



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2024. gada 13. jūnijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 64. panta 1. un 2. punkts – Piemērojamība – Maksātspējas administratoru un likvidatoru pakalpojumi – Turpināti pakalpojumi – 168. panta a) punkts – Priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšana – Izdevumi saistībā ar komercnosaukuma izmantošanu – Tiesības uz aizstāvību – Tiesības tikt uzklaštam

Lietā C-696/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apelācijas tiesa, Rumānija) iesniedza ar 2021. gada 15. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 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*] (referents) un S. Rodins [*S. Rodin*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

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

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2008. gada 16. decembra Direktīvu 2008/117/EK (OV 2009, L 14, 7. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 2006/112”), 63., 64., 66. un 168. panta, kā arī principa par tiesību uz aizstāvību ievērošanu interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *C SPRL* un *Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj* (Klužas apgabala Valsts finanšu administrācija, Rumānija) un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca* (Klužas Napokas Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija, Rumānija) (turpmāk abas kopā – “Rumānijas finanšu administrācija”) jautājumā par paziņojuma par papildus pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu C par pakalpojumiem, kas sniegti uzņēmumiem, pret kuriem ir sākta maksātnespējas procedūra.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 2006/112 24. apsvērumā ir noteikts:

“Būtu jāsaskaņo jēdzieni “nodokļa iekasējamības gadījums” un “nodokļa iekasējamība”, lai kopējā PVN sistēma un tās turpmākie grozījumi stātos spēkā vienlaikus visās dalībvalstīs.”
- 4 Šīs direktīvas VI sadaļā par nodokļa iekasējamības gadījumu un nodokļa iekasējamību ir ietverta 2. nodaļa “Preču piegāde un pakalpojumu sniegšana”, kurā ir minētās direktīvas 63.–67. pants.
- 5 Šīs pašas direktīvas 63. pantā ir paredzēts:

“Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”
- 6 Direktīvas 2006/112 64. panta 2. punkta sākotnējā versija tika grozīta ar Direktīvu 2008/117, kuras transponēšanas termiņš atbilstoši šīs pēdējās direktīvas 3. panta 1. punktam beidzās 2010. gada 1. janvārī. Tādējādi Direktīvas 2006/112 64. panta 2. punktā tika ievietota pirmā daļa, negrozot 64. panta 1. punktu.
- 7 Direktīvas 2006/112 64. pantā ir noteikts:

“1. Ja pakalpojumu sniegšana vai preču piegāde, izņemot preču nomu/īri uz noteiktu laiku vai preču pārdošanu uz nomaksu, kā minēts 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā, rada turpmākus rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus, tad tās uzskata par pabeigtām tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rēķinu pārskati vai maksājumi.

2. [..]

Dalībvalstis var paredzēt, ka konkrētos gadījumos, kas atšķiras no pirmajā daļā minētajiem, preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas pastāvīgi veikta kādā laikposmā, uzskata par tādu darbību, kas pabeigta vismaz viena gada intervālos.”

8 Direktīvas 2006/112 66. panta sākotnējā versija tika grozīta ar Direktīvu 2008/117. Tādējādi Direktīvas 2006/112 66. pantā tika ievietota otrā daļa, negrozot šī panta pirmo daļu.

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 maksātājiem nodoklis kļūst iekasējams kādā no šādiem termiņiem:

a) vēlākais, izsniedzot rēķinu;

b) vēlākais, saņemot maksājumu;

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

[..]”

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

“1. Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas 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 nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta.”

11 Šīs direktīvas X sadaļā, kas attiecas uz atskaitīšanu, ietilpst 1. nodaļa “Atskaitīšanas 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, atskaitīt no nodokļa, par kur[a] nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm 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 pamatlietas faktu laikā (turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”), 134.a pantā “Nodokļa iekasējamības gadījums preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai” bija paredzēts:

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

[..]

(7) Pakalpojumu sniegšana, kas rada turpmākus rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus, tādi kā būvniecības un montāžas pakalpojumi, konsultācijas, pētniecību, ekspertīzes un citi līdzīgi pakalpojumi, kas tiek atzīti 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 saņēmuši pakalpojuma saņēmēji.

(8) Pastāvīgi sniegtiem pakalpojumiem un piegādātām precēm, kas nav minētas 7. punktā, tādas 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 piegādāt precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem vai dienā, kad ir izsniegts rēķins, tomēr ievērojot nosacījumu, ka rēķinu pārskata laikposms nevar pārsniegt vienu gadu.

[..]”

- 13 Atbilstoši šī kodeksa 145. pantam “Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu piemērošanas joma”:

“[..]

(2) Ikvienam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt 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 maksātnespējas procesu; 2006. gada 21. aprīļa *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 359) 4. pants ir izteikts šādi:

“(1) Visi izdevumi saistībā ar šajā likumā 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 Šī likuma 11. panta 1. punktā ir noteikts:

“Maksātnespējas tiesas galvenie uzdevumi saskaņā ar šo likumu ir:

[..]

c) pagaidu maksātnespējas administratora [..] iecelšana ar motivētu spriedumu par procesa uzsākšanu no piemērotiem maksātnespējas procesa administratoriem, kuri šim nolūkam lietās materiālos ir iesnieguši pakalpojumu piedāvājumu; tā atbildības noteikšana atbilstoši Maksātnespējas procesa administratoru darba organizācijas likumā noteiktajiem kritērijiem, kā arī tā pienākumiem šajā periodā. Maksātnespējas tiesa ieceļ pagaidu maksātnespējas administratoru vai likvidatoru, kuru lūdzis parādnieks, kas ir prasījis uzsākt procedūru, vai kreditors, ja tas ir bijis iesnieguma autors. [..]

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

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

“(1) Maksātnespējas 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)*] (Maksātnespējas procedūru biļetenā)]. Ik pēc 120 dienām maksātnespējas tiesnesis nosaka termiņu procesa turpināšanai, kura beigās maksātnespējas administrators kopsavilkuma veidā izklāsta pa to laiku veiktos pasākumus, kas ietverti darbības pārskatos.

(1a) Šā panta 1. punktā minētajā ziņojumā norāda arī maksātnespējas administratora vai likvidatora atalgojumu, norādot tā aprēķināšanas veidu.”

17 Šā paša likuma 24. pantā ir noteikts:

“(1) Pasludinot bankrotu, maksātnespējas tiesnesis ieceļ likvidatoru un attiecīgi piemēro 19., 21., 22., 23. pantu un 102. panta 5. punktu.

