

Lieta C-726/23**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar
Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2023. gada 28. novembris

Iesniedzējtiesa:

Curtea de Apel București (Bukarestes apelācijas tiesa, Rumānija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2021. gada 16. septembris

Apelācijas sūdzības iesniedzēja – prasītāja pirmajā instancē:

SC Arcomet Towercranes SRL

Atbildētājas apelācijas tiesvedībā – atbildētājas pirmajā instancē:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București
(Bukarestes Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija, Rumānija)

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București
(Vidējo nodokļu maksātāju pārvaldības nodokļu administrācija,
Rumānija)

Pamatlietas priekšmets

Apelācijas sūdzība par *Tribunalul București* (Bukarestes apgabaltiesa, Rumānija) spriedumu, ar kuru ir noraidīts *SC Arcomet Towercranes SRL* (turpmāk tekstā – “prasītāja”) iesniegtais prasības pieteikums, ar kuru tika lūgts daļēji atcelt lēmumu noraidīt sūdzību, kas tika iesniegta par paziņojumu par nodokļa uzlikšanu par summu 437 705 RON (Rumānijas lejas) par papildu maksājamo pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) un summu 222 917 RON par saistītajiem maksājumiem (kavējuma procenti un soda naudas), kā arī daļēji atcelt paziņojumu par minēto nodokļu pienākumu konstatējumu un nodokļu pārbaudes protokolu, kas pamatoja paziņojumu par nodokļa uzlikšanu. Prasītāja turklāt lūdza atcelt pienākumu samaksāt divas apstrīdētās summas, kā arī atzīt tiesības uz summas 84 973 RON atmaksu un piespriest šīs summas faktisku atmaksu.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Saskaņā ar LESD 267. pantu iesniegtais lūgums interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu un 168. un 178. pantu.

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka summa, par kuru sabiedrība (mātesuzņēmums) izrakstīja rēķinu saistītajai sabiedrībai (operatīvai sabiedrībai) un kas ir vienāda ar summu, kas nepieciešama, lai operatīvas sabiedrības peļņu pielāgotu veiktajai darbībai un uzņemtajiem riskiem, atbilstoši ESAO Transfercenu noteikšanas vadlīnijās paredzētajai peļņas normas metodei, ir uzskatāma par samaksu par pakalpojumu, kura tādējādi ietilpst PVN piemērošanas jomā?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, saistībā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. un 178. panta interpretāciju, vai nodokļu iestādēm ir tiesības papildus rēķinam pieprasīt arī dokumentus (piemēram, darbības pārskatus, darbu gaitu apliecināšus dokumentus u.c.), kuri attaisno iegādāto pakalpojumu izmantošanu nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, vai arī šai PVN atskaitīšanas tiesību analīzei būtu jāpamatojas vienīgi uz tiešo saikni starp pirkumu un piegādēm/pakalpojumiem, vai [starp pirkumu un] visu nodokļa maksātāja saimniecisko darbību?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Eiropas Savienības Pamattiesību harta (turpmāk tekstā – “Harta”): 41. panta 1. punkts un 2. punkta a) apakšpunkts.

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts un 168. un 178. pants.

Atbilstošā Tiesas judikatūra

Spriedums, 1985. gada 14. februāris, *Rompelman/Minister van Financiën*, 268/83, EU:C:1985:74, 24. punkts; spriedums, 1996. gada 29. februāris, *Inzo/Belgische Staat*, C-110/94, EU:C:1996:67, 23. un 24. punkts; spriedums, 1996. gada 5. decembris, *Reisdorf/Finanzamt Köln-West*, C-85/95, EU:C:1996:466, 19., 26. un 29. punkts; spriedums, 1997. gada 18. decembris, *Garage Molenheide u.c./Belgische Staat*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1996:623, 48. punkts; spriedums, 2007. gada 8. februāris, *Investrand*,

C-435/05, EU:C:2007:87, 22.–24. punkts; spriedums, 2012. gada 6. septembris, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, 33., 34., 48. un 49. punkts; spriedums, 2012. gada 6. decembris, *Bonik*, EU:C:2012:774, 25.–27. un 29. punkts; spriedums, 2013. gada 21. februāris, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 19. punkts; spriedums, 2014. gada 3. septembris, *GMAC UK*, C-589/12, EU:C:2014:2131, 29. punkts; spriedums, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 59. punkts; spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 26.–29. punkts.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu, turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”):

