

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2024. gada 13. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 64. panta 1. un 2. punkts – Piemērojamība – Maksimālās administrātoru un likvidatoru pakalpojumi – Turpināti pakalpojumi – 168. panta a) punkts – Priekšnodokļa samaksa? PVN atskaitīšana – Izdevumi saistībā ar komercnosaukuma izmantošanu – Tiesības uz aizstāvību – Tiesības tikt uzklausītam

Lietā C-696/22

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apeliācijas tiesa, Rumānija) iesniedza ar 2021. gada 15. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2022. gada 8. novembrī, tiesvedībā

C SPRL

pret

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj,

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

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja O. Spinjana-Matei [*O. Spineanu-Matei*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J. C. Bonichot*] (referenti) un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerālvokāts: N. Emiliu [*N. Emiliou*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- C SPRL vārdā – A. Coroian, A. Madar-Petran un C. A. Păun, avocați,
- Rumānijas valdības vārdā – R. Antonie, E. Gane, un A. Rotăreanu, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – A. Armenia un J. Jokubauskaitis, pārstāves,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kur? groz?jumi izdar?ti ar Padomes 2008. gada 16. decembra Direkt?vu 2008/117/EK (OV 2009, L 14, 7. lpp.) (turpm?k tekst? – “Direkt?va 2006/112”), 63., 64., 66. un 168. panta, k? ar? principa par ties?bu uz aizst?v?bu iev?rošanu interpret?ciju.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp C SPRL un Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice (AJFP) Cluj (Klužas apgabala Valsts finanšu administr?cija, Rum?nija) un Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice (DGRFP) Cluj?Napoca (Klužas Napokas Re?ion?l? valsts finanšu ?ener?ldirekcija, Rum?nija) (turpm?k abas kop? – “Rum?nijas finanšu administr?cija”) jaut?jum? par pazi?ojuma par papildus pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) uzlikšanu C par pakalpojumiem, kas sniegti uz??mumiem, pret kuriem ir s?kta maks?tnesp?jas proced?ra.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 Direkt?vas 2006/112 24. apsv?rum? ir noteikts:

“B?tu j?saska?o j?dzieni “nodok?a iekas?jam?bas gad?jums” un “nodok?a iekas?jam?ba”, lai kop?j? PVN sist?ma un t?s turpm?kie groz?jumi st?tos sp?k? vienlaikus vis?s dal?bvalst?s.”

4 Šis direkt?vas VI sada?? par nodok?a iekas?jam?bas gad?jumu un nodok?a iekas?jam?bu ir ietverta 2. noda?a “Pre?u pieg?de un pakalpojumu sniegšana”, kur? ir min?t?s direkt?vas 63.–67. pants.

5 Š?s pašas direkt?vas 63. pant? ir paredz?ts:

“Nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad faktiski ir veikta pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana.”

6 Direkt?vas 2006/112 64. panta 2. punkta s?kotn?j? versija tika groz?ta ar Direkt?vu 2008/117, kuras transpon?šanas termi?š atbilstoši š?s p?d?j?s direkt?vas 3. panta 1. punktam beidz?s 2010. gada 1. janv?r?. T?d?j?di Direkt?vas 2006/112 64. panta 2. punkt? tika ievietota pirm? da?a, negrozot 64. panta 1. punktu.

7 Direkt?vas 2006/112 64. pant? ir noteikts:

“1. Ja pakalpojumu sniegšana vai pre?u pieg?de, iz?emot pre?u nomu/?ri uz noteiktu laiku vai pre?u p?rdošanu uz nomaksu, k? min?ts 14. panta 2. punkta b) apakšpunkt?, rada turpm?kus r??inu p?rskatus vai turpm?kus maks?jumus, tad t?s uzskata par pabeigt?m tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas š?di r??inu p?rskati vai maks?jumi.

2. [...]

Dal?bvalstis var paredz?t, ka konkr?tos gad?jumos, kas atš?iras no pirmaj? da?? min?tajiem, pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, kas past?v?gi veikta k?d? laikposm?, uzskata par t?du darb?bu, kas pabeigta vismaz viena gada interv?los.”

8 Direkt?vas 2006/112 66. panta s?kotn?j? versija tika groz?ta ar Direkt?vu 2008/117. T?d?j?di Direkt?vas 2006/112 66. pant? tika ievietota otr? da?a, negrozot š? panta pirmo da?u.

9 Saskaņā ar šīs direktīvas 66. pantu:

“Atkāpjoties no 63., 64. un 65. panta, dalībvalstis var paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažu kategoriju nodokļa maksājumiem nodoklis kļūst iekasjams kādā no šādiem termiņiem:

a) vāļkais, izsniedzot rēķinu;

b) vāļkais, saņemot maksājumu;

c) ja rēķins nav izsniegts vai ir izsniegts ar nokavēšanos – noteiktā termiņā no dienas, kad iestājies nodokļa iekasjamības gadījums”.

[..]”

10 Minētās direktīvas VII sadaļas “Summa, kurai uzliek nodokli” 90. pants ir formulēts šādi:

“1. Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksēšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. Pilnīgas vai daļējas nemaksēšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta.”

11 Šīs direktīvas X sadaļā, kas attiecas uz atskaitēšanu, ietilpst 1. nodaļa “Atskaitēšanas tiesību rašanās un darbības joma”, kurā ietilpst šīs direktīvas 168. pants, kurā ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitēt no nodokļa, par kurā nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

Rumānijas tiesības

12 2003. gada 22. decembra *Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu; 2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927), redakcijā, kas bija piemērojama pamatlīetas faktu laikā (turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”), 134.a pantā “Nodokļa iekasjamības gadījums preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai” bija paredzēts:

“(1) Nodokļa iekasjamības gadījums iestājas preču piegādes dienā vai pakalpojumu sniegšanas dienā, izņemot šajā nodaļā atļautos izņēmumus.

[..]

(7) Pakalpojumu sniegšana, kas rada turpmākus rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus, tādā kā būvniecības un montāžas pakalpojumi, konsultācijas, pārticību, ekspertīzes un citi līdzīgi pakalpojumi, kas tiek atzēti par veiktiem dienā, kad ir izdoti progresa konstatējumi, darbu ziņojumi vai citi līdzīgi dokumenti, kas ļauj noteikt sniegtos pakalpojumus vai attiecīgajā gadījumā – atbilstoši līguma nosacījumiem, dienā, kad tos saņemmuši pakalpojuma saņēmēji.

(8) Pastāvīgi sniegtiem pakalpojumiem un piegādātām precēm, kas nav minētas 7. punktā, tās kā dabasgāzes piegāde, telefonu sakaru pakalpojumi, elektroenerģijas un līdzīgu preču piegādei, pakalpojumu sniegšana vai preču piegāde tiek uzskatīta par veiktu datumos, kas ir paredzēti līgumā kā samaksas datumi par piegādātām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem vai dienā, kad ir izsniegts rēķins, tomēr ievērojot nosacījumu, ka rēķinu pārskata laikposms nevar pārsniegt vienu gadu.

[..]”

13 Atbilstoši šā kodeksa 145. pantam “Tiesību uz nodokļa atskaitēšanu piemērošanas joma”:

[..]

(2) Ikvienam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitēt ar pirkumiem saistīto nodokli, ja šie pirkumi tiek izmantoti šādiem darījumiem:

a) ar nodokli apliekamiem darījumiem [..].”

14 2006. gada 5. aprīļa *Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței* (Likums Nr. 85/2006 par maksātnešpājas procesu; 2006. gada 21. aprīļa *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 359) 4. pants ir izteikts šādi:

“(1) Visi izdevumi saistībā ar šājo likumu paredzēto procedūru, tostarp izdevumi saistībā ar paziņošanu, izsaukšanu un tiesas ieceltā administratora un/vai likvidatora pieņemto procesuālo dokumentu nosūtīšanu, tiek segti no parādnieka aktīviem.

[..]

(4) Ja parādnieka kontā nav likvīdo līdzekļu, izmanto likvidācijas fondu [..].”

15 Šā likuma 11. panta 1. punkts ir noteikts:

“Maksātnešpājas tiesas galvenie uzdevumi saskaņā ar šo likumu ir:

[..]

c) pagaidu maksātnešpājas administratora [..] iecelšana ar motivētu spriedumu par procesa uzsākšanu no piemērotiem maksātnešpājas procesa administratoriem, kuri šim nolīkam lietas materiālos ir iesnieguši pakalpojumu piedāvājumu; tātad līdzīgas noteikšana atbilstoši Maksātnešpājas procesa administratoru darba organizācijas likuma noteiktajiem kritērijiem, kā arī tādēļ pienākumiem šajā periodā. Maksātnešpājas tiesa ieceļ pagaidu maksātnešpājas administratoru vai likvidatoru, kuru lūdzis parādnieks, kas ir prasītājs uzsākt procedūru, vai kreditors, ja tas ir bijis iesnieguma autors. [..]

d) kreditoru sapulces vai kreditora, kuram pieder vairāk nekā 50 % no kredītu vērtības, ieceltā maksātnešpājas administratora vai likvidatora, kā arī norunātā honorāra apstiprināšana ar rēķojumu. [..]”

