

Byla C-696/22

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

Gavimo data:

2022 m. lapkričio 8 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Curtea de Apel Cluj (Rumunija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2021 m. liepos 15 d.

Pareiškėja:

C SPRL

Atsakovės:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj Napoca

Pagrindinės bylos dalykas

Pareiškėjos C SPRL pateiktas administracinis skundas prieš atsakoves AJFP Cluj (*Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj* (Klužo viešųjų finansų administracija, Rumunija), toliau – AJFP) ir DGRFP Cluj-Napoca (*Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca* (Klužo-Napokos generalinė finansų direkcija, toliau – DGRFP) dėl AJFP pranešimo apie mokėtiną PVM ir DGRFP priimto sprendimo dėl skundo, pateikto dėl šio pranešimo apie mokėtiną PVM panaikinimo iš dalies.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Remdamasis SESV 267 straipsniu *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija) prašo išaiškinti Direktyvos 2006/112/EB 63, 64 ir 66 straipsnius ir teisės į gynybą paisymo principą.

Prejudiciniai klausimai

- 1) Ar Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 63, 64 ir 66 straipsniais draudžiama tokia mokesčių institucijos administracinė praktika, kaip nagrinėjama šioje byloje, kai apmokestinamajam asmeniui, profesinei ribotos atsakomybės bendrovei (SPRL), per kurią bankroto administratoriai gali verstis savo profesine veikla, nustatomos papildomos mokėjimo prievolės, apimančios apmokestinimo momento ir prievolės apskaičiuoti mokesčių nustatymą tuo momentu, kai paslaugos buvo suteiktos vykstant bankroto bylai, kai bankroto administratoriaus atlygį nustatė bankroto bylų teismas arba kreditorių susirinkimas, todėl apmokestinamasis asmuo privalėjo išrašyti sąskaitas faktūras iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyko apmokestinimo momentas, penkioliktos dienos?
- 2) Ar Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 63, 64 ir 66 straipsniais draudžiama tokia mokesčių institucijos administracinė praktika, kaip nagrinėjama šioje byloje, kai apmokestinamajam asmeniui, profesinei ribotos atsakomybės bendrovei (SPRL), per kurią bankroto administratoriai gali verstis savo profesine veikla, nustatomos papildomos mokėjimo prievolės, tiek, kiek ji išrašė sąskaitas faktūras ir surinko PVM tik tą dieną, kai gavo mokėjimus už bankroto byloje suteiktas paslaugas, nors kreditorių susirinkimas nustatė, kad bankroto administratoriaus atlygio mokėjimas priklauso nuo to, ar skolininkų sąskaitose yra likvidaus turto?
- 3) Ar advokatų kontoros ir apmokestinamojo asmens prekių ženklų derinimo (*co-branding*) sutarties atveju, siekiant suteikti teisę į atskaitą, pakanka, kad apmokestinamasis asmuo, įrodinėdamas tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp apmokestinamojo asmens atliktų pirkimų ir pardavimo sandorių buvimą, įrodytų, kad po sutarties sudarymo padidėjo apyvarta ir (ar) apmokestinamųjų sandorių vertė, be papildomų patvirtinamųjų dokumentų? Jei taip, į kokius kriterijus reikia atsižvelgti nustatant faktinę teisės į atskaitą apimtį?
- 4) Ar Sąjungos teisėje įtvirtintas bendrasis teisės į gynybą paisymo principas turi būti aiškinamas taip, kad, kai nacionalinėje administracinėje procedūroje nagrinėjant skundą dėl pranešimo apie mokėtiną mokesčių, kuriuo nustatytas papildomas PVM mokėjimas, priimami nauji faktiniai ir teisiniai argumentai, palyginti su tais, kurie buvo pateikti mokesčio patikrinimo akte, kuriuo buvo grindžiamas sprendimas dėl šio pranešimo priėmimo ir apmokestinamajam asmeniui buvo pritaikytos laikinosios apsaugos priemonės, kol byla iš esmės nagrinėjantis teismas priims sprendimą, sustabdžius reikalavimo vykdymą, byla iš esmės nagrinėjantis teismas gali laikyti, kad šis principas nebuvo pažeistas, nenagrinėdamas, ar, nesant šio pažeidimo, procedūra galėjo baigtis kitaip?

Europos Sąjungos teisės nuostatos, kuriomis remiamasi, ir nurodoma jurisprudencija

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, su vėlesniais pakeitimais; toliau – PVM direktyva);

2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Schmeink & Cofreth ir Strobel* (C-454/98, 59 punktas);

2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *BUPA Hospitals ir Goldsborough Developments* (C-419/02, EU:C:2006:122, 45 punktas);

2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *AES-3C Maritza East I* (C-124/12);

2014 m. liepos 3 d. Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 ir C-130/13, 73, 78 ir 79 punktai);

2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, 35 punktas);

2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Ispas* (C-298/16, 37 punktas);

2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Finanzamt Goslar* (C-548/17, 28 punktas);

2020 m. birželio 4 d. Sprendimas *C.F (Mokestinis patikrinimas)* (C-430/19, 35 ir 36 punktai);

2021 m. lapkričio 25 d. Sprendimas *Amper Metal* (C-334/20).

Nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis remiamasi

Faktinių aplinkybių atsiradimo metu galiojusios redakcijos *Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571/2003 dėl Mokesčių kodekso), paskelbtame 2003 m. gruodžio 23 d. *Monitorul Oficial al României* n. 927, su vėlesniais pakeitimais ir papildymais (toliau – 2003 m. Mokesčių kodeksas), pridėtinės vertės mokesčiui skirtas:

126 straipsnis, pagal kurį sandoriai, kurie yra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas arba yra prilyginami prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, kiek tai susiję su mokesčiais, atliekami už atlygį, yra apmokestinamieji sandoriai Rumunijoje.

