

Byla C-519/21

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

Gavimo data:

2021 m. rugpjūčio 24 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Curtea de Apel Cluj (Rumunija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2021 m. birželio 28 d.

Pareiškėja

ASA

Atsakovė:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj

Laiduotojai:

BP

MB

Pagrindinės bylos dalykas

Administracinis skundas, kuriuo prašoma panaikinti pranešimą apie mokėtiną PVM, pateiktą po to, kai buvo nustatyta, jog fiziniai asmenys pardavė nekilnojamojo turto objektus

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Įvairių 2006 m. lapkričio 29 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) bendros sistemos nuostatų ir proporcingumo, PVM neutralumo bei teisinio tikrumo principų išaiškinimas

Prejudiciniai klausimai

1. Ar, atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes, kurios susiklostė pagrindinėje byloje, visa PVM direktyva (2006/112) ir konkrečiai jos 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 ir 78 straipsniai gali būti aiškinami taip[, kad]:

– nustatant apmokestinimo momentą tuo atveju, kai sudaromi apmokestinamieji nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai, ir atitinkamos apmokestinamosios vertės nustatymo metodą, *apmokestinamojo asmens statusą taip pat* turi fiziniai asmenys, kurie yra sudarę juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos sutartį su apmokestinamuoju asmeniu, kuris turi prievolę sumokėti mokesčių už tiekimo sandorius ir jau turėjo jį sumokėti, nes asociacijos sutartis nebuvo pateikta mokesčių administratoriui įregistruoti prieš pradėdant veiklą, bet buvo jam pateikta iki administracinių mokesčių aktų parengimo?

2. Ar, atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes, kurios susiklostė pagrindinėje byloje, visa PVM direktyva (2006/112) ir konkrečiai jos 167 straipsnis, 168 straipsnio a punktas, 178 straipsnio a punktas ir 179 straipsnis, taip pat proporcingumo ir neutralumo principai gali būti aiškinami taip, kad pagal juos:

a) leidžiama suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į atskaitą tuo atveju, kai jis *neturi* mokesstinės skolos ir nėra *savo vardu* sumokėjęs *pirkimo PVM* už prekes ir paslaugas, naudotas vykdant apmokestinamuosius sandorius, ir kai pirkimo PVM turi mokėti ar sumokėjo fiziniai asmenys, *kuriems nebuvo suteiktas apmokestinamojo asmens statusas*, bet jie yra sudarę juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos sutartį su apmokestinamuoju asmeniu, kuris turi prievolę sumokėti pardavimo PVM ir jau turėjo jį sumokėti, nes asociacijos sutartis nebuvo pateikta mokesčių administratoriui įregistruoti prieš pradėdant vykdyti veiklą;

b) leidžiama suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į atskaitą tokiomis konkrečiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, kai jis *neturi* mokesstinės skolos ir nėra *savo vardu* sumokėjęs *pirkimo PVM* už prekes ir paslaugas, naudotas vykdant apmokestinamuosius sandorius, ir kai PVM turi būti (buvo) sumokėtas įsigyjant prekes ir paslaugas fizinio asmens, kuriam yra suteiktas apmokestinamojo asmens statusas ir kuris, kartu su apmokestinamuoju asmeniu, taip pat ketina įgyvendinti arba galėjo įgyvendinti savo teisę į atskaitą, ir pastarieji asmenys turi prievolę sumokėti pardavimo PVM bei jau turėjo jį sumokėti, nes asociacijos sutartis nebuvo pateikta mokesčių administratoriui įregistruoti prieš pradėdant vykdyti veiklą?

3. Jeigu atsakymas būtų neigiamas ir (arba) taip pat atsižvelgiant į teisinio saugumo principą:

ar priimtinas apmokestinamojo asmens, turinčio prievolę sumokėti PVM ir su juo susijusias prievoles, prašymas *išieškoti šias sumas iš fizinių asmenų, kurių apmokestinamojo asmens statusas nebuvo nustatytas* ir kurie yra sudarę juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos sutartį su apmokestinamuoju asmeniu, kuris turi prievolę sumokėti pardavimo PVM ir jau turėjo jį sumokėti, nes

asociacijos sutartis nebuvo pateikta mokesčių administratoriui įregistruoti prieš pradėdant vykdyti veiklą, *kad būtų sumokėta [mokesčio] dalis, mokėtina nuo minėtiems asmenims pagal asociacijos sutartį skirtą pelno, atsižvelgiant į apmokestinamojo asmens prievolę sumokėti PVM ir su ja susijusias papildomas prievoles?*

Nurodytos Europos Sąjungos teisės nuostatos ir Teisingumo Teismo jurisprudencija

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeista 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES (OL L 10, 2010, p. 14) (toliau – Direktyva 2006/112), visų pirma jos 2, 9, 11, 12, 14, 62, 63, 65, 73, 78, 167, 168, 178, 179, 213 straipsniai

Teisingumo Teismo sprendimai: *Pannon Gép Centrum*, C-368/09; *Polski Trawertyn*, C-280/10; *Komisija / Airija*, C-85/11; *Toth*, C-324/11; *Petroma Transport ir kt.*, C-271/12; *Fatorie*, C-424/12; *Salomie ir Oltean*, C-183/14, ir *Vădan*, C-664/16

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

1. *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas), paskelbto 2003 m. gruodžio 23 d. *Monitorul Oficial Nr. 927*, su vėlesniais pakeitimais ir papildymais, referenciniu laikotarpiu galiojanti redakcija (toliau – *Codul fiscal*).