(2) Maksātnespējas administratora funkcijas izbeidzas brīdī, kad maksātnespējas tiesnesis nosaka likvidatora funkcijas.

(3) Iepriekš iecelto maksātnespējas administratoru var iecelt arī par likvidatoru.”

18 2003. gada 24. decembra *Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* (Valdības rīkojums Nr. 92/2003 par Nodokļu procesa kodeksu; 2003. gada 29. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 941), redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktu rašanās laikā (turpmāk tekstā – “Nodokļu procesa kodekss”), 213. pantā “Sūdzības izskatīšana” bija paredzēts:

“(1) Kompetentā iestāde, kas izskata sūdzību, pārbauda faktiskos un tiesiskos iemeslus, kuri ir administratīvā akta nodokļu jomā pamatā. Sūdzības izskatīšanā ņem vērā lietas dalībnieku

argumentus, tiesību normas, uz kurām tie atsaucas, un lietas materiālus. Sūdzību izskata tādā apjomā, kā lūgts šajā sūdzībā.

(2) Sūdzību izskatīšanas iestāde var lūgt ministrijas specializēto direktorātu vai citu struktūru un iestāžu viedokli.

(3) Lēmums par sūdzību nevar pasliktināt sūdzības iesniedzēja situāciju viņa paša pārsūdzības rezultātā.

(4) Sūdzības iesniedzēji, personas, kas iestājas lietā, vai to pilnvarotās personas var iesniegt jaunus pierādījumus sava pieteikuma pamatošanai. Šādā gadījumā apstrīdētā administratīvā akta nodokļu jomā izdevējai nodokļu iestādei vai kontroli veicošai struktūrai atkarībā no gadījuma, jābūt iespējai izteikties par šiem jaunajiem elementiem.

(5) Par sūdzības izskatīšanu atbildīgā iestāde vispirms lemj par procesuālajiem iebildumiem un iebildumiem pēc būtības, un, ja tiek konstatēts, ka tie ir pamatoti, lietu neizskata pēc būtības.”

- 19 2006. gada 8. novembra *Ordonanța de urgență nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență* (Valdības ārkārtas rīkojums Nr. 86/2006 par maksātnespējas procesa administratoru darba organizāciju; 2006. gada 22. novembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 944) 38. pantā ir noteikts:

“(1) Maksātnespējas procesa administratoriem ir tiesības saņemt honorāru par veikto darbu fiksēta honorāra, honorāra par pozitīvo iznākumu vai to kombinācijas veidā.

[..]

(4) Pagaidu honorāru par novērošanas periodu nosaka maksātnespējas tiesa, kad tā sāk maksātnespējas procesu, pamatojoties uz 2. punktā minētajiem kritērijiem. To var grozīt kreditoru sapulce, kurai jāņem vērā 2. punkta noteikumi.

(5) Maksātnespējas procesa administratoru vai likvidatoru honorārus vai procesa izdevumus sedz no fonda, kas izveidots saskaņā ar Likuma Nr. 85/2006 [..] 4. pantu [..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 20 C, saskaņā ar Rumānijas tiesībām dibināta sabiedrība, apvieno tiesas ieceltus maksātnespējas administratorus un likvidatorus, kuri, kā noteikts Rumānijas tiesību aktos, tiek saukti par “maksātnespējas speciālistiem”. Tā sniedz pakalpojumus uzņēmumiem, uz kuriem attiecas maksātnespējas procedūras. Nav strīda par to, ka šie pakalpojumi ir apliekami ar PVN.
- 21 Ar 2015. gada 13. augusta paziņojumu par nodokli, kas daļēji apstiprināts ar 2016. gada 10. maija lēmumu, kurš tika pieņemts, atbildot uz C iesniegto sūdzību, Rumānijas nodokļu administrācija konstatēja pārkāpumus it īpaši attiecībā uz nodokļa iekasējamību. C vērsās *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apelācijas tiesa, Rumānija), kas ir iesniedzējtiesa, ar prasību apturēt 2016. gada 10. maija lēmuma izpildi.
- 22 Iesniedzējtiesa ir uzdevusi Tiesai trīs jautājumus par pareizu Direktīvas 2006/112 interpretāciju.

- 23 Pirmkārt, attiecībā uz pakalpojumiem, ko C sniedza sabiedrībai SM SRL laikposmā no 2011. gada 17. marta līdz 2011. gada 31. augustam, šī tiesa konstatē, ka C šajā datumā izrakstīja rēķinu.
- 24 Lai izvērtētu šīs pieejas tiesiskumu, būtu jānosaka, vai uz attiecīgajiem pakalpojumiem attiecas Direktīvas 2006/112 64. panta 2. punkts, kas Rumānijas tiesībās ir transponēts ar Nodokļu kodeksa 134.a panta 8. punktu.
- 25 Saskaņā ar pēdējo minēto tiesību normu nodokļa maksātāji varot paredzēt, ka viņu sniegto pakalpojumu aprēķins jāveic par laikposmu, kas nepārsniedz vienu gadu, ja runa ir par “pastāvīgi sniegtu pakalpojumu”. Minētās tiesību normas piemērošanas jomu ierobežo pakalpojumu saraksts, kas nav izsmeļošs.
- 26 Ja izrādītos, ka uz sabiedrībai SM sniegtajiem pakalpojumiem attiecas Nodokļu kodeksa 134.a panta 8. punkts, Rumānijas nodokļu administrācija būtu kļūdaini uzskatījusi, ka nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa iekasējamība ir notikusi brīdī, kad C sniedz šos pakalpojumus, un ka līdz ar to tai jāizraksta rēķini vēlākais nākamā mēneša piecpadsmitajā dienā pēc minētā pakalpojuma sniegšanas.
- 27 Iesniedzējtiesa norāda, ka no tās izskatīšanā esošajā pamatlietā veiktās ekspertīzes izriet, ka attiecīgie pakalpojumi faktiski tika sniegti pastāvīgi. Ņemot to vērā, neesot izslēgts, ka šie pakalpojumi ir izraisījuši vēlākus rēķinu pārskatus vai secīgus maksājumus.
- 28 Otrkārt, iesniedzējtiesa norāda, ka par laikposmā no 2010. gada novembra līdz 2011. gada oktobrim sniegtajiem pakalpojumiem C 2011. gada 3. oktobrī izrakstīja rēķinu un 2011. gada 1. novembrī, kad tā saņēma atlīdzību, iekasēja PVN. Šī pieeja esot pamatota ar apstākli, ka samaksai bija izvirzīts nosacījums par to, ka šo pakalpojumu saņēmējam jābūt pieejamai likviditātei.
- 29 Rumānijas nodokļu administrācija esot uzskatījusi, ka šāds nosacījums neļauj nošķirt nodokļa iekasējamības gadījumu un PVN iekasējamību, precizējot, ka C ir sniegusi pakalpojumus, sākot no dienas, kad tā tika iecelta par maksātnespējas administratoru vai likvidatoru.
- 30 Savukārt C balstās uz 2015. gada 3. septembra spriedumu *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542, 35. punkts), lai apgalvotu, ka “maksājumam” ir raksturīga tieša saikne starp darījumu un atlīdzību. Tādējādi pirms attiecīgā maksājuma nebija notikusi nedz savstarpēja izpildījuma apmaiņa, nedz arī ar nodokli apliekams darījums.
- 31 Iesniedzējtiesa šaubās par Rumānijas nodokļu administrācijas aizstāvētās nostājas atbilstību Direktīvas 2006/112 63., 64. un 66. pantam.
- 32 Visbeidzot, treškārt, saskaņā ar 2009. gada 8. decembrī noslēgto sadarbības nolīgumu *DDKK – Societatea civilă de avocați* [Advokātu pilsoniskā sabiedrība] piešķīra C finansiālu atbalstu un tiesības izmantot savu vārdu un logotipu.
- 33 Rumānijas nodokļu administrācija uzskata, ka šis nolīgums iekļaujas mārketinga stratēģijā, kuras mērķis ir piesaistīt klientus C darbības uzsākšanai uzņēmumu, kas ir maksātnespējas situācijā, maksātnespējas administratora vai likvidatora statusā. Tomēr šī administrācija esot atteikusi atskaitīt saskaņā ar šo nolīgumu *DDKK* izrakstītajos rēķinos norādīto PVN, pamatojoties uz to, ka C neesot pierādījusi, ka pēdējās minētās sabiedrības sniegtie pakalpojumi tika izmantoti tās ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām.