- 11. pantā ir paredzēts, ka, nosakot nodokļa, nodevas vai obligātās sociālās apdrošināšanas iemaksas summu, nodokļu iestādes var neņemt vērā darījumu, kuram nav saimnieciskā mērķa, pielāgojot tā nodokļu sekas, vai arī var pārkvalificēt darījuma vai darbības formu, lai atspoguļotu darījuma vai darbības saimniecisko saturu (princips par ekonomiskā faktora pārākumu pār tiesisko faktoru);
- 19. panta 5. punktā ir paredzēts, pirmkārt, ka darījumus starp saistītiem subjektiem veic saskaņā ar principu par cenu brīvās konkurences tirgū un noteiktos vai paredzētos apstākļos, kas nedrīkst atšķirties no komerciālām vai finansiālām attiecībām, kas izveidojas starp neatkarīgiem uzņēmumiem, un, otrkārt, ka, nosakot saistīto subjektu peļņu, ņem vērā principus, kuri attiecas uz transfertcenu noteikšanu;
- 126. pantā ir paredzēts, ka ar nodokli apliekamie darījumi ir atlīdzības darījumi, kas ir vai tiek pielīdzināti preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai, uz ko attiecas PVN, kā arī ir noteikti kumulatīvi nosacījumi darījuma uzskatīšanai par ar nodokli apliekamo darījumu;
- saskaņā ar 129. pantu pakalpojumu sniegšana ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde;
- 145. panta 2. punktā ir paredzētas nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt PVN par pirkumiem, ja šie pirkumi ir izmantoti noteiktiem darījumiem saistībā ar šiem pirkumiem, tostarp “ar nodokli apliekamiem darījumiem” [a) apakšpunkts];
- 146. panta 1. punktā cita starpā ir paredzēts, ka, lai izmantotu tiesības atskaitīt maksājamo vai samaksāto nodokli par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, kas veiktas vai kas jāveic, nodokļa maksātājam ir jā saglabā rēķins, kas sagatavots atbilstoši 155. panta noteikumiem;

- 150. pantā būtībā ir paredzēts, ka pienākums maksāt nodokli ir pakalpojumu saņēmējam, ja pakalpojumi ir sniegti Rumānijā, arī tad, ja pakalpojumus sniedz nodokļa maksātājs, kas nav reģistrēts Rumānijā;

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (Likuma Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu piemērošanas noteikumi, apstiprināti ar Rumānijas valdības lēmumu Nr. 44/2004, turpmāk tekstā – “Piemērošanas noteikumi”):

- 2. punkta (2) apakšpunkts attiecībā uz Nodokļu kodeksa 126. pantu:

“Saskaņā ar Nodokļu kodeksa 126. panta 1. punkta a) apakšpunktu preču piegāde un/vai pakalpojumu sniegšana tiek veikta pret atlīdzību. “Atlīdzības” nosacījums nozīmē, ka pastāv tieša saikne starp darījumu un saņemto atlīdzību. Darījums ir apliekams ar nodokli, ja tas sniedz klientam priekšrocības un saņemtā atlīdzība ir saistīta ar saņemto priekšrocību, atbilstoši turpmāk norādītajam:

a) nosacījums par priekšrocību pastāvēšanu klientam ir izpildīts, ja preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs apņemas piegādāt noteiktas preces un/vai sniegt noteiktus pakalpojumus personai, kura veic maksājumu, vai, ja maksājuma nav, ja darījums ir veikts, lai varētu uzņemties šādas saistības. Šis nosacījums ir saderīgs ar apstākli, ka pakalpojumi ir kolektīvi, tie nav precīzi izmērāmi, vai arī izriet no likumā noteiktas prasības;

b) nosacījums par saiknes esamību starp darījumu un saņemto atlīdzību ir izpildīts arī tad, ja cena neatspoguļo parasto darījuma vērtību, proti, ir izteikta kā iemaksas, preces vai pakalpojumi, cenas atlaides, vai arī to tieši maksā nevis saņēmējs, bet trešā persona”.

- 41. punktā attiecībā uz Nodokļu kodeksa 11. pantu ir precizēts, ka nolūkā piemērot transfertcenu noteikšanas noteikumus Rumānijas nodokļu iestādes ņem vērā principus, kas noteikti Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas Transfertcenu noteikšanas vadlīnijās daudz nacionāliem uzņēmumiem un nodokļu administrācijām (turpmāk tekstā – “ESAO vadlīnijas”). Saskaņā ar ESAO vadlīniju 4.38. punktu var tikt veiktas “kompensējošās korekcijas”: tās attiecas uz korekciju kontekstā, kurā nodokļu maksātājs nodokļu vajadzībām deklarē transfertcenu, kas, tā skatījumā, atbilst nesaistītu pušu darījuma principam, pat ja šī cena atšķiras no cenas, kas ir faktiski samaksāta starp saistītajiem uzņēmumiem.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (2003. gada 24. decembra Valdības rīkojums Nr. 92/2003 par Nodokļu procesa kodeksu, turpmāk tekstā – “Nodokļu procesa kodekss”):

