym”) w przedmiocie zgodno?ci z prawem decyzji podatkowej nak?adaj?cej na C dodatkowy podatek od warto?ci dodanej (VAT) nale?ny z tytu?u us?ug ?wiadczonych na rzecz przedsi?biorstw obj?tych post?powaniem upad?o?ciowym.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motyw 24 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Poj?cia »zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego« i »wymagalno?ci VAT« powinny zosta? zharmonizowane, aby wprowadzenie w ?ycie i wszelkie pó?niejsze zmiany wspólnego systemu VAT mog?y sta? si? skuteczne w tym samym terminie we wszystkich pa?stwach cz?onkowskich”.

4 Tytu? VI tej dyrektywy, dotycz?cy zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego i wymagalno?ci VAT, zawiera rozdzia? 2, zatytu?owany „Dostawa towarów i ?wiadczenie us?ug”, w którym znajduj? si? art. 63–67 wspomnianej dyrektywy.

5 Artyku? 63 owej dyrektywy przewiduje:

„Zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a VAT staje si? wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania us?ug”.

6 Artyku? 64 ust. 2 dyrektywy 2006/112 w pierwotnym brzmieniu zosta? zmieniony dyrektyw? 2008/117, której termin transpozycji up?yn?? zgodnie z art. 3 ust. 1 tej ostatniej dyrektywy up?yn?? w dniu 1 stycznia 2010 r. W konsekwencji do art. 64 ust. 2 dyrektywy 2006/112 dodano akapit pierwszy bez zmiany art. 64 ust. 1.

7 Artyku? 64 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„1. W przypadku transakcji zwi?zanych z wp?at? zaliczki lub p?atno?ci? rat dostawy towarów inne ni? te, których przedmiotem jest wynajem towarów na pewien okres lub sprzeda? towarów na warunkach odroczonej p?atno?ci, o których mowa w art. 14 ust. 2 lit. b), oraz ?wiadczenie us?ug, uwa?a si? za dokonane z up?ywem terminów, których te zaliczki lub p?atno?ci dotycz?.

2. [...]

Państwa członkowskie mogą postanowić, że w niektórych przypadkach, innych niż określone w akapicie pierwszym, dostawy towarów i świadczenie usług, dokonywane w sposób ciągły przez pewien okres, uważa się za dokonane z upływem okresów nie dłuższych niż jeden rok”.

8 Artykuł 66 dyrektywy 2006/112 w brzmieniu pierwotnym został zmieniony dyrektywą 2008/117. W konsekwencji do art. 66 dyrektywy 2006/112 dodano akapit drugi bez zmiany akapitu pierwszego tego artykułu.

9 Zgodnie z art. 66 tej dyrektywy:

„W drodze odstąpienia od art. 63, 64 i 65, państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z następujących terminów:

- a) nie później niż z datą wystawienia faktury;
- b) nie później niż w momencie otrzymania zapłaty;
- c) jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, w określonym terminie od daty zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.

[...]”.

10 Tytuł VII wspomnianej dyrektywy, zatytułowanym „Podstawa opodatkowania”, zawiera art. 90, który ma następujące brzmienie:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

11 Tytuł X tej dyrektywy, dotyczący odliczeń, zawiera rozdział 1, zatytułowany „Źródło i zakres prawa do odliczenia”, w którym znajduje się art. 168, który stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

- a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

Prawo rumuńskie

12 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawa nr 571/2003 ustanawiająca kodeks podatkowy) z dnia 22 grudnia 2003 r. (*Monitorul Oficial al României*, cz.?? I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu gównym (zwana dalej „kodeksem podatkowym”), zawiera art. 1341, zatytułowany „Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług”, który przewiduje:

„1) Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce w momencie dostawy towarów lub świadczenia usług, z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w niniejszym rozdziale.

[...]

7) świadczenie usług, które wi??? si? z wpłat zaliczki lub z płatno?ci? rat, takich jak usługi budowlane i monta?owe, usługi doradcze, badawcze, ekspertyzy i inne podobne usługi, uważa si? za wykonane w dniu wystawienia sprawozda? z postępów prac, sprawozda? z prac lub innych podobnych dokumentów umo?liwiających określenie wy?wiadczonych usług lub, w stosownych przypadkach, zgodnie z warunkami umownymi, w dniu akceptacji wykonania usług przez usługobiorców.

8) W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, które s? dokonywane w sposób ci?gły, innych ni? dostawy, o których mowa w ust. 7, takich jak dostawy gazu ziemnego, wody, usług telefonicznych, dostaw energii elektrycznej i innych podobnych dostaw, uznaje si?, ?e dostawa towarów lub świadczenie usług nast?pi?o w terminach określonych w umowie lub w dniu wystawienia faktury, przy czym okres rozliczeniowy nie mo?e przekracza? jednego roku.

[...]”.

13 Zgodnie z art. 145 wspomnianego kodeksu, zatytułowanym „Zakres prawa do odliczenia”:

„[...]

2) Kiedy podatnik ma prawo do odliczenia podatku dotycz?cego nabycia, je?li jest ono wykorzystywane do celów nast?pujących transakcji:

a) transakcji podlegających opodatkowaniu [...]”.

14 Artyku? 4 Legea nr. 85/2006 privind procedura insolven?ei (ustawy nr 85/2006 o postępowaniu upadłościowym) z dnia 5 kwietnia 2006 r. (*Monitorul Oficial al României*, cz.?? I, nr 359 z dnia 21 kwietnia 2006 r.) ma nast?pujące brzmienie:

„1) Wszystkie koszty związane z postępowaniem ustanowionym niniejszą ustawą, w tym koszty związane z zawiadomieniami, wezwaniami i dor?czeniami pism procesowych przez zarz?dc? lub syndyka masy upadłości, pokrywa si? z majątku d?u?nika.

[...]

4) W przypadku braku p?ynno?ci na rachunku d?u?nika korzysta si? z funduszu likwidacyjnego [...]”.

15 Artyku? 11 ust. 1 tej ustawy stanowi:

„Głównymi uprawnieniami sędziego komisarza na mocy niniejszej ustawy są:

[...]

c) wyznaczenie z uzasadnieniem w orzeczeniu o wszczęciu postępowania upadłościowego spośród odpowiednich zarządców w postępowaniu upadłościowym, którzy w tym celu zostali do akt sprawy ofertowo wyznaczeni, zarządcy tymczasowego lub, w zależności od sprawy, syndyka masy upadłości [...], ustalenie jego wynagrodzenia zgodnie z kryteriami określonymi w ustawie o organizacji działalności zarządców w postępowaniach upadłościowych oraz jego obowiązków w tym okresie. Sądziez komisarz wyznacza tymczasowego zarządcę lub syndyka masy upadłościowej na wniosek wierzyciela, który zostaje wniosek o wszczęcie postępowania, lub na wniosek dłużnika, jeżeli jest on wnioskodawcą. [...]

d) potwierdzenie w drodze postanowienia syndyka masy upadłości lub zarządcy wyznaczonego przez zgromadzenie wierzycieli lub przez wierzyciela posiadającego ponad 50 % wartości wierzytelności oraz wynegocjowanego wynagrodzenia. [...]

16 Artykuł 21 ust. 1 i ust. 11 wspomnianej ustawy przewiduje:

„1) Syndyk masy upadłości składa co miesiąc sprawozdanie zawierające opis sposobu, w jaki wykonywał swoje funkcje, wraz z potwierdzeniem kosztów poniesionych w związku z zarządzaniem postępowaniem lub innych kosztów poniesionych z płynnych aktywów dłużnika. Sprawozdanie to jest włączane do akt sprawy, a wyciąg z niego jest publikowany w [Buletinul Procedurilor de Insolvență (BPI) (biuletynie postępowań upadłościowych)]. Co 120 dni sądziez komisarz wyznacza termin dalszego prowadzenia postępowania, po upływie którego zarządca masy upadłości przedstawia w skrócie działania podjęte w tym terminie, zawarte w sprawozdaniach z działalności.

11) sprawozdanie, o którym mowa w ust. 1, zawiera również wynagrodzenie syndyka lub zarządcy masy upadłościowej, ze wskazaniem sposobu jego obliczania”.