„86 straipsnis. Juridinio asmens statuso neturinčioms asociacijoms taikomos taisyklės

<...>

2. Kiekvienos pagal įstatymą įsteigtos juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos nariai veiklos pradžioje privalo raštu sudaryti asociacijos sutartis, kuriose, be kita ko, būtų nurodyti duomenys apie:

- a) susitariančiąsias šalis;
- b) asociacijos veiklos sritį ir registruotą buveinę;
- c) dalyvių įnašus turto ir teisių forma;
- d) kiekvieno asociacijos dalyvio įnašui proporcingą asociacijos pajamų ar nuostolių procentinę dalį;
- e) paskirtą asociacijos narį, atsakingą už jos prievolių valdžios institucijoms vykdymą;

f) asociacijos sutarties nutraukimo sąlygas. Asociacijos sutartyje numatyti jos narių įnašai nelaikomi asociacijos pajamomis. Asociacijos sutartis per 15 dienų nuo sudarymo pateikiama kompetentingam mokesčių administratoriui įregistruoti. Mokesčių administratorius turi teisę atsisakyti įregistruoti sutartį, jeigu joje nėra pagal šią dalį reikalaujamų duomenų.

<...>

5. Asociacijos metinės pajamos (metiniai nuostoliai) proporcingai paskirstomos(-i) jos nariams pagal asociacijos sutartyje nurodyto jų įnašo dydį.

6. Asociacijos pajamų apmokestinimas kitais nei asociacijos su juridiniu asmeniu atvejais nustatomas taip pat, kaip ir pajamų kategorija, prie kurios jos priskiriamos.

7. Fizinio asmens pelnas (pajamos), gaunamos iš asociacijos su Rumunijoje įsteigtu juridiniu asmeniu, labai maža įmone, juridinio asmens statuso neturinčia mikro įmone, nustatomas(-os) pagal IV antraštinėje dalyje nustatytas taisykles, fizinio asmens apmokestinimo tikslais prilyginamas(-os) savarankiško darbo pajamoms, iš kurių, siekiant apskaičiuoti grynąsias pajamas, atskaitomos privalomos įmokos.

<...>

VI antraštinė dalis. Pridėtinės vertės mokestis

125 straipsnis

Pridėtinės vertės mokestis – tai pagal šios antraštinės dalies nuostatas į valstybės biudžetą mokamas netiesioginis mokestis.

125¹ straipsnis

1. Šioje antraštinėje dalyje toliau nurodyti terminai ir formuluotės turi tokias reikšmes:

<...>

5) „apmokestinamoji vertė“ – atlygis už apmokestinamąjį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, apmokestinamąjį importą arba prekių įsigijimą Sąjungoje, nustatomas pagal VII antraštinę dalį;

<...>

18) „apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris atitinka 127 straipsnio 1 dalyje nustatytas sąlygas. Tai fizinis asmuo, asmenų grupė, viešoji įstaiga, juridinis asmuo ar bet kuris kitas subjektas, galintis vykdyti ekonominę veiklą;

<...>

20) „neapmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris neatitinka 127 straipsnio 1 dalyje nustatytų sąlygų, kad būtų laikomas apmokestinamuoju asmeniu;

<...>

126 straipsnis. Apmokestinamieji sandoriai

1. Rumunijoje PVM apmokestinami sandoriai, kurie atitinka visas toliau išdėstytas sąlygas:

a) sandoriai, kurie pagal 128–130 straipsnius yra laikomi prekių tiekimu ar paslaugų teikimu už atlygį, patenkančiu į PVM taikymo sritį, arba jiems prilyginami sandoriai;

b) prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vieta yra Rumunija, kaip numatyta 132 ir 133 straipsnių nuostatose,

c) prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, kaip jis apibrėžtas 127 straipsnio 1 dalyje, veikdamas pagal šį statusą;

d) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas yra susijęs su viena iš ekonominės veiklos rūšių, nurodytų 127 straipsnio 2 dalyje;

<...>

127 straipsnis. Apmokestinamieji asmenys ir ekonominė veikla

1. Apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, kuris savarankiškai bet kokioje vietoje vykdo 2 dalyje numatytą ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

2. Pagal šią antraštinę dalį ekonomine veikla laikoma bet kokia gamyba, prekyba ar paslaugų teikimas, įskaitant kasybą, ūkininkavimą ir laisvųjų profesijų veiklą ir joms prilygintą veiklą. Ekonominė veikla, be kita ko, laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.

<...>

8. Laikantis teisės aktuose numatytų sąlygų ir apribojimų, Rumunijoje įsteigtų teisiniu požiūriu savarankiškų apmokestinamųjų asmenų, kurie tarpusavyje glaudžiai susiję organizaciniu, finansiniu ir ekonominiu požiūriu, grupė laikoma atskiru apmokestinamuoju asmeniu.

9. Juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos ar organizacijos narys ar partneris laikomas atskiru apmokestinamuoju asmeniu šios asociacijos ar organizacijos vardu nevykdomos ekonominės veiklos atžvilgiu.

10. Asociacijos nesudaro atskiro apmokestinamojo asmens. Asociacijomis laikomos juridinio asmens statuso neturinčios pagal įstatymus įsteigtos bendrosios įmonės, konsorciukai ir komerciniais tikslais sudarytos kitų formų asociacijos.

<...>

128 straipsnis. Prekių tiekimas

1. Prekių tiekimas yra teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

2. Laikoma, kad apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, vykdydamas prekių tiekimą, pats įsigijo ir tiekė šias prekes įstatymuose nustatytais sąlygomis.

<...>

134 straipsnis. Apmokestinimo momentas ir prievolės apskaičiuoti mokesčių atsiradimas. Apibrėžtys

1. „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kai įvykdomos prievolei apskaičiuoti mokesčių atsirasti būtinos teisinės sąlygos.

2. Prievolė apskaičiuoti mokesčių atsiranda nuo tos datos, kai mokesčių institucija pagal įstatymą įgyja teisę reikalauti sumokėti mokesčių iš asmenų, kuriems tenka prievolė jį sumokėti, net ir tuo atveju, kai mokėjimas gali būti atidėtas.