- 6. pantā ir paredzēts, ka nodokļu iestāde savu pilnvaru un kompetences robežās ir tiesīga izvērtēt ar nodokļiem saistīto faktu atbilstību un pieņemt risinājumu, kas balstīts uz tiesību normām, kā arī uz pilnīgiem konstatējumiem par visiem apstākļiem, kas ļauj spriest par konkrēto lietu;

- 64. pantā ir paredzēts, ka nodokļu maksātāja attaisnojošie dokumenti un grāmatvedības uzskaitē ir pierādījums nodokļa bāzes noteikšanai; šajā nolūkā ņem vērā arī citus pierādījuma dokumentus, ja tādi ir;
- Saskaņā ar 65. pantu nodokļu maksātājam ir pienākums pierādīt tiesiskos un faktiskos apstākļus, kuri pamato tā deklarācijas un katru nodokļu iestādē iesniegto pieprasījumu [1. punkts], un nodokļu iestādei ir pienākums pamatot paziņojumu par nodokļa uzlikšanu ar pierādījumiem vai saviem konstatējumiem [2. punkts];
- 107. pantā ir paredzētas nodokļu maksātāja tiesības tikt informētam nodokļu pārbaudes gaitā, kā arī iespēja paust savu viedokli par nodokļu iestādes konstatējumiem un to nodokļu sekām;
- 109. pantā ir regulēti tā nodokļu pārbaudes protokola izstrādes nosacījumi un sekas, pamatojoties uz ko tiek izdots paziņojums par nodokļa uzlikšanu attiecībā uz starpībām salīdzinājumā ar nodokļu pienākumiem pārbaudītajos laikposmos.

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja ietilpst uzņēmumu grupā *Arcomet*, kas ir neatkarīga globāla grupa celtnu nomas nozarē. Grupas ietvaros prasītāja pērk vai nomā celtnus, kurus pēc tam pārdod vai iznomā klientiem. Grupas mātesuzņēmums *Arcomet Service NV*, kas ir Beļģijas sabiedrība (turpmāk tekstā – “*Arcomet* Beļģija”), meklē piegādātājus Rumānijas sabiedrībai (kā arī citām grupas sabiedrībām) un apspriež līgumu noteikumus ar minētajiem piegādātājiem. Pēc tam prasītāja izveido līgumiskās attiecības ar piegādātājiem un gala klientiem.
- 2 2010. gada decembrī *Deloitte Belastingconsulenten* (Beļģijas sabiedrība) veica transfertcenu izpēti sabiedrībai *Arcomet* Beļģija saistībā ar tās attiecībām ar saistītām vienībām, tostarp prasītāju. Pēc pētījumā veiktās detalizētas salīdzināmības analīzes tika novērtēts, ka finanšu rezultāts (darbības peļņas norma) tirgus līmenī, kas saistītajām vienībām (tostarp prasītājai) būtu jāreģistrē saskaņā ar transfertcenu noteikšanas noteikumiem, ir no – 0,71 % līdz 2,74 %.
- 3 Rumānijā pētījuma secinājumi tika iekļauti 2012. gada 24. janvārī noslēgtajā līgumā starp *Arcomet* Beļģija un prasītāju, ar kuru puses uzņēmās pienākumus un riskus, veicot celtnu pārdošanas, pirkšanas un nomas darbības. Šis līgums bija jāpiemēro komercattiecībām, kuras bija izveidotas, sākot no 2011. gada 1. janvāra.
- 4 Minētā līguma 3. pantā ir noteikti prasītājas (saukta par “operatīvu sabiedrību”) pienākumi nolūkā noteikt vietējo stratēģiju, lai panāktu celtnu parka maksimālu noslogojumu un maksimāli palielinātu cenas, kuras tiek piedāvātas klientiem, kurus tā nodrošinās savam mātesuzņēmumam *Arcomet* Beļģija (saukts par “pasūtītāju”).