17 Artykuł 24 tej ustawy stanowi:

„1) Ogłaszając upadłość, sądziez komisarz wyznacza syndyka, a przepisy art. 19, 21, 22 i 23 oraz art. 102 ust. 5 stosuje się odpowiednio.

2) Funkcje zarządcy masy upadłościowej wygasają z chwilą ustanowienia funkcji syndyka masy upadłości przez sędziego komisarza.

3) Wcześniej wyznaczony zarządca masy upadłości może również zostać powołany na syndyka”.

18 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (dekret rządu nr 92/2003 w sprawie kodeksu postępowania podatkowego) z dnia 24 grudnia 2003 r. (*Monitorul Oficial al României*, cz. I, nr 941 z dnia 29 grudnia 2003 r.), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwany dalej „kodeksem postępowania podatkowego”), przewiduje w art. 213, zatytułowanym „Rozpatrywanie odwołań”:

„1) Właściwy organ, orzekając w przedmiocie odwołania, dokonuje analizy podstaw faktycznych i prawnych, na których opiera się decyzja podatkowa. Przy rozpatrywaniu odwołania uwzględnia się argumenty stron, przytoczone przez nie przepisy prawa oraz dokumenty znajdujące się w aktach sprawy. Odwołanie należy rozpatrywać w granicach podanych stron.

2) Organ rozpatrujący odwołanie może zwrócić się o opinię do wyspecjalizowanych dyrekcji ministerstwa lub innych instytucji i organów.

3) Decyzja w sprawie odwołania nie może skutkować pogorszeniem sytuacji wnoszącego odwołanie w następstwie jego własnego odwołania.

4) Podmiot składający odwołanie, strony występujące w charakterze interwenientów lub ich pełnomocnicy mogą przedstawiać nowe dowody na poparcie swoich żądań. W tym przypadku organ podatkowy, który wydał zaskarżoną decyzję podatkową, lub organ przeprowadzający kontrolę odpowiednio będzie miał możliwość wypowiedzieć się co do tych nowych dowodów.

5) Organ rozpatrujący odwołanie orzeka najpierw w przedmiocie zarzutów proceduralnych i merytorycznych, a jeżeli zostanie stwierdzone, że są one zasadne, sprawa nie jest badana co do istoty”.

19 Artykuł 38 Ordonanței de urgență nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență (dekretu rządu w trybie pilnym nr 86/2006 w sprawie organizacji działania zarządców mas upadłościowych) z dnia 8 listopada 2006 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 944 z dnia 22 listopada 2006 r.), stanowi:

„1) Zarządcy mas upadłościowych mają prawo do wynagrodzenia za wykonywane działania w formie wynagrodzenia stałego, wynagrodzenia za osiągnięty rezultat lub wynagrodzenia stanowiącego połączenie dwóch powyższych rodzajów wynagrodzeń.

[...]

4) Sądzie komisarz ustala wynagrodzenia tymczasowe za okres obserwacji poprzedzający wszczęcie postępowania upadłościowego na podstawie kryteriów określonych w ust. 2. Owe wynagrodzenia mogą zostać zmienione przez zgromadzenie wierzycieli, które musi brać pod uwagę postanowienia ust. 2.

5) Wynagrodzenie zarządców w postępowaniu upadłościowym, syndyków masy upadłości lub koszty postępowania są pokrywane z funduszu utworzonego na podstawie art. 4 ustawy nr 85/2006 [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

20 C, spółka prawa rumuńskiego, zrzecza zarządców i syndyków masy upadłości, zwanych w prawie rumuńskim „zarządcami masy upadłości”. Wiadczy ono usługi na rzecz przedsiębiorstw, wobec których toczy się postępowanie upadłościowe. Bezsporne jest, że usługi te podlegają opodatkowaniu VAT.

21 Decyzję podatkową z dnia 13 sierpnia 2015 r., częściowo utrzymaną w mocy decyzją z dnia 10 maja 2016 r., wydaną w odpowiedzi na odwołanie wniesione przez C, rumuński organ podatkowy stwierdził nieprawidłowości, w szczególności w zakresie wymagalności podatku. C wniosło skargę do Curtea de Apel Cluj (sądu apelacyjnego w Klużu, Rumunia), który jest sądem odsyłającym, wnosząc jednocześnie o zawieszenie wykonania decyzji z dnia 10 maja 2016 r.

22 Sąd odsyłający uważa, że w skardze tej podniesiono trzy pytania dotyczące wykadni dyrektywy 2006/112.

23 Jeżeli chodzi w pierwszej kolejności o usługi świadczone przez C na rzecz spółki SM SRL w okresie od dnia 17 marca 2011 r. do dnia 31 sierpnia 2011 r., sąd ten twierdzi, że C wystawiło

faktur? w tym ostatnim dniu.

24 W celu dokonania oceny zgodno?ci z prawem tego podej?cia nale?y ustali?, czy rozpatrywane us?ugi s? obj?te zakresem art. 64 ust. 2 dyrektywy 2006/112, który zosta? transponowany do prawa rumu?skiego przez art. 1341 ust. 8 kodeksu podatkowego.

25 Na mocy tego ostatniego przepisu podatnicy mog? przewidzie?, ?e rozliczenie ich ?wiadcze? b?dzie nast?powao w maksymalnym okresie jednego roku w przypadku „?wiadczenia us?ug, które s? dokonywane w sposób ci?g?y”. Zakres stosowania wspomnianego przepisu zosta? wyznaczony przez niewyczerpuj?c? list? us?ug.

26 Gdyby okaza?o si?, ?e us?ugi ?wiadczone na rzecz spółki SM s? obj?te art. 1341 ust. 8 kodeksu podatkowego, rumu?ski organ podatkowy b??dnie uzna?by, ?e zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego i wymagalno?? podatku nast?pi?y w chwili ?wiadczenia tych us?ug przez C i ?e w konsekwencji spółka ta by?a zobowi?zana do wystawienia faktur najpó?niej pi?tnastego dnia miesi?ca nast?puj?cego po tym ?wiadczeniu.

27 S?d odsy?aj?cy wskazuje, ?e z ekspertyzy sporz?dzonej w ramach sporu w post?powaniu g?ównym wynika, i? rozpatrywane us?ugi by?y rzeczywi?cie ?wiadczone w sposób ci?g?y. Nie mo?na jednak wykluczy?, ?e us?ugi te by?y przedmiotem zaliczek lub ?e p?atno?ci za nie nast?powaa?y sukcesywnie.

28 W drugiej kolejno?ci s?d odsy?aj?cy zauwa?a, ?e w odniesieniu do us?ug ?wiadczonych w okresie od listopada 2010 r. do pa?dziernika 2011 r. C wystawi?o faktur? w dniu 3 pa?dziernika 2011 r. i pobra?o VAT w dniu 1 listopada 2011 r., kiedy to otrzyma?o wynagrodzenie. Podej?cie to by?o uzasadnione okoliczno?ci?, ?e p?atno?? by?a uzale?niona od warunku zwi?zanego z posiadaniem p?ynnych aktywów przez odbiorc? tych us?ug.

29 Rumu?ski organ podatkowy uzna?, ?e taki warunek nie pozwala na rozdzielenie zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego w zakresie VAT od wymagalno?ci VAT, poniewa? C ?wiadczy?o us?ugi od dnia wyznaczenia go jako zarz?dcy lub syndyka masy upad?o?ci.

30 C opiera si? natomiast na wyroku z dnia 3 wrze?nia 2015 r., Asparuhovo Lake Investment Company (C?463/14, EU:C:2015:542, pkt 35), twierdz?c, ?e „zap?ata” charakteryzuje si? bezpo?rednim zwi?zkiem mi?dzy transakcj? a ?wiadczeniem wzajemnym. W zwi?zku z tym przed rozpatrywany zap?at? nie mia?a miejsca ani wymiana ?wiadcze? wzajemnych, ani transakcja podlegaj?ca opodatkowaniu.

31 S?d odsy?aj?cy zastanawia si? nad zgodno?ci? stanowiska bronionego przez rumu?skie organy podatkowe z art. 63, 64 i 66 dyrektywy 2006/112.