- 34 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai izmantotu savas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, piemērojot Nodokļu kodeksa 145. panta 2. punkta a) apakšpunktu, C bija jāpierāda, ka pastāv “tieša un tūlītēja saikne” starp tās iepriekš veiktajām iegādēm un vēlāk veiktajiem darījumiem. 2021. gada 25. novembra spriedumā *Amper Metal* (C-334/20, EU:C:2021:961) šajā ziņā esot sniegtas norādes, bet tas neļaujot noteikt prasīto pierādījumu apjomu. Šajā gadījumā C esot iesniegusi DDKK noslēgto sadarbības nolīgumu un tās izrakstītos rēķinus Rumānijas nodokļu administrācijai. Turklāt C esot ziņojusi par sava apgrozījuma un ar nodokli apliekamo darījumu summas pieaugumu.
- 35 Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka papildus trim jautājumiem par Direktīvas 2006/112 interpretāciju tajā izskatāmajā pamatlietā rodas jautājums par tiesībām uz aizstāvību.
- 36 Proti, sūdzības procedūrā par 2015. gada 13. augusta paziņojumu par nodokli Rumānijas nodokļu administrācija esot izmantojusi jaunus faktus un tiesību argumentus. C apgalvo, ka tai nav bijusi iespēja paust nostāju par šiem argumentiem, neievērojot tiesības uz aizstāvību un pārkāpjot Nodokļu procesa kodeksa 213. pantu, kurā pārbaude, kas tiek veikta sūdzības ietvaros, esot ierobežota ar faktiskajiem un tiesiskajiem iemesliem, kas ņemti vērā, izdodot apstrīdēto aktu.
- 37 Iesniedzējtiesa atgādina, ka 2014. gada 3. jūlija sprieduma *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 un C-130/13, EU:C:2014:2041) 79. punktā Tiesa ir nospriedusi, ka administratīvā procesa iznākumā pieņemtais lēmums var tikt atcelts tiesību uz aizstāvību, it īpaši tiesību tikt uzklautam, pārkāpuma dēļ tikai tad, ja šī pārkāpuma neesamības gadījumā šī procesa iznākums varētu būt citāds. No minētā sprieduma 73. punkta izrietot, ka tiesības uz aizstāvību nav pārkāptas arī tad, ja paziņojuma par nodokli izpilde tiek apturēta līdz tā iespējamai grozīšanai.
- 38 Šajā gadījumā C esot piemēroti pagaidu pasākumi, proti, 2015. gada 13. augusta paziņojuma par nodokli izpildes apturēšana līdz brīdim, kad iesniedzējtiesa pieņems nolēmumu pēc būtības. Turklāt šajā tiesā izskatāmajā pamatlietā C esot apstrīdējusi jaunus argumentus, kurus Rumānijas nodokļu administrācija bija izvirzījusi sūdzības procedūrā.
- 39 Šādos apstākļos *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apelācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 63., 64. un 66. pants liedz tādu nodokļu iestādes administratīvo praksi kā aplūkojamajā gadījumā, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam – profesionālai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību (*SPRL*), kurā maksātnespējas procesa administratori var darboties savā profesijā, – ir paredzēti papildu maksāšanas pienākumi un saskaņā ar kuru nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad ir sniegti pakalpojumi maksātnespējas procedūras ietvaros, apstākļos, kad maksātnespējas procesa administratora honorāru ir noteikusi maksātnespējas tiesa vai kreditoru sapulce, ar izrietošo nodokļa maksātāja pienākumu izrakstīt rēķinus līdz tā mēneša piecpadsmitajam datumam, kas seko mēnesim, kurā iestāties PVN iekasējamības gadījums?
- 2) Vai Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 63., 64. un 66. pants liedz tādu nodokļu iestādes administratīvo praksi kā aplūkojamajā gadījumā, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam – profesionālai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību (*SPRL*), kurā maksātnespējas procesa administratori var darboties savā profesijā, – ir paredzēti papildu maksāšanas pienākumi tāpēc, ka tas ir izrakstījis rēķinus un iekasējis PVN tikai brīdī, kad

iekasēja maksu par maksātnespējas procesa ietvaros sniegtajiem pakalpojumiem, arī, ja kreditoru sapulce ir lēmusi, ka maksātnespējas procesa administratora honorāra samaksa ir atkarīga no likvīdo līdzekļu esamības parādnieku kontos?

