

Lieta C-696/22

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2022. gada 8. novembris

Iesniedzējtiesa:

Curtea de Apel Cluj (Klužas apelācijas tiesa, Rumānija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2021. gada 15. jūlijs

Prasītāja:

C SPRL

Atbildētājas:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj

*Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj
Napoca*

Pamatlietas priekšmets

Prasītājas *C SPRL* iesniegtais administratīvais prasības pieteikums strīdā ar atbildētājām *AJFP Cluj* (*Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj* (Klužas apgabala Valsts finanšu administrācija, Rumānija, turpmāk tekstā – “*Administrația*”)) un *DGRFP Cluj-Napoca* (*Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca* (Klužas Napokas Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija, Rumānija, turpmāk tekstā – “*Direcția*”)), ar kuru tiek lūgts daļēji atcelt *Administrația* izdoto paziņojumu par PVN uzlikšanu un *Direcția* pieņemto lēmumu par sūdzību, kas tika iesniegta par minēto paziņojumu par nodokļa uzlikšanu.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Saskaņā ar LESD 267. pantu *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apelācijas tiesa, Rumānija) lūdz interpretēt Direktīvas 2006/112/EK 63., 64. un 66. pantu un tiesību uz aizstāvību ievērošanas principu.

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK 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 piecpadsmītajam datumam, kas seko mēnesim, kurā iestāties PVN iekasējamības gadījums?

2) Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK 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 tiešas un tūlītējas saiknes esamību starp nodokļa maksātāja sākotnējiem pirkumiem un darījumiem, kas ar nodokli tiek aplikti vēlāk, pierāda apgrozījuma/ar nodokli aplikamo darījumu vērtības pieaugumu pēc līguma, bez vēlākas attaisnojošas dokumentācijas? Apstiprinošas atbildes gadījumā, kādi kritēriji ir jāņem vērā, lai noteiktu faktisku atskaitīšanas tiesību apmēru?

4) Vai tiesību uz aizstāvību ievērošanas vispārējais Savienības tiesību princips ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja valsts administratīvā procesa laikā, lemjot par sūdzību par paziņojumu par nodokļa uzlikšanu, ar kuru 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, kas izskata lietu pēc būtības, var uzskatīt, ka šis princips nav pārkāpts, nepārbaidot, vai šā pārkāpuma neesamības gadījumā procedūrai varētu būt citāds iznākums?

Atbilstošās Savienības tiesību normas un judikatūra

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), ar vēlākiem grozījumiem (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”); 63., 64., 66., 168. pants;

Spriedums, 2000. gada 19. septembris, *Schmeink & Cofreth un Strobel* (C-454/98, 59. punkts);

Spriedums, 2006. gada 21. februāris, *BUPA Hospitals un Goldsbrough Developments* (C-419/02, 45. punkts);

Spriedums, 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12);

Spriedums, 2014. gada 3. jūlijs, *Kamino International Logistics un Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 un C-130/13, 73., 78. un 79. punkts).

Spriedums, 2015. gada 3. septembris, *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, 35. punkts);

Spriedums, 2017. gada 9. novembris, *Ispas* (C-298/16, 37. punkts);

Spriedums, 2018. gada 29. novembris, *Finanzamt Goslar* (C-548/17, 28. punkts);

Spriedums, 2020. gada 4. jūnijs, *C.F.* (Nodokļu revīzija) (C-430/19, 35. un 36. punkts);

Spriedums, 2021. gada 25. novembris, *Amper Metal* (C-334/20).

Atbilstošās valsts tiesību normas

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu, publicēts 2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României* Nr. 927, ar vēlākiem grozījumiem un papildinājumiem, spēkā lietas faktisko apstākļu laikā, turpmāk tekstā – “2003. gada Nodokļu kodekss”), pievienotās vērtības nodoklim veltītā sadaļa:

126. pants, saskaņā ar kuru ar PVN Rumānijā ir apliekami darījumi, kas ir vai ir pielīdzināmi ar PVN apliekamai preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai un kas ir veikti par atlīdzību.

134. pants, saskaņā ar kuru nodokļa iekasējamības gadījums ir notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams (1. punkts), un nodokļa iekasējamība sakrīt ar datumu, no kura nodokļu iestādei rodas tiesības pieprasīt nodokļa samaksu (1. punkts). Saskaņā ar šo pantu, nodokļa samaksas termiņš ir datums, kurā subjektam ir pienākums to iemaksāt valsts budžetā, datums, kas arī nosaka brīdi, no kura ir jāmaksā kavējuma procenti par nodokļa nemaksāšanu (3. punkts).

134.*bis* pants, saskaņā ar kuru pakalpojumu sniegšanai nodokļa iekasējamības gadījums iestājas pakalpojumu sniegšanas datumā, un turpināti sniegto pakalpojumu gadījumā kā dabasgāzes, ūdens piegāžu, telefona pakalpojumu, elektroenerģijas piegāžu un citu līdzīgu pakalpojumu gadījumā, pakalpojums tiek uzskatīts par sniegtu datumos, kas norādīti līgumā par sniegto pakalpojumu samaksu, vai rēķina izsniegšanas datumā.

134.*ter* pants, saskaņā ar kuru preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai nodoklis kļūst iekasējams datumā, kad iestājas nodokļa iekasējamības gadījums. Izņēmuma kārtā iekasējamība iestājas rēķina izsniegšanas datumā pirms datuma, kad iestājas nodokļa iekasējamības gadījums, un avansa saņemšanas datumā avansa maksājumiem, kas veikti pirms dienas, kad iestājas nodokļa iekasējamības gadījums.

145. pants, saskaņā ar kuru katram nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt nodokli par pirkumiem, kuri ir paredzēti izmantošanai tostarp ar nodokli apliekamajiem darījumiem.