32 W trzeciej i ostatniej kolejno?ci na podstawie porozumienia o wspó?pracy zawartego w dniu 8 grudnia 2009 r. DDKK, spółka cywilna adwokatów, przyzna?a C pomoc finansow? i prawo do u?ywania jej nazwy i logo.

33 Zdaniem organu administracji podatkowej porozumienie to wpisuje się w strategię marketingową, której celem jest przyciągnięcie klientów w trakcie rozpoczynania działalności przez C w charakterze zarządcy lub syndyka przedsiębiorstw znajdujących się w stanie niewypłacalności. Jednakże organ ten odmówił odliczenia VAT wykazanego na fakturach wystawionych przez DDKK na podstawie tego porozumienia ze względu na to, że spółka C nie wykazała, iż usługi świadczone przez DDKK były wykorzystywane na potrzeby jej opodatkowanych transakcji.

34 Sąd odsyłający uważa, że w celu dochodzenia swojego prawa do odliczenia na podstawie art. 145 ust. 2 lit. a) kodeksu podatkowego spółka C powinna była wykazać istnienie „bezpośredniego i ścisłego związku” między dokonanymi przez nią na wcześniejszym etapie zaopracowania dostaw transakcjami powodującymi naliczenie podatku a objętymi podatkiem należnym opodatkowanymi transakcjami dokonywanymi przez nią na późniejszym etapie zaopracowania dostaw. Wyrok z dnia 25 listopada 2021 r., *Amper Metal* (C-334/20, EU:C:2021:961), dostarcza wskazówek w tym względzie, lecz nie pozwala na określenie wymaganego poziomu dowodowego. W niniejszym przypadku C przedstawiła rumuńskiemu organowi podatkowemu porozumienie o współpracy zawarte przez DDKK i wystawione przez nie faktury. Ponadto C wspomniała o zwiększeniu swojego obrotu i kwoty swoich podlegających opodatkowaniu transakcji.

35 Ponadto sąd odsyłający zauważa, że poza trzema pytaniami dotyczącymi wykładni dyrektywy 2006/112 spór w postępowaniu głównym dotyczy kwestii dotyczącej prawa do obrony.

36 W ramach postępowania odwoławczego od decyzji podatkowej z dnia 13 sierpnia 2015 r. rumuńska administracja podatkowa uwzględniła bowiem nowe argumenty faktyczne i prawne. C twierdzi, że nie miało możliwości zajęcia stanowiska w odniesieniu do tych argumentów, z naruszeniem prawa do obrony i z naruszeniem art. 213 kodeksu postępowania podatkowego, który ogranicza kontrolę przeprowadzaną w ramach odwołania do podstaw faktycznych i prawnych uwzględnionych przy wydawaniu zaskarżonej decyzji.

37 Sąd odsyłający przypomina, że w pkt 79 wyroku z dnia 3 lipca 2014 r., *Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041), Trybunał orzekł, iż naruszenie prawa do obrony, a w szczególności prawa do bycia wysłuchanym, prowadzi do stwierdzenia nieważności decyzji wydanej po zakończeniu rozpatrywanego postępowania administracyjnego tylko wtedy, gdy w braku tej nieprawidłowości postępowanie mogłoby doprowadzić do odmiennego rezultatu. Z pkt 73 tego wyroku wynika, że nie dochodzi również do naruszenia prawa do obrony, jeżeli wykonanie decyzji określającej wysokość zobowiązań podatkowych zostaje zawieszane do czasu jej ewentualnej zmiany.

38 W niniejszej sprawie C skorzystała ze środków tymczasowych, a mianowicie z zawieszenia wykonania decyzji podatkowej z dnia 13 sierpnia 2015 r. do czasu wydania przez sąd odsyłający orzeczenia co do istoty sprawy. Ponadto w ramach postępowania głównego C podważyła nowe argumenty uznane przez rumuński organ podatkowy w trakcie postępowania odwoławczego.

39 W tych okolicznościach *Curtea de Apel Cluj* (sąd apelacyjny w Klużu) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 63, 64 i 66 dyrektywy [2006/112] stoją na przeszkodzie praktyce administracyjnej organu podatkowego – takiej jak ta w niniejszej sprawie, która nałożyła dodatkowe obowiązki płatnicze na podatnika, spółkę [partnerską] prowadzącą działalność zawodową z ograniczoną odpowiedzialnością (SPRL), za pośrednictwem której zarządcy w postępowaniach upadłościowych mogą wykonywać swój zawód – polegający na określeniu zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i wymagalności w momencie, w którym

zostały wykonane usługi w ramach postępowania upadłościowego, w przypadku gdy wynagrodzenie zarządcy w postępowaniach upadłościowych zostało ustalone przez sądziego komisarza lub przez zgromadzenie wierzycieli, z wynikającym z tego obowiązkiem wystawienia przez podatnika faktur do piętnastego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie VAT?

2) Czy art. 63, 64 i 66 dyrektywy [2006/112] stoją na przeszkodzie praktyce administracyjnej organu podatkowego, takiej jak ta w niniejszej sprawie, polegającej na nałożeniu dodatkowych obowiązków płatniczych na podatnika – spółkę prowadzącą działalność zawodową z ograniczoną odpowiedzialnością (SPRL), za pośrednictwem której zarządcy w postępowaniach upadłościowych mogą wykonywać swój zawód – albowiem wystawił on faktury i pobrał VAT dopiero w dniu otrzymania zapłaty za usługi świadczone w ramach postępowania upadłościowego, nawet jeżeli zgromadzenie wierzycieli ustaliło, że zapłata wynagrodzenia zarządcy w postępowaniach upadłościowych jest uzależniona od dostarczenia środków pieniężnych na rachunkach dłużników?

3) Czy w przypadku umowy o współpracę pomiędzy markami (co-branding) między kancelarią prawną a podatnikiem w celu przyznania prawa do odliczenia jest wystarczające, aby podatnik, udowadniając istnienie bezpośredniego i ścisłego związku między zakupami dokonywanymi przez podatnika na wcześniejszym etapie łańcucha dostaw, a swoimi opodatkowanymi transakcjami dokonywanymi na późniejszym etapie łańcucha dostaw, wykazał, po zawarciu umowy, zwiększenie obrotów lub liczby transakcji podlegających opodatkowaniu, z pominięciem dodatkowych dokumentów na uzasadnienie jego twierdzenia? W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej, jakie kryteria należy uwzględnić, aby określić rzeczywisty zakres prawa do odliczenia?

4) Czy ogólna zasada prawa Unii dotycząca poszanowania prawa do obrony należy interpretować w ten sposób, że jeżeli w toku krajowego postępowania administracyjnego w przedmiocie wydania decyzji w sprawie odwołania od decyzji określającej wysokość zobowiązań podatkowych, które ustalono zapłacić dodatkowego VAT, uwzględniono nowe argumenty faktyczne i prawne w stosunku do tych zawartych w protokole kontroli podatkowej, na podstawie którego postanowiono wydać rzeczony decyzję, a podatnikowi przyznano sądowe środki tymczasowej ochrony do czasu wydania orzeczenia przez sąd rozpatrujący sprawę co do istoty, poprzez zawieszenie tytułu stwierdzającego wierzytelność, sąd rozpatrujący sprawę może uznać, iż owa zasada nie została naruszona, bez sprawdzenia, czy postępowanie mogło doprowadzić do innego rozstrzygnięcia w przypadku braku tej nieprawidłowości?

W przedmiocie wniosku o rozpoznanie sprawy w trybie przyspieszonym

40 Sąd odsyłaćcy zwrócił się do Trybunału o rozpoznanie niniejszej sprawy w trybie przyspieszonym na podstawie art. 105 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem, podnosząc, że postępowanie główne toczy się przed nim od 2016 r.

41 Artykuł 105 § 1 regulaminu postępowania przewiduje, że na wniosek sądu odsyłaćcego lub w wyjątkowych przypadkach z urzędu, jeżeli charakter sprawy wymaga niezwłocznego rozstrzygnięcia, prezes Trybunału może postanowić, po zapoznaniu się ze stanowiskiem sądziego sprawozdawcy i rzecznika generalnego, o rozpatrzeniu odesłania prejudycjalnego w trybie przyspieszonym, stanowiącym odstępstwo od przepisów tego regulaminu.