3. Prievolė apskaičiuoti mokesčių atsiranda nuo datos, kai atsiranda asmens prievolė sumokėti mokesčių į valstybės biudžetą, kaip numatyta 157 straipsnio 1 dalyje. Ši data taip pat lemia momentą, nuo kurio pradedami skaičiuoti delspinigiai už praleistą mokesčio mokėjimo terminą.“

<...>

134¹ straipsnis. Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo apmokestinimo momentas

1. Apmokestinimo momentas įvyksta prekių tiekimo arba paslaugų suteikimo dieną, išskyrus šiame skyriuje numatytas išimtis.

<...>

3. Nekilnojamojo turto tiekimo atveju apmokestinimo momentu laikomas momentas, kai įvykdomi teisiniai formalumai, taikomi pardavėjo turimo nuosavybės teisę patvirtinančio dokumento perdavimui pirkėjui.

<...>

134² straipsnis. Prievolės apskaičiuoti mokestį už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą atsiradimas

1. Mokestis tampa mokėtinas apmokestinimo momento atsiradimo dieną.
2. Nukrypstant nuo 1 dalies, prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda:
 - a) sąskaitos faktūros išrašymo dieną iki apmokestinimo momento;
 - b) avanso gavimo dieną, kai avansas sumokamas iki apmokestinimo momento. Išimties tvarka šios nuostatos netaikomos iš anksto sumokėtam importo ir importo pridėtinės vertės mokesčiui bei iš anksto sumokėtam mokesčiui už atleistus nuo mokesčio ar neapmokestinamus sandorius. Išankstinis apmokėjimas atliekamas iš dalies arba visiškai atlyginant už prekes ir paslaugas prieš tiekiant prekes ar suteikiant paslaugas;

<...>

137 straipsnis – Šalies viduje tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė

1. Pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamąją vertę sudaro:
 - a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b ir c punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjui arba paslaugų teikėjui turi sumokėti pirkėjas, gavėjas ar trečioji šalis, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina.

<...>

2. Apmokestinamoji vertė apima:
 - a) mokesčius ir rinkliavas, jeigu įstatyme nenumatyta kitaip, išskyrus patį pridėtinės vertės mokestį;
 - b) papildomas išlaidas, pavyzdžiui, komisinius mokesčius, pakavimo, gabenimo ir draudimo išlaidas, kurias padengti tiekėjas ar teikėjas prašo iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens. Prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo sąskaitoje faktūroje nurodomos su nagrinėjamų prekių tiekimu ar paslaugų teikimu išlaidos, dėl kurių sudarytas atskiras susitarimas, laikomos papildomomis išlaidomis.

<...>

145 straipsnis – Teisės į atskaitą apimtis

1. Teisė į atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti mokestį.
2. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo mokestį, jeigu pirkiniai yra skirti naudoti šiems sandoriams:

a) apmokestinamiesiems sandoriams;

<...>

4. Laikantis teisės aktuose nustatytų sąlygų, pagal 153 straipsnį suteikiama teisė atskaityti mokesčių už prekių įsigijimą, kuri apmokestinamasis asmuo įvykdė iki momento, kai buvo įregistruotas kaip PVM mokėtojas.

146 straipsnis – Naudojimosi teise į atskaitą sąlygos

1. Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) dėl mokėtino ar sumokėto mokesčio už prekes, kurios jam buvo ar turi būti patiektos, ar paslaugas, kurios jam buvo ar turi būti suteiktos – turėti sąskaitą faktūrą, kurioje būtų nurodyta 155 straipsnio 5 dalyje numatyta informacija;

b) dėl apmokestinamojo asmens mokėtino mokesčio už prekes, kurios jam buvo ar turi būti patiektos, arba paslaugas, kurios jam buvo ar turi būti suteiktos – turėti sąskaitą faktūrą, kurioje būtų nurodyta 150 straipsnio 1 dalies b – g punktuose numatyta informacija:

1) turėti sąskaitą faktūrą, kurioje būtų nurodyta 155 straipsnio 5 dalyje nurodyta informacija, arba 155¹ straipsnio 1 dalyje nurodytus dokumentus; ir

2) įregistruoti mokesčių kaip teikiant deklaraciją sumokėtą mokesčių už mokestinį laikotarpį, kuriuo atsirado prievolė apskaičiuoti mokesčių;

<...>

147¹ straipsnis. Pateikiant mokesčių deklaraciją įgyvendinama teisė į atskaitą

1. Visi pagal 153 straipsnį kaip PVM mokėtojai įregistruoti apmokestinamieji asmenys turi teisę iš visos per mokestinį laikotarpį apskaičiuotos mokesčio sumos atskaityti visą mokesčio sumą, kurios atžvilgiu tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu atsirado ir gali būti įgyvendinta teisė į atskaitą, kaip numatyta 145–147 straipsniuose.

2. Jeigu neįvykdomos teisės į atskaitą už deklaracijoje nurodytą mokestinį laikotarpį įgyvendinimo sąlygos ir formalūs reikalavimai arba jeigu nepateikiami 146 straipsnyje nurodyti pagrindžiamieji dokumentai, apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į atskaitą, pateikdamas deklaraciją už mokestinį laikotarpį, kuriuo tokios sąlygos ir reikalavimai buvo įvykdyti, arba vėliau pateikdamas deklaraciją už ne ilgesnį kaip penkerių metų laikotarpį, skaičiuojamą nuo metų, einančių po tų metų, kuriais atsirado teisė į atskaitą, sausio 1 d.

3. Teisės aktuose nustatomos sąlygos, reikalingos 2 dalies nuostatomis taikyti tuo atveju, kai teisė į atskaitą pasinaudojama praėjus daugiau nei trejiems metams po metų, kuriais ši teisė įgyta.

4. Teise į atskaitą galima pasinaudoti net ir nesumokėjus mokesčio arba kai atskaitytino mokesčio suma yra didesnė už mokesčio sumą, sumokėtą už 1 ir 2 dalyse nurodytus mokestinius laikotarpius.