- 3) Vai, ja starp juridisko biroju un nodokļa maksātāju ir noslēgts zīmolu koplietošanas līgums (*co-branding*), lai atzītu atskaitīšanas tiesības, ir pietiekami, ka nodokļa maksātājs, pierādot tiesas un tūlītējas saiknes esamību starp nodokļa maksātāja sākotnējiem pirkumiem un darījumiem, kas ar nodokli tiek aplikti vēlāk, pierāda apgrozījuma/ar nodokli apliekamo darījumu vērtības pieaugumu pēc līguma, bez vēlākas attaisnojošas dokumentācijas? Apstiprinošas atbildes gadījumā, kādi kritēriji jāņem vērā, lai noteiktu faktisku atskaitīšanas tiesību apmēru?
- 4) Vai tiesību uz aizstāvību ievērošanas vispārējais Savienības tiesību princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja valsts administratīvā procesa laikā, lemjot par sūdzību par paziņojumu par nodokļa uzlikšanu, ar ko ir noteikts pienākums samaksāt papildu PVN, ir apmierināti jaunie faktiskie un juridiskie argumenti salīdzinājumā ar nodokļu revīzijas ziņojumā ietvertajiem argumentiem, uz kuriem pamatojas lēmums par minētā paziņojuma izdošanu, un nodokļa maksātājam ir noteikti pagaidu tiesiskās aizsardzības pasākumi līdz tiesas, kas izskata lietu pēc būtības, nolēmumam, apturot parāda sertifikātu, tiesa, kura izskata lietu pēc būtības, var uzskatīt, ka šis princips nav pārkāpts, nepārbaudot, vai šā pārkāpuma neesamības gadījumā procedūrai varētu būt citāds iznākums?"

Par pieteikumu izskatīt lietu paātrinātā tiesvedībā

- 40 Iesniedzējtiesa lūdza Tiesu piemērot šai lietai Tiesas Reglamenta 105. panta 1. punktā paredzēto paātrināto tiesvedību, norādot, ka pamatlieta tiek izskatīta jau kopš 2016. gada.
- 41 Reglamenta 105. panta 1. punktā ir paredzēts, ka Tiesas priekšsēdētājs pēc iesniedzējtiesas pieteikuma vai izņēmuma kārtā pēc savas ierosmes un pēc tiesneša referenta priekšlikuma un pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas, atkāpjoties no šā reglamenta noteikumiem, var nolemt lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu, ja lietas apstākļi prasa to izskatīt īsā termiņā, piemērot paātrinātu tiesvedību.
- 42 Šajā gadījumā nešķiet, ka iesniedzējtiesai būtu pienākums pieņemt nolēmumu noteiktā termiņā, ne arī, ka tajā 2016. gadā C celtā prasība tiesā, būtu tikusi izskatīta steidzami (šajā nozīmē skat. Tiesas priekšsēdētāja rīkojumu, 2010. gada 1. oktobris, N. S. u.c., C-411/10, EU:C:2010:575, 8. punkts).
- 43 Attiecībā uz pēdējo minēto aspektu pietiek norādīt, ka šī tiesa savu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu nolēma nosūtīt Tiesai 2021. gada 15. jūlijā. Tomēr minētā tiesa šo pieteikumu iesniedza tikai 2022. gada 8. novembrī.
- 44 Turklāt jāatgādina, ka prasība izskatīt lietu Tiesā īsā termiņā nevar izrietēt no tā apstākļa vien, ka iesniedzējtiesai jānodrošina strīda ātra atrisināšana (spriedums, 2022. gada 13. oktobris, *Gmina Wieliszew*, C-698/20, EU:C:2022:787, 50. punkts).

- 45 Visbeidzot – Tiesa jau ir nospriedusi, ka tiesvedības subjekta interese vien, lai arī leģitīma, pēc iespējas ātrāk noteikt no Savienības tiesībām izrietošo tiesību apjomu, nav tāds ārkārtas apstāklis, kas varētu pamatot paātrinātās tiesvedības izmantošanu (Tiesas priekšsēdētāja vietnieka, 2012. gada 10. janvāris, *Arslan*, C-534/11, EU:C:2012:4, 13. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 46 Šādos apstākļos Tiesas priekšsēdētājs, uzklausijs tiesnesi referentu un ģenerālvokātu, ar 2022. gada 21. decembra lēmumu noraidīja pieteikumu par Reglamenta 105. pantā paredzētās paātrinātās tiesvedības piemērošanu.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par jautājumu pieņemamību

- 47 Pirmām kārtām, jānorāda, ka ar pirmo un otro jautājumu iesniedzējtiesa lūdz Tiesu interpretēt Direktīvas 2006/112 63., 64. un 66. pantu.
- 48 Tomēr no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka patiesībā šī tiesa jautā nevis par Direktīvas 2006/112 63. panta interpretāciju pašu par sevi, bet gan attiecīgi par šīs direktīvas 64. panta 1. un 2. punkta, lasot tos kopsakarā ar tās 63. pantu, piemērošanas jomu.
- 49 Šajā ziņā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu arī izriet, ka Direktīvas 2006/112 64. panta 1. un 2. punkts to sākotnējā versijā Rumānijas tiesībās ir transponēts ar Nodokļu kodeksa 134.a panta 7. un 8. punktu.
- 50 Savukārt Tiesa nevar noteikt, vai šīs direktīvas 66. panta pirmā daļa, kas ir fakultatīvas piemērošanas tiesību norma, pamatlietas faktu rašanās laikā bija transponēta Rumānijas tiesībās. Rakstveida apsvērumos Rumānijas valdība apgalvo, ka tas tā nav. Turklāt Tiesas rīcībā esošā informācija tai neļauj izvērtēt šīs tiesību normas atbilstību pamatlietas atrisināšanai.
- 51 Tā kā lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pamats tiesvedībai, kas uzsākta atbilstoši LESD 267. pantam, valsts tiesai šajā pašā lūgumā skaidri jānorāda faktiskie apstākļi un tiesiskais regulējums, kurā pamatlieta iekļaujas, un jāsniedz nepieciešamais skaidrojums par iemesliem, kāpēc ir izvēlētas Savienības tiesību normas, kuru interpretāciju tā lūdz, kā arī par saikni, ko tā ir konstatējusi starp šīm tiesību normām un tajā izskatāmajai lietai piemērojamo valsts tiesisko regulējumu (spriedums, 2023. gada 8. jūnijs, *Lyonesse Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 52 Šīs kumulatīvās prasības attiecībā uz lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu saturu ir skaidri noteiktas Reglamenta 94. pantā un iesniedzējtiesai tās ir skrupulozi jāievēro. Turklāt šīs prasības ir atgādinātas Eiropas Savienības Tiesas Ieteikumu valstu tiesām par prejudiciālā nolēmuma tiesvedības ierosināšanu (OV 2019, C 380, 1. lpp.) 13., 15. un 16. punktā (spriedums, 2023. gada 8. jūnijs, *Lyonesse Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 53 Ņemot 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) punktā paredzēto tiesību uz nodokļa atskaitīšanu 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 trešā jautājuma pirmo daļu, līdz ar to tā nevar noteikt nedz iemeslus, kas ir iesniedzējtiesas jautājumu par atskaitīšanas tiesību darbības jomu pamatā, nedz arī atbildes lietderību šajā ziņā. Šādos apstākļos trešā jautājuma otrā daļa ir nepieņemama.