42 W niniejszej sprawie nie wydaje się, aby sąd odsyłaćcy był zobowiązany do wydania orzeczenia w określonym terminie ani by środek zaskarżenia wniesiony do niego przez C w 2016 r. był rozpatrywany w trybie pilnym (zob. podobnie postanowienie prezesa Trybunału z dnia 1 października 2010 r., N.S. i in., C-411/10, EU:C:2010:575, pkt 8).

43 W tym ostatnim względzie wystarczy zauważyć, że sąd ten postanowił przekazać Trybunałowi swój wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w dniu 15 lipca 2021 r. Wspomniany sąd złożył jednak ten wniosek dopiero w dniu 8 listopada 2022 r.

44 Ponadto wymóg niezwłocznego rozpoznania sporu zawisłego przed Trybunałem nie może wynikać z samego faktu, iż sąd odsyłający jest zobowiązany do szybkiego rozstrzygnięcia sporu (wyrok z dnia 13 października 2022 r., Gmina Wieliszew, C-698/20, EU:C:2022:787, pkt 50).

45 Wreszcie, Trybunał orzekł już, że nie stanowi wyjątkowej okoliczności mogącej uzasadniać zastosowanie trybu przyspieszonego sam tylko, wprawdzie uzasadniony, interes stron postępowania w możliwie jak najszybszym ustaleniu zakresu praw, jakie wywodzą one z prawa Unii (postanowienie prezesa Trybunału z dnia 10 stycznia 2012 r. Arslan, C-534/11, EU:C:2012:4, pkt 13 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 W tych okolicznościach postanowieniem z dnia 21 grudnia 2022 r. prezes Trybunału, po zapoznaniu się ze stanowiskiem sędziego sprawozdawcy i rzecznika generalnego, oddalił wniosek o zastosowanie trybu przyspieszonego przewidzianego w art. 105 regulaminu postępowania.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności pytań

47 W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że w pytaniach pierwszym i drugim sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o dokonanie wykładni art. 63, 64 i 66 dyrektywy 2006/112.

48 Jednakże z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w rzeczywistości sąd ten zastanawia się nie nad wykładnią art. 63 dyrektywy 2006/112 jako takiego, lecz nad zakresem stosowania odpowiednio art. 64 ust. 1 i 2 tej dyrektywy w związku z jej art. 63.

49 W tym względzie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika również, że art. 64 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 w wersji pierwotnej został transponowany do prawa rumuńskiego przez art. 1341 ust. 7 i 8 kodeksu podatkowego.

50 Trybunał nie jest natomiast w stanie ustalić, czy art. 66 akapit pierwszy tej dyrektywy, będący przepisem o fakultatywnym zastosowaniu, został transponowany do prawa rumuńskiego w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym. W swoich uwagach na piśmie rzecznik twierdzi, że tak nie było. Ponadto informacje, którymi dysponuje Trybunał, nie pozwalają mu na dokonanie oceny znaczenia tego przepisu dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.

51 Ponieważ wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym stanowi podstawę postępowania wszczętego na podstawie art. 267 TFUE, niezbędne jest wyjaśnienie przez sąd krajowy w samym tym wniosku ram faktycznych i prawnych sporu w postępowaniu głównym oraz udzielenie minimum wyjaśnień co do wyboru przepisów prawa Unii, o których wykładni sąd ten wnosi, jak również co do związku, jaki dostrzega on między tymi przepisami a uregulowaniem prawa krajowego mającym zastosowanie do rozpoznawanego przez sąd sporu (wyrok z dnia 8 czerwca 2023 r., Lyoness Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 Te kumulatywne wymogi dotyczące treści wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zostały wyrażone uregulowane w art. 94 regulaminu postępowania, do którego

skrupulatnego przestrzegania sąd odsyłający jest zobowiązany. Zostały one ponadto przypomniane w pkt 13, 15 i 16 założeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dla sądów krajowych dotyczących skądania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (Dz.U. 2019, C 380, s. 1) (wyrok z dnia 8 czerwca 2023 r., *Lyonesse Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 W świetle tych rozważań należy stwierdzić, że pytania pierwsze i drugie są niedopuszczalne w zakresie, w jakim dotyczą wykładni art. 66 dyrektywy 2006/112.

54 W drugiej kolejności pytanie trzecie dotyczy wykonania prawa do odliczenia przewidzianego w art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112. Sąd odsyłający zastanawia się, po pierwsze, nad dowodami, jakie podatnik musi przedstawić organom podatkowym w celu skorzystania z tego prawa, a po drugie, nad jego zakresem.

55 Jednakże informacje, którymi dysponuje Trybunał, dotyczą jedynie pierwszej części pytania trzeciego, w związku z czym nie jest on w stanie określić ani powodów leżących u podstaw pytań sąd odsyłającego dotyczących zakresu prawa do odliczenia, ani użyteczności odpowiedzi w tym zakresie. W tych okolicznościach druga część pytania trzeciego jest niedopuszczalna.

W przedmiocie pytania pierwszego

56 Na wstępie należy zauważyć, że w odniesieniu do świadczenia usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym sąd odsyłający wskazuje zasadniczo, że zarządcy i syndycy zgrupowani w C-świadczeniach na rzecz przedsiębiorstw objętych postępowaniami upadłościowymi nie w sposób doraźny, lecz w sposób ciągły przez pewien okres.

57 W konsekwencji należy uznać, że poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o wyjaśnienie, czy art. 64 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zakresem stosowania odpowiednio ust. 1 i 2 tego artykułu objęte są usługi świadczone w sposób ciągły przez pewien okres, takie jak usługi świadczone zgodnie z prawem rumuńskim przez zarządców i syndyków na rzecz przedsiębiorstw, wobec których toczy się postępowanie upadłościowe.

58 Na wstępie należy zauważyć, po pierwsze, że art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w świetle art. 63 tej dyrektywy, ponieważ pierwszy z tych przepisów jest nierozdzielnie związany z drugim z nich [wyrok z dnia 28 października 2021 r., *X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – Płatność rat)*, C-324/20, EU:C:2021:880, pkt 34].

59 Zgodnie z owym art. 63 zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usługi. Według wspomnianego art. 64 ust. 1 w przypadku transakcji związanych w szczególności z zapłatą zaliczek lub z płatnością rat świadczenie usług uważa się za dokonane w rozumieniu rzeczoności art. 63 z upływem okresów, których płatności te dotyczą [zob. podobnie wyrok z dnia 28 października 2021 r., *X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – Płatność rat)*, C-324/20, EU:C:2021:880, pkt 35].

60 Z tegoż stosowania tych dwóch przepisów wynika, że w odniesieniu do świadczeń, w związku z którymi dokonywane są zapłata zaliczek lub płatność rat, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z upływem terminów, których te zaliczki lub płatności dotyczą [zob. podobnie wyrok z dnia 28 października 2021 r., *X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – Płatność rat)*, C-324/20, EU:C:2021:880, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo].

61 Je?li chodzi o wyra?enie „?wiadcze? zwi?zanych z p?atno?ci? rat”, Trybuna? potwierdzi?, ?e dotyczy ono jedynie ?wiadcze?, których sama natura uzasadnia p?atno?? roz?o?on? w czasie, a mianowicie tych, które s? wykonywane nie w sposób jednorazowy, lecz w sposób powtarzaj?cy si? lub ci?g?y, przez pewien okres [zob. podobnie wyrok z dnia 28 pa?dziernika 2021 r., X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – P?atno?? rat), C?324/20, EU:C:2021:880, pkt 37–39].

62 Stwierdzenie to ma zastosowanie mutatis mutandis do drugiego przypadku, o którym mowa w art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112, a mianowicie do sytuacji, w której „transakcj[e s?] zwi?zan[e] z wp?at? zaliczki”.

63 Ponadto odwo?anie si? do art. 64 ust. 1 rzeczonyj dyrektywy jako przepisu prawnego maj?cego na celu okre?lenie momentu powstania obowi?zku podatkowego jest konieczne jedynie wówczas, gdy chwile, w których ma miejsce rzeczywiste wykonanie ?wiadcze?, nie s? jednoznaczne i mog? by? przedmiotem odmiennych ocen, co ma miejsce, gdy ze wzgl?du na ich ci?g?y lub powtarzalny charakter s? one wykonywane w jednym lub kilku ustalonych okresach [wyrok z dnia 28 pa?dziernika 2021 r., X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – P?atno?? rat), C?324/20, EU:C:2021:880, pkt 45].