155. pants, kas attiecas uz rēķinu izsniegšanu un kura 1. punktā laikposmā no 2010. līdz 2012. gadam un 15. punktā – sākot no 2013. gada bija paredzēts, ka nodokļa maksātājam, kas sniedz pakalpojumu, kas nav pakalpojums bez tiesībām atskaitīt nodokli, ir jāizsniedz rēķins katram saņēmējam līdz tā mēneša piecpadsmītajam datumam, kas seko mēnesim, kurā iestājas nodokļa iekasējamības gadījums, ja vien rēķins jau nav izsniegts. Nodokļa maksātājam ir arī jāizsniedz rēķins katram saņēmējam par avansu summu, kas saņemta saistībā ar pakalpojumu sniegšanu, vēlākais līdz tā mēneša piecpadsmītajam datumam, kas seko mēnesim, kurā ir saņemti avansi, ja vien rēķins jau nav izsniegts.

Ordonanța Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală al României (2003. gada 24. decembra valdības rīkojums Nr. 92 par Rumānijas Nodokļu procesa kodeksu), publicēts 2003. gada 29. decembra *Monitorul Oficial* Nr. 941, ar vēlākiem grozījumiem un papildinājumiem, šobrīd atcelts ar Likuma Nr. 207/2015 354. pantu (turpmāk tekstā – “2003. gada Nodokļu procesa kodekss”).

“213. pants

Lēmums par sūdzību

(1) Kompetentā iestāde, kas izskata sūdzību, pārbauda faktiskos un tiesiskos iemeslus, kas ir administratīvā akta nodokļu jomā pamatā. Sūdzības analīzē ņem vērā lietas dalībnieku argumentus, tiesību normas, uz kurām tie atsaucas, un lietas materiālus. Sūdzību izskata tādā apjomā, kā lūgts šajā sūdzībā.

[..]

(3) Lēmums par sūdzību nevar izraisīt sūdzības iesniedzēja stāvokļa pasliktināšanos paša sūdzības dēļ”.

Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (Likums Nr. 554/2004 par administratīvo procesu), publicēts 2004. gada 7. decembra *Monitorul Oficial* Nr. 1154, spēkā paziņojuma par nodokļa uzlikšanu [izpildes] apturēšanas laikā:

“14. pants

Akta izpildes apturēšana

(1) Pienācīgi pamatotos gadījumos un lai novērstu tūlītēju kaitējumu, pēc tam, kad saskaņā ar 7. pantu ir notikusi vēršanās valsts iestādē, kas izdevusi aktu, vai hierarhiski augstākstāvošā iestādē, cietusī persona var lūgt kompetento tiesu izdot rīkojumu par vienpusējā administratīvā akta izpildes apturēšanu līdz tiesas, kas izskata lietu pēc būtības, nolēmuma pasludināšanai. Ja cietusī persona 60 dienu laikā neiesniedz akta atcelšanas prasību, izpildes apturēšana izbeidzas *ex lege* un bez jebkādām formalitātēm.

[..]

(7) Administratīvā akta izpildes apturēšana pārtrauc visus izpildes veidus līdz apturēšanas termiņa beigām”.

Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (Likums Nr. 85/2006 par maksātnespējas procesu), publicēts 2006. gada 21. aprīļa *Monitorul Oficial* Nr. 359, šobrīd atcelts ar Likuma Nr. 85/2014 344. pantu:

“4. pants

(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 un maksājumi tiks veikti saskaņā ar Valdības steidzamā rīkojuma Nr. 86/2006 par maksātnespējas procesa administratoru darba organizāciju, kas ar grozījumiem un papildinājumiem ir apstiprināts par Likumu Nr. 254/2007 ar turpmākiem

grozījumiem un papildinājumiem, 37. panta 4. punkta regulējumu, pamatojoties uz prognozēto budžetu [..].

11. pants

(1) Maksātnespējas tiesas galvenās kompetences saskaņā ar šo likumu ir:

[..]

c) pagaidu maksātnespējas administratora vai, atkarībā no gadījuma, likvidatora, kas pārvaldīs procedūru līdz kreditoru sapulcei vai kreditors, kuram pieder vismaz 50 % no kredītu vērtības, to apstiprina vai, atkarībā no gadījuma, aizstāj, iecelšana ar motivētu spriedumu par procesa uzsākšanu no piemērotiem maksātnespējas procesa administratoriem, kuri šim nolūkam lietas materiālos ir iesnieguši pakalpojumu piedāvājumu; tā atlīdzības noteikšana atbilstoši Maksātnespējas procesa administratoru darba organizācijas likumā noteiktajiem kritērijiem, kā arī tā pienākumiem šajā periodā [..].

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 [..].”

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență (Valdības steidzamais rīkojums Nr. 86/2006 par maksātnespējas procesa administratoru darba organizāciju), publicēts 2006. gada 22. novembra Monitorul Oficial al României Nr. 944:

“38. pants

(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, uzsākot maksātnespējas procesu, pamatojoties uz 2. punktā minētajiem kritērijiem. To var grozīt kreditoru sapulce, kurai ir 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 ar vēlākiem grozījumiem un papildinājumiem 4. pantu, un šos honorārus aprēķina pēc tarifiem un izdevumu standartiem, kurus nosaka [Rumānijas Valsts maksātnespējas procesa administratoru apvienības] Pastāvīgo pārstāvju asambleja”.