Par pirmo jautājumu

- 56 Vispirms jānorāda, ka attiecībā uz pamatlietā aplūkotiem pakalpojumiem, iesniedzējtiesa būtībā norāda, ka maksātnespējas administratori un likvidatori, kas ir apvienoti C, sniedz pakalpojumus uzņēmumiem, pret kuriem ir uzsākta 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. pants jāinterpretē tādējādi, ka attiecīgajās šī 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 tiesībām sniedz uzņēmumiem, uz kuriem attiecas maksātnespējas procedūras.
- 58 Šajā nozīmē, no vienas puses, jānorāda, ka Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkts jāinterpretē, ņemot 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 iekasējamības 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 rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus minētā 63. panta izpratnē, pakalpojumu sniegšanu uzskata par veiktu tad, kad beidzas laikposmi, uz kuriem attiecas šie rēķinu pārskati vai maksājumi (šajā nozīmē 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 rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus, nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad beidzas laikposmi, uz kuriem attiecas šie maksājumi (šajā nozīmē 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 vienreizēji, bet gan atkārtoti vai ilgstoši noteiktā laikposmā (šajā nozīmē 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 kā tiesību normu, 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 vienreizējs 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, nepārkāpjot 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, tāpat 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 rīcības brīvība, ciktāl šajā tiesību normā ir vienīgi paredzēts, ka tās piemērošana “konkrētos gadījumos” var tikt paredzēta bez cita precizējuma, izņemot to, kas attiecas uz šī sprieduma iepriekšējā punktā minēto pabalstu turpinātību.
- 67 Kā norādīts šī 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 lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 apsvērumos Rumānijas valdība un Eiropas Komisija ir norādījušas, ka saskaņā ar Rumānijas tiesībām, proti, Likuma Nr. 85/2006 par maksātnespējas procedūru 21. panta 1. un 1.a punktu, kā arī 24. pantu, redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem, maksātnespējas administratori un likvidatori iesniedz ikmēneša ziņojumus par sniegtajiem pakalpojumiem un viņiem pienākošos atalgojumu.

- 70 Ņemot vērā iepriekš minēto, šķiet, ka, neskarot pārbaudes, kuras jāveic iesniedzējtiesai, pamatlietā aplūkotā pakalpojumu sniegšana rada turpmākus rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus un ka tie ietilpst nevis Direktīvas 2006/112 64. panta 2. punkta, kas Rumānijas tiesībās ir ieviests ar Nodokļu kodeksa 134.a panta 8. punktu, piemērošanas jomā, bet gan šīs direktīvas 64. panta 1. punkta, kurš Rumānijas tiesībās ir transponēts ar šī kodeksa 134.a panta 7. punktu, piemērošanas jomā.
- 71 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 64. pants jāinterpretē tādējādi, ka šī panta 1. punkta piemērošanas jomā ietilpst pakalpojumi, kuri tiek sniegti nepārtraukti noteiktā laikposmā, piemēram, pakalpojumi, ko saskaņā ar Rumānijas tiesībām maksātnespējas administratori un likvidatori sniedz uzņēmumiem, uz kuriem attiecas maksātnespējas procesi, ciktāl, neskarot pārbaudes, kas jāveic iesniedzējtiesai, šie pakalpojumi rada turpmākus rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus.

Par otro jautājumu

- 72 Vispirms jāatgādina, ka no atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka tādu pakalpojumu sniegšana kā pamatlietā principā ietilpst Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkta piemērošanas jomā.
- 73 Turklāt, ņemot vērā tā formulējumu, otrais jautājums varētu tikt saprasts kā tāds, kura mērķis ir noteikt brīdi, kad jāizdod rēķini un jāiekasē PVN. Tomēr no lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ietvertajām norādēm izriet, ka šis jautājums, tāpat kā pirmais jautājums, attiecas uz tā brīža noteikšanu, kurā iestājas PVN iekasējamības gadījums un kad šis nodoklis kļūst iekasējams.
- 74 Līdz ar to jāuzskata, ka ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2006/112 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 ļauj uzskatīt, ka PVN kļūst iekasējams tikai brīdī, kad atlīdzība faktiski tiek saņemta.
- 75 Kā atgādināts šī sprieduma 60. punktā, no Direktīvas 2006/112 63. panta un 64. panta 1. punkta kopīgas piemērošanas izriet, ka attiecībā uz pakalpojumiem, kas rada turpmākus rēķinu pārskatus vai maksājumus, nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad beidzas laikposmi, uz kuriem attiecas šādi rēķinu pārskati vai maksājumi.
- 76 Nodokļa maksātājiem, piemērojot Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punktu, jāievēro šādi noteiktais brīdis.
- 77 Proti, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 63. pantu, lasot to kopā ar šī direktīvas 24. apsvērumu, PVN rašanās un tā iekasējamība nav elementi, kurus var brīvi izmantot līgumslēdzējas puses. Tieši pretēji, Savienības likumdevējs ir paredzējis maksimāli saskaņot nodokļa maksāšanas pienākuma rašanās datumu visās dalībvalstīs, lai nodrošinātu šī nodokļa vienveidīgu iekasēšanu (spriedums, 2021. gada 28. oktobris, *X-Beteiligungsgesellschaft* (PVN – Turpmāki maksājumi), C-324/20, EU:C:2021:880, 47. punkts).
- 78 Līdz ar to Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punktā nav atļauts nodokļa rašanos un tā iekasējamību pakļaut nosacījumam par atlīdzības, kas maksājama par noteiktā laikposmā sniegtajiem pakalpojumiem, faktisku saņemšanu. Gluži pretēji, beidzoties šim laikposmam, proti, datumā, kurā parasti jāmaksā šī atlīdzība, nodoklis nemainīgi kļūst iekasējams, pat ja šis maksājums nebūtu iekasēts jebkādu iemeslu dēļ, tostarp tādēļ, ka parādnieka kontā nav likvīdo līdzekļu.