64 Natomiast w przypadku gdy chwila wykonania ?wiadczenia jest jednoznaczna, w szczególno?ci gdy ?wiadczenie ma charakter jednorazowy i istnieje dok?adna chwila pozwalaj?ca na ustalenie, ?e jego realizacja zosta?a zako?czona zgodnie ze stosunkiem umownym ??cz?cym strony danej transakcji, art. 64 ust. 1 wspomnianej dyrektywy nie mo?e mie? zastosowania bez naruszenia jasnego brzmienia art. 63 tej dyrektywy [wyrok z dnia 28 pa?dziernika 2021 r., X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – P?atno?? rat), C?324/20, EU:C:2021:880, pkt 46].

65 Po drugie, z brzmienia art. 64 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112 jednoznacznie wynika, ?e przepis ten dotyczy, podobnie jak art. 64 ust. 1, dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug, które maj? miejsce w sposób ci?g?y przez pewien okres.

66 Wynika z tego równie?, ?e art. 64 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy przewiduje system, którego wdro?enie jest fakultatywne, w zwi?zku z czym do pa?stw cz?onkowskich nale?y decyzja, czy chc? skorzystać z tego systemu. Ustawodawca krajowy dysponuje w tym wzgl?dzie pewnym marginesem swobody w zakresie, w jakim przepis ten ogranicza si? do stwierdzenia, ?e jego stosowanie mo?e by? przewidziane „w niektórych przypadkach”, bez wskazania innego przypadku ni? dotycz?cy ci?g?ego charakteru us?ug, o którym mowa w poprzednim punkcie niniejszego wyroku.

67 Jak wskazano w pkt 49 niniejszego wyroku, ustawodawca rumu?ski rzeczywi?cie postanowi? wdro?y? wspomniany przepis, przyjmuj?c art. 1341 ust. 8 kodeksu podatkowego, którego zakres stosowania obejmuje dostawy towarów i ?wiadczenie us?ug dokonywane w sposób ci?g?y, „innych ni? dostawy, o których mowa w ust. 7” tego art. 1341. W zwi?zku z tym stosowanie art. 1341 ust. 8 kodeksu podatkowego jest wy??czone, gdy chodzi o ?wiadczenie us?ug, które s? ?wiadczone w sposób ci?g?y i „które wi??? si? z wp?at? zaliczki lub p?atno?ci? rat”, wobec czego s? one obj?te zakresem wspomnianego art. 1341 ust. 7, czego zbadanie nale?y jednak do s?du odsy?aj?cego.

68 W konsekwencji w celu ustalenia, czy ?wiadczenia rozpatrywane w post?powaniu g?ównym s? obj?te zakresem stosowania art. 64 ust. 1 lub 2 dyrektywy 2006/112, tak jak zosta?y one wdro?one do prawa rumu?skiego, do s?du odsy?aj?cego nale?y ocena charakteru tych us?ug, czyli tego, czy faktycznie s? one wykonywane w sposób ci?g?y przez pewien okres, a w szczególno?ci czy wi??? si? one z wp?at? zaliczki lub p?atno?ci? rat.

69 Na wszelki wypadek należało zauważyć, iż z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w szczególności w odniesieniu do usług świadczonych na rzecz SM C zostało wyznaczone na syndyka masy upadłości tej spółki i że ustalono miesięczne wynagrodzenie w wysokości 1000,00 RON (lei rumuńskich) (ok. 240 EUR) oraz wynagrodzenie za rezultat w wysokości 10 %. Ponadto w uwagach na piśmie rzędu rumuńskiego i Komisja Europejska wskazała, że zgodnie z prawem rumuńskim, a mianowicie z art. 21 ust. 1 i 11 oraz art. 24 ustawy nr 85/2006 o postępowaniu upadłościowym, w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, zarządcy i syndycy masy upadłości przedstawiają comiesięczne sprawozdania dotyczące świadczonych usług i należnego im wynagrodzenia.

70 W świetle powyższego wydaje się, z zastrzeżeniem weryfikacji, których powinien dokonać sąd odsyłający, że świadczenie usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym związane było z płatnościami zaliczek lub płatnościami rat, a zatem nie było objęte zakresem stosowania art. 64 ust. 2 dyrektywy 2006/112, wdrożonego do prawa rumuńskiego przez art. 1341 ust. 8 kodeksu podatkowego, lecz art. 64 ust. 1 tej dyrektywy, transponowanym do prawa rumuńskiego przez art. 1341 ust. 7 tego kodeksu.

71 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż art. 64 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zakresem stosowania ust. 1 tego artykułu objęte są usługi świadczone w sposób ciągły przez pewien okres, takie jak usługi świadczone zgodnie z prawem rumuńskim przez zarządców i syndyków masy upadłości na rzecz przedsiębiorstw, wobec których toczy się postępowanie upadłościowe, w zakresie, w jakim – z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający – świadczenia te wiążą się z wpłatami zaliczek lub płatnościami rat.

W przedmiocie pytania drugiego

72 Na wstępie należy przypomnieć, że z odpowiedzi na pytanie pierwsze wynika, iż świadczenie usług takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym jest co do zasady objęte zakresem stosowania art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

73 Ponadto, mając na uwadze brzmienie pytania drugiego, można je rozumieć w ten sposób, że zmierza ono do określenia momentu, w którym faktury powinny zostać wystawione, a VAT pobrany. Jednakże z informacji zawartych we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że pytanie to dotyczy, podobnie jak pierwsze, określenia momentu, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie VAT, oraz momentu, w którym podatek staje się wymagalny.

74 W związku z tym należy stwierdzić, że poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w wypadku gdy zapłata wynagrodzenia za świadczenia objęte zakresem stosowania tego przepisu nie może nastąpić z powodu niewystarczającej płynności finansowej na rachunkach dłużnika, przepis ten pozwala uznać, że VAT staje się wymagalny dopiero w chwili rzeczywistego otrzymania wynagrodzenia.

75 Jak przypomniano w pkt 60 niniejszego wyroku, z art. 63 w związku z art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 wynika, że w odniesieniu do świadczeń, w związku z którymi płatna jest zaliczka lub płatna są raty, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek staje się wymagalny z chwilą upływu terminów, których te zaliczki lub płatności dotyczą.

76 W ten sposób określony na podstawie art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 moment jest

wi???cy dla podatników.

77 Zgodnie bowiem z art. 63 dyrektywy 2006/112 w zwi?zku z jej motywem 24 powstanie VAT i jego wymagalno?? nie s? elementami, którymi mog? swobodnie dysponowa? strony umowy. Przeciwnie, zamiarem ustawodawcy Unii by?o zharmonizowanie w mo?liwie najwy?szym stopniu momentu powstania obowi?zku podatkowego we wszystkich pa?stwach cz?onkowskich w celu zapewnienia jednolitego poboru tego podatku [wyrok z dnia 28 pa?dziernika 2021 r., X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – P?atno?? rat), C?324/20, EU:C:2021:880, pkt 47].

78 W zwi?zku z tym art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie pozwala uzale?ni? powstania podatku i jego wymagalno?ci od warunku dotycz?cego rzeczywistego otrzymania wynagrodzenia nale?nego za us?ugi ?wiadczone w danym okresie. Przeciwnie, po up?ywie tego okresu, to znaczy w dniu, w którym zap?ata tego wynagrodzenia jest zwykle nale?na, podatek staje si? zawsze wymagalny, nawet je?li zap?ata ta nie zosta?a pobrana z jakiegokolwiek powodu, w tym ze wzgl?du na brak p?ynno?ci na rachunku d?u?nika.