16 Minētās direktīvas 21. panta 1. un 1.a punkts ir paredzēts:

“(1) Maksātnešpājas administrators katru mēnesi iesniedz ziņojumu, kurā ietver aprakstu par to, kā viņš veicis savas funkcijas, kā arī apliecinājumu par tiesvedības vadības izmaksām vai citām izmaksām, kuras radušās, pamatojoties uz parādnieka aktīvu likviditāti. Ziņojumu pievieno lietas materiāliem, un izrakstu no tā publicē [*Buletinul Procedurilor de Insolvență* (BPI)]

(Maks?tnesp?jas proced?ru bi?eten?)). Ik p?c 120 dien?m maks?tnesp?jas tiesnesis nosaka termi?u procesa turpin?šanai, kura beig?s maks?tnesp?jas administrators kopsavilkuma veid? izkl?sta pa to laiku veiktos pas?kumus, kas ietverti darb?bas p?rskatos.

(1a) Š? panta 1. punkt? min?taj? zi?ojum? nor?da ar? maks?tnesp?jas administratora vai likvidatora atalgojumu, nor?dot t? apr??in?šanas veidu.”

17 Š? paša likuma 24. pant? ir noteikts:

“(1) Pasludinot bankrotu, maks?tnesp?jas tiesnesis iece? likvidatoru un attiec?gi piem?ro 19., 21., 22., 23. pantu un 102. panta 5. punktu.

(2) Maks?tnesp?jas administratora funkcijas izbeidzas br?d?, kad maks?tnesp?jas tiesnesis nosaka likvidatora funkcijas.

(3) Iepriekš iecelto maks?tnesp?jas administratoru var iecelt ar? par likvidatoru.”

18 2003. gada 24. decembra *Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?* (Vald?bas r?kojums Nr. 92/2003 par Nodok?u procesa kodeksu; 2003. gada 29. decembra *Monitorul Oficial al României*, I da?a, Nr. 941), redakcij?, kas bija sp?k? pamatlietas faktu rašan?s laik? (turpm?k tekst? – “Nodok?u procesa kodekss”), 213. pant? “S?dz?bas izskat?šana” bija paredz?ts:

“(1) Kompetent? iest?de, kas izskata s?dz?bu, p?rbauda faktiskos un tiesiskos iemeslus, kuri ir administrat?v? akta nodok?u jom? pamat?. S?dz?bas izskat?šan? ?em v?r? lietas dal?bnieku argumentus, ties?bu normas, uz kur?m tie atsaucas, un lietas materi?lus. S?dz?bu izskata t?d? apjom?, k? l?gts šaj? s?dz?b?.

(2) S?dz?bu izskat?šanas iest?de var l?gt ministrijas specializ?to direktor?tu vai citu strukt?ru un iest?žu viedokli.

(3) L?mums par s?dz?bu nevar pasliktin?t s?dz?bas iesniedz?ja situ?ciju vi?a paša p?rs?dz?bas rezult?t?.

(4) S?dz?bas iesniedz?ji, personas, kas iest?jas liet?, vai to pilnvarot?s personas var iesniegt jaunus pier?d?jumus sava pieteikuma pamatošanai. Š?d? gad?jum? apstr?d?t? administrat?v? akta nodok?u jom? izdev?jai nodok?u iest?dei vai kontroli veicošai strukt?rai atkar?b? no gad?juma, j?b?t iesp?jai izteikties par šiem jaunajiem elementiem.

(5) Par s?dz?bas izskat?šanu atbild?g? iest?de vispirms lemj par procesu?lajiem iebildumiem un iebildumiem p?c b?t?bas, un, ja tiek konstat?ts, ka tie ir pamatoti, lietu neizskata p?c b?t?bas.”

19 2006. gada 8. novembra *Ordonan?a de urgen?? nr. 86/2006 privind organizarea activit??ii practicienilor în insolven??* (Vald?bas ?rk?rtas r?kojums Nr. 86/2006 par maks?tnesp?jas procesa administratoru darba organiz?ciju; 2006. gada 22. novembra *Monitorul Oficial al României*, I da?a, Nr. 944) 38. pant? ir noteikts:

“(1) Maks?tnesp?jas procesa administratoriem ir ties?bas sa?emt honor?ru par veikto darbu fiks?ta honor?ra, honor?ra par pozit?vo izn?kumu vai to kombin?cijas veid?.

[..]

(4) Pagaidu honor?ru par nov?rošanas periodu nosaka maks?tnesp?jas tiesa, kad t? s?k maks?tnesp?jas procesu, pamatojoties uz 2. punkt? min?tajiem krit?rijiem. To var groz?t kreditoru

sapulce, kurai j??em v??r? 2. punkta noteikumi.

(5) Maks?tnesp?jas procesa administratoru vai likvidatoru honor?rus vai procesa izdevumus sedz no fonda, kas izveidots saska?? ar Likuma Nr. 85/2006 [..] 4. pantu [..].”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

20 C, saska?? ar Rum?nijas ties?b?m dibin?ta sabiedr?ba, apvieno tiesas ieceltus maks?tnesp?jas administratorus un likvidatorus, kuri, k? noteikts Rum?nijas ties?bu aktos, tiek saukti par “maks?tnesp?jas speci?listiem”. T? sniedz pakalpojumus uz??mumiem, uz kuriem attiecas maks?tnesp?jas proced?ras. Nav str?da par to, ka ?ie pakalpojumi ir apliekami ar PVN.

21 Ar 2015. gada 13. augusta pazi?ojumu par nodokli, kas da??ji apstiprin?ts ar 2016. gada 10. maija l?mumu, kur? tika pie?emts, atbildot uz C iesniegto s?dz?bu, Rum?nijas nodok?u administr?cija konstat?ja p?rk?pumus it ?pa?i attiec?b? uz nodok?a iekas?jam?bu. C v?rs?s *Curtea de Apel Cluj* (Klu?as apel?cijas tiesa, Rum?nija), kas ir iesniedz?jtiesa, ar pras?bu aptur?t 2016. gada 10. maija l?muma izpildi.

22 Iesniedz?jtiesa ir uzdevusi Tiesai tr?s jaut?jumus par pareizu Direkt?vas 2006/112 interpret?ciju.

23 Pirmk?rt, attiec?b? uz pakalpojumiem, ko C sniedza sabiedr?bai SM SRL laikposm? no 2011. gada 17. marta l?dz 2011. gada 31. augustam, ?? tiesa konstat?, ka C ?aj? datum? izrakst?ja r??inu.

24 Lai izv?rt?tu ??s pieejas tiesiskumu, b?tu j?nosaka, vai uz attiec?gajiem pakalpojumiem attiecas Direkt?vas 2006/112 64. panta 2. punkts, kas Rum?nijas ties?b?s ir transpon?ts ar Nodok?u kodeksa 134.a panta 8. punktu.

25 Saska?? ar p?d?jo min?to ties?bu normu nodok?a maks?t?ji varot paredz?t, ka vi?u sniegto pakalpojumu apr??ins j?veic par laikposmu, kas nep?rsniedz vienu gadu, ja runa ir par “past?v?gi sniegtu pakalpojumu”. Min?t?s ties?bu normas piem?ro?anas jomu ierobe?o pakalpojumu saraksts, kas nav izsme?o?s.

26 Ja izr?d?tos, ka uz sabiedr?bai SM sniegtajiem pakalpojumiem attiecas Nodok?u kodeksa 134.a panta 8. punkts, Rum?nijas nodok?u administr?cija b?tu k??daini uzskat?jusi, ka nodok?a iekas?jam?bas gad?jums un nodok?a iekas?jam?ba ir notikusi br?d?, kad C sniedz ?os pakalpojumus, un ka l?dz ar to tai j?izraksta r??ini v?l?kais n?kam? m?ne?a piecpadsmitaj? dien? p?c min?t? pakalpojuma snieg?anas.

27 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka no t?s izskat??an? eso?aj? pamatliet? veikt?s ekspert?zes izriet, ka attiec?gie pakalpojumi faktiski tika sniegti past?v?gi. ?emot to v?r?, neesot izsl?gts, ka ?ie pakalpojumi ir izrais?ju?i v?l?kus r??inu p?rskatus vai sec?gus maks?jumus.

28 Otrk?rt, iesniedz?jtiesa nor?da, ka par laikposm? no 2010. gada novembra l?dz 2011. gada oktobrim sniegtajiem pakalpojumiem C 2011. gada 3. oktobr? izrakst?ja r??inu un 2011. gada 1. novembr?, kad t? sa??ma atl?dz?bu, iekas?ja PVN. ?? pieeja esot pamatota ar apst?kli, ka samaksai bija izvirz?ts nosac?jums par to, ka ?o pakalpojumu sa??m?jam j?b?t pieejamai likvidit?tei.

29 Rum?nijas nodok?u administr?cija esot uzskat?jusi, ka š?ds nosac?jums ne?auj noš?irt nodok?a iekas?jam?bas gad?jumu un PVN iekas?jam?bu, preciz?jot, ka C ir sniegusi pakalpojumus, s?kot no dienas, kad t? tika iecelta par maks?tnesp?jas administratoru vai likvidatoru.