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja C ir profesionāla sabiedrība ar ierobežotu atbildību (*SPRL*), kurā maksātnespējas procesa administratori var darboties savā profesijā vai piedalīties maksātnespējas procesā kā tiesas ieceltais administrators vai tiesas ieceltais likvidators, gan novērošanas periodā un sanācijas procedūrā (tiesas ieceltais administrators), gan bankrota procedūras ietvaros, kā vispārējā kārtībā, tā arī vienkāršotā procedūrā (tiesas ieceltais likvidators).
- 2 Ar *Administrația* 2015. gada 13. augusta paziņojumu par nodokļa uzlikšanu prasītājam tika noteikts pienākums samaksāt papildu PVN 2 937 084 RON (Rumānijas lejas) apmērā par taksācijas periodu no 2010. gada 1. janvāra līdz 2014. gada 31. jūlijam, kā arī papildu nodokļu pienākumi 1 900 705 RON apmērā, kopā uz 4 837 789 RON. Nodokļu revīzijas ziņojumā, uz kuru pamatojās paziņojums par nodokļa uzlikšanu, būtībā ir norādīts, ka par dažiem pakalpojumiem, kas sniegti nodokļu revīzijas aptvertajā periodā, prasītājas uzņēmums PVN iekasēja tikai brīdī, kad iekasēja maksu par pakalpojumiem, nevis faktiskās izpildes brīdī.
- 3 Prasītāja iesniedza administratīvo sūdzību par 2015. gada 13. augusta paziņojumu par nodokļa uzlikšanu. Ar 2016. gada 10. maija lēmumu par sūdzību *Directia* noraidīja kā nepamatotu sūdzību attiecībā uz PVN summu 2 375 480 RON apmērā; daļēji to apmierināja un atcēla apstrīdēto paziņojumu par nodokļa uzlikšanu attiecībā uz PVN summu 123 266 RON apmērā; daļēji atsaucā paziņojumu par nodokļa uzlikšanu par summu 2 112 926 RON (ko veido PVN pamatparāds 212 221 RON apmērā un kavējuma procenti par PVN 1 457 894 RON apmērā, kā arī periodisko soda maksājumu saistībā ar PVN 432 811 RON apmērā) un beidzot noraidīja kā nepamatotu sūdzību attiecībā uz PVN summu 226 117 RON apmērā.
- 4 Lietā sastādītajā eksperta atzinumā ir noteikts, ka maksātnespējas procesa administratoru sniegtie pakalpojumi ir uzskatāmi par turpināti sniegtiem pakalpojumiem, par kuriem samaksa var tikt veikta viena gada laikā. Lēmumā par sūdzību ir apstiprināts, ka C izrakstīja saviem klientiem rēķinus un iekasēja PVN tikai dienā, kad saņēma atlīdzību par tiem sniegtajiem pakalpojumiem, pamatojot to ar apstākli, ka atlīdzība tika apstiprināta ar atliekošo nosacījumu par likvīdo līdzekļu esamību parādnieka kontā. Sūdzību izskatīšanai kompetentā iestāde ir uzskatījusi, ka 2003. gada Nodokļu kodeksā nodokļa iekasējamības gadījums un PVN iekasējamība nav nošķirti atkarībā no honorāra iekasēšanas atliekošo nosacījuma (likvīdo līdzekļu esamības parādnieka kontā), precizējot, ka, no iecelšanas dienas līdz atbrīvošanai no pienākumiem un atbildības ar maksātnespējas tiesas pieņemto nolēmumu, tiesas ieceltais administrators/likvidators sniedz pakalpojumus saistībā ar maksātnespējas/sanācijas/bankrota procedūru vadību neatkarīgi no tā, vai parādnieku kontos ir, vai nav, likvīdie līdzekļi.

- 5 Runājot par 2009. gadā noslēgto sadarbības līgumu starp civiltiesisko advokātu sabiedrību DDKK un prasītāju, saskaņā ar kuru DDKK piešķir prasītājam finansējumu un tiesības izmantot tās nosaukumu un logotipu visos profesionālajos un komunikācijas materiālos saskaņā ar zīmolu koplietošanas līguma (*co-branding*, turpmāk tekstā – “sadarbības līgums”) formulu, atskaitīšanas tiesības tika izslēgtas, jo rēķini par pakalpojumu sniegšanu nebija balstīti uz attaisnojošiem dokumentiem, kuri liecinātu, ka pakalpojumi ir sniegti prasītājam ar nodokli apliekamajiem darījumiem, atbilstoši 2003. gada Nodokļu kodeksa 145. panta 2. punkta a) apakšpunktam. Prasītāja apgalvoja, ka minētā līguma mērķis bija savstarpējā veicināšana un atbalsts, lai piesaistītu klientus, proti, lai atbalstītu tās esošo darbību un izveidotu filiāli Bukarestē. Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka pati sūdzību izskatīšanas iestāde uzskatīja, ka tā ir mārketinga stratēģija, lai, pievienojot DDKK logotipu, dažādotu un palielinātu klientu skaitu. Saskaņā ar sadarbības līgumu, prasītāja apņēmas samaksāt DDKK noteiktu procentuālo daļu no ienākumiem no savas profesionālās darbības. Saskaņā ar finanšu pārskatu, 2011. gadā ieņēmumu apjoms pieauga par 2 556 702 RON salīdzinot ar 2010. gadu (no 21 893 741 RON uz 24 450 443 RON).
- 6 2016. gada 11. martā prasītāja iesniedza iesniedzējtiesā administratīvu nodokļu sūdzību, lūdzot daļēji atcelt *Direcția* 2016. gada 10. maija lēmumu attiecībā uz tā rezolūtvās daļas 1. un 3. punktu; daļēji atcelt *Administrația* 2015. gada 13. augusta paziņojumu par nodokļa uzlikšanu, daļā par papildu nodokļa kredītu 4 488 406 RON apmērā par PVN un papildu izdevumiem; apturēt *Direcția* 2016. gada 10. maija lēmuma izpildi attiecībā uz tā rezolūtvās daļas 3. punktu un piespriest atbildētājam atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 7 Puses nav izteikušas savu nostāju par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu un tajā ietvertajiem jautājumiem.
- 8 Pēc būtības **atbildētāja** uzskata, ka apsvērumi, ar kuriem *Direcția* ir pamatojusi savu lēmumu par sūdzību par *Administrația* izsniegto paziņojumu par nodokļa uzlikšanu, esot prettiesiski un nepamatoti.
- 9 Attiecībā uz honorāra noteikšanas metodi prasītāja apgalvo, ka, lai gan tā ir iesniegusi kreditoru sapulces protokolu, kurā ir noteikta maksātnespējas administratora/likvidatora atlīdzība, atbildētāja ir uzskatījusi, ka attiecībā uz dažiem darījumiem spriedums par maksātnespējas procesa vai, atkarībā no gadījuma, bankrota procedūras uzsākšanu neesot iesniegts un ka tādējādi neesot pierādīts, ka maksātnespējas procesa administratora honorārs bija noteikts nevis šādā tiesas nolēmumā, bet tikai vēlāk, kreditoru sapulces lēmumā. Tomēr minētajā protokolā esot apliecināts brīdis, sākot no kura maksātnespējas administratora/likvidatora atlīdzība ir skaidri noteikta un kļuva skaidra un likvīda. Tāpēc atbildētāju prasība pēc papildu dokumentiem ir pārmērīga, vēl jo vairāk tāpēc, ka tiek pieprasīts pierādīt negatīvu faktu.