- 5 Līguma 3. pantā ir noteikti pasūtītāja pienākumi:
- operatīvi izpildīt komerciālus pienākumus, kuri ietver stratēģijas izstrādi un plānošanu, (pamat)līgumu apspriešanu ar trešām personām – piegādātājiem, finansēšanas līgumu noteikumu un nosacījumu apspriešanu, inženieriju, finanses, [celtņu] parka centrālo pārvaldību un kvalitātes un drošības vadību;
 - pasūtītājs uzņemas būtiskākus ekonomiskos riskus saistībā ar operatīvas sabiedrības darbību, ar nosacījumu, ka tā ievēro pasūtītāja norādījumus, procedūras un lēmumus šajā ziņā.
- 6 Saskaņā ar 2010. gada decembra pētījuma secinājumiem līgumā bija paredzēts, ka prasītājam ir nodrošināta darbības peļņas norma no $-0,71\%$ līdz $2,74\%$. Šajā saistībā 2012. gada 24. janvāra līguma 5. pantā bija regulēta pušu atlīdzība un līguma 3. pielikumā noteikti šādi noteikumi:
- gada beigās tika pārbaudīts, vai operatīvas sabiedrības peļņas norma pirms nodokļu nomaksas (*[profit before tax margin]* PBTM) ir no $-0,71\%$ līdz $+2,74\%$;
 - ja operatīvas sabiedrības PBTM bija mazāka par $-0,71\%$, tā izrakstīja pasūtītājam rēķinu par starpību starp sasniegto tīro peļņu pirms nodokļu nomaksas (*[net profit before taxes]* NPBT) un PBTM $-0,71\%$;
 - ja operatīvas sabiedrības PBTM bija lielāka vai vienāda ar $-0,71\%$, bet mazāka par $+2,74\%$, nevienai pusei nebija tiesību uz atlīdzību;
 - ja operatīvas sabiedrības PBTM bija lielāka par $+2,74\%$, pasūtītājs izrakstīja operatīvai sabiedrībai rēķinu par starpību starp sasniegto NPBT un PBTM $2,74\%$.
 - ievērojot nesaistītu pušu darījuma principu iegūtais PBTM aprēķins $-0,71\%$ un $2,74\%$ katram finanšu gadam pusēm bija jāapspriež un jāaskaņo, pamatojoties uz provizoriskiem finanšu pārskatiem un, ja nepieciešams, pēc tam tas tika koriģēts, pamatojoties uz pārbaudītiem un apstiprinātiem finanšu pārskatiem.
- 7 Līgumā bija paredzēts katru gadu izrakstīt izlīdzināšanas rēķinu, lai atbrīvotu puses no to savstarpējām saistībām:
- prasītāja sabiedrībai Arcomet Beļģija, lai segtu pārmērīgos zaudējumus zem robežas $-0,71\%$, vai
 - Arcomet Beļģija prasītājam, lai atgūtu peļņas pārpalikumu virs robežas $2,74\%$.
- 8 2011., 2012. un 2013. gadā prasītāja reģistrēja peļņas pārpalikumu, par ko saņēma no Arcomet Beļģija trīs izlīdzināšanas rēķinus bez PVN, par summām 250 937,77 EUR (1 081 868 RON) (turpmāk tekstā – “1. rēķins”),

162 076,24 EUR (741 905 RON) (turpmāk tekstā – “2. rēķins”) un 281 769,66 EUR (1 252 128 RON) (turpmāk tekstā – “3. rēķins”).

- 9 Beļģijas nodokļu iestādēm iesniegtajā deklarācijā *Arcomet* Beļģija sākotnēji norādīja, ka šie trīs rēķini attiecas uz preču piegādēm Kopienas iekšienē. Pēc tam 2015. gadā *Arcomet* Beļģija izdarīja korekciju sākotnējā deklarācijā un Beļģijas nodokļu iestādes uzskatīja, ka “izlīdzināšanas” rēķini attiecas uz pakalpojumu sniegšanu.
- 10 Savukārt prasītāja savā nodokļu deklarācijā norādīja, ka 1. un 2. rēķins, kas bija izrakstīti 2012. gadā, attiecas uz pakalpojumu pirkumiem Kopienas iekšienē, kuriem tā piemēroja apgrieztās iekasēšanas kārtību. Prasītāja nenorādīja 2013. gadā izrakstīto 3. rēķinu, jo uzskatīja, ka tas attiecoties uz darījumiem, kas nav apliekami ar PVN.
- 11 Laikā no 2015. gada 28. janvāra līdz 2015. gada 7. jūlijam prasītājai tika veikta nodokļu pārbaude; pārbaudītais periods aptvēra laiku no 2011. gada 1. janvāra līdz 2014. gada 31. decembrim. Pārbaude attiecas uz PVN deklarāciju iesniegšanu ar negatīvām summām un atmaksas opciju, ar kuru prasītāja lūdza atmaksāt 84 973 RON.
- 12 Nodokļu inspektori savā ziņojumā secināja, ka minētie izlīdzināšanas rēķini attiecas uz pārvaldības pakalpojumiem, kurus prasītāja iegādājās no *Arcomet* Beļģija, un šajā sakarā lūdza iesniegt attaisnojošus dokumentus, kas apliecinātu pakalpojumu faktisko sniegšanu un to izpildes nepieciešamību prasītājas ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām.
- 13 Turklāt nodokļu inspektori apmainījās ar informāciju ar Beļģijas nodokļu iestādēm saistībā ar izlīdzināšanas rēķinu iekļaušanu VIES [(VAT Information Exchange System) PVN informācijas apmaiņas sistēmā], kā rezultātā Beļģijas nodokļu iestādes uzskatīja, ka *Arcomet* Beļģija deklarēja izlīdzināšanas rēķinus kā izsniegtus par pakalpojumu sniegšanu.
- 14 Attiecībā uz 1. un 2. rēķinu, kuriem tika piemērota apgrieztā iekasēšana, nodokļu inspektori liedza tiesības atskaitīt ar tiem saistīto PVN, bet ieturēja iekasēto PVN (abi [rēķini bija] reģistrēti, izmantojot apgrieztās iekasēšanas kārtību), ar pamatojumu, ka ar nodokli apliekamo darījumu veikšanas vajadzībām pakalpojumu sniegšana un nepieciešamība tos veikt nebija pamatotas.
- 15 Attiecībā uz 3. rēķinu nodokļu inspektori uzskatīja, ka arī tas attiecoties uz pakalpojumu pirkumu Kopienas iekšienē no *Arcomet* Beļģija, un iekasēja papildu PVN, nepiešķirot tiesības atskaitīt PVN par minēto rēķinu; tās norādīja tādu pašu pamatojumu, proti, ka nav iesniegti dokumenti, kuri apliecinātu pakalpojumu sniegšanu un to izpildes nepieciešamību ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām.
- 16 Pamatojoties uz nodokļu pārbaudes protokolu, ar paziņojumu par nodokļa uzlikšanu prasītājai tika uzlikts pienākums samaksāt nodokļu parādu par papildu