30 Savuk?rt C balst?s uz 2015. gada 3. septembra spriedumu *Asparuhovo Lake Investment Company* (C?463/14, EU:C:2015:542, 35. punkts), lai apgalvotu, ka “maks?jumam” ir rakstur?ga tieša saikne starp dar?jumu un atl?dz?bu. T?d?j?di pirms attiec?g? maks?juma nebija notikusi nedz savstarp?ja izpild?juma apmai?a, nedz ar? ar nodokli apliekams dar?jums.

31 Iesniedz?jtiesa šaub?s par Rum?nijas nodok?u administr?cijas aizst?v?t?s nost?jas atbilst?bu Direkt?vas 2006/112 63., 64. un 66. pantam.

32 Visbeidzot, trešk?rt, saska?? ar 2009. gada 8. decembr? nosl?gto sadarb?bas nol?gumu *DDKK – Societatea civil? de avoca?i* [Advok?tu pilsonisk? sabiedr?ba] pieš??ra C finansi?lu atbalstu un ties?bas izmantot savu v?rdu un logotipu.

33 Rum?nijas nodok?u administr?cija uzskata, ka šis nol?gums iek?aujas m?rketinga strat??ij?, kuras m?r?is ir piesaist?t klientus C darb?bas uzs?kšanai uz??mumu, kas ir maks?tnesp?jas situ?cij?, maks?tnesp?jas administratora vai likvidatora status?. Tom?r š? administr?cija esot atteikusies atskait?t saska?? ar šo nol?gumu *DDKK* izrakst?tajos r??inos nor?d?to PVN, pamatojoties uz to, ka C neesot pier?d?jusi, ka p?d?j?s min?t?s sabiedr?bas sniegtie pakalpojumi tika izmantoti t?s ar nodokli apliekamo dar?jumu vajadz?b?m.

34 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka, lai izmantotu savas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, piem?rojot Nodok?u kodeksa 145. panta 2. punkta a) apakšpunktu, C bija j?pier?da, ka past?v “tieša un t?l?t?ja saikne” starp t?s iepriekš veiktaj?m ieg?d?m un v?l?k veiktajiem dar?jumiem. 2021. gada 25. novembra spriedum? *Amper Metal* (C?334/20, EU:C:2021:961) šaj? zi?? esot sniegta nor?des, bet tas ne?aujot noteikt pras?to pier?d?jumu apjomu. Šaj? gad?jum? C esot iesniegusi *DDKK* nosl?gto sadarb?bas nol?gumu un t?s izrakst?tos r??inus Rum?nijas nodok?u administr?cijai. Turkl?t C esot zi?ojusi par sava apgroz?juma un ar nodokli apliekamo dar?jumu summas pieaugumu.

35 Turkl?t iesniedz?jtiesa nor?da, ka papildus trim jaut?jumiem par Direkt?vas 2006/112 interpret?ciju taj? izskat?maj? pamatliet? rodas jaut?jums par ties?b?m uz aizst?v?bu.

36 Proti, s?dz?bas proced?r? par 2015. gada 13. augusta pazi?ojumu par nodokli Rum?nijas nodok?u administr?cija esot izmantojusi jaunus faktus un ties?bu argumentus. C apgalvo, ka tai nav bijusi iesp?ja paust nost?ju par šiem argumentiem, neiev?rojot ties?bas uz aizst?v?bu un p?rk?pjot Nodok?u procesa kodeksa 213. pantu, kur? p?rbaude, kas tiek veikta s?dz?bas ietvaros, esot ierobežota ar faktiskajiem un tiesiskajiem iemesliem, kas ?emti v?r?, izdodot apstr?d?to aktu.

37 Iesniedz?jtiesa atg?dina, ka 2014. gada 3. j?lija sprieduma *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C?129/13 un C?130/13, EU:C:2014:2041) 79. punkt? Tiesa ir nospriedusi, ka administrat?v? procesa izn?kum? pie?emtais l?mums var tikt atcelts ties?bu uz aizst?v?bu, it ?paši ties?bu tikt uzklaust?am, p?rk?puma d?? tikai tad, ja š? p?rk?puma neesam?bas gad?jum? š? procesa izn?kums var?tu b?t cit?ds. No min?t? sprieduma 73. punkta izrietot, ka ties?bas uz aizst?v?bu nav p?rk?ptas ar? tad, ja pazi?ojuma par nodokli izpilde tiek aptur?ta l?dz t? iesp?jamai groz?šanai.

38 Šaj? gad?jum? C esot piem?roti pagaidu pas?kumi, proti, 2015. gada 13. augusta

paziņojuma par nodokli izpildes apturšana līdz brīdim, kad iesniedzājtiesa pieņems nolikumu par bērtības. Turklāt šajā tiesā izskatāmā pamatlīti C esot apstrādājusi jaunos argumentus, kurus Rumānijas nodokļu administrācija bija izvirzījusi sēdēbas procedūrā.

39 Šādos apstākļos *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apeliācijas tiesa) nolikma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 63., 64. un 66. pants liedz tādai nodokļu iestādes administratīvo praksi kā aplūkojamajā gadījumā, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam – profesionālai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību (*SPRL*), kurā maksātnešas procesa administratori var darboties savā profesijā, – ir paredzēti papildu maksāšanas pienākumi un saskaņā ar kuru nodokļa iekasējamābas gadījums iestājas un nodoklis kēst iekasējams brīdī, kad ir sniegti pakalpojumi maksātnešas procesa ietvaros, apstākļos, kad maksātnešas procesa administratora honorāru ir noteikusi maksātnešas tiesa vai kreditoru sapulce, ar izrietošo nodokļa maksātāja pienākumu izrakstīt rēķinus līdz tādē mēneša piecpadsmītajam datumam, kas seko mēnesim, kurā iestājies PVN iekasējamābas gadījums?

2) Vai Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 63., 64. un 66. pants liedz tādai nodokļu iestādes administratīvo praksi kā aplūkojamajā gadījumā, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam – profesionālai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību (*SPRL*), kurā maksātnešas procesa administratori var darboties savā profesijā, – ir paredzēti papildu maksāšanas pienākumi tādē, ka tas ir izrakstījis rēķinus un iekasējis PVN tikai brīdī, kad iekasēja maksu par maksātnešas procesa ietvaros sniegtajiem pakalpojumiem, arē, ja kreditoru sapulce ir lēmusi, ka maksātnešas procesa administratora honorāra samaksa ir atkarēga no likvīdo lēdzekļu esamēbas parēdnieku kontos?

3) Vai, ja starp juridisko biroju un nodokļa maksātāju ir noslēgts zēmolu koplietošanas lēgums (*co-branding*), lai atzētu atskaitēšanas tiesēbas, ir pietiekami, ka nodokļa maksātājs, pierēdot tiešas un tēlētājas saiknes esamēbu starp nodokļa maksātāja sēkotnējiem pirkumiem un darējumiem, kas ar nodokli tiek aplīkti vēlēk, pierēda apgrozējuma/ar nodokli apliekamo darējumu vērtēbas pieaugumu pēc lēguma, bez vēlēkas attaisnojošas dokumentēcijas? Apstiprinošas atbildes gadējumā, kēdi kritēriji jēēem vērtē, lai noteiktu faktisku atskaitēšanas tiesēbu apmēru?

4) Vai tiesēbu uz aizstēvēbu ievērošanas vispērējais Savienēbas tiesēbu princips ir jēinterpretē tēdējēdi, ka tad, ja valsts administratēvā procesa laikā, lemēot par sēdēbu par paziņojumu par nodokļa uzlikšanu, ar ko ir noteikts pienākums samaksēt papildu PVN, ir apmierinēti jaunie faktiskie un juridiskie argumenti salēdzinējumā ar nodokļu revēzijas ziņojumē ietvertajiem argumentiem, uz kuriem pamatojas lēmums par minētē paziņojuma izdošanu, un nodokļa maksātājam ir noteikti pagaidu tiesiskēs aizsardzēbas pasēkumi līdz tiesas, kas izskata lietu pēc bērtēbas, nolēmumam, apturot parēda sertifikātu, tiesa, kura izskata lietu pēc bērtēbas, var uzskatē, ka šis princips nav pērkēpts, nepērbaudot, vai šē pērkēpuma neesamēbas gadējumā procedērai varētu bēt citēds iznēkums?”

Par pieteikumu izskatēti lietu parētrinēti tiesvedēbā

40 Iesniedzājtiesa lēdza Tiesu piemērot šai lietai Tiesas Reglamenta 105. panta 1. punktē paredzēto parētrinēto tiesvedēbu, norēdot, ka pamatlīti tiek izskatēta jau kopš 2016. gada.

41 Reglamenta 105. panta 1. punktē ir paredzēts, ka Tiesas priekšsēdētijs pēc iesniedzājtiesas pieteikuma vai izēē muma kērtē pēc savas ierosmes un pēc tiesneša referenta priekšlikuma un pēc ēenerēladvokēta uzklusēšanas, atkēpjoties no šē reglamenta noteikumiem, var nolemt lēgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu, ja lietas apstākēi prasa to izskatēti ēsē termiēē,

piem?rot pa?trin?tu tiesved?bu.