- 10 Attiecībā uz nodokļa iekasējamības gadījumu un PVN iekasējamību prasītāja apgalvo, ka iestāde atbildētāja kļūdaini interpretē un piemēro nodokļu tiesību normas, gan attiecībā uz honorāriem ar ikmēneša termiņu, gan attiecībā uz honorāriem, kuriem ir piemērojams nosacījums.
- 11 Prasītāja uzskata, ka attiecībā uz honorāriem ar ikmēneša termiņu ir uzskatāms, ka nodokļa iekasējamais gadījums un, netieši, PVN iekasējamība nevar rasties līdz ar maksātnespējas procesa sākšanu un maksātnespējas procesa administratora iecelšanu, ja tajā brīdī maksātnespējas tiesa nav noteikusi arī maksātnespējas administratoram/likvidatoram pienākošos honorāru. Turklāt, tā kā kredīts nav noteikts, par to nevar izrakstīt rēķinu. Tomēr *Directia* uzskatot, ka tiklīdz honorārs bija zināms pēc tā apstiprināšanas kreditoru sapulcē, prasītājam bija nekavējoties jāizsniedz rēķins par honorāru par iepriekšējo vai kārtējo mēnesi. Prasītāja apgalvo, ka *Directia* uzskatot, ka rēķina izsniegšana tikai mēnesī, kas seko apstiprināšanai [kreditoru sapulcē], esot novēlota. Turklāt, ja honorārs ir zināms arī pirms tā apstiprināšanas kreditoru sapulcē, jo pagaidu kārtībā to jau ir noteikusi maksātnespējas tiesa, pienākums izniegt rēķinu pastāvot tieši no procesa sākšanas brīža attiecībā uz pagaidu kārtībā noteiktajām summām un turpmāku izmaiņu gadījumā būtu jāizraksta rēķins par starpību.
- 12 Tomēr, prasītājas skatījumā, šādi sūdzības noraidīšanas pamati novirzoties no nodokļu normām par nodokļa iekasējamības gadījumu, PVN iekasējamību un rēķinu izsniegšanu, jo *Directia* secināja, ka prasītāja nav ievērojusi rēķinu izrakstīšanas termiņu un termiņu maksājamā PVN samaksai, iepriekš neizsakoties par nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanās brīdi, kas nosaka PVN iekasējamību.
- 13 Prasītāja apgalvo, pirmkārt, ka PVN iekasējamības gadījums neesot nosakāms, atsaucoties uz pienākumu noteiktā termiņā izrakstīt rēķinu, bet ka, tieši pretēji, nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanās brīdis ir brīdis, no kura ir aprēķināms imperatīvs termiņš rēķina izrakstīšanai (šajā ziņā skat. 2003. gada Nodokļu kodeksa 155. panta 15. punkta tiesību normas). Otrkārt, 2003. gada Nodokļu kodeksa 134.*bis* pantā likumdevējs ir skaidri noteicis gadījumus, kuros ir uzskatāms, ka nodokļa iekasējamības gadījums ir iestājies, atkarībā no sniegtā pakalpojuma konkrēta rakstura. Ņemot vērā prasītājas sniegtā pakalpojuma turpināto raksturu, nebūtu piemērojams noteikums, saskaņā ar kuru nodokļa iekasējamības gadījums iestājas preces piegādes/pakalpojuma sniegšanas brīdī, jo ir piemērojams viens no 2003. gada Nodokļu kodeksa 134. panta 7., 8. un 12. punktā paredzētajiem speciālajiem gadījumiem. Tādējādi prasītājas gadījumā nodokļa iekasējamības gadījums iestādoties vai nu datumā, kurā ir panākta vienošanās par honorāra samaksu (saskaņā ar kreditoru sapulces lēmumu), vai, atkarībā no gadījuma, rēķina izrakstīšanas datumā.
- 14 Nobeigumā prasītāja uzskata, ka, ja PVN iekasējamības gadījums iestājas rēķina izrakstīšanas datumā, nodoklis kļūstot iekasējams tikai tajā brīdī, tāpēc tā ir ievērojusi PVN samaksas termiņu. Turklāt arī, lai gan nodokļa iekasējamības gadījums atsaucas uz brīdi, kurā kreditoru sapulce nosaka atlīdzību, rēķins esot

jāizsniedz līdz nākamā mēneša piecpadsmitajam datumam, un šis termiņš ir ievērots.