PVN par summu 738 216 RON, kam tika pievienoti papildu pienākumi (procenti un administratīvie sodi) par summu 341 708 RON. Pēc nodokļu pārbaudes papildus ieturētā PVN starpība 738 216 RON apmērā sastāv no:

- i) 437 705 RON par PVN, ko nav pieļaujams atskaitīt un ko veido:
 - 259 648 RON kā PVN saistībā ar 1. rēķinu, kuram nodokļu inspektori liedza tiesības atskaitīt PVN;
 - 178 057 RON kā PVN saistībā ar 2. rēķinu, kuram nodokļu inspektori liedza tiesības atskaitīt PVN.
 - ii) 300 511 RON par iekasēto papildu PVN, kas tika noteikts pēc 3. rēķina izsniegšanas, par ko nodokļu inspektori iekasēja papildu PVN.
- 17 Prasītāja iesniedza administratīvu pieteikumu par nodokļu pārbaudes protokolu un paziņojumu par nodokļa uzlikšanu. Šis administratīvais pieteikums tika noraidīts kā nepamatots un nepierādīts ar dokumentiem attiecībā uz summu 437 705 RON par PVN un summu 222 917 RON (par kavējuma procentiem un soda naudu).
 - 18 Prasītāja cēla prasību atcelt paziņojumu par nodokļa uzlikšanu *Tribunalul București* (Bukarestes apgabaltiesa), norādot šādus pamatus:
 - nodokļu pārbaudes protokolā nav ievērotas likumā noteiktās formāla rakstura prasības un ir pārkāptas prasītājas tiesības uz aizstāvību;
 - *Arcomet* Beļģija veiktā darbība un uzņemtie riski saistībā ar prasītājas darbību neietilpst PVN piemērošanas jomā;
 - gadījumā, ja pastāv pakalpojums PVN piemērošanas jomā, ir prettiesiski liegtas tiesības atskaitīt PVN, kas attiecas uz prasītājas veikto darbību;
 - nodokļu iestādes kļūdaini interpretēja un piemēroja apgrieztās iekasēšanas kārtību.
 - 19 Savā prasības pieteikumā prasītāja turklāt iekļāva lūgumu iesniegt Tiesā lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta un 168. un 178. panta interpretāciju saistībā ar šīs tiesvedības faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem.
 - 20 *Tribunalul București* (Bukarestes apgabaltiesa, Rumānija) noraidīja prasītājas prasības pieteikumu kā nepamatotu, ar šādu pamatojumu.
 - 21 Runājot par pamatu, kas attiecas uz likumā noteikto formāla rakstura prasību neievērošanu nodokļu pārbaudes protokolā un tiesību uz aizstāvību pārkāpumu, minētā tiesa uzskatīja, ka apgalvotā neatbilstība, kas izpaudās kā nodokļu inspekcijas nepietiekamais pamatojums attiecībā uz prasītājas nostāju par nodokļu pārbaudes konstatējumiem, var izraisīt paziņojuma par nodokļa uzlikšanu atcelšanu vienīgi tad, ja prasītāja pierāda, ka tai ir radies kaitējums, kas nav

novēršams citādā veidā; taču šajā gadījumā prasītāja nav pierādījusi šāda kaitējuma esamību.