42 Šaj? gad?jum? neš?iet, ka iesniedz?jtiesai b?tu pien?kums pie?emt nol?mumu noteikt? termi??, ne ar?, ka taj? 2016. gad? C celt? pras?ba ties?, b?tu tikusi izskat?ta steidzami (šaj? noz?m? skat. Tiesas priekšs?d?t?ja r?kojumu, 2010. gada 1. oktobris, N. S. u.c., C?411/10, EU:C:2010:575, 8. punkts).

43 Attiec?b? uz p?d?jo min?to aspektu pietiek nor?d?t, ka š? tiesa savu l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu nol?ma nos?t?t Tiesai 2021. gada 15. j?lij?. Tom?r min?t? tiesa šo pieteikumu iesniedza tikai 2022. gada 8. novembr?.

44 Turkl?t j?atg?dina, ka pras?ba izskat?t lietu Ties? ?s? termi?? nevar izriet?t no t? apst?k?a vien, ka iesniedz?jtiesai j?nodrošina str?da ?tra atrisin?šana (spriedums, 2022. gada 13. oktobris, *Gmina Wieliszew*, C?698/20, EU:C:2022:787, 50. punkts).

45 Visbeidzot – Tiesa jau ir nospriedusi, ka tiesved?bas subjekta interese vien, lai ar? le?it?ma, p?c iesp?jas ?tr?k noteikt no Savien?bas ties?b?m izrietošo ties?bu apjomu, nav t?ds ?rk?rtas apst?klis, kas var?tu pamatot pa?trin?t?s tiesved?bas izmantošanu (Tiesas priekšs?d?t?ja vietnieka, 2012. gada 10. janv?ris, *Ars/lan*, C?534/11, EU:C:2012:4, 13. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

46 Š?dos apst?k?os Tiesas priekšs?d?t?js, uzklauš?jis tiesnesi referentu un ?ener?ladvok?tu, ar 2022. gada 21. decembra l?mumu noraid?ja pieteikumu par Reglamenta 105. pant? paredz?t?s pa?trin?t?s tiesved?bas piem?rošanu.

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par jaut?jumu pie?emam?bu

47 Pirm?m k?rt?m, j?nor?da, ka ar pirmo un otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa l?dz Tiesu interpret?t Direkt?vas 2006/112 63., 64. un 66. pantu.

48 Tom?r no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka paties?b? š? tiesa jaut? nevis par Direkt?vas 2006/112 63. panta interpret?ciju pašu par sevi, bet gan attiec?gi par š?s direkt?vas 64. panta 1. un 2. punkta, lasot tos kopsakar? ar t?s 63. pantu, piem?rošanas jomu.

49 Šaj? zi?? no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu ar? izriet, ka Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. un 2. punkts to s?kotn?j? versij? Rum?nijas ties?b?s ir transpon?ts ar Nodok?u kodeksa 134.a panta 7. un 8. punktu.

50 Savuk?rt Tiesa nevar noteikt, vai š?s direkt?vas 66. panta pirm? da?a, kas ir fakultat?vas piem?rošanas ties?bu norma, pamatlietas faktu rašan?s laik? bija transpon?ta Rum?nijas ties?b?s. Rakstveida apsv?rumos Rum?nijas vald?ba apgalvo, ka tas t? nav. Turkl?t Tiesas r?c?b? esoš? inform?cija tai ne?auj izv?rt?t š?s ties?bu normas atbilst?bu pamatlietas atrisin?šanai.

51 T? k? l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir pamats tiesved?bai, kas uzs?kta atbilstoši LESD 267. pantam, valsts tiesai šaj? paš? l?gum? skaidri j?nor?da faktiskie apst?k?i un tiesiskais regul?jums, kur? pamatlieta iek?aujas, un j?sniedz nepieciešamais skaidrojums par iemesliem, k?p?c ir izv?l?tas Savien?bas ties?bu normas, kuru interpret?ciju t? l?dz, k? ar? par saikni, ko t? ir konstat?jusi starp š?m ties?bu norm?m un taj? izskat?majai lietai piem?rojamo valsts tiesisko regul?jumu (spriedums, 2023. gada 8. j?nijs, *Lyonesse Europe*, C?455/21, EU:C:2023:455, 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

52 Šīs kumulatīvās prasības attiecībā uz līguma sniegt prejudiciālu nolikumu saturu ir skaidri noteiktas Reglamenta 94. pantā un iesniedzējtiesai tās ir skrupulozi jāievēro. Turklāt šīs prasības ir atgādītas Eiropas Savienības Tiesas leikumu valstu tiesmā par prejudiciālo nolikuma tiesvedības ierosināšanu (OV 2019, C 380, 1. lpp.) 13., 15. un 16. punktā (spriedums, 2023. gada 8. jūnijs, *Lyonnese Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

53 Ēmot vērā šos apsvērumus, jākonstatē, ka pirmais un otrais jautājums ir nepieņemami, ciktāl tie attiecas uz Direktīvas 2006/112 66. panta interpretāciju.

54 Otrām kārtām, trešais jautājums attiecas uz Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta paredzēto tiesību uz nodokļa atskaitēšanu izmantošanu. Iesniedzējtiesa jautā, no vienas puses, par pierādījumiem, kas nodokļu maksātājam jāiesniedz nodokļu iestādēm, lai varētu izmantot šīs tiesības, un, no otras puses, par šo tiesību apjomu.

55 Tomēr Tiesas rīcībā esošā informācija attiecas tikai uz trešo jautājuma pirmo daļu, līdz ar to tā nevar noteikt nedz iemeslus, kas ir iesniedzējtiesas jautājumu par atskaitēšanas tiesību darbības jomu pamatā, nedz arī atbildes lietderību šajā ziņā. Šādos apstākļos trešo jautājuma otrā daļa ir nepieņemama.

Par pirmo jautājumu

56 Vispirms jānorāda, ka attiecībā uz pamatlietā aplūkoti pakalpojumiem, iesniedzējtiesa būtībā norāda, ka maksātnespējas administratori un likvidatori, kas ir apvienoti C, sniedz pakalpojumus uzņēmumiem, pret kuriem ir uzskaita maksātnespējas procedūra, nevis atsevišķos gadījumos, bet nepārtraukti noteiktā laikposmā.

57 Līdz ar to jāuzskata, ka ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vaicā Tiesai, vai Direktīvas 2006/112 64. panta jāinterpretē tādējādi, ka attiecīgajās šo panta 1. un 2. punkta piemērošanas jomās ietilpst pakalpojumi, kas tiek sniegti nepārtraukti noteiktā laikposmā, piemēram, pakalpojumi, kurus maksātnespējas administratori un likvidatori saskaņā ar Rumānijas tiesību m sniedz uzņēmumiem, uz kuriem attiecas maksātnespējas procedūras.

58 Šajā nozīmā, no vienas puses, jānorāda, ka Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkts jāinterpretē, ēmot vērā šīs direktīvas 63. pantu, jo pirmā tiesību norma ir cieši saistīta ar otro (spriedums, 2021. gada 28. oktobris, *X-Beteiligungsgesellschaft* (PVN – Turpmāki maksājumi), C-324/20, EU:C:2021:880, 34. punkts).

59 Saskaņā ar 63. pantu nodokļa iekasējamās gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana. Atbilstoši minētajam 64. panta 1. punktam, ja pakalpojumu sniegšana rada turpmākus rīcinu pārsūtus vai turpmākus maksājumus minētā 63. panta izpratnē, pakalpojumu sniegšanu uzskata par veiktu tad, kad beidzas laikposmi, uz kuriem attiecas šie rīcinu pārsūti vai maksājumi (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2021. gada 28. oktobris, *X-Beteiligungsgesellschaft* (PVN – Turpmāki maksājumi), C-324/20, EU:C:2021:880, 35. punkts).

60 Piemērojot šīs divas tiesību normas kopā, var secināt, ka pakalpojumu sniegšanai, kas rada turpmākus rīcinu pārsūtus vai turpmākus maksājumus, nodokļa iekasējamās gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad beidzas laikposmi, uz kuriem attiecas šie maksājumi (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2021. gada 28. oktobris, *X-Beteiligungsgesellschaft* (PVN – Turpmāki maksājumi), C-324/20, EU:C:2021:880, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

61 Attiecībā uz jēdzienu "pakalpojumi, kas rada turpmākus maksājumus" Tiesa ir apstiprinājusi, ka tie attiecas tikai uz pakalpojumiem, kuru raksturs attaisno maksājumu pa daļām, proti, tiem, kas tiek sniegti nevis vienreizīgi, bet gan atkārtoti vai ilgstoši noteiktā laikposmā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2021. gada 28. oktobris, *X?Beteiligungsgesellschaft* (PVN – Turpmāki maksājumi), C-324/20, EU:C:2021:880, 37.–39. punkts).