- 15 Savā aizstāvības rakstā **atbildētāja Direcția** apgalvo, ka saskaņā ar valsts tiesībām nodokļa iekasējamības gadījums iestājas preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas datumā, un nodoklis kļūst iekasējams nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanās datumā. Izņēmuma kārtā nodoklis kļūst iekasējams pirms nodokļa iekasējamības gadījuma, rēķina izsniegšanas datumā, vai avansa saņemšanas brīdī pirms nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanās. Tāpēc nodokļa maksātājam ir pienākums izrakstīt rēķinu par preču piegādi/pakalpojumu sniegšanu līdz tā mēneša piecpadsmitajam datumam, kas seko mēnesim, kurā iestājas nodokļa iekasējamības gadījums.
- 16 Attiecībā uz honorāriem, kas ir noteikti ar nosacījumu (skaidras naudas esamība parādnieka kontā procedūras iznākumā), **prasītāja** uzskata, ka atbildētāja esot piemērojusi tādu pašu PVN juridisko režīmu kā honorāriem ar maksājuma termiņu, ņemot vērā, ka, tā kā prasītāja faktiski sniedz pakalpojumu, tai ir jāizraksta klientiem rēķins, jo 2003. gada Nodokļu kodeksā attiecībā uz nodokļa iekasējamības gadījumu un PVN iekasējamību neesot nošķirts pēc nosacījuma esamības.
- 17 Tomēr, prasītāja uzskata, ka sūdzību izskatīšanas iestāde neesot ņēmusi vērā apstākli, ka PVN ir jāmaksā pamatojoties uz saimniecisku darījumu (un tātad pamatojoties uz tiesiskajām attiecībām). Tomēr pati tiesisko attiecību esamība, kas darbojas kā nodokļa bāze, ir atkarīga no nosacījuma izpildes. Tātad var rasties divi gadījumi, atkarībā no tā, vai nosacījums ir izpildīts, vai nē: (i) ja nosacījums nav izpildīts (procedūras iznākumā parādnieka kontā nav likvīdo līdzekļu), ir uzskatāms, ka tiesiskās attiecības nekad nav pastāvējušas, jo nav pat tiesiska pamata PVN iekasēšanai. Šajā nozīmē prasītāja citē Tiesas 2015. gada 3. septembra sprieduma C-463/14, *Asparuhovo Lake Investment Company* 35. punktu. Tātad, ciktāl atlīdzība nav jāmaksā, jo nosacījums nav iestājies, lai gan pakalpojums faktiski ir ticis sniegts, vairs nav kompensācijas, jo pakalpojumam nav piemērojams PVN; (ii) ja nosacījums ir izpildīts (procedūras iznākumā parādnieka kontā ir likvīdie līdzekļi), tiesiskās attiecības kļūst noteiktas, bet tikai šajā punktā kļūst noteikti zināms fakts, ka honorārs ir jāmaksā, jo honorāra samaksa ir atlikta uz brīdi, uz kuru ir jāatsaucas, lai izvērtētu nosacījuma iestāšanos (procedūras beigas). Šādā gadījumā ir piemērojams 2003. gada Nodokļu kodeksa 134.bis panta 8. punkts, saskaņā ar kuru nodokļa iekasējamības gadījums iestājas datumos, kas norādīti līgumā par samaksu, vai rēķina izsniegšanas datumā.
- 18 Attiecībā uz īpašajām situācijām, kad kreditoru sapulce ir apstiprinājusi honorāra, par kuru ir izrakstīts rēķins, atcelšanu un atteikumu no turpmāka honorāra, tāpat kā nosacījuma neizpildes gadījumā, tiesiskās attiecībās nav kompensācijas, jo, zaudējot saimniecisko raksturu, pakalpojumam nav piemērojams PVN.

- 19 Attiecībā uz PVN, kuru nodokļu iestāde ir uzskatījusi par neatskaitāmu, prasītāja apgalvo, ka sūdzību izskatīšanas iestāde ir veikusi daudz dziļāku faktiskās situācijas analīzi salīdzinājumā ar nodokļu revīziju veikušā dienesta analīzi, gandrīz neņemot vērā nodokļu revīzijas ziņojumā izklāstītos faktiskos pamatus, kuri ir bijuši pamatā paziņojumiem par nodokļa uzlikšanu. Tādā veidā sūdzību izskatīšanas iestāde praktiski aizstāja minēto dienestu, pievienojot pavisam jaunus pamatus, lai pamatotu lēmumu atteikt tiesības atskaitīt PVN.
- 20 Turklāt prasītāja apgalvo, ka šāda sūdzību izskatīšanas iestādes pieeja ir pretrunā likuma normām un ka sūdzības par nodokļu administratīvajiem aktiem process ir preventīvs administratīvais process, kuru neregulē sacīkstes princips, jo nodokļa maksātājs vairs nevar izteikt savu nostāju par iespējamo faktiskās un tiesiskajās situācijai, kuru konstatēja un izmantoja nodokļu revīziju veikušais dienests, atkārtoto interpretāciju. Atgādinot 2003. gada Nodokļu procesa kodeksa 213. panta 1. punktu, prasītāja apgalvo, ka sūdzību izskatīšanas iestādes uzdevums esot pārbaudīt, vai faktiskie un tiesiskie pamati, kurus ir izmantojis nodokļu revīziju veikušais dienests, patiešām ir pamatoti un spēj pamatot izdoto paziņojumu par nodokļa uzlikšanu. Tāpēc sūdzību izskatīšanas iestāde nevar pievienot papildu argumentus, lai attaisnotu administratīvā akta likumību, jo ieinteresētais nodokļa maksātājs nekādā veidā nevar aizstāvēties pret šādiem argumentiem.
- 21 Aplūkojamajā gadījumā attiecībā uz atskaitāmo PVN sūdzību izskatīšanā kompetentā iestāde pārņēma secinājumus, kurus izdarījis nodokļu revīziju veikušais dienests, taču pamatoja tos ar pavisam citiem argumentiem, veicot faktiskās nodokļu situācijas pilnīgu rekonstrukciju. Runājot par minētajiem argumentiem, prasītājai nebija nekādas iespējas izteikt viedokli un tātad tai tika atņemtas tās tiesības uz aizstāvību, kas noteikti izraisa lēmuma par sūdzību atcelšanu.
- 22 Attiecībā uz civiltiesiskās advokātu sabiedrības DDKK izsniegtajiem rēķiniem, nodokļu pārbaudes iestāde atteica tiesības atskaitīt PVN par minētajiem darījumiem, jo, pirmkārt, netika pierādīts, ka pakalpojumi, par kuriem prasītājai tika izrakstīts rēķins, ir sniegti saskaņā ar sadarbības līgumu un attiecīgo papildu noteikumu, un nevis saskaņā ar līgumu Nr. 335204/03.12.2010, kas ir norādīts izsniegtajos rēķinos, un, otrkārt, no iesniegtajiem attaisnojošiem dokumentiem nebija iespējams noteikt iegādātā pakalpojuma raksturu vai pierādīt, ka tas bija nepieciešams veiktās darbības ar nodokli apliekamajiem darījumiem.
- 23 Prasītāja apgalvo, ka visi tās grāmatvedībā reģistrētie DDKK izsniegtie rēķini ir izsniegti pamatojoties uz sadarbības līgumu un tā papildu noteikumu. Rēķinos esot tikusi norādīta kļūdaina atsauce uz līgumu Nr. 335204/03.12.2010, kā to ir apliecinājuši DDKK pārstāvji.
- 24 Turklāt, prasītājas skatījumā, nodokļu pārbaudes iestāde ir apgalvojusi, ka attiecībā uz nevienu no reģistrētajiem DDKK rēķiniem dienestam, kas ir veicis nodokļu revīziju, nav darīti pieejami veiktās darbības pārskats vai darbu