- 79 Šādu Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punkta interpretāciju apstiprina arī šīs direktīvas sistēma.
- 80 Proti, Direktīvā 2006/112 nav izslēgts, ka PVN var kļūt iekasējams vēlākais brīdī, kad tiek izsniegts rēķins vai saņemts maksājums. Tomēr runa ir tikai par iespēju, ko saskaņā ar šīs direktīvas 66. panta pirmās daļas a) un b) punktu dalībvalstis var īstenot tikai attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai noteiktu kategoriju nodokļa maksātājiem, atkāpjoties no minētās direktīvas 63.–65. panta (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 28. oktobris, *X-Beteiligungsgesellschaft* (PVN – Turpmāki maksājumi), C-324/20, EU:C:2021:880, 49. punkts).
- 81 Turklāt jāatgādina, ka situācijas, kurās preču piegādes vai pakalpojumu saņēmējs nesamaksā vai tikai daļēji samaksā parādu, kas tam tomēr ir jāmaksā saskaņā ar līgumu, kurš noslēgts ar piegādātāju vai pakalpojumu sniedzēju, ir reglamentētas īpašā Direktīvas 2006/112 normā, proti, tās 90. panta 1. punktā, kurā paredzēts nodokļa bāzes samazinājums, it īpaši pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, pēc tam, kad darījums ir noticis (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 28. oktobris, *X-Beteiligungsgesellschaft* (PVN – Turpmāki maksājumi), C-324/20, EU:C:2021:880, 57.–60. punkts).
- 82 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus. uz otro jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 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 neļauj uzskatīt, ka PVN kļūst iekasējams tikai brīdī, kad faktiski tiek saņemta atlīdzība.

Par trešo jautājumu

- 83 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts jāinterpretē tādējādi, ka, lai konstatētu, ka pastāv tieša un tūlītēja saikne starp, no vienas puses, konkrētu iepriekš veiktu darījumu, un, no otras puses, vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, pietiek ar to, ka papildus iepriekšēja darījuma pamatā esošajam līgumam un ar to saistītajiem rēķiniem nodokļa maksātājs iesniedz apliecinājošus dokumentus, kuri pierāda apgrozījuma vai ar nodokli apliekamo darījumu apjoma pieaugumu, kam, kā tiek apgalvots, bijis jānotiek šajā iepriekšējā darījumā.
- 84 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktam, ja nodokļa maksātājs izmanto preces un pakalpojumus saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, tam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kura samaksu viņš ir atbildīgs, PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, kuras tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.
- 85 Šajā ziņā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti iepriekš veiktiem darījumiem. Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN. Ciktāl nodokļa maksātājs darbojas šādā statusā brīdī, kad tas iegādājas īpašumu vai saņem pakalpojumu, lai veiktu ar nodokli apliekamus darījumus, viņam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par minēto īpašumu vai minēto pakalpojumu (spriedums, 2021. gada 25. novembris, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 86 Šajā ziņā Tiesa ir precizējusi, ka, lai nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu, principā ir nepieciešama tieša un tūlītēja saikne starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas rada tiesības uz nodokļa atskaitīšanas. Tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, par kuriem nākotnē jāmaksā nodoklis, kas dod tiesības veikt atskaitījumu (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskaitīšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu), C-98/21, EU:C:2022:645, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 87 Līdz ar to atskaitīšanas tiesības nodokļa maksātājam tiek atzītas arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šā [nodokļa maksātāja] vispārējiem izdevumiem un kā tādas tās veido daļu no tā pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Proti, šādām izmaksām ir tieša un tūlītēja saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskaitīšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu), C-98/21, EU:C:2022:645, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 88 Kā vienā, tā otrā gadījumā ir nepieciešams, lai iepriekš samaksātās preču vai pakalpojuma izmaksas ir attiecīgi iekļautas vai nu vēlāko konkrēto darījumu cenā vai nodokļa maksātāja piegādāto preču un sniegto pakalpojumu cenā tā saimnieciskās darbības ietvaros (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskaitīšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu), C-98/21, EU:C:2022:645, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 89 Turklāt Tiesa ir precizējusi, ka saikņu starp darījumiem pastāvēšana jāizvērtē, ņemot vērā to objektīvo saturu. It īpaši nodokļu administrācijām un valsts tiesām jāievēro visi apstākļi, kuros norisinājušies attiecīgie darījumi, un jāņem vērā tikai tie darījumi, kas objektīvi ir saistīti ar nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamo darbību. Šajā ziņā ir ticis nospriests, ka jāņem vērā nodokļa maksātāja iepriekš iegādāto preču un pakalpojumu faktiskā izmantošana un šīs iegādes ekskluzīvais iemesls, jo šī iegāde ir jāuzskata par objektīva satura noteikšanas kritēriju (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 28. punkts, un 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskaitīšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu), C-98/21, EU:C:2022:645, 49. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 90 Ja ir konstatēts, ka darījums nav veikts nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamās darbības vajadzībām, šis darījums nevar tikt uzskatīts par tādu, kam ir tieša un tūlītēja saikne ar šo darbību Tiesas judikatūras izpratnē, pat ja šis darījums, ņemot vērā tā objektīvo saturu, būtu apliekams ar PVN (spriedums, 2018. gada 8. novembris, *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 91 Gadījumā, ja šie izdevumi daļēji ir saistīti ar no nodokļa atbrīvotu darbību vai nodokļa maksātāja darbību, kas nav saimnieciskā darbība, PVN saistībā ar šiem izdevumiem var atskaitīt tikai daļēji (šajā ziņā skat. spriedumu, 2018. gada 17. oktobris, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 92 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka C ir iesniegusi Rumānijas nodokļu administrācijai dokumentus, kas apliecina tās apgrozījuma vai ar nodokli apliekamo darījumu apjoma pieaugumu.