62 Šis konstatējums *mutatis mutandis* attiecas uz otro gadījumu, kas minēts Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punktā, proti, kad "pakalpojumi rada turpmākus rēķinu pārskatus".

63 Tomēr atsauce uz minētās direktīvas 64. panta 1. punktu kļūst šīs normas, kuras mērķis ir noteikt brīdi, kad rodas nodokļa maksāšanas pienākums, ir obligāta tikai tad, ja pakalpojumu faktiskās sniegšanas brīži nav viennozīmīgi un var tikt atšķirīgi vērtēti, kā tas ir gadījumā, kad tie sava nepārtrauktā vai atkārtotā rakstura dēļ tiek veikti vienā vai vairākos konkrētos laikposmos (spriedums, 2021. gada 28. oktobris, *X?Beteiligungsgesellschaft* (PVN – Turpmāki maksājumi), C-324/20, EU:C:2021:880, 45. punkts).

64 Savukārt gadījumā, kad pakalpojuma sniegšanas brīdis ir viennozīmīgs, it īpaši, ja pakalpojums ir vienreizīgs un ja pastāv precīzs brīdis, kas ļauj konstatēt, ka tā veikšana ir pabeigta atbilstoši līgumattiecībām, kas saista attiecīgā darījuma puses, minētās direktīvas 64. panta 1. punkts nevar tikt piemērots, nepārskatot šīs pašas direktīvas 63. panta skaidro formulējumu (spriedums, 2021. gada 28. oktobris, *X?Beteiligungsgesellschaft* (PVN – Turpmāki maksājumi), C-324/20, EU:C:2021:880, 46. punkts).

65 No otras puses, no Direktīvas 2006/112 64. panta 2. punkta otrās daļas formulējuma nepārprotami izriet, ka šī tiesību norma, tātad kā 64. panta 1. punkts, attiecas uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas noteiktu laikposmu notiek nepārtraukti.

66 No tā arī izriet, ka šīs direktīvas 64. panta 2. punkta otrajā daļā ir paredzēta sistēma, kuras īstenošana ir fakultatīva, līdz ar to dalībvalstīm jāizlemj, vai tās vēlas izmantot šo sistēmu. Valsts likumdevējam šajā ziņā ir zināma rēķināšanas brīvība, ciktāl šajā tiesību normā ir vienīgi paredzēts, ka tās piemērošana "konkrētos gadījumos" var tikt paredzēta bez cita precizējuma, izņemot to, kas attiecas uz šo sprieduma iepriekšējā punktā minēto pabalstu turpinātību.

67 Kā norādīts šo sprieduma 49. punktā, Rumānijas likumdevējs faktiski ir nolēmis īstenot minēto tiesību normu, pieņemot Nodokļu kodeksa 134.a panta 8. punktu, kura piemērošanas jomā ietilpst preču piegāde un pakalpojumu – "kas nav minēti [134.a panta] 7. punktā" – sniegšana, kura notiek nepārtraukti. Līdz ar to Nodokļu kodeksa 134.a panta 8. punkta piemērošana ir izslēgta, ja runa ir par pakalpojumiem, kas tiek sniegti nepārtraukti un "kas rada turpmākus rēķinu pārskatus vai maksājumus", un tādējādi uz tiem attiecas minētā 134.a panta 7. punkts, bet tas tomēr jāpārbauda iesniedzējtiesai.

68 Līdz ar to, lai noteiktu, vai uz pamatlietā aplūkotajiem pakalpojumiem attiecas Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkts vai 64. panta 2. punkts, kādi tie ieviesti Rumānijas tiesībās, iesniedzējtiesai jāizvērtē šo pabalstu raksturs, proti, vai tie faktiski tiek sniegti nepārtraukti noteiktā laikposmā un, it īpaši, vai tie rada turpmākus rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus.

69 Lietderības labad jānorāda, ka no līguma sniegtā prejudiciālu nolikumu izriet, ka it īpaši attiecībā uz SM sniegtajiem pakalpojumiem C tika iecelta par šīs sabiedrības likvidatoru un tai tika noteikts ikmēneša honorārs 1 000,00 Rumānijas leju (RON) (apmēram 240 EUR), kā arī honorāri par rezultātiem 10 % apmērā. Turklāt rakstveida atbildes Rumānijas valdībā un Eiropas Komisijā ir norādījušas, ka saskaņā ar Rumānijas tiesībām, proti, Likuma Nr. 85/2006 par

maks?tnesp?jas proced?ru 21. panta 1. un 1.a punktu, k? ar? 24. pantu, redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas faktiem, maks?tnesp?jas administratori un likvidatori iesniedz ikm?neša zi?ojumus par sniegtajiem pakalpojumiem un vi?iem pien?košos atalgojumu.

70 ?emot v?r? iepriekš min?to, š?iet, ka, neskarot p?rbaudes, kuras j?veic iesniedz?jtiesai, pamatliet? apl?kot? pakalpojumu sniegšana rada turpm?kus r??inu p?rskatus vai turpm?kus maks?jumus un ka tie ietilpst nevis Direkt?vas 2006/112 64. panta 2. punkta, kas Rum?nijas ties?b?s ir ieviests ar Nodok?u kodeksa 134.a panta 8. punktu, piem?rošanas jom?, bet gan š?s direkt?vas 64. panta 1. punkta, kurš Rum?nijas ties?b?s ir transpon?ts ar š? kodeksa 134.a panta 7. punktu, piem?rošanas jom?.

71 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 64. pants j?interpret? t?d?j?di, ka š? panta 1. punkta piem?rošanas jom? ietilpst pakalpojumi, kuri tiek sniegti nep?rtraukti noteikt? laikposm?, piem?ram, pakalpojumi, ko saska?? ar Rum?nijas ties?b?m maks?tnesp?jas administratori un likvidatori sniedz uz??mumiem, uz kuriem attiecas maks?tnesp?jas procesi, cikt?l, neskarot p?rbaudes, kas j?veic iesniedz?jtiesai, šie pakalpojumi rada turpm?kus r??inu p?rskatus vai turpm?kus maks?jumus.

Par otro jaut?jumu

72 Vispirms j?atg?dina, ka no atbildes uz pirmo jaut?jumu izriet, ka t?du pakalpojumu sniegšana k? pamatliet? princip? ietilpst Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkta piem?rošanas jom?.

73 Turkl?t, ?emot v?r? t? formul?jumu, otrais jaut?jums var?tu tikt saprasts k? t?ds, kura m?r?is ir noteikt br?di, kad j?izdod r??ini un j?iekas? PVN. Tom?r no l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ietvertaj?m nor?d?m izriet, ka šis jaut?jums, t?pat k? pirmais jaut?jums, attiecas uz t? br?ža noteikšanu, kur? iest?jas PVN iekas?jam?bas gad?jums un kad šis nodoklis k??st iekas?jams.

74 L?dz ar to j?uzskata, ka ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkts j?interpret? t?d?j?di, ka gad?jum?, ja atl?dz?bas samaksa par pakalpojumiem, kas ietilpst š?s ties?bu normas piem?rošanas jom?, nevar tikt veikta likvidit?tes nepietiekam?bas par?dnieka kontos d??, min?t? ties?bu norma ?auj uzskat?t, ka PVN k??st iekas?jams tikai br?d?, kad atl?dz?ba faktiski tiek sa?emta.

75 K? atg?din?ts š? sprieduma 60. punkt?, no Direkt?vas 2006/112 63. panta un 64. panta 1. punkta kop?gas piem?rošanas izriet, ka attiec?b? uz pakalpojumiem, kas rada turpm?kus r??inu p?rskatus vai maks?jumus, nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad beidzas laikposmi, uz kuriem attiecas š?di r??inu p?rskati vai maks?jumi.

76 Nodok?a maks?t?jiem, piem?rojot Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punktu, j?iev?ro š?di noteiktais br?dis.

77 Proti, saska?? ar Direkt?vas 2006/112 63. pantu, lasot to kop? ar š? direkt?vas 24. apsv?rumu, PVN rašan?s un t? iekas?jam?ba nav elementi, kurus var br?vi izmantot l?gumsl?dz?jas puses. Tieši pret?ji, Savien?bas likumdev?js ir paredz?jis maksim?li saska?ot nodok?a maks?šanas pien?kuma rašan?s datumu vis?s dal?bvalst?s, lai nodrošin?tu š? nodok?a vienveid?gu iekas?šanu (spriedums, 2021. gada 28. oktobris, *X?Beteiligungsgesellschaft* (PVN – Turpm?ki maks?jumi), C?324/20, EU:C:2021:880, 47. punkts).

78 L?dz ar to Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkt? nav at?auts nodok?a rašanos un t? iekas?jam?bu pak?aut nosac?jumam par atl?dz?bas, kas maks?jama par noteikt? laikposm?

sniegtajiem pakalpojumiem, faktisku saņemšanu. Gluži pretēji, beidzoties šim laikposmam, proti, datum?, kur? parasti j?maks? š? atlīdzība, nodoklis nemain?gi k??st iekas?jams, pat ja šis maks?jums neb?tu iekas?ts jebk?du iemeslu d??, tostarp t?d??, ka par?dnieka kont? nav likv?do l?dzek?u.