134 straipsnis, pagal kurį apmokestinimo momentas įvyksta, kai tenkinamos teisinės sąlygos, būtinos tam, kad mokestis taptų apskaičiuotinas (1 dalis), o prievolės apskaičiuoti mokestį atsiradimo momentas sutampa su diena, kurią mokesčių institucija turi teisę reikalauti sumokėti mokestį (1 dalis). Pagal tą patį straipsnį, prievolės apskaičiuoti mokestį atsiradimo diena yra diena, kurią asmuo

turi pareigą sumokėti mokesťį į valstybės biudžetą; ši diena taip pat yra momentas, nuo kurio pradedami skaičiuoti delspinigiai už mokesčio nesumokėjimą (3 dalis).

134bis straipsnis, pagal kurį paslaugų teikimo apmokestinimo momentas įvyksta paslaugų suteikimo dieną, o nepertraukiamai teikiamų paslaugų, pavyzdžiui, gamtinių dujų, vandens, telefono paslaugų, elektros energijos tiekimo ir kitų panašių paslaugų atveju laikoma, kad paslauga suteikta paslaugų apmokėjimo sutartyje nurodytomis datomis arba sąskaitos faktūros išrašymo dieną.

134ter straipsnis, pagal kurį prievolė apskaičiuoti mokesťį už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas atsiranda tą dieną, kai įvyksta apmokestinimo momentas. Išimties tvarka prievolė apskaičiuoti mokesťį atsiranda sąskaitos faktūros išrašymo dieną, iki apmokestinimo momento įvykimo dienos, ir avanso gavimo dieną, kai avansiniai mokėjimai atliekami iki apmokestinimo momento įvykimo dienos.

145 straipsnis, pagal kurį kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo mokesťį, jei pirkimai naudojami, be kita ko, apmokestinamiesiems sandoriams.

155 straipsnis, susijęs su sąskaitų faktūrų išrašymu, kurio 1 dalyje dėl 2010-2012 m. ir 15 dalyje nuo 2013 m. buvo numatyta, kad apmokestinamasis asmuo, teikiantis paslaugas, išskyrus paslaugas be teisės į mokesčio atskaitą, privalo kiekvienam gavėjui išrašyti sąskaitą faktūrą ne vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyko apmokestinimo momentas, penkioliktą dieną, išskyrus atvejus, kai sąskaita faktūra jau buvo išrašyta. Apmokestinamasis asmuo taip pat išrašo sąskaitą faktūrą kiekvienam paslaugų gavėjui dėl avanso sumos, gautos už suteiktas paslaugas, ne vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį buvo gautas avansas, penkioliktą dieną, išskyrus atvejus, kai sąskaita faktūra jau buvo išrašyta.

Ordonanța Guvernului Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală al României (2003 m. gruodžio 24 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 92 dėl Rumunijos mokesčių procedūros kodekso), paskelbtas 2003 m. gruodžio 29 d. *Monitorul Oficial* Nr. 941, su vėlesniais pakeitimais, dabar panaikintas Įstatymo Nr. 207/2015 354 straipsniu (toliau – Mokesčių procedūros kodeksas).

„213 straipsnis

Sprendimas dėl skundo

(1) Kompetentinga institucija, spręsdama dėl skundo, vertina faktinius ir teisinius mokesčio administracinio akto pagrindus. Skundas nagrinėjamas atsižvelgiant į šalių argumentus, jų nurodytas teisės nuostatas ir bylos dokumentus. Skundas nagrinėjamas neperžengiant jo ribų.

<...>

(3) Sprendimas dėl skundo negali pabloginti skundą pateikusių asmenų padėties dėl jo pateikto skundo.

Legea Nr. 554/2004 a contenciosului administrat (Administracinės teisenos įstatymas Nr. 554/2004), paskelbtas 2004 m. gruodžio 7 d. *Monitorul Oficial* Nr. 1154, galiojės pranešimo apie mokėtiną mokesčių vykdymo sustabdymo metu:

„14 straipsnis

Akto vykdymo sustabdymas

(1) Tinkamai pagrįstais atvejais ir siekdama užkirsti kelią neišvengiamai žalai, nukentėjusioji šalis, pagal 7 straipsnį po kreipimosi į aktą priėmusią valdžios instituciją arba hierarchiškai aukštesnę instituciją, gali kreiptis į kompetentingą teismą dėl vienašalio administracinio akto vykdymo sustabdymo, kol būtų iš esmės nagrinėjantis teismas priims sprendimą. Jei nukentėjusioji šalis per 60 dienų nepateikia skundo dėl akto panaikinimo, sustabdymas automatiškai ir be jokių formalumų nustoja galioti.

<...>

(7) Sustabdžius administracinio akto vykdymą, nutraukiamos visos vykdymo formos iki sustabdymo laikotarpio pabaigos.“

Legea Nr. 85/2006 privind procedura insolventei (Bankroto įstatymas Nr. 85/2006), paskelbtas 2006 m. balandžio 21 d. *Monitorul Oficial* Nr. 359, dabar panaikintas Įstatymo Nr. 85/2014 344 straipsniu:

„4 straipsnis

(1) Visos išlaidos, susijusios su pagal šį įstatymą pradėtu procesu, įskaitant išlaidas, susijusias su bankroto administratoriaus ir (arba) likvidatoriaus procesinių dokumentų įteikimu, šaukimu ir pranešimu, dengiamos iš skolininko turto.

<...>

(4) Jei skolininko sąskaitoje nėra lėšų, naudojamas likvidacinis fondas ir mokėjimai atliekami pagal Vyriausybės dekretu-įstatymo Nr. 86/2006 dėl bankroto administratorių darbo organizavimo, patvirtinto su pakeitimais ir papildymais Įstatymu Nr. 254/2007, su vėlesniais pakeitimais ir papildymais, 37 straipsnio 4 dalies nuostatas, atsižvelgiant į biudžetą <...>.