- 93 Tomēr, ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, jāuzskata, ka šādi apstākļi paši par sevi neļauj Rumānijas nodokļu administrācijai konstatēt saiknes esamību starp pakalpojumiem, kas C sniegti saskaņā ar sadarbības līgumu, kurš noslēgts ar *DDKK*, un C vēlāk veiktajiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.
- 94 Šo konstatējumu apstiprina Tiesas judikatūra, no kuras izriet, ka Direktīvas 2006/112 168. panta a) punktā tiesību uz nodokļa atskaitīšanu īstenošana nekādi nav pakļauta nedz kritērijam par nodokļa maksātāja apgrozījuma pieaugumu, nedz, vispārīgāk, iepriekš veiktā darījuma ekonomiskās rentabilitātes kritērijam. It īpaši tas, ka nav palielinājies nodokļu maksātāja apgrozījums, nevar ietekmēt atskaitīšanas tiesību īstenošanu. Proti, kā atgādināts šī sprieduma 85. punktā, kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN. Turklāt vienreiz iegūtas atskaitīšanas tiesības saglabājas pat tad, ja vēlāk paredzētā saimnieciskā darbība nav veikta un tādējādi ar nodokli apliekamie darījumi nav notikuši vai ja nodokļa maksātājs no viņa gribas neatkarīgu iemeslu dēļ ar nodokli apliekamo darījumu ietvaros nav varējis izmantot īpašumu vai pakalpojumus, par ko ir paredzēta nodokļa atskaitīšana (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 25. novembris, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, 30. un 35. punkts).
- 95 Savukārt no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka šajā gadījumā pastāv citi elementi, kas varētu pierādīt prasīto saikni starp attiecīgajiem C veiktajiem darījumiem un tās ar nodokli apliekamo darbību šī sprieduma 89. punktā minētās judikatūras izpratnē, kas attiecas uz preču un pakalpojumu, kurus C iegādājusies saskaņā ar sadarbības līgumu, kas noslēgts ar *DDKK*, faktisku izmantošanu, kā arī šīs iegādes iemeslu.
- 96 Proti, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka saskaņā ar Likuma Nr. 85/2006 par maksātnespējas procedūru 11. panta 1. punkta c) un d) apakšpunktu, lai varētu piedāvāt savus pakalpojumus saistībā ar konkrētu maksātnespējas procedūru, attiecīgie tiesas administratori un likvidatori iesniedz attiecīgus piedāvājumus un principā uzņēmuma, uz kuru attiecas šī procedūra, kreditoriem viens no tiem ir jāieceļ. Ievērojot šo juridisko kontekstu Rumānijas nodokļu administrācija ir jau pieņēmusi nolēmumu par aplūkojamā darījuma iemeslu, konstatējot ka sadarbības nolīguma starp C un *DDKK*, kas ir ietverams mārketinga stratēģijā, kuras mērķis ir piesaistīt klientus, lai sāktu C darbību uzņēmumu, kas atrodas maksātnespējas situācijā, maksātnespējas administratora vai likvidatora statusā.
- 97 Turklāt attiecībā uz šī sadarbības nolīguma faktisku īstenošanu šķiet svarīgi norādīt, ka C iesniedzējtiesā ir atsaukusies uz to, ka uz dokumentiem, ko tā iesniegusi trešām personām, ir *DDKK* komercnosaukums.
- 98 Tomēr iesniedzējtiesai jāizvērtē iepriekš minēto apstākļu patiesums un tie jāņem vērā kopā ar visiem citiem apstākļiem, kuros būtu norisinājušies attiecīgie C vēlāk veiktie darījumi, lai novērtētu, vai šajā gadījumā pastāv tieša un tūlītēja saikne starp iepriekš veiktiem darījumiem un vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu.
- 99 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkts jāinterpretē tādējādi, ka, lai konstatētu tiešas un tūlītējas saiknes esamību starp, no vienas puses, konkrētu iepriekš veiktu darījumu un, no otras puses, vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, 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.

Par ceturto jautājumu

- 100 Vispirms jāatgādina, ka iesniedzējtiesā ir celta prasība pret administratīvu lēmumu, kas pieņemts, atbildot uz sūdzību, un ka tā uzskata, ka šis lēmums ir pieņemts, pārkāpjot tiesību uz aizstāvību ievērošanas principu.
- 101 Šajā ziņā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka šajā gadījumā Rumānijas nodokļu administrācija ir pieņēmusi paziņojumu par nodokli, kurā tā konstatēja pārkāpumus it īpaši attiecībā uz C izvēlēta momenta nodokļa piemērošanai. Šis paziņojums tika daļēji apstiprināts sūdzības izskatīšanas procedūras noslēgumā, bet, pamatojoties uz jauniem faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem, tomēr neuzaicinot C paust nostāju par šiem apstākļiem.
- 102 Iesniedzējtiesa uzskata, ka šis tiesību uz aizstāvību pārkāpums ne vienmēr ir izšķirošs prasības iznākumam. Tā rezultātā lēmums, kas pieņemts, atbildot uz C sūdzību, tiktu atcelts tikai tad, ja izrādītos, ka šī pārkāpuma neesamības gadījumā sūdzības procedūras iznākums varētu būt citāds. Tomēr iesniedzējtiesa jautā, vai tā var noraidīt tajā celto prasību, neveicot šādu analīzi, pamatojoties uz to, ka pēc C lūguma 2015. gada 13. augusta paziņojuma par nodokli izpilde ir apturēta.
- 103 Līdz ar to jāuzskata, ka ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Savienības tiesību vispārējais princips par tiesību uz aizstāvību ievērošanu 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 ieinteresētās personas lūguma šī paziņojuma par nodokli izpilde tiek apturēta vienlaikus ar prasību tiesā, kas celta par šo lēmumu.
- 104 Šajā ziņā jāatgādina, ka tiesību uz aizstāvību ievērošana ir vispārējs Savienības tiesību princips, kura neatņemama sastāvdaļa ir tiesības tikt uzklusītam 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, tādu lēmumu adresātiem, ar kuriem ievērojami 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 dalībvalstu 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 Tā tas faktiski ir šajā gadījumā. Proti, tiesību uz aizstāvību ievērošanas princips ir piemērojams tādos apstākļos kā pamatlietā, kuros dalībvalsts nodokļu maksātājiem piemēro nodokļu revīzijas procedūru, lai izpildītu savu no Savienības tiesību piemērošanas izrietošo pienākumu noteikt visus atbilstošos leģislatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu maksājamā PVN iekasēšanu pilnā apjomā tās teritorijā un cīnītos 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 nelabvēlīga lēmuma adresātam jābūt iespējai sniegt savus apsvērumus pirms tā pieņemšanas, mērķis ir ļaut kompetentajai iestādei efektīvi ņemt vērā 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, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 109 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus un šī sprieduma 101. punktā apkopotos faktiskos apstākļus, varētu uzskatīt, ka šajā gadījumā Rumānijas nodokļu administrācija varēja neievērot C tiesības tikt uzklaušītam pirms tam nelabvēlīga 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 sūdzības procedūrā, izrietētu nevis no šīs administrācijas kļūdas, bet gan no procesuāla noteikuma, kam ir atzīts vispārējo interešu mērķis, piemērošanas, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 111 Proti, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tādas pamattiesības kā tiesības uz aizstāvību nav absolūta priekšrocība, bet var ietvert ierobežojumus ar nosacījumu, ka tie reāli atbilst vispārējās nozīmes interesēm, uz kurām ir vērsts konkrētais pasākums, un attiecībā uz izvirzīto mērķi tie nav pārmērīga un nepieņemama iejaukšanās, 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, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 112 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka uzklaušīšana *a posteriori* sakarā ar nelabvēlīga lēmuma pārsūdzību zināmos apstākļos var nodrošināt tiesību tikt uzklaušītam 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, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 113 It īpaši, ņemot vērā Savienības vispārējās intereses pēc iespējas ātrāk atgūt savus ieņēmumus – un tas nozīmē, ka nodokļu pārbaudes var tikt veiktas ātri un efektīvi –, tiesību tikt uzklaušītam ierobežojums pirms nelabvēlīga lēmuma pieņemšanas, piemēram, paziņojums par samaksu, var tikt attaisnots, ja, no vienas puses, ceļot prasību par šo lēmumu, ieinteresētā persona faktiski var lūgt noteikt pagaidu pasākumus, kuru rezultātā tiek apturēts attiecīgais lēmums, un ja, no otras puses, šī pārsūdzība tai ļauj lietderīgi paust savu viedokli (šajā nozīmē 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., kā arī 71. punkts).
- 114 Šī sprieduma 111.–113. punktā atgādinātā judikatūra attiecas uz iespēju attaisnot valsts tiesībās paredzēto tiesību tikt uzklaušītam ierobežojumu. Tomēr, ņemot vērā iesniedzējtiesas izklāstītos tiesiskos un faktiskos apstākļus, šajā gadījumā nešķiet, ka runa būtu par šādu ierobežojumu, un tas ir jānoskaidro iesniedzējtiesai.