79 Tak? wyk?adni? art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 potwierdza systematyka tej dyrektywy.

80 Dyrektywa 2006/112 nie wyklucza bowiem, ?e VAT mo?e sta? si? wymagalny najpó?niej z chwil? wystawienia faktury lub otrzymania zap?aty. Jednak?e chodzi tu jedynie o uprawnienie, które zgodnie z art. 66 akapit pierwszy lit. a) i b) tej dyrektywy mo?e by? wykonywane przez pa?stwa cz?onkowskie wy??cznie w odniesieniu do niektórych transakcji lub niektórych kategorii podatników w drodze odst?pstwa od art. 63–65 wspomnianej dyrektywy [zob. podobnie wyrok z dnia 28 pa?dziernika 2021 r., X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – P?atno?? rat), C?324/20, EU:C:2021:880, pkt 49].

81 Ponadto nale?y przypomnie?, ?e sytuacje, w których odbiorca dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug nie sp?aca lub sp?aca jedynie w cz??ci wierzytelno??, któr? jest jednak zobowi?zany zap?aci? na podstawie umowy zawartej z dostawc? lub us?ugodawc?, s? regulowane szczególnym przepisem dyrektywy 2006/112, a mianowicie jej art. 90 ust. 1, który przewiduje obni?enie podstawy opodatkowania w szczególno?ci w przypadku ca?kowitego lub cz??ciowego niewywi?zania si? z p?atno?ci po dokonaniu transakcji [zob. podobnie wyrok z dnia 28 pa?dziernika 2021 r., X-Beteiligungsgesellschaft (VAT – P?atno?? rat), C?324/20, EU:C:2021:880, pkt 57, 60].

82 Z uwagi na ogó? powy?szych rozwa?a? na pytanie drugie trzeba odpowiedzie?, i? art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w wypadku gdy zap?ata wynagrodzenia za ?wiadczenia obj?te zakresem stosowania tego przepisu nie mo?e nast?pi? z powodu niewystarczaj?cej p?ynno?ci finansowej na rachunkach d?u?nika, wspomniany przepis nie pozwala uzna?, ?e VAT staje si? wymagalny dopiero w chwili rzeczywistego otrzymania wynagrodzenia.

W przedmiocie pytania trzeciego

83 Poprzez pytanie trzecie sędziowie zmierzają zasadniczo do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w celu ustalenia istnienia bezpośredniego i bezpośredniego związku pomiędzy z jednej strony konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku na wcześniejszym etapie dostaw a z drugiej strony transakcjami objętymi podatkiem należnym na późniejszym etapie, które dają prawo do odliczenia, wystarczy, by poza umową leżącą u podstaw transakcji powodującą naliczenie podatku na wcześniejszym etapie dostaw i związanymi z nią fakturami podatnik przedstawił dowody wykazujące wzrost obrotów lub wartości opodatkowanych transakcji, które miałyby wynikać z owej transakcji powodującej naliczenie podatku na późniejszym etapie dostaw.

84 Zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów lub usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika.

85 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że prawo do odliczenia stanowi integralną część systemu VAT i co do zasady nie może zostać ograniczone. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcję powodującą naliczenie podatku. System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje pod względem ciężaru podatkowego neutralność każdej działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama VAT. W zakresie, w jakim podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia towarów lub usług używa tych towarów lub usług na potrzeby dokonywanych przez siebie opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego z tytułu tych towarów lub usług (wyrok z dnia 25 listopada 2021 r., *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

86 Trybunał wyjaśnił, że aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego VAT, co do zasady konieczne jest istnienie bezpośredniego i bezpośredniego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług wymaga, by wydatki poczynione celem ich nabycia stanowiły element składowy ceny transakcji objętych podatkiem należnym, które dają prawo do jego odliczenia [wyrok z dnia 8 września 2022 r., *Finanzamt R (Odliczenie VAT związanego z wkładem wspólnika)*, C-98/21, EU:C:2022:645, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo].

87 Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i bezpośredniego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku na wcześniejszym etapie dostaw a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które dają prawo do odliczenia, gdy koszty danych usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy składowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Koszty takie zachowują bowiem bezpośredni i bezpośredni związek z całą działalnością gospodarczą podatnika [wyrok z dnia 8 września 2022 r., *Finanzamt R (Odliczenie VAT związanego z wkładem wspólnika)*, C-98/21, EU:C:2022:645, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo].

88 W jednym i w drugim wypadku koszt świadczeń powodujących naliczenie podatku musi być wliczony odpowiednio w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej.

[wyrok z dnia 8 września 2022 r., Finanzamt R (Odliczenie VAT związanego z wkładem wspólnika), C-98/21, EU:C:2022:645, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo].

89 Trybunał wyjaśnił ponadto, że istnienie związku pomiędzy transakcjami należy oceniać z punktu widzenia ich obiektywnej treści. Dokładniej rzecz ujmując, do organów podatkowych i sądów krajowych należy rozstrzygnięcie wszelkich okoliczności, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje, i uwzględnienie tylko tych spośród nich, które były w sposób obiektywny związane z opodatkowaniem działania ci podatnika. W tym względzie orzeczono, że należy wziąć pod uwagę faktyczne wykorzystanie towarów i usług nabytych na wcześniejszym etapie świadczenia dostaw przez podatnika oraz wyłączenie przyczyn tego nabycia, przy czym to ostatnie należy uznać za kryterium określenia obiektywnej treści [zob. podobnie wyroki: z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 28; z dnia 8 września 2022 r., Finanzamt R (Odliczenie VAT związanego z wkładem wspólnika), C-98/21, EU:C:2022:645, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo].

90 W przypadku ustalenia, że transakcja nie została dokonana do celów opodatkowanej działalności podatnika, nie można jej uznać za mającą bezpośredni i ścisły związek z tą działalnością w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, nawet jeżeli transakcja ta z punktu widzenia jej obiektywnej treści podlega opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

91 W przypadku gdyby poniesione wydatki częściowo odnosiły się do działalności zwolnionej lub niemającej charakteru gospodarczego podatnika, VAT zapłacony od tych wydatków mógłby zostać odliczony tylko częściowo (zob. podobnie wyrok z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

92 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że C dostarczyło rumuńskim organom podatkowym dokumenty świadczące o zwiększeniu jego obrotu lub wartości opodatkowanych transakcji.

93 Jednakże z uwagi na powyższe rozważania należy uznać, że takie okoliczności nie mogą same w sobie pozwolić rumuńskim organom podatkowym na wykazanie istnienia związku między usługami świadczonymi na rzecz C na podstawie umowy o współpracę zawartej z DDKK a transakcjami świadczonymi przez C, które dają prawo do odliczenia.

94 Stwierdzenie to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału, z którego wynika, że art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 w żaden sposób nie uzależnia wykonania prawa do odliczenia od kryterium dotyczącego zwiększenia obrotu podatnika ani, bardziej ogólnie, od kryterium rentowności gospodarczej transakcji dokonanej na wcześniejszym etapie świadczenia dostaw. W szczególności brak zwiększenia wielkości obrotu podatnika nie może mieć wpływu na wykonanie prawa do odliczenia. Jak to zostało bowiem przypomniane w pkt 85 niniejszego wyroku, wspólny system VAT gwarantuje neutralność każdej działalności gospodarczej pod względem ciężeń podatkowych, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama VAT. W związku z tym powstałe już prawo do odliczenia trwa, nawet jeżeli planowana działalność gospodarcza nie została później zrealizowana, a co za tym idzie, nie doprowadziła do opodatkowanych transakcji lub podatnik nie mógł wykorzystać towarów lub usług, które dały prawo do odliczenia, w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu z uwagi na okoliczności niezależne od jego woli (zob. podobnie wyrok z dnia 25 listopada 2021 r., Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, pkt 30, 35).

95 Natomiast z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że w niniejszej sprawie istnieją inne dowody mogące wykazać wymagany związek między spornymi transakcjami dokonanymi przez C a jego działalnością podlegającą opodatkowaniu w rozumieniu orzecznictwa

przytoczonego w pkt 89 niniejszego wyroku, które dotyczyły rzeczywistego wykorzystania towarów i usług nabytych przez C na podstawie umowy o współpracy zawartej z DDKK, a także przyczyny tego nabycia.