79 Š?du Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkta b) apakšpunkta interpret?ciju apstiprina ar š?s direkt?vas sist?ma.

80 Proti, Direkt?v? 2006/112 nav izsl?gts, ka PVN var k??t iekas?jams v?l?kais br?d?, kad tiek izsniegts r??ins vai sa?emts maks?jums. Tom?r runa ir tikai par iesp?ju, ko saska?? ar š?s direkt?vas 66. panta pirm?s da?as a) un b) punktu dal?bvalstis var ?stenot tikai attiec?b? uz konkr?tiem dar?jumiem vai noteiktu kategoriju nodok?a maks?t?jiem, atk?pjoties no min?t?s direkt?vas 63.–65. panta (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 28. oktobris, *X?Beteiligungsgesellschaft* (PVN – Turpm?ki maks?jumi), C?324/20, EU:C:2021:880, 49. punkts).

81 Turkl?t j?atg?dina, ka situ?cijas, kur?s pre?u pieg?des vai pakalpojumu sa??m?js nesamaks? vai tikai da??ji samaks? par?du, kas tam tom?r ir j?maks? saska?? ar l?gumu, kurš nosl?gts ar pieg?d?t?ju vai pakalpojumu sniedz?ju, ir reglament?tas ?paš? Direkt?vas 2006/112 norm?, proti, t?s 90. panta 1. punkt?, kur? paredz?ts nodok?a b?zes samazin?jums, it ?paši piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jum?, p?c tam, kad dar?jums ir noticis (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 28. oktobris, *X?Beteiligungsgesellschaft* (PVN – Turpm?ki maks?jumi), C?324/20, EU:C:2021:880, 57.–60. punkts).

82 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus. uz otro jaut?jumu j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 64. panta 1. punkts j?interpret? t?d?j?di, ka gad?jum?, ja atlīdzības samaksa par pakalpojumiem, kas ietilpst š?s ties?bu normas piem?rošanas jom?, nevar tikt veikta likvidit?tes nepietiekam?bas par?dnieka kontos d??, min?t? ties?bu norma ne?auj uzskat?t, ka PVN k??st iekas?jams tikai br?d?, kad faktiski tiek sa?emta atlīdzība.

Par trešo jaut?jumu

83 Ar trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punkts j?interpret? t?d?j?di, ka, lai konstat?tu, ka past?v tieša un t?l?t?ja saikne starp, no vienas puses, konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu, un, no otras puses, v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz atskait?šanu, pietiek ar to, ka papildus iepriekš?ja dar?juma pamat? esošajam l?gumam un ar to saist?tajiem r??iniem nodok?a maks?t?js iesniedz apliecinošus dokumentus, kuri pier?da apgroz?juma vai ar nodokli apliekamo dar?jumu apjoma pieaugumu, kam, k? tiek apgalvots, bijis j?notiek šaj? iepriekš?j? dar?jum?.

84 Atbilstoši Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punktam, ja nodok?a maks?t?js izmanto preces un pakalpojumus saviem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, tam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? viš? veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kura samaksu viš? ir atbild?gs, PVN, kas attiec?gaj? dal?bvalst? maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, kuras tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js.

85 Šaj? zi?? no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas. T?s ir ?stenojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem nodok?iem, kas piem?roti iepriekš veiktiem dar?jumiem. Atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. Kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem ar nosac?jumu, ka min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN. Cikt?l nodok?a maks?t?js darbojas š?d? status? br?d?, kad tas ieg?d?jas ?pašumu vai

sa?em pakalpojumu, lai veiktu ar nodokli apliekamus dar?jumus, vi?am ir ties?bas atskait?t PVN, kas maks?jams vai samaks?ts par min?to ?pa?umu vai min?to pakalpojumu (spriedums, 2021. gada 25. novembris, *Amper Metal*, C?334/20, EU:C:2021:961, 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

86 Šaj? zi?? Tiesa ir preciz?jusi, ka, lai nodok?a maks?t?jam tiktu atz?tas ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu, princip? ir nepieciešama tieša un t?l?t?ja saikne starp konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas rada ties?bas uz nodok?a atskait?šanas. Ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par iepriekš ieg?d?t?m prec?m vai pakalpojumiem, paredz, ka to ieg?des izdevumi veido da?u no t?du dar?jumu cenās, par kuriem n?kotn? j?maks? nodoklis, kas dod ties?bas veikt atskait?jumu (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskait?šana saist?b? ar dal?bnieka ieguld?jumu), C?98/21, EU:C:2022:645, 45. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

87 L?dz ar to atskait?šanas ties?bas nodok?a maks?t?jam tiek atz?tas ar? tad, ja, pat nepast?vot tiešai un t?l?t?jai saiknei starp konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, attiec?go pakalpojumu izmaksas veido da?u no š? [nodok?a maks?t?ja] visp?r?jiem izdevumiem un k? t?das t?s veido da?u no t? p?rdoto pre?u vai sniegto pakalpojumu cenās. Proti, š?d?m izmaks?m ir tieša un t?l?t?ja saikne ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum? (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskait?šana saist?b? ar dal?bnieka ieguld?jumu), C?98/21, EU:C:2022:645, 46. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

88 K? vien?, t? otr? gad?jum? ir nepieciešams, lai iepriekš samaks?t?s pre?u vai pakalpojuma izmaksas ir attiec?gi iek?autas vai nu v?l?ko konkr?to dar?jumu cen? vai nodok?a maks?t?ja ieg?d?to pre?u un sniegto pakalpojumu cen? t? saimniecisk?s darb?bas ietvaros (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskait?šana saist?b? ar dal?bnieka ieguld?jumu), C?98/21, EU:C:2022:645, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

89 Turkl?t Tiesa ir preciz?jusi, ka saik?u starp dar?jumiem past?v?šana j?izv?rt?, ?emot v?r? to objekt?vo saturu. It ?paši nodok?u administr?cij?m un valsts ties?m j?iev?ro visi apst?k?i, kuros norisin?jušies attiec?gie dar?jumi, un j??em v?r? tikai tie dar?jumi, kas objekt?vi ir saist?ti ar nodok?a maks?t?ja ar nodokli apliekamo darb?bu. Šaj? zi?? ir ticis nospriests, ka j??em v?r? nodok?a maks?t?ja iepriekš ieg?d?to pre?u un pakalpojumu faktisk? izmantošana un š?s ieg?des ekskluz?vais iemesls, jo š? ieg?de ir j?uzskata par objekt?va satura noteikšanas krit?riju (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 28. punkts, un 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskait?šana saist?b? ar dal?bnieka ieguld?jumu), C?98/21, EU:C:2022:645, 49. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

90 Ja ir konstat?ts, ka dar?jums nav veikts nodok?a maks?t?ja ar nodokli apliekam?s darb?bas vajadz?b?m, šis dar?jums nevar tikt uzskat?ts par t?du, kam ir tieša un t?l?t?ja saikne ar šo darb?bu Tiesas judikat?ras izpratn?, pat ja šis dar?jums, ?emot v?r? t? objekt?vo saturu, b?tu apliekams ar PVN (spriedums, 2018. gada 8. novembris, *C&D Foods Acquisition*, C?502/17, EU:C:2018:888, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

91 Gad?jum?, ja šie izdevumi da??ji ir saist?ti ar no nodok?a atbr?votu darb?bu vai nodok?a maks?t?ja darb?bu, kas nav saimniecisk? darb?ba, PVN saist?b? ar šiem izdevumiem var atskait?t tikai da??ji (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

92 Šaj? gad?jum? no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka C ir iesniegusi Rum?nijas nodok?u administr?cijai dokumentus, kas apliecina t?s apgroz?juma vai ar nodokli aplikamo dar?jumu apjoma pieaugumu.

93 Tom?r, ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, j?uzskata, ka š?di apst?k?i paši par sevi ne?auj Rum?nijas nodok?u administr?cijai konstat?t saiknes esam?bu starp pakalpojumiem, kas C sniegti saska?? ar sadarb?bas l?gumu, kurš nosl?gts ar DDKK, un C v?l?k veiktajiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu.

94 Šo konstat?jumu apstiprina Tiesas judikat?ra, no kuras izriet, ka Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punkt? ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ?stenošana nek?di nav pak?auta nedz krit?rijam par nodok?a maks?t?ja apgroz?juma pieaugumu, nedz, visp?r?g?k, iepriekš veikt? dar?juma ekonomisk?s rentabilit?tes krit?rijam. It ?paši tas, ka nav palielin?jies nodok?u maks?t?ja apgroz?jums, nevar ietekm?t atskait?šanas ties?bu ?stenošanu. Proti, k? atg?din?ts š? sprieduma 85. punkt?, kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem ar nosac?jumu, ka min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN. Turkl?t vienreiz ieg?tas atskait?šanas ties?bas saglab?jas pat tad, ja v?l?k paredz?t? saimniecisk? darb?ba nav veikta un t?d?j?di ar nodokli aplikamie dar?jumi nav notikuši vai ja nodok?a maks?t?js no vi?a gribas neatkar?gu iemeslu d?? ar nodokli aplikamo dar?jumu ietvaros nav var?jis izmantot ?pašumu vai pakalpojumu, par ko ir paredz?ta nodok?a atskait?šana (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 25. novembris, *Amper Metal*, C?334/20, EU:C:2021:961, 30. un 35. punkts).