<...>

153 straipsnis. Apmokestinamųjų asmenų įtraukimas į PVM mokėtojų registrą

1. Pagal 125¹ straipsnio 2 dalies b punktą Rumunijoje įsteigtas apmokestinamasis asmuo, vykdamas ar ketinantis vykdyti ekonominę veiklą, apimančią PVM apmokestinamus sandorius ir (arba) sandorius, kurie neapmokestinami suteikiant teisę į atskaitą, turi prašyti kompetentingo mokesčių administratoriaus įregistruoti jį kaip PVM mokėtoją <...>.

<...>

6. Kompetentingas mokesčių administratorius, vadovaudamasis šiuo straipsniu, kaip PVM mokėtoją įregistruoja kiekvieną asmenį, kuris, remiantis šia antraštine dalimi, privalo pateikti prašymą jį įregistruoti pagal 1, 2, 4 ar 5 dalį.

7. Jeigu asmuo, privalantis registruotis pagal 1, 2, 4 arba 5 dalį, nepaprašo jį įregistruoti, kompetentingas mokesčių administratorius tai padaro savo iniciatyva.

<...>

156 straipsnis. Sandorių registravimas

1. Rumunijoje įsisteigę apmokestinamieji asmenys privalo teisingai ir išsamiai įregistruoti visus sandorius, sudarytus jiems vykdam savo ekonominę veiklą.

<...>

5. Įstatymuose numatytos apmokestinamojo asmens statuso neturinčių asociacijų teisės ir mokestinės prievolės gali būti priskiriamos asociacijos nariui, kuris, remiantis šalių sudaryta sutartimi, registruoja pajamas ir išlaidas.“

2. Hotărârea Guvernului Nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Vyriausybės nutarimas Nr. 44/2004, kuriuo patvirtinama Įstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, įgyvendinimo tvarka), paskelbtas 2004 m. vasario 6 d. *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 112, su vėlesniais pakeitimais ir papildymais (referenciniu laikotarpiu galiojanti redakcija)

„Codul fiscal 86 straipsnio 2 dalies taikymo sąlygos

184 punktas. Prievolę sudaryti ir įregistruoti asociacijos sutartį turi tiek juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos, kurių steigimas ir veikimas reglamentuojami specialiomis taisyklėmis, t. y. šeimos, poliklinikos, asocijuotieji gydytojų kabinetai, gydytojų asociacijos, asocijuotųjų advokatų kontoros,

advokatų bendrijos, valstybiniai notarų biurai, pagal įstatymus įsteigtos juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos ir visos juridinio asmens statuso neturinčios asociacijos, įsteigtos vadovaujantis *Codul fiscal* (Civilinis kodeksas).“

45 punktas, kuriuo įgyvendinamas *Codul fiscal* 145 straipsnis

„1. Pagal Mokesčių kodekso 145 straipsnio 4 dalį kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti mokestį nuo tada, kai šis asmuo ketina vykdyti ekonominę veiklą <...>. Apmokestinamojo asmens ketinimas turi būti vertinamas atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes, kaip antai tai, kad jis pradeda patirti išlaidų ir (arba) atlikti išankstines investicijas, būtinas šiai ekonominei veiklai vykdyti. <...>

2. Norint pasinaudoti šio straipsnio 1 dalyje nurodyta teise į atskaitą, turi būti įvykdytos šios sąlygos:

- a) prekės turi būti naudojamos sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą;
- b) apmokestinamasis asmuo privalo turėti sąskaitą faktūrą arba kitą pagal įstatymą patvirtintą dokumentą, kuriame būtų nustatyta su įsigytais prekėmis susijusio pridėtinės vertės mokesčio suma.
- c) negalima viršyti *Codul fiscal* 147¹ straipsnio 2 dalyje numatyto laikotarpio.

46 punktas, kuriuo įgyvendinamas *Codul fiscal* 146 straipsnis

1. Mokesčio atskaitą galima pateisinti tik *Codul fiscal* 146 straipsnio 1 dalyje nurodytais originaliais dokumentais arba kitais dokumentais, kuriuose nurodyta bent *Codul fiscal* 155 straipsnio 5 dalyje numatyta informacija, išskyrus 78 punkte numatytas supaprastintas sąskaitas faktūras. <...>

48 punktas, kuriuo įgyvendinamas *Codul fiscal* 147¹ straipsnis

Pagal *Codul fiscal* 147¹ straipsnio 3 dalį apmokestinamasis asmuo paprašo pritaikyti atskaitą, nusiųsdamas registruotą laišką, kuriame pateikia sąskaitų faktūrų originalus ar kitus teisę į atskaitą pagrindžiančius dokumentus, kompetentingam mokesčių administratoriui, kuris į šį prašymą atsako per 30 darbo dienų nuo registruoto laiško gavimo dienos. Apmokestinamasis asmuo pasinaudoja teise į atskaitą pateikdamas *Codul fiscal* 156² straipsnyje numatytą deklaraciją, susijusią su mokestiniu laikotarpiu, per kurį apmokestinamasis asmuo gavo kompetentingo mokesčių administratoriaus leidimą atskaityti mokestį.

<...>

66 punktas, kuriuo įgyvendinamas *Codul fiscal* 153 straipsnis

1. Kai asmuo turi pateikti registracijos prašymą *Codul fiscal* 153 straipsnio 1, 2, 4, 5 ar 7 dalyse numatytomis sąlygomis, tokio asmens registracija laikoma galiojančia:

<...>

d) *Codul fiscal* 153 straipsnio 7 dalyje numatytu atveju – nuo pirmos mėnesio, einančio po mėnesio, kurį apmokestinamajam asmeniui įteiktas administracinis įregistravimo aktas, dienos.