- 22 Runājot par pamatu, kas attiecas uz apstākli, ka *Arcomet* Beļģija veiktā darbība un uzņemtie riski saistībā ar darbību Rumānijā neietilpst PVN piemērošanas jomā, minētā tiesa atsaucās uz Piemērošanas noteikumu 2. panta 2. punkta tiesību normu un noraidīja argumentu, saskaņā ar kuru *Arcomet* Beļģija nevis sniedza skaidri identificējamu pakalpojumu, bet vienīgi piedalījās visās saimnieciskajās darbībās, ko *Arcomet* veica Rumānijā.
- 23 Runājot par pamatu, kas attiecas uz tiesībām atskaitīt PVN, kas attiecas uz prasītājas veikto darbību, gadījumā, ja šī darbība ir uzskatāma par pakalpojumiem, kuri ietilpst PVN piemērošanas jomā, minētā tiesa, pamatojoties uz Tiesas judikatūru, atzina, ka atskaitīšanas tiesību izmantošana PVN jomā ir pakārtota materiāltiesiskai prasībai, lai nodokļa maksātājs preces vai pakalpojumus, kas norādīti šo tiesību pamatošanai, būtu iepriekš izmantojis savām ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām. Attiecībā uz formāla rakstura prasībām, tās ietver arī prasību, ka nodokļa maksātājam ir jābūt rēķinam, kas sagatavots atbilstoši likumā noteiktām prasībām.
- 24 Tādējādi nodokļa maksātājam ir ne tikai jābūt rēķinam, kurā ir norādīts PVN, kas, kā apgalvots, var tikt atskaitīts, bet arī jāpierāda, ka rēķinā norādītās preces/pakalpojumi faktiski ir piegādātas/sniegti, un tie ir piegādāti/sniegti ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām. Vārdkopas “izmantoti noteikumi [...]” izmantošana Nodokļu kodeksa 145. panta 2. punkta a) apakšpunktā nozīmē, ka precēm/pakalpojumiem, par kuriem ir samaksāts nodoklis, kuru ir lūgts atskaitīt, ir jāspēj sniegt priekšrocību saistībā ar darījumiem, kuri veido subjekta, kas pieprasa PVN atskaitīšanu, darbības priekšmetu.
- 25 Visbeidzot, runājot par pamatu, kas attiecas uz apgrieztās iekasēšanas kārtības kļūdaino interpretāciju un piemērošanu, minētā tiesa atzina, ka PVN atskaitīšanas tiesību atzišanas nolūkā prasītāja nav pierādījusi pirkumu nepieciešamību tās ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, tāpēc apgrieztās iekasēšanas kārtība nebija piemērojama.
- 26 Prasītāja pārsūdzēja *Tribunalul București* spriedumu iesniedzējtiesā, *Curtea de Apel București* (Bukarestes apelācijas tiesa, Rumānija).

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 27 Savā apelācijas sūdzībā prasītāja vairākos aspektos kritizē *Tribunalul București* pieņemto spriedumu, it īpaši:
 - minētā tiesa esot kļūdaini interpretējusi Nodokļu kodeksa 126. panta 1. punkta un 129. panta 1. punkta tiesību normas, jo *Arcomet* Beļģija veiktā darbība un uzņemtie riski saistībā ar darbību Rumānijā neietilpst PVN piemērošanas jomā;