11 straipsnis

(1) Pagrindinės bankroto bylų teismo kompetencijos sritys pagal šį įstatymą yra šios:

<...>

c) iš pasiūlymus dėl savo paslaugų byloje pateikusių tinkamų bankroto administratorių atrinkto laikinojo bankroto administratoriaus arba, atitinkamu atveju, likvidatoriaus, kuris administruos bylą kol paskyrimas bus patvirtintas arba kol kreditorių susirinkimas ar bent 50 % reikalavimų vertės turintis kreditorius juos pakeis, motyvuotas paskyrimas; jų atlygio pagal Bankroto administratorių darbo organizavimo įstatyme nustatytus kriterijus ir funkcijų tuo laikotarpiu nustatymas <...>.

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

Ordonanța de urgență a Guvernului Nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență (Vyriausybės dekretas – įstatymas Nr. 86/2006 dėl bankroto administratorių veiklos organizavimo), paskelbtas 2006 m. lapkričio 22 d. *Monitorul Oficial al României* Nr. 944:

„38 straipsnis

(1) Bankroto administratoriai turi teisę gauti atlygį už savo darbą fiksuoto atlygio, sėkmės mokesčio ar jų derinio forma.

<...>

(4) Preliminarų atlygį už stebėjimo laikotarpį nustato bankroto bylą teismas pradėdamas bankroto bylą, remdamasis 2 dalyje nustatytais kriterijais. Jį gali iš dalies pakeisti kreditorių susirinkimas, kuris turi atsižvelgti į 2 dalies nuostatas.

(5) Bankroto administratorių ar likvidatorių atlygiai arba bylinėjimosi išlaidos mokami iš fondo, įsteigto pagal Įstatymo Nr. 85/2006, su pakeitimais ir papildymais, 4 straipsnį, o tokie atlygiai apskaičiuojami pagal tarifus ir išlaidų standartus, kuriuos nustato (Rumunijos nacionalinės bankroto administratorių sąjungos) nuolatinių atstovų asamblėja“.

Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas

- 1 Pareiškėja C yra ribotos atsakomybės profesinė bendrovė (SPRL), kurioje bankroto administratoriai gali veikti arba dalyvauti kaip teismo paskirti bankroto administratoriai arba likvidatoriai bankroto byloje tiek stebėjimo laikotarpiu, tiek per reorganizavimo procedūrą (bankroto administratorius), tiek bankroto byloje vykstant bendrajai ar supaprastintai procedūrai (likvidatorius).
- 2 2015 m. rugpjūčio 13 d. AJFP pranešimu apie mokėtiną mokestį pareiškėjai buvo nurodyta sumokėti papildomą 2 937 084 RON PVM už mokestinį laikotarpį nuo 2010 m. sausio 1 d. iki 2014 m. liepos 31 d. ir papildomų mokestinių prievolių 1 900 705 RON suma, iš viso 4 837 789 RON. Mokestinio patikrinimo akte, kuriuo grindžiamas pranešimas apie mokėtiną mokestį, iš esmės nurodoma, kad už

tam tikras paslaugas, suteiktas per mokesstinio patikrinimo laikotarpį, bendrovė pareiškėja PVM surinko tik tada, kai buvo gautas atlygis už paslaugas, o ne tada, kai paslaugos buvo faktiškai suteiktos.

- 3 Pareiškėja pateikė administracinį skundą dėl 2015 m. rugpjūčio 13 d. pranešimo apie mokėtiną mokesťį. 2016 m. gegužės 10 d. sprendimu dėl skundo DGRFP atmetė kaip nepagrįstą skundą dėl 2 375 480 RON PVM sumos; iš dalies patenkino skundą ir panaikino ginčijamą pranešimą dėl 123 266 RON PVM sumos; iš dalies panaikino pranešimą apie mokėtiną mokesťį dėl 2 112 926 RON sumos (212 221 RON pagrindinė mokėtina PVM suma, 1 457 894 RON su PVM susijusių delpinigių ir 432 811 RON PVM baudų) ir galiausiai atmetė skundą kaip nepagrįstą dėl 226 117 RON PVM sumos.
- 4 Byloje parengtoje ekspertizės ataskaitoje teigiama, kad bankroto administratorių teikiamos paslaugos yra nepertraukiamai teikiamos paslaugos, už kurias gali būti sumokama per vienerius metus. Sprendime dėl skundo teigiama, kad C išrašė sąskaitas faktūras savo klientams ir surinko PVM tik tą dieną, kai gavo atlygį už jiems suteiktas paslaugas, nes atlygis buvo patvirtintas su išankstine sąlyga, kad skolininko sąskaitoje turi būti lėšų. Skundų nagrinėjimo institucija laikėsi nuomonės, kad 2003 m. Mokesčių kodekse nebuvo atskirtas apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM, atsižvelgiant į išankstinę mokesčio surinkimo sąlygą (lėšų skolininko sąskaitose buvimą), ir teigė, kad nuo paskyrimo dienos ir iki bankroto bylų teismo sprendimo atleisti nuo pareigų ir atsakomybės bankroto administratorius ir (ar) likvidatorius teikia paslaugas, susijusias su nemokumo ir (ar) reorganizavimo ir (ar) bankroto procedūrų valdymu, neatsižvelgiant į tai, ar skolininkų sąskaitose yra lėšų.
- 5 Dėl 2009 m. sudarytos advokatų profesinės bendrijos DDKK ir pareiškėjos bendradarbiavimo sutarties, pagal kurią DDKK suteikia pareiškėjai finansavimą ir teisę naudoti savo pavadinimą bei logotipą visuose profesiniuose ir komerciniuose dokumentuose pagal prekių ženklų derinimo (*co-branding*) sutartį (toliau – bendradarbiavimo sutartis), teisė į atskaitą nebuvo suteikta remiantis tuo, kad sąskaitos faktūros už paslaugas nebuvo pagrįstos patvirtinamaisiais dokumentais, iš kurių būtų matyti, kad paslaugos buvo skirtos pareiškėjos apmokestinamiesiems sandoriams, kaip reikalaujama pagal 2003 m. Mokesčių kodekso 145 straipsnio 2 dalies a punktą. Pareiškėja teigė, kad sutarties tikslas buvo skatinti ir remti viena kita, siekiant pritraukti klientų, t. y. remti jos dabartinį verslą ir įsteigti patronuojamąją bendrovę Bukarešte. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad ta pati skundų nagrinėjimo institucija mano, jog DDKK logotipo nurodymas yra rinkodaros strategija, kuria siekiama įvairinti klientus ir didinti jų skaičių. Pagal bendradarbiavimo sutartį pareiškėja privalo mokėti DDKK tam tikrą procentinę savo profesinės veiklos pajamų dalį. Remiantis finansine ataskaita, 2011 m. pajamų suma, palyginti su 2010 m., padidėjo 2 556 702 RON (nuo 21 893 741 RON iki 24 450 443 RON).
- 6 2016 m. kovo 11 d. pareiškėja pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui administracinį mokesstinį skundą, kuriuo prašė iš dalies