<...>

2. Pagal *Codul fiscal* 153 straipsnio 1 dalį laikoma, kad ekonominė veikla buvo pradėta tuomet, kai subjektas išreiškė ketinimą vykdyti tokią veiklą. Subjekto ketinimai turi būti vertinami remiantis objektyviais kriterijais, pavyzdžiui, tuo, kad jis pradėjo patirti išlaidų ir (arba) atlikti būtinas išankstines investicijas ekonominei veiklai pradėti.

<...>“

3. *Codul de procedură fiscală, Ordonanța Guvernului nr. 92/2003* (Mokesčių procedūros kodeksas, Vyriausybės nutarimas Nr. 92/2003), paskelbtas 2007 m. liepos 31 d. *Monitorul Oficial* Nr. 513 (referenciniu laikotarpiu galiojanti redakcija)

„<...>

17 straipsnis. Mokesčių teisės reglamentuojamų teisinių santykių subjektai

<...>

2. Mokesčių mokėtojas yra bet kuris fizinis ar juridinis asmuo arba bet kuri kita juridinio asmens statuso neturinti įstaiga, privalanti įstatymuose nustatytais sąlygomis mokėti mokesčius, rinkliavas, įmokas ir kitas į bendrąjį konsoliduotąjį biudžetą mokėtinas sumas.

<...>

91 straipsnis. Dalykas, terminas ir momentas, nuo kurio pradedamas skaičiuoti teisės nustatyti mokesťines prievolės senaties terminas

1. Mokesčių institucijos teisės nustatyti mokesťines prievolės senaties terminas sueina po 5 metų, nebent įstatymuose nustatyta kitaip.

2. 1 dalyje numatytas senaties terminas pradedamas skaičiuoti nuo kitų metų, einančių po metų, kuriais pagal 23 straipsnį susidarė mokesčių kreditas, sausio 1 d., nebent įstatymuose numatyta kitaip.

3. Senaties terminas teisei nustatyti mokesťines prievolės sueina po 10 metų, jeigu šios prievolės gali būti siejamos su veiksmais, už kurį baudžiama pagal baudžiamosios teisės normas.

4. 3 dalyje nustatytas terminas pradedamas skaičiuoti nuo dienos, kai buvo padarytas pažeidimas, už kurį galutiniu teismo sprendimu skiriama sankcija.“

4. 1864 m. lapkričio 26 d. *Codul civil* (Civilinis kodeksas), paskelbto 1864 m. gruodžio 4 d. *Monitorul Oficial* Nr. 271, referenciniu laikotarpiu galiojusios redakcijos 1171 straipsnis, 1173 straipsnio pirma pastraipa, 1174 straipsnio pirma pastraipa, 1175 straipsnis (autentiškas dokumentas), 1294 straipsnis (pardavimas), 1532 straipsnis ir 1546 straipsnis (įgaliojimas)

5. *Codul de procedură civilă* (Civilinio proceso kodeksas), paskelbtas 1948 m. vasario 24 d. *Monitorul Oficial* Nr.°45:

„<...>

60 straipsnis

1. Bylos šalis gali pareikalauti, kad pagal garantiją prievolę įvykdytų kitas asmuo, kurio atžvilgiu ji galėtų imtis veiksmų, jeigu į raginimą vykdyti prievolę ar reikalavimą atlyginti žalą nebūtų sureaguota.

<...>“

Glaustas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

- 1 Pareiškėja kartu su seserimi PP, kurioms lygiomis dalimis priklausė po ½ 5 448m² ploto žemės sklypo, 2006 m. lapkričio 14 d. sudarė asociacijos sutartį su fiziniais asmenimis BP ir MB dėl nekilnojamojo turto komplekso, kurį sudarė pardavimui skirti butai, statybos.
- 2 Asociacijos sutartyje buvo numatyta, kad abi savininkės jos veikloje dalyvaus leisdamos naudoti žemės sklypus, o kiti asociacijos nariai – BP ir MB – tiesks statybines medžiagas ir padengs statybos išlaidas. Be to, sprendimai dėl projektavimo, leidimų gavimo ir visų administracinių dokumentų, būtinų siekiant atlikti visus formalumus ir veiksmus, kad pastatas ir jame esantys butai būtų įregistruoti žemės kadastro registre, ir dėl būsimų daugiabučių namų būtų pardavimo fiziniams arba juridiniams asmenims turėjo būti priimami bendru visų keturių asociacijos narių sutarimu. Investicijos turėjo būti susigrąžintos pardavus butus; iš kiekvienos inkasuotos sumos 40 % turėjo būti skirta pareiškėjai ir PP žemės sklypo vertei susigrąžinti ir 60 % – BP ir MB išlaidoms, susijusioms su pastatų statyba, padengti. Susigrąžinus investicijų vertę, pelnas turėjo būti paskirstytas proporcingai kiekvieno asociacijos nario įnašui, t. y.: pareiškėjai ir PP – po 16,67 %, BP – 33 % ir MB – 33 %. Šalys nepaskyrė asociacijos administratoriaus ir iki veiklos pradžios nepateikė asociacijos sutarties mokesčių administratoriui įregistruoti.
- 3 Šiame sklype buvo pastatyti 8 pastatai, kuriuose įrengti 56 butai. Siekiant statyti nekilnojamojo turto kompleksą, buvo įsigyta prekių ir paslaugų bei išrašytos

apmokestinamosios sąskaitos faktūros asociacijos dalyviams BP, MB ir PP. Pareiškėja pateikė jos vardu išrašytas ir BP apmokėtas elektros energijos tiekimo paslaugo sąskaitas.