- gadījumā, ja būtu uzskatāms, ka pastāv pakalpojumi, kuri ietilpst PVN piemērošanas jomā, minētā tiesa esot kļūdaini interpretējusi Nodokļu kodeksa 145. panta 2. punkta tiesību normas saistībā ar tiesībām atskaitīt PVN, kas attiecas uz prasītājas veikto darbību;
 - formāla rakstura prasība PVN atskaitīšanas nolūkā esot ievērota, jo *Arcomet* Beļģija izrakstītie izlīdzināšanas rēķini ietver visus Nodokļu kodeksā paredzētos elementus un tādad ir sagatavoti pareizi;
 - prasītāja iesniedza nodokļu inspektoriem attaisnojošus dokumentus, kas ir pietiekami, lai apliecinātu, ka saistībā ar darbību Rumānijā *Arcomet* Beļģija uzņēmās riskus un pildīja funkcijas atbilstoši līguma noteikumiem;
 - ja būtu uzskatāms, ka aprakstītās [finanšu] rezultātu korekcijas ir saistītas ar pakalpojumu sniegšanu, attiecīgā PVN režīms nozīmētu, ka prasītājas izlīdzināšanas rēķiniem ir jābūt reģistrētiem kā rēķiniem par pakalpojumu pirkumiem Kopienas iekšienē, kuri ir apliekami ar nodokli Rumānijā un kuriem būtu jāpiemēro apgrieztās iekasēšanas kārtība.
- 28 Apelācijas tiesvedībā prasītāja atkārtoti lūdza iesniegt Tiesā lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, uzdodot vairākus prejudiciālus jautājumus, no kuriem iesniedzējtiesa apstiprināja vienīgi divus, kurus pārformulēja un iesniedza Tiesā.
- 29 *Nodokļu iestādes* kā atbildētājas pamatlietas tiesvedībā pirmajā instancē un apelācijas instancē iesniedza apsvērumus galvenokārt par prasītājas ierosinātajiem jautājumiem.
- 30 Runājot par pirmo uzdoto jautājumu, tās uzskata, ka prasītājas izdarītā atsauce uz tiesisko regulējumu transfertcenu noteikšanas jomā nevar tikt ņemta vērā, jo šī tiesiskā regulējuma tiesību normas ir piemērojamas vienīgi ieņēmumu vai izdevumu korekcijai. Turklāt Rīcības kodeksā attiecībā uz iekšējo cenu noteikšanas dokumentāciju (OV 2006, C 176, 1. lpp.) esot paredzēts, ka tas esot piemērojams vienīgi situācijām, kad vietējais tiesiskais regulējums nav skaidrs. Taču Rumānijā pastāv speciālais tiesiskais regulējums attiecībā uz transfertcenu dokumentācijas saturu. Otrkārt, transfertcenu dokumentācija ir veidota priekš *Arcomet* Beļģija, taču prasītājai nevar tikt piemēroti Beļģijas tiesību akti, pamatojoties uz kuriem ir veidota minētā dokumentācija.
- 31 Runājot par otro prejudiciālo jautājumu, nodokļu iestādes apgalvo, pamatojoties uz Tiesas judikatūru (spriedums, 2000. gada 21. marts, *Gabalfrisa* u.c., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 46. punkts, kurā ir atsauce uz 1996. gada 29. februāra sprieduma *Inzo/Belgische Staat*, C-110/94, EU:C:1985:74, 23. un 24. punktu un 1985. gada 14. februāra sprieduma *Rompelman/Minister van Financiën*, C-268/83, EU:C:1985:74, 24. punktu), ka nodokļu maksātājam, kas lūdz PVN atskaitīšanu, ir pienākums pierādīt, ka ir izpildīti visi juridiskie nosacījumi atskaitījuma piešķiršanai, un attiecīgās tiesību normas šajā jomā (Padomes sestās Direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. marts) 4. pants), kas ir pārņemtas PVN direktīvā, neliedz nodokļu iestādēm pieprasīt objektīvus pierādījumus, kuri

pamatotu attiecīgās personas deklarēto nolūku veikt saimniecisko darbību, kas rada ar nodokli apliekamus darījumus.