panaikinti 2016 m. gegužės 10 d. DGRFP sprendimą, kiek tai susiję su jo rezoliucinės dalies 1 ir 3 punktais; iš dalies panaikinti 2015 m. rugpjūčio 13 d. AJFP pranešimą apie mokėtiną mokesį, kiek jis susijęs su 4 488 406 RON PVM papildoma mokesčio skola ir papildomomis išlaidomis; sustabdyti 2016 m. gegužės 10 d. DGRFP sprendimo vykdymą, kiek tai susiję su jo rezoliucinės dalies 3 punktu ir priteisti iš atsakovių bylinejimosi išlaidas.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 7 Šalys neišreiškė savo pozicijos dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir jame pateiktų klausimų.
- 8 Iš esmės, **pareiškėjos** teigimu, argumentai, kuriais DGRFP grindė savo sprendimą dėl skundo dėl AJFP pranešimo apie mokėtiną mokesį, yra neteisėti ir nepagrįsti.
- 9 Dėl atlygio nustatymo metodo pareiškėja teigia, kad nors ji pateikė kreditorių susirinkimo protokolą, kuriame nustatytas bankroto administratoriaus ir (ar) likvidatoriaus atlygis, pareiškėja laikėsi nuomonės, kad tam tikriems sandoriams sprendimas pradėti nemokumo procedūrą ar iškelti bankroto bylą, atsižvelgiant į konkretų atvejį, nebuvo priimtas, todėl neįrodyta, kad bankroto administratoriaus atlygis buvo nustatytas ne šiuo teismo sprendimu, o tik vėliau, kreditorių susirinkimo sprendimu. Minėtas protokolą patvirtina momentą, nuo kurio bankroto administratoriaus ir (arba) likvidatoriaus atlygis yra aiškiai nustatytas ir tampa aiškus bei likvidus. Taigi atsakovių prašymas pateikti papildomų dokumentų yra perteklinis, juo labiau kad jie turi įrodyti neigiamą faktą.
- 10 Dėl apmokestinimo momento ir prievolės apskaičiuoti PVM pareiškėja teigia, kad institucija atsakovė neteisingai aiškina ir taiko mokesčių nuostatas tiek mėnesinio atlygio, tiek sąlyginio atlygio atveju.
- 11 Pareiškėjos teigimu, kalbant apie kas mėnesį mokėtiną atlygį, pripažįstama, kad apmokestinimo momentas, o kartu ir prievolė apskaičiuoti PVM, negali atsirasti iškėlus bankroto bylą ir paskyrus bankroto administratorių, jei tuo metu bankroto bylą teismas taip pat nenustato bankroto administratoriui ir (ar) likvidatoriui mokėtino atlygio. Be to, kadangi skola dar nenustatyta, negali būti išrašyta sąskaita faktūra. Vis dėlto DGRFP laikosi nuomonės, kad, kai atlygis buvo žinomas po to, kai jį patvirtino kreditorių susirinkimas, pareiškėja privalėjo nedelsiant išrašyti sąskaitą už praėjusį arba einamąjį mėnesį. Pareiškėja teigia, kad DGRFP teigimu sąskaitos faktūros išrašymas tik kitą mėnesį po patvirtinimo yra pavėluotas. Be to, jei atlygis yra žinomas dar prieš kreditorių susirinkimui jį patvirtinant, nes jį preliminariai nustatė bankroto bylą teismas, prievolė išrašyti sąskaitą faktūrą atsirastų nuo pat bylos iškėlimo preliminariai nustatytoms sumoms, o vėlesnio pasikeitimo atveju būtų išrašoma sąskaita faktūra skirtumui.
- 12 Vis dėlto pareiškėjos teigimu, šie skundo atmetimo pagrindai nukrypsta nuo mokesčių teisės normų, reglamentuojančių apmokestinimo momentą, prievolę apskaičiuoti PVM ir sąskaitų faktūrų išrašymą, nes DGGFK daro išvadą, kad

pareiškėja nesilaikė sąskaitų faktūrų išrašymo ir mokėtino PVM sumokėjimo termino, prieš tai nepriėmusi sprendimo dėl apmokestinimo momento, dėl kurio atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM, įvykimo.