95 Savuk?rt no Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem izriet, ka šaj? gad?jum? past?v citi elementi, kas var?tu pier?d?t pras?to saikni starp attiec?gajiem C veiktajiem dar?jumiem un t?s ar nodokli aplikamo darb?bu š? sprieduma 89. punkt? min?t?s judikat?ras izpratn?, kas attiecas uz pre?u un pakalpojumu, kurus C ieg?d?jusies saska?? ar sadarb?bas l?gumu, kas nosl?gts ar DDKK, faktisku izmantošanu, k? ar? š?s ieg?des iemeslu.

96 Proti, no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka saska?? ar Likuma Nr. 85/2006 par maks?tnesp?jas proced?ru 11. panta 1. punkta c) un d) apakšpunktu, lai var?tu pied?v?t savus pakalpojumus saist?b? ar konkr?tu maks?tnesp?jas proced?ru, attiec?gie tiesas administratori un likvidatori iesniedz attiec?gus pied?v?jumus un princip? uz??muma, uz kuru attiecas š? proced?ra, kreditoriem viens no tiem ir j?iece?. Iev?rojot šo juridisko kontekstu Rum?nijas nodok?u administr?cija ir jau pie??musi nol?mumu par apl?kojam? dar?juma iemeslu, konstat?jot ka sadarb?bas nol?guma starp C un DDKK, kas ir ietverams m?rketinga strat?ij?, kuras m?r?is ir piesaist?t klientus, lai s?ktu C darb?bu uz??mumu, kas atrodas maks?tnesp?jas situ?cij?, maks?tnesp?jas administratora vai likvidatora status?.

97 Turkl?t attiec?b? uz š? sadarb?bas nol?guma faktisku ?stenošanu š?iet svar?gi nor?d?t, ka C iesniedz?jties? ir atsaukusies uz to, ka uz dokumentiem, ko t? iesniegusi treš?m person?m, ir DDKK komercnosaukums.

98 Tom?r iesniedz?jtiesai j?izv?rt? iepriekš min?to apst?k?u patiesums un tie j??em v?r? kop? ar visiem citiem apst?k?iem, kuros b?tu norisin?jušies attiec?gie C v?l?k veiktie dar?jumi, lai nov?rt?tu, vai šaj? gad?jum? past?v tieša un t?l?t?ja saikne starp iepriekš veiktiem dar?jumiem un v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz atskait?šanu.

99 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz trešo jaut?jumu j?atbild, ka Direkt?vas 2006/112 168. panta a) punkts j?interpret? t?d?j?di, ka, lai konstat?tu tiešas un t?l?t?jas saiknes esam?bu starp, no vienas puses, konkr?tu iepriekš veiktu dar?jumu un, no otras puses, v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz atskait?šanu, j?nosaka šo dar?jumu objekt?vais saturs,

un tas nozīmē, ka jebkura valsts tiesībsargājošajām iestādēm, kuras norisinās šīs darbības, proti, nodokļu maksātāja iepriekš iegādāto preču un pakalpojumu faktiskā izmantošana, kā arī šīs iegādes ekskluzīvais iemesls, un apgrozījuma pieaugumam vai ar nodokli apliekamo darījumu apjoma pieaugumam šajā ziņā nav nozīmes.

Par ceturto jautājumu

100 Vispirms jāatgādina, ka iesniedzējtiesa ir celta prasība pret administratīvo lēmumu, kas pieņemts, atbildot uz sūdzību, un ka tādēļ uzskata, ka šis lēmums ir pieņemts, pamatojoties uz aizstāvības ieviešanas principu.

101 Šajā ziņā no līguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka šajā gadījumā Rumānijas nodokļu administrācija ir pieņēmusi paziņojumu par nodokli, kurā tādēļ konstatēja pārkāpumus it īpaši attiecībā uz C izvērtēšanas momenta nodokļa piemērošanu. Šis paziņojums tika daļēji apstiprināts sūdzības izskatīšanas procedūras noslēgumā, bet, pamatojoties uz jauniem faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem, tomēr nezaicinot C paust nostāju par šiem apstākļiem.

102 Iesniedzējtiesa uzskata, ka šīs tiesības uz aizstāvības pārkāpums ne vienmēr ir izšķirošs prasības iznākumam. Tādēļ rezultātā lēmums, kas pieņemts, atbildot uz C sūdzību, tiktu atcelts tikai tad, ja izrādītos, ka šā pārkāpuma neesamības gadījumā sūdzības procedūras iznākums varētu būt citāds. Tomēr iesniedzējtiesa jautā, vai tādēļ var noraidīt tajā celto prasību, neveicot šādu analīzi, pamatojoties uz to, ka pēc C līguma 2015. gada 13. augusta paziņojuma par nodokli izpilde ir apturēta.

103 Līdz ar to jāuzskata, ka ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Savienības tiesības vispārējais princips par tiesības uz aizstāvības ieviešanu jāinterpretē tādējādi, ka administratīvajā sūdzības procesā par paziņojumu par nodokli, ar ko nosaka PVN, ja kompetentā iestāde pieņem lēmumu, kas balstīts uz jauniem faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem, par kuriem ieinteresētā persona nav varējusi paust savu nostāju, tiek prasīts, lai šis lēmums tiktu atcelts, lai gan pēc ieinteresēto personu līguma šā paziņojuma par nodokli izpilde tiek apturēta vienlaikus ar prasības tiesību, kas celta par šo lēmumu.

104 Šajā ziņā jāatgādina, ka tiesības uz aizstāvības ieviešanu ir vispārējs Savienības tiesību princips, kura neatņemama sastāvdaļa ir tiesības tikt uzklautam visā procedūras laikā (spriedums, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 28. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

105 Atbilstīgi šim principam, kas piemērojams, ja iestāde ir nodomājusi pieņemt personai nelabvēlīgu lēmumu, tādēļ lēmumu adresētiem, ar kuriem ieviejami tiek ietekmētas viņu intereses, jābūt iespējai noderīgi paust savu viedokli par informāciju, uz kuras pamata administrācija ir nodomājusi pieņemt savu lēmumu (spriedums, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 30. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

106 Šis pienākums daļēji būs jāizpilda iestādēm ir tad, kad tās pieņem lēmumus, kas ietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, pat ja piemērojamajos Savienības tiesību aktos skaidri nav paredzēta šāda formalitāte (spriedums, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 31. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

107 Tādēļ tas faktiski ir šajā gadījumā. Proti, tiesības uz aizstāvības ieviešanas princips ir piemērojams tādēļ apstākļos kā pamatlīdz, kuras daļēji būs jāizpilda nodokļu maksātājiem piemērojot nodokļu revīzijas procedūru, lai izpildītu savu no Savienības tiesību piemērošanas izrietošo

pienākumu noteikt visus atbilstošos leģislatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu maksimālam PVN iekasēšanu pilnā apmērā tās teritorijā un ciktos pret krāpšanu (spriedums, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 40. punkts).

108 Turklāt normas, saskaņā ar kuru nelabvēlīgā lēmuma adresātam jābūt iespējai sniegt savus apsvērumus pirms tā pieņemšanas, mērķis ir ļaut kompetentajai iestādei efektīvi vērtēt visus atbilstošos elementus. Lai nodrošinātu attiecīgās personas vai uzņēmuma efektīvu aizsardzību, šīs normas mērķis citastarp ir ļaut tiem izlabot kļūdu vai sniegt informāciju par to personisko situāciju, kas veicinātu lēmuma pieņemšanu vai nepieņemšanu, vai to, ka tam būtu noteikts saturs (spriedums, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 38. punkts, kārājuma minētā judikatūra).

109 Ēmot vērtēt iepriekš minētos apsvērumus un šo sprieduma 101. punktā apkopotās faktiskos apstākļus, varētu uzskatīt, ka šajā gadījumā Rumānijas nodokļu administrācija varēja neievērot C tiesības tikt uzklautam pirms tam nelabvēlīgā akta pieņemšanas, bet tas ir jāpierāda iesniedzējtiesai.

110 Tomēr tas tā nebūtu gadījumā, ja C nespēja paust savu nostāju attiecībā uz jaunajiem faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem, kuri izmantoti sēdēbas procedūrā, izrietētu nevis no šīs administrācijas kļūdas, bet gan no procesuālā noteikuma, kam ir atzīts vispārējais interešu mērķis, piemērošanas, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

111 Proti, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tādās pamattiesības kā tiesības uz aizstāvību nav absolūta priekšrocība, bet var ietvert ierobežojumus ar nosacījumu, ka tie reāli atbilst vispārējās nozīmes interesēm, uz kurām ir vērsti konkrētais pasākums, un attiecībā uz izvirzīto mērķi tie nav pārērīgā un nepieņemama ierobežojums, kas pašā būtībā aizskar šādi garantētās tiesības (spriedums, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 42. punkts, kārājuma minētā judikatūra).