- 4 Atsakovės atstovams atlikus mokestinį patikrinimą, inspektoriai nustatė, kad buvo parduoti 53 butai, iš kurių 13 butų visiškai priklausė pareiškėjai ir buvo parduoti jos vardu, 14 butų visiškai priklausė PP ir buvo parduoti jos vardu, 26 butai bendros nuosavybės teise lygiomis dalimis priklausė pareiškėjai ir PP ir buvo parduoti jų abiejų. Notaro biure sudarytose ir jo patvirtintose pirkimo-pardavimo sutartyse kaip parduotų butų savininkės įvardytos tiktai pareiškėja ir PP. Vis dėlto šiose sutartyse, minint asociacijos sutartį, nepateikiama jokia nuoroda į asociacijos narius BP ir MP ar į PVM. Tačiau pažymėtina, kad deklaruota pardavimo kaina yra tikroji kaina, kad ją bendru sutarimu nustatė sutarties šalys ir kad pardavėjai ją visą gavo prieš pasirašant sutartį.
- 5 Inspektoriai nusprendė, kad butų pardavimas buvo apmokestinamasis sandoris ir, atsižvelgiant į tai, kad dalis parduoto turto savininkams priklausė bendros nuosavybės teise, nustatant PVM ribą buvo nuspręsta, jog minėtą veiklą įvykdė vienas apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip juridinio asmens statuso neturinti komercinė asociacija, kaip numatyta *Codul fiscal* 125 straipsnio 1 dalies 18 punkte. Buvo konstatuota, kad pareiškėjos ir asociacijos narės PP pajamos viršijo maksimalią PVM neapmokestinamą sumą, ir nuspręsta, jog nuo 2008 m. liepos 1 d. pareiškėja turėjo būti įregistruota kaip PVM mokėtoja.
- 6 Remiantis mokestinio patikrinimo ataskaita buvo nustatyta, kad už butų pardavimo sandorius, sudarytus po 2008 m. liepos 1 d., pareiškėja gavo 2 827 830 Rumunijos lejų (RON). 2011 m. pranešime apie mokėtiną mokestį pareiškėjai buvo nustatyta mokestinė prievolė, kurios bendra suma **1 019 556 RON** ir kurią sudarė: a) **537 287 RON** PVM, b) **401 676 RON** palūkanų nuo PVM sumos ir c) **80 593 RON** su PVM mokėjimu susijusių delspinigių. Pareiškėjos seseriai PP taip pat buvo pateiktas pranešimas apie mokėtiną mokestį, dėl kurio teisme pareikštas kitas ieškinys.
- 7 Pareiškėja pateikė administracinį skundą dėl 2011 m. pranešimo apie mokėtiną mokestį, o po to, kai šis skundas buvo atmestas, pareiškė ieškinį administraciniame teisme. Pareiškėja pateikė esminius priekaištus dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kurie, be kita ko, buvo susiję su jos, kaip apmokestinamojo asmens, statusu, taip pat priekaištus dėl mokėtino PVM apskaičiavimo metodo, teisės į atskaitą ir papildomų mokestinių prievolių proporcingumo. Pareiškėja taip pat paprašė patvirtinti laiduotojais asociacijos narius BP ir MB, prašydama, kad, jeigu pranešime apie mokėtiną mokestį nustatytas mokestinis skolinis reikalavimas jos atžvilgiu būtų patvirtintas, iš laiduotojų būtų pareikalauta sumokėti 679 703,99 RON sumą, atitinkančią $\frac{2}{3}$ iš jos reikalaujamos sumos.
- 8 Šiuo metu byla yra trečioje proceso stadijoje: dėl pirmojoje instancijoje priimto sprendimo buvo pateiktas apeliacinis skundas *Înalta Curte de Casație și Justiție*

(Aukščiausiasis kasacinis ir teisingumo teismas, toliau – *Înalta Curte de Casație și Justiție* arba *Înalta Curte*), kuris patenkino apeliacinį skundą, panaikino skundžiamą sprendimą ir du kartus sugrąžino bylą nagrinėti iš naujo. Dauguma pareiškėjos pateiktų reikalavimų, įskaitant susijusius su pareiškėjos, kaip apmokestinamojo asmens, statusu, sprendime buvo galutinai priimti.

- 9 Šiuo metu, vadovaudamasis *Înalta Curte* nurodymais, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi iš esmės išnagrinėti ieškinį dėl prievolės vykdymo, iš naujo apsvarstyti pareiškėjos teisę į PVM atskaitą ir išaiškinti asociacijos sutarties reikšmę šiuo atžvilgiu. *Înalta Curte de Casație și Justiție* nusprendė, kad bylą iš esmės nagrinėjantis teismas padarė klaidą vertindamas ieškinio dėl prievolės vykdymo dalyką, nes pareiškėja buvo nurodžiusi, kad egzistuoja prievolė atlyginti žalą, nes asmenys, kuriems pareikštas ieškinyje dėl prievolės vykdymo, gavo $\frac{2}{3}$ vykdytos veiklos pajamų, bet savo ieškinyje dėl prievolės vykdymo nebuvo nurodžiusi, jog abu asmenys, iš kurių reikalaujama įvykdyti prievolę mokesčių administratoriui, turi prievolę, kurią įvykdžius šioje byloje ginčijamame pranešime apie mokėtiną mokestį nustatyta pareiškėjos mokėtina suma sumažėtų.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 10 Dėl ieškinio dėl prievolės vykdymo pareiškėja iš esmės teigia, kad ji pateikė asociacijos sutartį mokesčių administratoriui tuo metu, kai buvo pradėtas mokestinis patikrinimas, ir kad nors asociacijos nariai BP ir MB vedė apskaitą, sudarė sutartis su pirkėjais, užsiėmė pardavimo skatinimu ir reklama bei inkasavo gautą pelną, mokesčių administratorius nustatė, jog prievolės sumokėti visas mokesčio sumas, susijusias su butų pardavimo kainomis, turi tik ji bei asociacijos narė PP. Vis dėlto pareiškėja, atsižvelgdama į jungtinės veiklos sutarties sąlygas, mano, kad mokestinės prievolės taip pat turi būti įvykdytos proporcingai (asociacijos narių BP ir MB dalys joje sudaro po 33 %, o pareiškėjos ASA ir asociacijos narės PP – po 16,67 %). Teisė į atskaitą taip pat gali būti įgyvendinta atsižvelgiant į išlaidas, patirtas prieš pradėdant ūkinę veiklą, ir į asociacijos narių patirtas išlaidas.
- 11 Atsakovė teigia, kad į asociacijos sutartį atsižvelgė, tačiau pagal notaro patvirtintas notarų biure sudarytas pirkimo-pardavimo sutartis nekilnojamojo turto objektų savininkės, t. y. asmenys, kurie gavo pajamų iš šių objektų pardavimo, yra pareiškėja nagrinėjamoje byloje ir PP, o apie asociacijos narius BP ir MB pirkimo-pardavimo sutartyse visiškai neužsimenama. Dėl teisės į atskaitą atsakovė nurodė, kad pareiškėja pagal teisės aktus privalėjo užsiregistruoti kaip PVM mokėtoja ir laikytis *Codul fiscal* 145 ir 146 straipsnių nuostatų.
- 12 BP ir MP, kuriems pareikštas ieškinyje dėl prievolės vykdymo, tvirtina, kad žemės sklypo ir parduotų butų nuosavybės teisės priklausė tik pareiškėjai ir asociacijos narei PP, kurios gavo pajamų iš jų tiekimo kainos. Todėl jie neturi apmokestinamojo asmens statuso ir negali būti įpareigoti sumokėti dalį mokesčių