- 13 Pareiškėja pirmiausia teigia, kad apmokestinimo PVM momentas nustatomas ne pagal pareigą išrašyti sąskaitą faktūrą per tam tikrą laikotarpį, o priešingai, apmokestinimo momentas yra momentas, nuo kurio skaičiuojamas privalomasis sąskaitos faktūros išrašymo terminas (šiuo klausimu žr. 2003 m. Mokesčių kodekso 155 straipsnio 15 dalies nuostatas). Antra, 2003 m. Mokesčių kodekso 134bis straipsnyje įstatymų leidėjas aiškiai reglamentuoja atvejus, kuriais apmokestinimo momentas atsiranda, priklausomai nuo konkretaus suteiktos paslaugos pobūdžio. Atsižvelgiant į tai, kad pareiškėjos teikiamos paslaugos yra nepertraukiamo pobūdžio, taisyklė, pagal kurią apmokestinimo momentas atsiranda prekių tiekimo ir (ar) paslaugų teikimo momentu, netaikytina, nes taikomas vienas iš 2003 m. Mokesčių kodekso 134 straipsnio 7, 8 ir 12 dalyse numatytų specialių atvejų. Tokiu atveju apmokestinimo momentas įvyksta arba dieną, kai susitariama dėl atlygio mokėjimo (pagal kreditorių susirinkimo sprendimą), arba dieną, kai išrašoma sąskaita faktūra, priklausomai nuo konkretaus atvejo.
- 14 Apibendrinama pareiškėja teigia, kad jeigu apmokestinimo PVM momentas įvyksta išrašant sąskaitą faktūrą, prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda tik tuo momentu ir sutampa su PVM sumokėjimo terminu. Be to, net jei apmokestinimo momentas būtų susijęs su momentu, kai kreditorių susirinkimas nustato atlygį, sąskaita faktūra turėtų būti išrašyta iki kito mėnesio penkioliktos dienos, o šio termino buvo laikomasi.
- 15 Savo atsiliepime į skundą **atsakovė DGRFP** teigia, kad pagal nacionalinę teisę apmokestinimo momentas įvyksta prekių tiekimo arba paslaugų teikimo dieną, o prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda tą dieną, kai įvyksta apmokestinimo momentas. Išimties tvarka prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda prieš įvykstant apmokestinimo momentui sąskaitos faktūros išrašymo dieną arba avanso gavimo momentu, prieš įvykstant apmokestinimo momentui. Taigi apmokestinamasis asmuo privalo išrašyti sąskaitą faktūrą už prekių tiekimą ir (ar) paslaugų teikimą ne vėliau kaip iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyko apmokestinimo momentas, penkioliktos dienos.
- 16 Dėl su sąlyga (pakankamas kiekis pinigų skolininko sąskaitoje procedūros pabaigoje) nustatyto atlygio **pareiškėja** teigia, kad atsakovė taikė tą patį PVM teisinį režimą kaip ir atlygio su mokėjimo terminu atveju, nes, kadangi pareiškėja faktiškai teikia paslaugas, ji privalo išrašyti sąskaitą faktūrą savo klientams, kadangi 2003 m. Mokesčių kodekse, kiek tai susiję su apmokestinimo momentu ir prievole apskaičiuoti PVM, nedaromas joks skirtumas pagal tai, ar egzistuoja sąlyga.
- 17 Vis dėlto, pareiškėjos teigimu, skundų nagrinėjimo institucija neatsižvelgė į tai, kad PVM turi būti mokamas remiantis ekonominiu sandoriu (taigi ir teisiniu

santykiu). Pats teisinio santykio, kuris yra mokesčio pagrindas, egzistavimas priklauso nuo to, ar tenkinama sąlyga. Priklausomai nuo to, ar sąlyga įvykdyta, ar ne, gali kilti dvi hipotezės: i) jei sąlyga neįvykdyta (procedūros pabaigoje skolininko sąskaitoje nėra lėšų), laikoma, kad teisiniai santykiai niekada neegzistavo, todėl nėra ir teisinio pagrindo rinkti PVM. Šiuo klausimu pareiškėja remiasi 2015 m. rugsėjo 3 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, 35 punktu. Kadangi atlygis neturi būti mokamas, nes neįvykdyta sąlyga, nors paslauga faktiškai buvo suteikta, nėra atlygio, kadangi paslauga nepatenka į PVM taikymo sritį; ii) jei sąlyga įvykdyta (procedūros pabaigoje skolininko sąskaitoje yra lėšų), teisinis santykis tampa tikru, tačiau tik tuo metu tiksliai žinoma, kad atlygis turi būti sumokėtas, todėl atlygio mokėjimas atidedamas iki to momento, kuriuo reikia remtis siekiant įvertinti, ar sąlyga įvykdyta (procedūros pabaiga). Šiuo atveju taikoma 2003 m. Mokesčių kodekso 134bis straipsnio 8 dalis, pagal kurią apmokestinimo momentas įvyksta apmokėjimo sutartyje nurodytomis datomis arba sąskaitos faktūros išrašymo dieną.

- 18 Konkrečiais atvejais, kai kreditorių susirinkimas patvirtino sąskaitoje faktūroje nurodyto atlygio panaikinimą ir būsimo atlygio atsisakymą, kaip ir sąlygos nesilaikymo atveju, teisinis santykis tampa neatlygintinu, todėl, praradęs ekonominį pobūdį, paslaugos teikimas nepatenka į PVM taikymo sritį.
- 19 Dėl PVM, kurį mokesčių administratorius pripažino neatskaitomu, pareiškėja tvirtina, kad skundų nagrinėjimo institucija atliko daug išsamesnę faktinės situacijos analizę nei mokesčių inspektorius, beveik nekreipdama dėmesio į mokesčio patikrinimo akte išdėstytus faktinius pagrindus, kuriais buvo grindžiamas pranešimas apie mokėtiną mokesį. Tokiu būdu skundų nagrinėjimo institucija iš tikrųjų pakeitė minėtą inspektorių pateikdama visiškai naujus pagrindus sprendimui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą.
- 20 Pareiškėja taip pat teigia, kad toks skundų nagrinėjimo institucijos požiūris prieštarauja teisės nuostatoms ir kad skundų dėl mokesčių administravimo aktų nagrinėjimo procedūra yra išankstinė administracinė procedūra, kuriai netaikomas rungimosi principas, nes mokesčių mokėtojas nebegali pareikšti savo nuomonės dėl bet kokio faktinės ir teisinės situacijos, kurią nustatė ir priėmė mokesčių inspektorius, aiškinimo. Remdamasi 2003 m. Mokesčių procedūros kodekso 213 straipsnio 1 dalimi pareiškėja teigia, kad skundų nagrinėjimo institucija turi patikrinti, ar inspektoriaus, kuris atliko mokesčio patikrinimą, pripažinti faktiniai ir teisiniai pagrindai iš tiesų yra pagrįsti ir gali pagrįsti priimtą pranešimą apie mokėtiną mokesį. Taigi skundų nagrinėjimo institucija negali pateikti papildomų argumentų administracinio akto teisėtumui pagrįsti, nes atitinkamas mokesčių mokėtojas negali niekaip apsiginti nuo šių argumentų.
- 21 Šiuo atveju dėl atskaitytino PVM skundų nagrinėjimo institucija pakartojo išvadas, padarytas mokesčių inspektoriaus, bet jas pagrindė visiškai kitais argumentais, pertvarkydama visą faktinę mokesčio situaciją. Dėl šių argumentų pareiškėjai nebuvo suteikta galimybė pareikšti savo nuomonę, todėl iš jos buvo

atimta teisė į gynybą, o tai neišvengiamai lemia sprendimo dėl skundo panaikinimą.