112 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka uzklautāšana *a posteriori* sakarā ar nelabvēlīgā lēmuma pārskatīšanu zināmos apstākļos var nodrošināt tiesību tikt uzklautam ievērošanu (spriedums, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 55. punkts, kārājuma minētā judikatūra).

113 Itāpaši, Ēmot vērtēt Savienības vispārējās intereses pēc iespējas ātrāk atgūt savus ieņēmumus – un tas nozīmē, ka nodokļu pārbaudes var tikt veiktas ātri un efektīvi –, tiesību tikt uzklautam ierobežojums pirms nelabvēlīgā lēmuma pieņemšanas, piemēram, paziņojums par samaksu, var tikt attaisnots, ja, no vienas puses, cēlot prasību par šo lēmumu, ieinteresētā persona faktiski var lēgt noteikt pagaidu pasākumus, kuru rezultātā tiek apturēti attiecīgais lēmums, un ja, no otras puses, šo pārskatīšanu tā ļauj lietderīgi paust savu viedokli (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 54. 66., 67., kārājuma 71. punkts).

114 Šo sprieduma 111.–113. punktā atgādinātā judikatūra attiecas uz iespēju attaisnot valsts tiesības paredzēt tiesību tikt uzklautam ierobežojumu. Tomēr, Ēmot vērtēt iesniedzējtiesas izklāstītos tiesiskos un faktiskos apstākļus, šajā gadījumā nešāiet, ka runa būtu par šādu ierobežojumu, un tas ir jānoskaidro iesniedzējtiesai.

115 Proti, nekas Tiesas rēģībā esošajos lietās materiālos neļauj uzskatīt, ka Nodokļu procesa kodeksa 213. pants, kurā saskaņā ar šīs tiesas sniegto informāciju ir reglamentāta sēdēbu izskatīšanas procedūra, sēdēbas iesniedzējam ir paredzēts jebkāds tiesību tikt uzklautam ierobežojums gadījumā, ja Rumānijas nodokļu administrācija vēlētos pamatot savu lēmumu ar jauniem faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem, par kuriem ieinteresētā persona nav varējusi

paust savu nostāju. Gluži pretēji, no ceturto jautājuma un ar to saistītajiem atbildumiem izriet, ka iesniedzējtiesa uzskata, ka C neuzklausa pirms lēmuma par vietas sadzību pieņemšanas patiešām ir tiesību tikt uzklaustam "pārķūpums".

116 To paturot prātā, kā pamatoti norādījusi iesniedzējtiesa, ikvienam tiesību uz aizstāvību pārķūpumam administratīvā procesa laikā nav obligāti jāizraisa lēmuma, kas pieņemts šā procesa noslēgumā, atcelšana.

117 Šajā nozīmā Tiesa nosprieda, ka tad, ja Savienības tiesības nav noteikti ne nosacījumi, pie kādiem jānodrošina tiesības uz aizstāvību, ne šo tiesību neieviešanas sekas, šie nosacījumi un šīs sekas izriet no valsts tiesībām, ciktāl veiktie pasākumi šādā ziņā ir tāda paša veida kā tie, kurus attiecina uz individuāliem salīdzināmās valsts tiesību situācijās (līdzvērības princips), un tie nepadara praktiski neiespjamu vai pārsmērīgi grūtu Savienības tiesībās noteikto tiesību izmantošanu (efektivitātes princips) (spriedums, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 75. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

118 Šis risinājums ir piemērojams PVN jomā, jo Direktīvā 2006/112 nav noteikumu par pārsdzības procedūru, kas dalībvalstīm būtu jātransponē (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 76. punkts).

119 Tomēr, lai gan dalībvalstis drīkst atļaut īstenot šīs tiesības uz aizstāvību saskaņā ar tādā pašā kārtībā, kāda noteikta iekšējā situācijā regulēšanai, šai kārtībai jāatbilst Savienības tiesībām, un it īpaši ar to nevar apstrīdēt Direktīvas 2006/112 lietderīgo iedarbību (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 77. punkts).

120 Tāu valsts tiesas pienākums nodrošināt Savienības tiesību pilnīgu efektivitāti ne vienmēr izraisa to, ka lēmums tiks atcelts, ja tas ticis pieņemts, pārķūpjot tiesības uz aizstāvību. Proti, šāds pārķūpums, it īpaši tiesību tikt uzklaustam pārķūpums, izraisa attiecīgās procedūras iznākumā pieņemto lēmuma atcelšanu tikai tad, ja šā pārķūpuma neesamības gadījumā šīs procedūras iznākums varētu būt citāds (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041, 78. un 79. punkts; 2017. gada 20. decembris, *Prequ'italia*, C-276/16, EU:C:2017:1010, 62. punkts, kā arī 2020. gada 4. jūnijs, C. F. (Nodokļu revīzija), C-430/19, EU:C:2020:429, 35. punkts). Savukārt apstāklim, ka tiesību akts, kuru ir lūgts atcelt, ir ticis apturēts vienlaikus ar prasību, kas celta par šo aktu, nav nozīmes.

121 Šādos apstākļos iesniedzējtiesai jāizvērtē, kādā mērā sadzības izskatīšanas procedūrai varētu būt citāds iznākums, ja tās laikā C būtu ticis uzklausts.

122 Ēmot vērā visus iepriekš izklāstītos atbildumus, uz ceturto jautājumu jāatbild, ka Savienības tiesību vispārējais princips par tiesību uz aizstāvību ieviešanu jāinterpretē tādā veidā, ka tad, ja valsts administratīvā procesa laikā, lemjot par sadzību par paziņojumu par nodokļa uzlikšanu, ar kuru noteikts PVN, kompetentā iestāde pieņem lēmumu, kas pamatots ar jauniem faktiem un tiesību elementiem, par kuriem ieinteresētajai personai nav bijis iespējas paust savu nostāju, tiek prasīts, lai šā procesa beigās pieņemtais lēmums tiktu atcelts, ja, neesot šādam pārķūpumam, minētajam procesam būtu bijis atšķirīgs rezultāts, lai gan pēc ieinteresēto personu lūguma šā paziņojuma par nodokļa uzlikšanu izpilde ir tikusi apturēta vienlaikus ar prasību tiesā, kas celta par šo lēmumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

123 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ tām jālemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2008. gada 16. decembra Direktīvu 2008/117/EK, 64. pants

jāinterpretē tādējādi, ka

šīs panta 1. punkta piemērošanas jomā ietilpst pakalpojumi, kuri tiek sniegti nepārtraukti noteiktā laikposmā, piemēram, pakalpojumi, ko saskaņā ar Rumānijas tiesību maksātnešpajās administratori un likvidatori sniedz uzņēmumiem, uz kuriem attiecas maksātnešpajās procesi, ciktāl, neskarot pārbaudes, kas jāveic iesniedzējtiesā, šie pakalpojumi rada turpmākus rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus.

2) Direktīvas 2006/112, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2008/117, 64. panta 1. punkts

jāinterpretē tādējādi, ka

gadījumā, ja atlīdzības samaksa par pakalpojumiem, kas ietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā, nevar tikt veikta likviditātes nepietiekamības parādnieka kontos dēļ, minētā tiesību norma neaizliedz uzskatīt, ka pievienotās vērtības nodoklis kāst iekasājams tikai brīdī, kad faktiski tiek saņemta atlīdzība.

3) Direktīvas 2006/112, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2008/117, 168. panta a) apakšpunkts

jāinterpretē tādējādi, ka,

lai konstatētu tiešas un tūlītīgas saiknes esamību starp, no vienas puses, konkrētu iepriekš veiktu darījumu un, no otras puses, vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitēšanu, jānosaka šo darījumu objektīvais saturs, un tas nozīmē, ka jāņem vērā visi apstākļi, kuros norisinājušies minētie darījumi, proti, nodokļa maksātāja iepriekš iegādāto preču un pakalpojumu faktiskā izmantošana, kā arī šīs iegādes ekskluzīvais iemesls, un apgrozījuma pieaugumam vai ar nodokli apliekamo darījumu apjoma pieaugumam šajā ziņā nav nozīmes.

4) Savienības tiesību vispārīgais princips par tiesību aizstāvību ieviešanu

jāinterpretē tādējādi, ka tad,

ja valsts administratīvā procesa laikā, lemjot par sūdzību par paziņojumu par nodokļa uzlikšanu, ar kuru noteikts pievienotās vērtības nodoklis, kompetentā iestāde pieņem lēmumu, kas pamatots ar jauniem faktiem un tiesību elementiem, par kuriem ieinteresētajai personai nav bijis iespējas paust savu nostāju, tiek prasīts, lai šīs procesa beigās pieņemtais lēmums tiktu atcelts, ja, neesot šādam pārkāpumam, minētajam procesam būtu bijis atšķirīgs rezultāts, lai gan pēc ieinteresētās personas lūguma šīs paziņojuma par nodokļa uzlikšanu izpilde ir tikusi apturēta vienlaikus ar prasību tiesā, kas celta par šo

I?mumu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – rum??u.