kopsavilkums, vai cits atbilstošs dokuments, kas apliecinātu, ka pakalpojumi, par kuriem prasītājam ir izrakstīti rēķini, ir sniegti saskaņā ar sadarbības līgumu vai sadarbības līguma papildu noteikumu, un nevis saskaņā ar līgumu Nr. 335204/03.12.2010, kas ir norādīts izsniegtajos rēķinos, kā apgalvo abas komercsabiedrības, tomēr nepierādot to ar attaisnojošiem dokumentiem.

- 25 Ziņojumā ar priekšlikumu lēmumam par sūdzību nodokļu revīziju veikušais dienests tomēr apgalvoja, ka praksē atskaitīšanas tiesību atteikuma iemesls ir nevis nepareizi norādītais rēķina izsniegšanas pamats, bet gan apstākļi, ka nebija iespējams noteikt saikni starp izsniegtajos rēķinos norādītajām summām un sadarbības līgumu, kas tika noslēgts ar DDKK. Sūdzību izskatīšanā kompetentā iestāde esot papildinājusi argumentus, kuri bija izmantoti ziņojumā par nodokļu revīziju, un esot apgalvojusi, ka prasītāja neiesniedza dokumentus, no kuriem faktiski izrietētu sniegtie pakalpojumi, tādā kontekstā, kad saskaņā ar sadarbības līgumu prasītājam ir jāveic visi aprēķini saistībā ar katru mēnesi maksājamo summu.
- 26 Saskaņā ar sadarbības līguma 5.1. punktu, ņemot vērā 1. punktā noteikto, “DDKK piešķir C tiesības izmantot tās nosaukumu un tās logotipu visos profesionālajos un komunikācijas materiālos saskaņā ar zīmolu koplietošanas līguma (*co-branding*) formulu”. Turklāt, lai atmaksātu piešķirto finansējumu, C, kā arī tās meitasuzņēmumiem bija jāmaksā DDKK summa 10 % apmērā (plus PVN) no visiem ieņēmumiem, kas gūti no C profesionālās darbības, sākot no sadarbības līguma spēkā stāšanās dienas un visā tā darbības laikā. Pēc tam, pievienojot papildu noteikumu, tika panākta vienošanās, ka DDKK maksājamās summas aprēķina pamatā būs tikai mainīgie ieņēmumi un ka sadarbības līgumā noteiktā 10 % likme kļūs par 7 %, ja gada mainīgie ieņēmumi būs mazāki par 3 miljoniem euro, un 9 %, ja tie pārsniedz šo robežu.
- 27 Prasītājas skatījumā, DDKK izsniegtajos rēķinos norādītajās summās esot ievēroti visi līguma noteikumi par maksājamo summu aprēķināšanas metodēm, kā izriet no tiem pievienotajiem aprēķiniem.
- 28 Turklāt laikposmā 2009.–2011. gads prasītāja esot veikusi maksājumus DDKK, pildot tās līgumisko pienākumu atmaksāt piešķirto finansējumu, un nodokļu iestādes, kuras ir pārbaudījušas attiecīgo periodu, neapstrīdēja minētos darījumus.
- 29 Tā turklāt apgalvo, ka sadarbības līguma mērķis bija īstenot *co-branding* formulu, kas ir jēdziens, kas definē aliansi starp zīmoliem, ar kuras palīdzību tiek īstenoti abpusēji izdevīgi risinājumi, un tā ir labāka par klasisko konkurenci. Izmantojot šo mārketinga stratēģiju, prasītāja vēlējās iekļūt Bukarestes maksātspējas pakalpojumu tirgū un veicināt saimnieciskās darbības subjektu piesaisti no galvaspilsētas, un šis mērķis lielā mērā tika sasniegts, pateicoties tās nosaukuma asociēšanai ar slavenā juridiskā biroja DDKK nosaukumu. Tādos apstākļos prasītāja apgalvo, ka ir izpildīti visi likumā paredzētie nosacījumi PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanai saistībā ar summām, kuras tika samaksātas DDKK saskaņā ar sadarbības līgumu un tā papildu noteikumu: neesot apšaubīta

faktiskā *co-branding* pakalpojumu sniegšana, jo DDKK nosaukums un logotips bija izmantoti visos prasītājas profesionālajos un komunikāciju materiālos, atbilstoši līguma noteikumiem; saikne starp minētajiem pakalpojumiem un prasītājas ar nodokli apliekamajiem darījumiem skaidri izrietot no to mērķa, proti, izveidot savu klientu loku un piesaistīt DDKK klientus, lai tie kļūtu par prasītājas klientiem.