- 32 Nodokļu iestāžu skatījumā, nodokļa maksātājiem ir tiesības atskaitīt PVN par preču un pakalpojumu pirkumiem vienīgi tad, ja ir izpildīti divi kumulatīvi nosacījumi, proti, ja pirkumi ir paredzēti ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām un ja tie pamatojas uz rēķiniem, kuros jābūt ietvertai visai informācijai, kas ir nepieciešama, lai konstatētu atskaitīšanas tiesības.
- 33 Šajā ziņā nodokļu iestādes apgalvo – lai pierādītu, ka iegādātie pakalpojumi ir izmantoti ar nodokli apliekamā darījuma vajadzībām, nodokļa maksātājam ir ne tikai jābūt rēķinam, kurā ir norādīts atskaitāmais PVN, bet arī jāpierāda, ka pakalpojumi, par kuriem ir izrakstīts rēķins, faktiski ir sniegti, un tie ir sniegti ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām. Taču, pat ja aplūkojamajā gadījumā prasītājam bija pierādīšanas pienākums, tā neiesniedza nevienu attaisnojošu dokumentu, kas pierādītu, ka pakalpojumi ir sniegti tās ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām. Prasītājas iesniegtie dokumenti neesot pielīdzināmi darbības pārskatiem, kuros būtu minēts iegādāto pakalpojumu raksturs, katram atsevišķam darījumam veltītais stundu skaits, izmantotie cilvēkresursi un materiālie resursi, vai par rēķinā norādītajiem pakalpojumiem noteiktās maksas aprēķināšanas metode.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 34 Attiecībā uz formulēto prejudiciālo jautājumu atbilstību iesniedzējtiesa uzskata, pirmkārt, ka ar tiem tiek lūgts interpretēt Savienības tiesību normas (PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu un 168. un 178. pantu), un, otrkārt, ka šie jautājumi atbilst LESD 267. panta pirmajā daļā noteiktajam priekšnoteikumam, jo atbilde uz tiem neizriet no Tiesas judikatūras nedz attiecībā uz darījumu kvalifikāciju par ar nodokli apliekamiem darījumiem, nedz attiecībā uz PVN atskaitīšanas tiesību izmantošanu.
- 35 Attiecībā uz nepieciešamību vērsties Tiesā iesniedzējtiesa precizē, pirmkārt, ka Savienības tiesību norma, uz kuru ir atsauce pirmajā prejudiciālajā jautājumā (proti, PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, kas būtu jāinterpretē tādā nozīmē, ka summa, par kuru sabiedrība (mātesuzņēmums) izrakstīja rēķinu saistītajai sabiedrībai (operatīvai sabiedrībai) un kas ir vienāda ar summu, kura nepieciešama, lai pielāgotu operatīvas sabiedrības peļņu veiktajai darbībai un uzņemtajiem riskiem, atbilstoši ESAO vadlīnijās paredzētajai peļņas normas metodei, ir uzskatāma par samaksu par pakalpojumu, kura tādējādi ietilpst PVN piemērošanas jomā), vēl nav interpretēta, tāpēc iesniedzējtiesa nav atbrīvota no pienākuma ierosināt prejudiciālu tiesvedību (spriedums, 1963. gada 27. marts, *Da Costa en Schaake NV u.c./Administratie der Belastingen*, 28–30/62, EU:C:1963:6).
- 36 Otrkārt, iesniedzējtiesa uzskata, ka Savienības tiesību pareiza piemērošana aplūkojamajā gadījumā neizriet tik acīmredzami, lai nerastos saprātīgas šaubas,

un, attiecīgi, lai tā varētu neuzdot Tiesai jautājumu par Savienības tiesību interpretāciju, kas tajā radies (lieta C-495/03, *Intermodal Transports*, UE:C:2005:552, 37. punkts un tajā minētā judikatūra) un jāizspriež, uzņemoties par to atbildību (spriedums 283/81 *CILFIT/Ministero della Sanità*, EU:C:1982:335, 16. punkts).

- 37 Tādējādi šīs lietas īpašie apstākļi saistībā ar iepriekš minēto administratīvo praksi liek izdarīt neskaidru secinājumu par minētās Tiesas judikatūras piemērošanu. Šajā lietā rodas vairākas problēmas, un it īpaši, vai aprakstītie izlīdzināšanas rēķini ir uzskatāmi par formālu darbības rezultāta korekcijas veidu, vai arī tie nav saistīti ar nekādu pakalpojumu sniegšanu, bet ir uzskatāmi par rezultāta korekciju ārpus PVN piemērošanas jomas gadījumā, ja *Arcomet* Beļģija nav sniegusi prasītājam skaidri identificējamu pakalpojumu. Turklāt gadījumā, ja *Arcomet* Beļģija būtu sniegusi prasītājam pakalpojumu un kas iekļautos PVN piemērošanas jomā, rodas problēma, vai attiecīgais PVN ir jāuzskata par atskaitāmu ar pamatojumu, ka [minētais pakalpojums] ir paredzēts prasītājam ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām.
- 38 Turklāt, tā kā nav speciāla valsts tiesiskā regulējuma (Nodokļu kodeksa tiesību normās ir pieprasīta vienīgi rēķina esamība, lai izmantotu PVN atskaitīšanas tiesības), ar otro jautājumu ir izvirzīta problēma noteikt, vai prasība iesniegt papildu dokumentus, kas nav rēķini, atbilst samērīguma principam, kas ir nostiprināts Tiesas judikatūrā PVN jomā. Turklāt jānosaka, vai šāda prakse atbilst PVN direktīvas tiesību normām un mērķiem, kā arī principiem, kurus Tiesa ir nostiprinājusi savā judikatūrā par saikni starp pakalpojumu un maksājumu nolūkā konstatēt pakalpojuma esamību PVN piemērošanas jomā.
- 39 Treškārt, spriedums, kas tiks pasludināts pamatlietā, būs galīgais spriedums valsts pārsūdzības sistēmā, tāpēc saskaņā ar LESD 267. panta trešo daļu iesniedzējtiesai ir jāvēršas Tiesā, lai saņemtu atbildi par to, kā interpretēt tiesvedībā būtiskās Savienības tiesības.