96 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika bowiem, że zgodnie z art. 11 ust. 1 lit. c) i d) ustawy nr 85/2006 o postępowaniu upadłościowym, aby móc oferować swoje usługi w ramach danego postępowania upadłościowego, zainteresowani zarządcy i syndycy masy upadłości składają stosowne oferty i co do zasady to do wierzycieli przedsiębiorstwa, którego dotyczy to postępowanie, należy wyznaczenie jednego z nich. W ramach takiego kontekstu prawnego rumuński organ administracji podatkowej wypowiedział się już co do kwestii spornej transakcji, stwierdzając, że porozumienie o współpracy pomiędzy C i DDKK wpisuje się w strategię marketingową, której celem jest przyciągnięcie klientów w trakcie rozpoczynania działalności przez C w charakterze zarządcy lub syndyka przedsiębiorstw znajdujących się w stanie niewypłacalności.

97 Ponadto w odniesieniu do rzeczywistego wykonania tego porozumienia o współpracy istotne wydaje się, że C podniósł przed sądem odsyłającym, iż dokumenty przedstawiane przez nie osobom trzecim noszą nazwę handlową DDKK.

98 Do sądu odsyłającego należy jednak dokonanie oceny prawdziwości wyżej wymienionych okoliczności i uwzględnienie ich wraz ze wszystkimi innymi okolicznościami, w jakich dokonano omawianych transakcji objętych podatkiem należnym, w celu dokonania oceny, czy w niniejszej sprawie istnieje bezpodstępny i ścisły związek pomiędzy transakcjami powodującymi naliczenie podatku na wcześniejszym etapie świadczenia dostaw a dokonanymi na późniejszym etapie świadczenia dostaw transakcjami, które dają prawo do odliczenia.

99 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytanie trzecie trzeba odpowiedzieć, iż art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w celu ustalenia istnienia bezpodstępnego i ścisłego związku pomiędzy z jednej strony konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku na wcześniejszym etapie świadczenia dostaw a z drugiej strony transakcjami na późniejszym etapie, które dają prawo do odliczenia, należy ustalić obiektywną treść tych transakcji, co oznacza, że należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich przebiegały wspomniane transakcje, a mianowicie w szczególności faktyczne wykorzystanie nabytych przez podatnika na wcześniejszym etapie świadczenia dostaw towarów i usług powodujących naliczenie podatku oraz wyłączenie przyczyn tego nabycia, przy czym wzrost obrotów lub wartość transakcji podlegających opodatkowaniu nie są istotnymi elementami w tym zakresie.

W przedmiocie pytania czwartego

100 Na wstępie należy przypomnieć, że sąd odsyłający rozpatruje skargę na decyzję administracyjną wydaną w odpowiedzi na odwołanie i uważa, że decyzja ta została wydana z naruszeniem zasady poszanowania prawa do obrony.

101 W tym względzie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w niniejszej sprawie rumuński organ podatkowy wydał decyzję określającą wysokość zobowiązań podatkowego, w której stwierdził nieprawidłowości, w szczególności w odniesieniu do chwili powstania wymagalności VAT ustalonej przez C. Decyzja ta została częściowo utrzymana w mocy po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego, ale na podstawie nowych okoliczności faktycznych i prawnych, przy czym nie zwrócono się do C o zajęcie stanowiska w odniesieniu do tych nowych okoliczności.

102 Sąd odsyłający uważa, że takie naruszenie prawa do obrony niekoniecznie ma decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia skargi. Prowadziłoby to bowiem do stwierdzenia nieważności

decyzji wydanej w odpowiedzi na odwołanie C tylko wtedy, gdyby okazało się, że w braku tego naruszenia postępowanie w sprawie odwołania mogłoby zakończyć się innym wynikiem. Sąd odsyłający zmierza jednak do ustalenia, czy może oddalić wniosek do niego skargi bez przeprowadzenia takiej analizy ze względu na to, że na wniosek C decyzja określająca wysokość zobowiązań podatkowego z dnia 13 sierpnia 2015 r. została zawieszona.

103 W konsekwencji należy stwierdzić, że poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy przyjęte w prawie Unii ogólne zasady przestrzegania prawa do obrony należy interpretować w ten sposób, że w ramach postępowania administracyjnego w przedmiocie odwołania od decyzji określającej wysokość zobowiązań z tytułu VAT, w sytuacji gdy właściwy organ wydaje decyzję opartą na nowych okolicznościach faktycznych i prawnych, w odniesieniu do których zainteresowany nie miał możliwości zajęcia stanowiska, wymagane jest, aby decyzja ta została uchylona, nawet jeżeli na wniosek zainteresowanego zawieszona jest wykonanie tej decyzji jednocześnie ze skargą do sądu wniesioną na tę decyzję.

104 W tym względzie należy przypomnieć, że przestrzeganie prawa do obrony, którego integralną częścią jest prawo do bycia wysłuchanym w każdym postępowaniu, stanowi podstawowe prawo Unii (wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

105 Zgodnie z tą zasadą, która powinna być stosowana, gdy organ administracyjny ma podjąć w stosunku do danej osoby decyzję, która wiąże się z niekorzystnymi dla niej skutkami, adresaci decyzji, która w sposób odczuwalny oddziałuje na ich interesy, powinni być w stanie skutecznie przedstawić swoje stanowisko odnośnie do elementów, na których organ administracyjny zamierza oprzeć swoją decyzję (wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

106 Obowiązek ten ciąży na organach administracyjnych państw członkowskich wówczas, gdy podejmują decyzję należącą do zakresu zastosowania prawa Unii, nawet wtedy, gdy właściwe przepisy nie przewidują wyraźnie takiej formalności (wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

107 W niniejszej sprawie tak właśnie jest. W rzeczywistości bowiem zasada przestrzegania prawa do obrony ma zastosowanie w okolicznościach takich jak te, które wystąpiły w postępowaniu głównym, w którym państwo członkowskie, aby spełnić wynikający ze stosowania prawa Unii obowiązek podjęcia wszelkich działań ustawodawczych i wykonawczych niezbędnych do zapewnienia na jego terytorium poboru w pełnej wysokości należnego VAT i dla zwalczania oszustw podatkowych, poddaje podatnika procedurze kontroli podatkowej (wyrok z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 40).

108 Ponadto zasada, zgodnie z którą adresat niekorzystnej decyzji musi mieć możliwość przedstawienia swoich uwag przed wydaniem tej decyzji, ma na celu umożliwienie właściwemu organowi skutecznego uwzględnienia wszystkich elementów mających znaczenie dla sprawy. W celu zapewnienia skutecznej ochrony danej osoby lub przedsiębiorstwa zasada ta ma na celu również umożliwienie im skorygowania błędów lub podniesienia takich elementów dotyczących sytuacji osobistej, które przemawiają za jej przyjęciem, za jej nieprzyjęciem lub za tym czy inną treścią tej decyzji (wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

109 Z uwagi na powyższe rozważania i okoliczności faktyczne streszczone w pkt 101 niniejszego wyroku można uznać, że w niniejszej sprawie rumuńskie organy podatkowe mogły naruszyć prawo C do bycia wysłuchanym przed wydaniem niekorzystnego dla niego aktu, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

110 Nie byłoby tak jednak w przypadku, gdyby niemożliwość przedstawienia przez C swojego stanowiska w odniesieniu do nowych okoliczności faktycznych i prawnych przyjętych w ramach postępowania w sprawie odwołania była wynikiem nie braku ze strony tego organu, lecz zastosowania przepisu proceduralnego realizującego uznany cel interesu ogólnego, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

111 Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem prawa podstawowe, takie jak przestrzeganie prawa do obrony, nie mają charakteru bezwzględnych, lecz mogą podlegać ograniczeniom, pod warunkiem że ograniczenia te rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego, jakim sąuży omawiane działanie, i że nie stanowi z punktu widzenia realizowanych celów nieproporcjonalnej oraz niedopuszczalnej ingerencji w samą istotę w ten sposób gwarantowanych praw (wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

112 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że wysłuchanie a posteriori w ramach odwołania wniesionego od niekorzystnej decyzji może w pewnych warunkach zapewniać przestrzeganie prawa do bycia wysłuchanym (wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

113 W szczególności, mając na uwadze ogólny interes Unii polegający na poborze w jak najkrótszym terminie dochodów w należnych, co oznacza, że kontrole podatkowe mogą zostać przeprowadzone bezzwłocznie i skutecznie, ograniczenie prawa do bycia wysłuchanym przed wydaniem niekorzystnej decyzji, takiej jak wezwanie do zapłaty, może być uzasadnione, jeżeli, po pierwsze, przy okazji wniesienia skargi na tę decyzję zainteresowany jest faktycznie w stanie wystąpić o zastosowanie środków tymczasowych powodujących zawieszenie wykonania danej decyzji, a po drugie, skarga ta pozwala mu skutecznie przedstawić swój punkt widzenia (zob. podobnie wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 54, 66, 67, 71).