- 22 Dėl advokatų profesinės bendrijos DDKK išrašytų sąskaitų faktūrų mokesčių administratorius atsisakė pripažinti teisę į su šiais sandoriais susijusio PVM atskaitą, remdamasis tuo, kad, pirma, nebuvo įrodyta, jog paslaugos, dėl kurių pareiškėjai buvo išrašytos sąskaitos faktūros, buvo suteiktos atsižvelgiant į bendradarbiavimo sutartį ir jos priedą, o ne pagal sutartį Nr. 335204/03.12.2010, nurodytą išrašytose sąskaitose faktūrose, ir, antra, iš pateiktų pagrindžiančių dokumentų nebuvo galima nustatyti įsigytos paslaugos pobūdžio ar įrodyti, kad ji buvo būtina apmokestinamųjų sandorių tikslais vykdomai veiklai.
- 23 Pareiškėja tvirtina, kad visos DDKK išrašytos ir į apskaitą įtrauktos sąskaitos faktūros buvo išrašytos remiantis bendradarbiavimo sutartimi ir jos priedu. Sąskaitose faktūrose neteisingai nurodyta sutartis Nr. 335204/03.12.2010, kaip patvirtino DDKK atstovai.
- 24 Be to, pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius nurodė, kad mokesčių inspektoriams nebuvo pateikta nė viena veiklos ar darbų atskaita ar kitas atitinkamas dokumentas, susijęs su kuria nors iš įregistruotų DDKK sąskaitų faktūrų, patvirtinantis, kad pareiškėjai išrašytos sąskaitos faktūros už paslaugas buvo išrašytos remiantis bendradarbiavimo sutartimi ar jos priedu, o ne sutartimi Nr. 335204/03.12.2010, kuri buvo nurodyta išrašytose sąskaitose faktūrose, kaip teigė abi bendrovės, tačiau nepateikė tai patvirtinančių dokumentų.
- 25 Akte, kuriame siūloma priimti sprendimą dėl skundo, mokesčių inspektorius teigė, kad iš tikrųjų teisė į atskaitą buvo nesuteikta ne dėl to, kad neteisingai nurodytas sąskaitos faktūros išrašymo pagrindas, o dėl to, kad nebuvo galima nustatyti ryšio tarp išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytų sumų ir su DDKK sudarytos bendradarbiavimo sutarties. Skundų nagrinėjimo institucija papildė mokesčio patikrinimo akte pateiktus argumentus ir nurodė, kad pareiškėja nepateikė dokumentų, iš kurių būtų matyti faktiškai suteiktos paslaugos, nors pagal bendradarbiavimo sutartį už visus skaičiavimus, susijusius su kas mėnesį mokėtina suma, atsako pareiškėja.
- 26 Kaip nurodyta bendradarbiavimo sutarties 5.1 straipsnyje, atsižvelgiant į tai, kas buvo sutarta 1 straipsnyje, „DDKK suteikia C teisę naudoti savo pavadinimą bei logotipą visuose profesiniuose ir komerciniuose dokumentuose pagal prekių ženklų derinimo (*co-branding*) sutartį“. Be to, siekdama grąžinti suteiktą finansavimą, C, įskaitant jos patronuojamąsias bendroves, turėjo sumokėti DDKK sumą, lygią 10 % visų pajamų, gautų iš C profesinės veiklos, (plius PVM) nuo bendradarbiavimo sutarties įsigaliojimo dienos ir visą jos galiojimo laikotarpį. Vėliau priede buvo susitarta, kad DDKK mokėtinos sumos apskaičiavimo pagrindas bus tik kintamos pajamos, o bendradarbiavimo sutartyje nustatyta 10 % norma taps 7 %, jei metinės kintamosios pajamos bus mažesnės nei 3 mln. eurų, ir 9 %, jei jos viršys šią ribą.