- 30 Prasītāja, atsaucoties uz Tiesas 2013. gada 18. jūlija sprieduma C-124/12, *AES-3C Maritza East 1*, 31. punktu, apgalvo, ka minētajām izmaksām ir tieša un tūlītēja saikne ar visu tās kā nodokļa maksātājas saimniecisko darbību.
- 31 Attiecīgais sadarbības līgums esot noslēgts vienīgi tās paplašināšanas un attīstības interesēs, tāpēc tiešas un tūlītējas, kā arī tikai ekonomiskās saiknes esamība esot neapstrīdama. Turklāt saskaņā ar finanšu pārskatu, 2011. gadā tās ieņēmumu summa, salīdzinot ar 2010. gadu, pieauga par 2 556 702 RON (no 21 893 741 RON līdz 24 450 443 RON). Prasītāja arī apgalvo, ka sūdzību izskatīšanā kompetentās iestādes secinājums, saskaņā ar kuru tā nav uzrādījusi dokumentus, no kuriem faktiski izriet sniegtie pakalpojumi, pārkāpjot principu par būtības pārākumu pār formu, jo prasība pierādīt pakalpojumu saturu ar dokumentiem esot pārmērīga, ņemot vērā, ka pakalpojumi nevar tikt kvantitatīvi noteikti materiālā dokumentā.
- 32 Prasītāja, šajā ziņā atsaucoties uz Tiesas judikatūru, uzskata, ka PVN atskaitīšanas režīma pamatā ir nodokļa neitralitātes princips, saskaņā ar kuru nodokļa maksātājiem nedrīkst liegt, izpildāmo tehnisko prasību daudzuma un rakstura dēļ, izmantot to tiesības atskaitīt PVN vai padarīt šo tiesību izmantošanu par praktiski neiespējamu vai ārkārtīgi sarežģītu.
- 33 Prasītāja uzskata, ka tātad atbilstoši spriedumiem *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* atteikums atzīt tiesības atskaitīt PVN par rēķiniem, kas ir izsniegti saskaņā ar zīmolu koplietošanas līgumu, ar tādu pamatojumu kā pakalpojumu sniegšanu apliecinošo dokumentu neesamība, esot nepamatots, jo ar to tiekot pārkāpts PVN neitralitātes princips.
- 34 **Atbildētāja Direcția** apgalvo, ka ar izvirzītajiem argumentiem prasītāja neesot pierādījusi, ka rēķinā norādītos pakalpojumus patiešām ir sniedzis tās partneris, un nav atspēkojusi dienesta, kas ir veicis nodokļu revīziju, secinājumu, saskaņā ar kuru PVN summa 646 673 RON apmērā ir atskaitīta, pamatojoties uz rēķiniem par pakalpojumu sniegšanu, nevis pamatojoties uz attaisnojošu dokumentu, kas pierādītu, ka pakalpojumu sniegšana ir paredzēta tās ar nodokli apliekamiem darījumiem.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 35 Runājot par **pirmo jautājumu**, iesniedzējtiesa norāda, ka ir nepieciešams precizēt Direktīvas 2006/112 64. panta 2. punktā minēto jēdzienu “preču piegādi vai

- pakalpojumu sniegšanu, kas pastāvīgi veikta kādā laikposmā”, un šīs definīcijas piemērošanu konkrēti maksātnespējas procesa administratoru/likvidatoru darbībai.
- 36 Maksātnespējas administratora vai likvidatora ikmēneša honorāru ir noteikusi maksātnespējas tiesa vai kreditoru sapulce un no šī viedokļa prasītājas honorārs ir noteikts.
- 37 Prasītāja apgalvo, ka tās situācijai esot piemērojama 2003. gada Nodokļu kodeksa 134.*bis* panta 8. punktā paredzētā tiesību norma, jo runa ir par turpināti sniegtiem pakalpojumiem, par kuriem samaksa var tikt veikta viena gada laikā. Valsts normatīvajā tekstā nav ietverts izsmeļošs uzskaitījums, bet kā piemērs ir uzskaitītas dabasgāzes, ūdens piegādes, telefona pakalpojumi, elektroenerģijas piegādes “un citi līdzīgi pakalpojumi”. Tā kā šķiet, ka Direktīvas 2006/112 64. pantā ir izdarīta atkāpe no 63. pantā paredzētā noteikuma un tādējādi tas ir jāinterpretē šauri (skat. spriedumu, 2006. gada 21. februāris, *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments*, C-419/02, Krājums, 2006, 1-1685. lpp., 45. punkts), rodas nepieciešamība precizēt, vai maksātnespējas procesa administratoru/likvidatoru sniegtie pakalpojumi ietilpst 2003. gada Nodokļu kodeksa 134.*bis* panta 8. punktā minētajā kategorijā “un citi līdzīgi pakalpojumi”, un tādējādi, vai ir izpildīts Eiropas mērogā noteiktais nosacījums, kas ir paredzēts [Direktīvas 2006/112] 64. panta 2. punktā attiecībā uz prasību valsts tiesiskajam regulējumam: “Dalībvalstis var paredzēt, ka konkrētos gadījumos [...]”.
- 38 Tā kā valsts tiesību normā uzskaitītajiem pakalpojumiem un piegādēm ir konkrēts raksturojums, jo tās ir dabasgāzes, ūdens, u.c. piegādes, tātad komunālie pakalpojumi, ir nepieciešama Tiesas atbilde, ņemot vērā Direktīvas 2006/112 64. panta 2. punktu.
- 39 Atkarībā no šo pakalpojumu klasifikācijas tiks noteikti arī nodokļa iekasējamības gadījums un brīdis, kurā aplūkojamajā gadījumā PVN kļūst iekasējams, proti, nākamajā mēnesī pēc honorāra noteikšanas, saskaņā ar 2003. gada Nodokļu kodeksa 155. pantu, to skatot kopā ar PVN direktīvas 66. panta c) punktu, vai viena gada laikā, ja pakalpojums ir uzskatāms par sniegtu pastāvīgā veidā.
- 40 Attiecībā uz **otro jautājumu** iesniedzējtiesa uzskata, ka aplūkojamajā gadījumā rodas problēma noteikt nodokļa iekasējamības gadījumu un brīdi, kurā nodoklis kļūst iekasējams tieši maksātnespējas procesa administratoru darbības īpašajā gadījumā, ja PVN ir iekasēts vienīgi datumā, kad tika saņemts maksājums par maksātnespējas procedūras ietvaros sniegtajiem pakalpojumiem un kreditoru sapulce ir noteikusi, ka maksātnespējas procesa administratora honorāra samaksa ir atkarīga no likvīdo līdzekļu esamības parādniēku kontos.
- 41 Šajā nozīmē prasītāja, atsaucoties uz Tiesas spriedumu lietā *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14), apgalvo, ka, ja nav ar nodokli apliekama ekonomiska darījuma, PVN parāds nevarot rasties. Otrkārt, iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar Likuma Nr. 85/2006 4. panta 4. punktu, noteikts maksājums vienmēr tiek izdarīts. Šādā situācijā tiek jautāts, vai aplūkojamajā gadījumā

korekcijas mehānisms nebūtu piemērotāks gadījumā, ja parādnieku kontos nav likvīdo līdzekļu, kā rezultātā PVN tiktu iekasēts nekavējoties.