114 Orzecznictwo przypomniane w pkt 111–113 niniejszego wyroku dotyczy możliwości uzasadnienia ograniczenia prawa do bycia wysłuchanym przewidzianego w prawie krajowym. Jednakże w świetle okoliczności prawnych i faktycznych przedstawionych przez sąd odsyłający w niniejszej sprawie nie wydaje się, aby chodziło o takie ograniczenie, czego ustalenie należy jednak do sądu odsyłającego.

115 Nic w aktach sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie pozwala bowiem uznać, że art. 213 kodeksu postępowania podatkowego, który zgodnie z informacjami przekazanymi przez ten sąd reguluje postępowanie odwoławcze, przewiduje jakiekolwiek ograniczenie prawa wnoszącego odwołanie do bycia wysłuchanym, w przypadku gdy rumuński organ podatkowy zamierza oprzeć swoją decyzję na nowych okolicznościach faktycznych i prawnych, co do których zainteresowany nie miał możliwości zajęcia stanowiska. Przeciwnie, z pytania czwartego i rozważań dotyczących tego pytania wynika, że sąd odsyłający uważa, iż zaniechanie wysłuchania C przed wydaniem decyzji w przedmiocie jego odwołania rzeczywiście stanowi „nieprawidłowość” mogącą naruszać prawo do bycia wysłuchanym.

116 Niemniej jednak, jak słusznie zauważył sąd odsyłający, nie każde naruszenie prawa do

obrony w toku postępowania administracyjnego musi koniecznie prowadzić do stwierdzenia nieważności wydanej w wyniku tego postępowania decyzji.

117 W tym względzie Trybunał orzekł, że jeżeli ani przesłanki zapewnienia przestrzegania prawa do obrony, ani konsekwencje naruszenia tego prawa nie są określone w prawie Unii, owe przesłanki i konsekwencje mieszczą się w zakresie prawa krajowego, o ile uchwalone w tym celu przepisy są takie same jak przepisy, z których korzystają jednostki w porównywalnych sytuacjach w prawie krajowym (zasada równoważności), a także nie czyni one wykonywania praw przyznanych przez porządek prawny Unii praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) (wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 75 i przytoczone tam orzecznictwo).

118 Rozwiązanie to ma zastosowanie w dziedzinie VAT, ponieważ dyrektywa 2006/112 nie zawiera przepisów dotyczących procedur odwoławczych, które powinny zostać transponowane przez państwa członkowskie (zob. analogicznie wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 76).

119 O ile państwa członkowskie mogą pozwalać na korzystanie z prawa do obrony według tych samych zasad co określone do regulowania sytuacji wewnętrznych, o tyle owe zasady muszą być zgodne z prawem Unii, a przede wszystkim nie podważać skuteczności dyrektywy 2006/112 (zob. analogicznie wyrok z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 77).

120 Odnosząc się do krajowego obowiązku zagwarantowania pełnej skuteczności prawa Unii nie zawsze skutkuje uchynieniem zaskarżonej decyzji, jeżeli została ona wydana z naruszeniem prawa do obrony. Takie naruszenie, a w szczególności prawa do bycia wysłuchanym, prowadzi bowiem do stwierdzenia nieważności decyzji wydanej po zakończeniu danego postępowania administracyjnego tylko wtedy, gdy w braku tej nieprawidłowości postępowanie to mogłoby doprowadzić do odmiennego rezultatu [zob. podobnie wyroki: z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 78, 79; z dnia 20 grudnia 2017 r., Prequ' Italia, C-276/16, EU:C:2017:1010, pkt 62; a także z dnia 4 czerwca 2020 r., C.F. (Kontrola podatkowa), C-430/19, EU:C:2020:429, pkt 35]. Natomiast okoliczności, że zawieszono wykonanie aktu, o którego stwierdzenie nieważności wniesiono równoległe ze skargą wniesioną na ten akt, jest bez znaczenia.

121 W tych okolicznościach do sądu odsyłającego należy ocena, w jakim zakresie postępowanie odwoławcze mogłoby doprowadzić do innego rezultatu, gdyby C została wysłuchana w jego toku.

122 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytanie czwarte trzeba odpowiedzieć, iż przyjętą w prawie Unii ogólną zasadę przestrzegania prawa do obrony należy interpretować w ten sposób, że w ramach postępowania administracyjnego w przedmiocie odwołania od decyzji określającej wysokość zobowiązań z tytułu VAT, w sytuacji gdy właściwy organ wydaje decyzję opartą na nowych okolicznościach faktycznych i prawnych, w odniesieniu do których zainteresowany nie miał możliwości zajęcia stanowiska, wymagane jest, aby decyzja wydana po zakończeniu tego postępowania została uchylona, jeżeli w braku tej nieprawidłowości postępowanie to mogłoby doprowadzić do innego wyniku, nawet wówczas gdy na wniosek zainteresowanego nastąpiło zawieszenie wykonania tej decyzji podatkowej równoległe ze skargą do sądu wniesioną na tę decyzję.

W przedmiocie kosztów

123 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziewięć izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 64 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/117/WE z dnia 16 grudnia 2008 r.,

należy interpretować w ten sposób, że:

zakresem stosowania ust. 1 tego artykułu objęte są usługi świadczone w sposób ciągły przez pewien okres, takie jak usługi świadczone zgodnie z prawem rumuńskim przez zarządców i syndyków masy upadłości na rzecz przedsiębiorstw, wobec których toczy się postępowanie upadłościowe, w zakresie, w jakim – z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający – świadczenia te wiążą się z wpłatą zaliczki lub płatnościami rat.

2) Artykuł 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2008/117,

należy interpretować w ten sposób, że:

w wypadku gdy zapłata wynagrodzenia za świadczenia objęte zakresem stosowania tego przepisu nie może nastąpić z powodu niewystarczającej płynności finansowej na rachunkach dłużnika, wspomniany przepis nie pozwala uznać, że podatek od wartości dodanej staje się wymagalny dopiero w chwili rzeczywistego otrzymania wynagrodzenia.

3) Artykuł 168 lit. a) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2008/117,

należy interpretować w ten sposób, że:

w celu ustalenia istnienia bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy z jednej strony konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku na wcześniejszym etapie a cucha dostaw a z drugiej strony transakcjami na późniejszym etapie, które dają prawo do odliczenia, należy ustalić obiektywną treść tych transakcji, co oznacza, że należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich przebiegały wspomniane transakcje, a mianowicie w szczególności faktyczne wykorzystanie nabytych przez podatnika na wcześniejszym etapie a cucha dostaw towarów i usług powodujących naliczenie podatku oraz wyzczyn przyczynę tego nabycia, przy czym wzrost obrotów lub wartość transakcji podlegających opodatkowaniu nie są istotnymi elementami w tym zakresie.

4) Przyjętą w prawie Unii ogólną zasadę przestrzegania prawa do obrony

należy interpretować w ten sposób, że:

w ramach postępowania administracyjnego w przedmiocie odwołania od decyzji określającej wysokość zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej, w sytuacji gdy właściwy organ wydaje decyzję opartą na nowych okolicznościach faktycznych i prawnych, w odniesieniu do których zainteresowany nie miał możliwości zajęcia stanowiska, wymagane jest, aby decyzja wydana po zakończeniu tego postępowania została uchylona, jeżeli w braku tej nieprawidłowości postępowanie to mogłoby

doprowadzi? do innego wyniku, nawet wówczas gdy na wniosek zainteresowanego nast?pi?o zawieszenie wykonania tej decyzji podatkowej równolegle ze skarg? do s?du wniesion? na t? decyzj?.

Podpisy

* J?zyk post?powania: rumu?ski.