skolos, kuri jiems nebuvo nustatyta. Be to, asociacijos sutartis taip pat yra civilinės teisės reglamentuojama sutartis, kuriai netaikomos *Codul fiscal* nuostatos.

Trumpas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad mokesčių administratorius atsižvelgė į asociacijos sutartį, kai nusprendė, jog ekonominė veikla buvo vykdoma juridinio asmens statuso neturinčio komercinės asociacijos formos apmokestinamojo asmens, bet apmokestinimo momentu asociacijos nariai BP ir MB nebuvo laikomi mokesčių teisinių santykių subjektais ir jiems nebuvo pateikti pranešimai apie už nekilnojamojo turto tiekimą mokėtiną PVM.
- 14 *Pirmuoju atveju* būtų galima manyti, kad asociacijos sutartį sudarę fiziniai asmenys, kurie nėra butų savininkai ir pardavėjai, t.y. BP ir MB, nėra apmokestinamieji asmenys, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį, Nagrinėdamas šį klausimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taikė *Codul fiscal* 128 straipsnį, 134¹ straipsnio 3 dalį ir 137 straipsnio 1 dalį, atitinkančius PVM direktyvos 2, 63 ir 73 straipsnius, pagal kuriuos apmokestinimo momentas nekilnojamojo turto tiekimu atveju yra savininko-pardavėjo turimos nuosavybės teisės perdavimas įgijėjui, o apmokestinamąją vertę sudaro iš tikrųjų inkasuotas atlygis.
- 15 Notaro biure sudarytomis ir notaro patvirtintomis pirkimo-pardavimo sutartimis, kuriose nurodyta, kad pareiškėja yra parduodamo turto savininkė ir kad kaina buvo įtraukta į pareiškėjos turtą, bet nepaminėta, jog egzistuoja asociacijos sutartis, gali būti remiamasi *erga omnes*. Todėl asociacijos narių indėlis į statybos darbų vykdymą ar kitiems asociacijos nariams pareiškėjos suteikti įgaliojimai sudaryti pirkimo-pardavimo sutartį neturi reikšmės.
- 16 *Antruoju atveju*, kadangi asociacijos sutartis mokesčių administratoriui buvo pateikta pačioje patikrinimo pradžioje ir jis pripažino, jog ši sutartis egzistuoja, neatsižvelgus į tai, būtų nustatyta tikrovės neatitinkanti mokesčių situacija, o asociacijos nariai būtų apmokestinami selektyviai. Net jeigu asociacijos sutartis nevisiškai atitinka *Codul fiscal* 86 straipsnio nuostatas dėl asociacijos registruotos buveinės nurodymo, už asociacijos prievolių valdžios institucijoms vykdymą atsakingo jos nario skyrimo ar įregistravimo kompetentingo mokesčių administratoriaus registre, atrodo, kad šie trūkumai yra susiję su asociacijai taikomais formos, o ne turinio reikalavimais.
- 17 Atrodo, kad, remiantis PVM direktyvos 9 ir 11 straipsnių nuostatų sąsaja, galima manyti, jog kartu vertinami asmenys, glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais, atitinka atskiro apmokestinamojo asmens arba PVM mokėtojų grupės apibrėžtį, net jeigu šiai grupei priklauso ir apmokestinamojo asmens statuso neturintys asmenys. Atsižvelgiant į asociacijos narių BP ir MB

uždavinius, atliktus vykdant asociacijos sutartį, turint omenyje, kad, remiantis nekilnojamojo turto komplekso statybai reikalingų medžiagų ir paslaugų pirkimo sąskaitomis faktūromis, didžiąją dalį medžiagų ir paslaugų nupirko būtent jie, taip pat atsižvelgiant į asociacijos sutartyje nurodytas jiems priklausančias dalis, būtų galima manyti, kad minėti du asociacijos nariai taip pat turėtų būti apmokestinami, nes fizinis asmuo, kuris įsigyja turtą ekonominės veiklos vykdymo tikslais, veikia kaip apmokestinamasis asmuo.

- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo teigimu, atsižvelgiant į PVM direktyvos 11 straipsnio antrą pastraipą, apmokestinant tikrai pareiškėją ir asociacijos narę PP, viršyta tai, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir užkirsti kelią mokesčių vengimui, nes vieno iš asmenų, kuriuos nuspręsta apmokestinti, nemokumo atveju dėl to gali būti prarastas surinktas PVM.