- 27 Pareiškėjos teigimu, DDKK išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytos sumos atitiko visas sutarties nuostatas dėl mokėtinų sumų apskaičiavimo tvarkos, kaip matyti iš prie jų pridėtų dokumentų.
- 28 Be to, 2009-2011 m. pareiškėja tariamai atliko mokėjimus DDKK, vykdydama savo sutartinį įsipareigojimą gražinti suteiktą finansavimą, ir mokesčių institucijos, atlikusios atitinkamo laikotarpio patikrinimą, šių sandorių neginčijo.
- 29 Ji taip pat teigia, kad bendradarbiavimo sutartimi buvo siekiama įgyvendinti prekių ženklų derinimo formulę, t. y. prekių ženklų aljansą apibrėžiančią sąvoką, kuria siekiama sukurti abiem sutarties šalims palankią situaciją, palankesnę nei tradicinė konkurencija. Šia rinkodaros strategija pareiškėja siekė patekti į Bukarešto nemokumo paslaugų rinką ir pagerinti savo gebėjimą pritraukti sostinės ūkio subjektus, o šio tikslo iš esmės siekė susiedama savo pavadinimą su žinomos advokatų kontoros DDKK pavadinimu. Tokiomis aplinkybėmis pareiškėja teigia, kad įvykdytos visos įstatyme nustatytos sąlygos pasinaudoti teise į PVM atskaitą už sumas, sumokėtas DDKK pagal bendradarbiavimo sutartį ir jos priedą: realus *co-branding* paslaugų teikimas neginčijamas, nes DDKK pavadinimas ir logotipas buvo naudojami visuose pareiškėjos verslo ir komunikacijos dokumentuose pagal sutarties nuostatas; ryšys tarp šių paslaugų ir pareiškėjos apmokestinamų sandorių buvo akivaizdus iš jų paskirties, t. y. sukurti savo klientų bazę ir pritraukti DDKK klientus, kad jie taptų pareiškėjos klientais.
- 30 Pareiškėja, remdamasi 2013 m. liepos 18 d. Teisingumo Teismo sprendimo *AES-3C Maritza East I*, C-124/12, 31 punktu, teigia, kad šios išlaidos yra tiesiogiai ir nedelsiant susijusios su jos, kaip apmokestinamojo asmens, bendra ekonomine veikla.
- 31 Aptariama bendradarbiavimo sutartis buvo sudaryta išimtinai jos plėtros ir vystymo tikslais, todėl tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio, taip pat grynai ekonominio ryšio egzistavimas yra neginčijamas. Be to, remiantis finansine ataskaita, 2011 m. jos pajamos, palyginti su 2010 m., padidėjo 2 556 702 RON (nuo 21 893 741 RON iki 24 450 443 RON). Be to, pareiškėja teigia, kad skundų nagrinėjimo institucijos išvada, jog ji nepateikė jokių dokumentų, iš tikrųjų įrodančių suteiktas paslaugas, pažeidžia turinio viršenybės prieš formą principą, nes reikalavimas įrodyti paslaugų turinį dokumentais yra perteklinis, kadangi šių paslaugų negalima kiekybiškai išreikšti materialiaame dokumente.
- 32 Pareiškėjos, kuri remiasi Teisingumo Teismo jurisprudencija šioje srityje, teigimu, PVM atskaitos tvarka grindžiama mokesčių neutralumo principu, pagal kurį apmokestinamiesiems asmenims neturi būti trukdoma dėl atliktinų techninių formalumų kiekio ir pobūdžio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, o naudojimasis šia teise neturi būti praktiškai neįmanomas arba labai apsunkintas.
- 33 Atsižvelgiant į sprendimus *Schmeink & Cofreth* ir *Strobel*, atsisakymas pripažinti teisę į PVM atskaitą, susijusią su sąskaitomis faktūromis, išrašytomis pagal prekių ženklų derinimo sutartį, dėl to, kad nebuvo pateikti jų pateikimą patvirtinantys

dokumentai, pareiškėjos nuomone, yra nepagrįstas, nes pažeidžia PVM neutralumo principą.

- 34 **Atsakovė DGRFP** teigia, kad pareiškėja savo argumentais neįrodė, jog jos partneris iš tikrųjų suteikė sąskaitose faktūrose nurodytas paslaugas, ir nepaneigė mokesčių inspektoriaus išvadų, kad 646 673 RON PVM suma buvo atskaityta pagal paslaugų teikimo sąskaitas faktūras, nepagrįstas patvirtinamuoju dokumentu, įrodančiu, kad paslaugos buvo skirtos jos apmokestinamiesiems sandoriams.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 35 Dėl **pirmojo klausimo** prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad reikia patikslinti Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 2 dalyje pateiktą sąvoką „prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos nepertraukiamai tam tikru laikotarpiu“ ir šios apibrėžties taikymą konkrečiai bankroto administratorių ir (arba) likvidatorių veiklai bankroto byloje.
- 36 Mėnesinį bankroto administratoriaus arba likvidatoriaus atlygį nustato bankroto bylų teismas arba kreditorių susirinkimas; pareiškėjos atlygis šiuo atžvilgiu yra neabejotinas.
- 37 Pareiškėja teigia, kad 2003 m. Mokesčių kodekso 134bis straipsnio 8 dalyje numatyta norma taikytina jos situacijoje, nes ji susijusi su nepertraukiamu paslaugų teikimu, už kurį gali būti sumokėta per vienerius metus. Nacionaliniame teisės akte nepateikiamas išsamus sąrašas, tačiau kaip pavyzdžiai vardijami gamtinių dujų, vandens, telefono paslaugų, elektros energijos ir „kitų panašių paslaugų“ tiekimai. Kadangi atrodo, kad Direktyvos 2006/112 64 straipsniu nukrypstama nuo 63 straipsnyje įtvirtintos taisyklės, jis turi būti aiškinamas siaurai (žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *BUPA Hospitals ir Goldsborough Developments*, C-419/02, 45 punktą), kyla klausimas, ar bankroto administratorių ir (ar) likvidatorių bankroto byloje teikiamos paslaugos patenka į 2003 m. Mokesčių kodekso 134bis straipsnio 8 dalyje nurodytą „kitų panašių paslaugų“ kategoriją ir, atitinkamai, ar tenkinama ES lygmeniu 64 straipsnio 2 dalyje nustatyta sąlyga dėl nacionalinės teisės nuostatos reikalavimo: „Valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrais atvejais <...>“.
- 38 Kadangi vidaus teisės nuostatoje išvardyti prekių tiekimai ir paslaugų teikimai turi tam tikrą specifiką, nes tai yra gamtinių dujų, vandens ir t. t. tiekimas, t. y. komunalinės paslaugos, reikalingas Teisingumo Teismas atsakymas atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 2 dalį.
- 39 Priklausomai nuo šių paslaugų klasifikavimo, šiuo atveju taip pat bus nustatomas apmokestinimo momentas, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM šiuo atveju, t. y. kitą mėnesį po atlygio nustatymo, kaip tai suprantama pagal 2003 m. Mokesčių kodekso 155 straipsnį, su nuoroda į PVM direktyvos 66 straipsnio

c punktą, arba per vienerius metus, jei laikoma, kad paslauga teikiama nepertraukiamai.