- 42 Turklāt, pakārtoti, ņemot vērā Tiesas 2018. gada 29. novembra sprieduma C-548/17, *Finanzamt Goslar*, 28. punktā spriesto, iesniedzējtiesa jautā, vai aplūkojamajā gadījumā maksātnespējas procesa administratoru sniegtie pakalpojumi rada turpmākus avansa maksājumus vai turpmākus maksājumus.
- 43 **Trešā jautājuma** mērķis ir noteikt, vai, lai pierādītu tiesības atskaitīt PVN zīmolu koplietošanas līguma (*co-branding*) gadījumā, pierādījumu ziņā ir pietiekami, ka nodokļa maksātājs, lai pamatotu materiāltiesisko nosacījumu par tiešas un tūlītējas saiknes esamību starp sākotnējiem nodokļa maksātāja pirkumiem un pakārtotiem darījumiem, pierāda tikai apgrozījuma vai ar nodokli apliekamo darījumu vērtības pieaugumu pēc līguma noslēgšanas, bez citiem attaisnojošiem dokumentiem.
- 44 Apstiprinošas atbildes gadījumā, ja nav attaisnojošo dokumentu, izņemot rēķinus, kuros ir norādīts PVN, un, protams, pašu zīmolu koplietošanas līgumu (*co-branding*), iesniedzējtiesai ir radušās šaubas par kritērijiem, kuri ir jāņem vērā, lai noteiktu faktisku atskaitīšanas tiesību apmēru. Citiem vārdiem, tā lūdz noteikt, vai, ja nav citu attaisnojošu dokumentu, tiešas un tūlītējas saiknes esamība starp sākotnējiem nodokļa maksātāja pirkumiem un pakārtotiem darījumiem ir pietiekama, lai atzītu tiesības pilnībā atskaitīt rēķinos norādīto PVN.
- 45 Iesniedzējtiesa uzskata, ka trešais jautājums nezaudē priekšmetu pēc Tiesas 2021. gada 25. novembra sprieduma *Amper Metal*, C-334/20, jo, pirmkārt, atšķirībā no minētās lietas, šajā lietā apgrozījums pieauga, un, otrkārt, jautājums attiecas uz pierādīšanas standartu, kas ir piemērojams dokumentiem, kuri ir nepieciešami, lai pierādītu, ka ir izpildīts materiāltiesisks nosacījums par tiešu un tūlītēju saikni, un galu galā tiesības atskaitīt PVN.
- 46 **Ceturtais jautājums** ir uzdots kontekstā, kurā attiecībā uz PVN, ko nodokļu revīziju veicošais dienests ir uzskatījis par neatskaitāmu, sūdzību izskatīšanā kompetentā iestāde apstiprināja paziņojumā par nodokļa uzlikšanu izmantoto risinājumu, bet papildināja faktisko nodokļu situāciju, apmierinot jaunus faktiskos un juridiskos argumentus salīdzinājumā ar nodokļu revīzijas ziņojumā ietvertajiem argumentiem, uz kuriem pamatojās paziņojuma par nodokļa uzlikšanu izdošana.
- 47 Iesniedzējtiesa norāda, ka prasītājam ir noteikti pagaidu tiesiskās aizsardzības pasākumi, apturot parāda sertifikātu līdz tiesas, kas izskata lietu pēc būtības, nolēmumam, un uzsver apstākli, ka savā prasības pieteikumā par lēmumu par sūdzību prasītāja apstrīd jaunus minētajā lēmumā izmantotos pamatus.
- 48 Analizējot Tiesas judikatūru, iesniedzējtiesa vispirms atsauca uz sprieduma lietā *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics* 78. un 79. punktu, saskaņā ar kuriem efektivitātes princips neprasa, ka apstrīdēts lēmums, tā kā tas ir ticis pieņemts, pārkāpjot tiesības uz aizstāvību, visos gadījumos tiktu atcelts. Faktiski administratīvā procesa iznākumā pieņemts lēmums var tikt atcelts

tiesību uz aizstāvību pārkāpuma dēļ tikai tad, ja šā pārkāpuma neesamības gadījumā šī procesa iznākums varētu būt citāds.

- 49 Pēc tam tiek atgādināts Tiesas sprieduma lietā *Ispas* 37. punkts, saskaņā ar kuru, lai noskaidrotu, vai konkrētajā lietā ir ievērotas no efektivitātes principa izrietošās prasības, ir jānovērtē ne tikai atbilstošo valsts procesuālo normu saturs, bet arī to konkrēti veiktā piemērošana. Šis vērtējums ir jāveic iesniedzējtiesai.
- 50 Turklāt iesniedzējtiesa uzskata, ka Tiesas sprieduma lietā C.F. (Nodokļu revīzija) 35. un 36. punktā ir atkārtoti apstiprināts nosacījums par kaitējuma esamību un ka šajā spriedumā nav sniegti jaunie elementi attiecībā uz tiesībām uz aizstāvību.
- 51 Ņemot vērā šos elementus, iesniedzējtiesa jautā, vai šajā gadījumā nevar *de plano* atsaukties uz kaitējumu, ņemot vērā, ka prasītājam ir noteikti pagaidu tiesiskās aizsardzības pasākumi saskaņā ar Likuma Nr. 554/2004 par administratīvo procesu 14. pantu. Precīzāk, pamatojoties uz Tiesas sprieduma lietā *Kamino International Logistics* un *Datema Hellmann Worldwide Logistics* 73. punkta interpretāciju *a contrario*, iesniedzējtiesa jautā, vai var secināt, ka tiktāl, ciktāl valsts tiesiskais regulējums aplūkojamajā gadījumā ir ļāvis apturēt parāda sertifikātu (paziņojumu par nodokļa uzlikšanu) līdz tā iespējamajam grozījumam tiesā, tiesību uz aizstāvību princips netika pārkāpts.