Dėl antrojo prejudicinio klausimo

- 19 *Pirmuoju atveju*, kiek tai susiję su pareiškėjos teisės į atskaitą apimtimi, atsižvelgiant į PVM neutralumo principą, nereikėtų atsisakyti suteikti pareiškėjai teisę į PVM atskaitą, kiek tai susiję su investiciniais sandoriais, sudarytais asociacijai vykdant veiklą, įskaitant asociacijos narius BP, MB ir PP išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytą PVM, vien dėl to, kad pareiškėja neturėjo mokesstinės skolos ir asmeniškai nesumokėjo pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, naudotas vykdant apmokestinamuosius sandorius. Iš tikrųjų, pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimus bylose *Faxworld*, C-137/02, ir *Polski Trawertyn*, C-280/10, remiantis prielaida, kad fizinis asmuo, kuris įsigyja prekių ir paslaugų ekonominės veiklos vykdymo tikslais ir atlieka parengiamuosius veiksmus, minėtas prekes įsigyja kaip apmokestinamasis asmuo, šiomis aplinkybėmis gali būti laikoma, kad bet kuris asociacijos narys turtą įsigijo subjekto, kurį mokesčių administratorius pripažino apmokestinamuoju asmeniu, vardu.
- 20 Teisės į PVM atskaitą proporcingumo problema kyla atsižvelgiant į tai, kad asociacijos narė PP, kuri yra pareiškėjos sesuo, savo ruožtu paprašė atleisti ją nuo mokėtino ar sumokėto pirkimo PVM. Be to, taip pat galima teigti, kad pareiškėjai neturėtų būti suteikta teisė atskaityti kitos asociacijos narės mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM, nes tiek, kiek pastaroji apmokestinama individualiai, jai turi būti suteikta asmeninė teisė atskaityti visą jos sumokėtą pirkimo PVM.
- 21 Vis dėlto iš pareiškėjos negalima atimti teisės atskaityti PVM, apskaičiuotą pagal asociacijos narius BP ir MB išrašytas PVM sąskaitas faktūras, motyvuojant tuo, kad pagal *Codul de procedură fiscală* (Mokesčių procedūros kodeksas, toliau – *Codul de procedură fiscală*) 91 straipsnį mokesčių administratorius nebegali šioje byloje nagrinėjamo sandorio perkvalifikuoti kaip ekonominės veiklos, už kurią prievolė mokėti PVM tektų asociacijos narius BP ir MB, kad mokesčių administratorius nebegali asociacijos pripažinti atskiru apmokestinamuoju

asmeniui ir kad, atsižvelgiant į PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą, negalima paneigti, jog minėti asociacijos nariai gali pasinaudoti teise į atskaitą.

- 22 Kadangi atsisakymas suteikti teisę į atskaitą, jeigu ja remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant, iš principo yra nacionalinių valdžios institucijų ir teismų prerogatyva, taip pat reikia nustatyti, ar galima atsisakyti suteikti teisę į atskaitą dėl to, kad būtų pardavimo dokumentuose pareiškėja visiškai nepaminėjo nei asociacijos narių BP ir MB, nei asociacijos sutarties.
- 23 *Antruoju atveju*, remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimu byloje *Vădan*, C-664/16, atsižvelgiant į tai, kad apmokestinamojo asmens statusą turi tik pareiškėja ir asociacijos narė PP, o asociacijos nariai BP ir MB jo neturi, būtų galima manyti, jog pareiškėja negali atskaityti PVM pagal sąskaitas faktūras, išrašytas asociacijos narei PP, kuri savo ruožtu teisme rėmėsi teise į atskaitą, nes negalima teise į atskaitą pasinaudoti du kartus, o pareiškėja nesumokėjo pirkimo PVM pagal šias sąskaitas faktūras. Pareiškėja negali atskaityti PVM pagal asociacijos nariams BP ir MB išrašytas sąskaitas faktūras, nes, pirma, ji nesumokėjo pirkimo PVM ir, antra, šie asociacijos nariai nėra apmokestinamieji asmenys, todėl nagrinėjamu atveju nebuvo įvykdytos PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte numatytos esminės teisės į atskaitą suteikimo sąlygos.

Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

- 24 Remdamasis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo byloje *Fatorie*, C-424/12, 46 punktu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad į šį klausimą taip pat reikia atsakyti, nes kitu atveju galima manyti, jog asmuo gali netiesiogiai užginčyti fizinių asmenų, kurių apmokestinamojo asmens statusas nėra nustatytas, mokestinę padėtį tokiomis aplinkybėmis, kai pagal *Codul de procedură fiscală* 91 straipsnį mokesčių institucijos nebegali šioje byloje nagrinėjamo sandorio perkvalifikuoti kaip apmokestinamosios ekonominės veiklos, už kurią PVM turėtų sumokėti asociacijos nariai BP ir MB.
- 25 Šį aiškinimą lemia aplinkybė, kad pareiškėja, pateikdama prašymą patvirtinti laiduotojais BP ir MB, paprašė įpareigoti juos sumokėti sumą, lygią $\frac{2}{3}$ pranešime apie mokėtiną mokestį nurodytos pareiškėjos mokėtinios mokesčio kredito sumos.
- 26 Iš tikrųjų vadovaujantis ieškinio dėl prievolės vykdymo formuluote galima daryti išvadą, jog pareiškėja siekia iš dalies pakeisti ginčijamą pranešimą apie mokėtiną mokestį, praktiškai prašydama nustatyti, kad laiduotojai turi apmokestinamojo asmens, turinčio mokestinę skolą, statusą $\frac{2}{3}$ PVM ir papildomų su juo susijusių sumų kredito atžvilgiu. Tuo atveju, jeigu teismas pirmą kartą nustatytų, kad abu laiduotojai dėl vykdytos nuolatinės ekonominės veiklos turi prievolę sumokėti dalį PVM ir papildomai apskaičiuotų sumų, iš jų būtų atimtos teisės, kurias pagal *Codul de procedură fiscală* mokesčių mokėtojai turi mokestinio patikrinimo metu (teisė būti išklaustam, teisė į gynybą, teisė į atskaitą ir kt.).