- 40 Dėl **antrojo klausimo** prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad nagrinėjamu atveju kyla klausimas, kada įvyksta apmokestinimo momentas ir kada atsiranda prievolė apskaičiuoti mokestį konkrečios bankroto administratorių veiklos bankroto bylose atveju, kai PVM buvo taikytas tik atlygio už paslaugas, suteiktas vykstant bankroto bylai, gavimo dieną ir kai kreditorių susirinkimas nutarė, kad bankroto administratoriaus atlygio mokėjimas priklauso nuo to, ar skolininkų sąskaitose yra likvidaus turto.
- 41 Šiuo atžvilgiu pareiškėja, remdamasi Teisingumo Teismo sprendimu *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14), teigė, kad nesant apmokestinamo ekonominio sandorio, negali atsirasti PVM skola. Kita vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad kaip suprantama pagal Įstatymo Nr. 85/2006 4 straipsnio 4 dalį visada atliekamas tam tikras mokėjimas. Esant tokiai situacijai kyla klausimas, ar nagrinėjamu atveju koregavimo mechanizmas nebebuvo tinkamas tuo atveju, jei skolininkų sąskaitose nėra lėšų, dėl ko PVM būtų surenkamas nedelsiant.
- 42 Be to, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Finanzamt Goslar*, C-548/17, 28 punktą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas papildomai klausia, ar nagrinėjamu atveju bankroto bylų administratorių teikiamos paslaugos yra susijusios su sąskaitų pateikimu ir apmokėjimu kelis kartus iš eilės.
- 43 **Trečiuoju klausimu** norima išsiaiškinti, ar siekiant įrodyti teisę į PVM atskaitą prekių ženklų derinimo (*co-branding*) sutarties atveju, įrodinėjimo tikslais pakanka, kad apmokestinamasis asmuo, siekdamas pagrįsti esminę sąlygą, susijusią su tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp apmokestinamojo asmens pirkimų ir pardavimo sandorių buvimu, įrodytų tik apyvartos arba apmokestinamųjų sandorių vertės padidėjimą po sutarties sudarymo, be jokių kitų patvirtinamųjų dokumentų.
- 44 Jei atsakymas būtų teigiamas, nesant patvirtinamųjų dokumentų, išskyrus sąskaitas faktūras, kuriose nurodytas PVM, ir, žinoma, pačią prekių ženklų derinimo (*co-branding*) sutartį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl kriterijų, į kuriuos reikia atsižvelgti siekiant nustatyti tikrąją teisę į atskaitą apimtį. Kitaip tariant, jis prašo nustatyti, ar, nesant kitų patvirtinamųjų dokumentų, tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio apmokestinamojo asmens pirkimų ir pardavimo sandorių buvimu pakanka, kad būtų suteikta teisė į viso sąskaitose faktūrose nurodyto PVM atskaitą.
- 45 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo teigimu, po 2021 m. lapkričio 25 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Amper Metal*, C-334/20, trečiasis klausimas neprarado savo objekto, nes, viena vertus, priešingai nei toje byloje, nagrinėjamu atveju apyvarta padidėjo ir, kita vertus, klausimas susijęs su

įrodinėjimo standartu, susijusiu su dokumentais, kurių reikia, kad būtų įrodyta, jog įvykdyta esminė tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio sąlyga ir galiausiai teisė į PVM atskaitą.

- 46 **Ketvirtasis klausimas** keliamas dėl to, kad tokiomis aplinkybėmis, susijusiomis su PVM, kurių mokesčių inspektorius laikė neatskaitytinu, skundų nagrinėjimo institucija patvirtino pranešime apie mokėtiną mokestį įtvirtintą sprendimą, bet jį papildė faktine mokestine situacija, priimdama naujus faktinius ir teisinius argumentus, palyginti su tais, kurie buvo pateikti mokestinio patikrinimo akte, kuriuo remiantis buvo priimtas pranešimas apie mokėtiną mokestį.
- 47 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pareiškėjai buvo pritaikytos laikinosios apsaugos priemonės, kol teismas priims sprendimą dėl ginčo esmės, sustabdant reikalavimo vykdymą, ir pabrėžia, kad pareiškėja skunde dėl sprendimo dėl skundo ginčijo naujus jame priimtus pagrindus.
- 48 Analizuodamas Teisingumo Teismo jurisprudenciją prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia remiasi Sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics* 78 ir 79 punktais, pagal kuriuos pagal veiksmingumo principą nereikalaujama, kad sprendimas, kuris ginčijamas dėl to, kad buvo priimtas pažeidžiant teisę į gynybą, būtų visais atvejais panaikintas. Iš tiesų teisės į gynybą pažeidimas lemia nagrinėjamos administracinės procedūros pabaigoje priimto akto panaikinimą tik tuo atveju, jei, nesant šio pažeidimo, šios procedūros rezultatas būtų galėjęs būti kitoks.
- 49 Toliau nurodomas Teisingumo Teismo sprendimo *Ispas* 37 punktas, kuriame teigiama, kad siekiant nustatyti, ar nagrinėjamu atveju laikomasi iš veiksmingumo principo kylančių reikalavimų, būtina įvertinti ne tik atitinkamų nacionalinių proceso taisyklių formuluotes, bet ir konkretų jų taikymą. Tokį vertinimą turi atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 50 Toliau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad Teisingumo Teismo sprendimo *C. F. (Mokestinis patikrinimas)* 35 ir 36 punktuose dar kartą patvirtinama žalos buvimo sąlyga ir kad šiuo sprendimu nenumatyta jokių naujų elementų, susijusių su teise į gynybą.
- 51 Atsižvelgdamas į šiuos elementus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar nagrinėjamu atveju reikalavimas atlyginti žalą yra atmestinas, nes pareiškėjai buvo pritaikytos laikinosios apsaugos priemonės, kaip tai suprantama pagal Administracinės teisenos įstatymo Nr. 554/2004 14 straipsnį. Konkrečiau kalbant, remdamasis priešingu Teisingumo Teismo sprendimo *Kamino International Logistics ir Datema Hellmann Worldwide Logistics* 73 punkto aiškinimu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar galima daryti išvadą, kad tiek, kiek nagrinėjamu atveju nacionalinės teisės aktai leido sustabdyti reikalavimo (pranešimo apie mokėtiną mokestį) vykdymą iki galimos jo peržiūros teisme, teisės į gynybą principas nebuvo pažeistas.