- 115 Proti, nekas Tiesas rīcībā esošajos lietās materiālos neļauj uzskatīt, ka Nodokļu procesa kodeksa 213. pantā, kurā saskaņā ar šīs tiesas sniegto informāciju ir reglamentēta sūdzību izskatīšanas procedūra, sūdzības 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 ceturta jautājuma un ar to saistītajiem apsvērumiem izriet, ka iesniedzējtiesa uzskata, ka C neuzklausišana pirms lēmuma par viņas sūdzību pieņemšanas patiešām ir tiesību tikt uzklautam “pārkāpums”.
- 116 To paturot prātā, kā pamatoti norādījusi iesniedzējtiesa, ikvienam tiesību uz aizstāvību pārkāpumam administratīvā procesa laikā nav obligāti jāizraisa lēmuma, kas pieņemts šī procesa noslēgumā, atcelšana.
- 117 Šajā nozīmē Tiesa nosprieda, ka tad, ja Savienības tiesībās nav noteikti ne nosacījumi, pie kādiem jānodrošina tiesības uz aizstāvību, ne šo tiesību neievērošanas sekas, šie nosacījumi un šīs sekas izriet no valsts tiesībām, ciktāl veiktie pasākumi šādā ziņā ir tāda paša veida kā tie, kurus attiecina uz indivīdiem salīdzināmās valsts tiesību situācijās (līdzvērtības princips), un tie nepadara praktiski neiespējamu vai pārmērīgi 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 pārsūdzības procedūrām, kas dalībvalstīm būtu jātransponē (šajā nozīmē 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 tādu pašu kārtību, kāda noteikta iekšējo situāciju regulēšanai, šai kārtībai jāatbilst Savienības tiesībām, un it īpaši ar to nevar apstrīdēt Direktīvas 2006/112 lietderīgo iedarbību (šajā nozīmē 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 Taču valsts tiesas pienākums nodrošināt Savienības tiesību pilnīgu efektivitāti ne vienmēr izraisa to, ka lēmums tiks atcelts, ja tas ticis pieņemts, pārkāpjot tiesības uz aizstāvību. Proti, šāds pārkāpums, it īpaši tiesību tikt uzklautam pārkāpums, izraisa attiecīgās procedūras iznākumā pieņemtā lēmuma atcelšanu tikai tad, ja šā pārkāpuma neesamības gadījumā šīs procedūras iznākums varētu būt citāds (šajā nozīmē 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 sūdzības izskatīšanas procedūrai varētu būt citāds iznākums, ja tās laikā C būtu ticis uzklauts.
- 122 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz ceturto jautājumu jāatbild, ka Savienības tiesību vispārējais princips par tiesību uz aizstāvību ievērošanu jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja valsts administratīvā procesa laikā, lemjot par sūdzību 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 šī procesa beigās pieņemtais lēmums tiktu atcelts, ja, neesot šādam pārkāpumam, minētajam procesam būtu bijis atšķirīgs rezultāts, lai gan pēc ieinteresētās personas lūguma šī paziņojuma par nodokļa uzlikšanu izpilde ir tikusi apturēta vienlaikus ar prasību tiesā, kas celta par šo lēmumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 123 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (devītā palāta) nospriež:

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

jāinterpretē tādējādi, ka

ši panta 1. punkta piemērošanas jomā ietilpst pakalpojumi, kuri tiek sniegti nepārtraukti noteiktā laikposmā, piemēram, pakalpojumi, ko saskaņā ar Rumānijas tiesībām maksātnespējas administratori un likvidatori sniedz uzņēmumiem, uz kuriem attiecas maksātnespējas procesi, ciktāl, neskarot pārbaudes, kas jāveic iesniedzējtiesai, 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 neļauj uzskatīt, ka pievienotās vērtības nodoklis kļūst iekasējams 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 tūlītējas saiknes esamību starp, no vienas puses, konkrētu iepriekš veiktu darījumu un, no otras puses, vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, 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 vispārējais princips par tiesību uz aizstāvību ievērošanu

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 šī procesa beigās pieņemtais lēmums tiktu atcelts, ja, neesot šādam pārkāpumam, minētajam procesam būtu bijis atšķirīgs rezultāts, lai gan pēc ieinteresētās personas lūguma šī paziņojuma par nodokļa uzlikšanu izpilde ir tikusi apturēta vienlaikus ar prasību tiesā, kas celta par šo lēmumu.

[Paraksti]