

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2022. gada 24. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 167. un 168. pants – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Atteikums – Krāpšana nodokļu jomā – Pierādījumu iegūšana – Administratīvās sūdzības, kas attiecas uz paziņojumu par nodokli, ar kuru atteiktas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, gaidot kriminālprocesa iznākumu, izskatīšanas apturēšana – Dalībvalstu procesuālā autonomija – Nodokļu neitralitātes princips – Tiesības uz labu pārvērtību – Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pants

Lietā C-582/20

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Înalta Curte de Casa și Justiție* (Augstākās tiesas, Rumānija) iesniedza ar 2020. gada 23. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 5. novembrī, tiesvedībā

SC Cridar Cons SRL

pret

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*], tiesneši I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*] (referents), M. Ilešijs [*M. Ileșiș*], D. Gracijs [*D. Gratsias*] un Z. Čehi [*Z. Csehî*],

ģenerālvokāts: Dž. Pitručella [*G. Pitruzzella*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- SC Cridar Cons SRL vērā – C. F. Costa, S. I. Pu un A. Tomuša, avokāti,
- Rumānijas valdības vērā – E. Gane, R. I. Haģieģanu un A. Rotģreanu, pģrstģves,
- Eiropas Komisģjas vģrdģ – L. Lozano Palacios un A. Armenia, pģrstģves,

ģemot vģrģ pģc ģenerģlvokģta uzģlausģšanas pieģemto lģmumu izģskatģt lietu bez ģenerģlvokģta secģnģģumiem,

ģasludina šo spģiedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “Harta”) 47. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp SC *Cridar Cons SRL* (turpmāk tekstā – “*Cridar*”) un *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj* (Klužas apgabala Valsts finanšu administrācija, Rumānija; turpmāk tekstā – “Klužas AJFP”) un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca* (Klužas Napokas Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija, Rumānija; turpmāk tekstā – “Klužas Napokas DGRFP”) jautājumā par likumu līdz kriminālprocesa beigām apturēt administratīvās sodzības izskatīšanu saistībā ar paziņojumu par nodokli, ar kuru atteiktas tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 167. pants ir paredzēts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.”

4 Šīs direktīvas 168. pants ir precizēts:

“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 kurā nomaksu viņš ir atbildīgs:

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

[..].”

Rumānijas tiesības

Nodokļu procesa kodekss

5 *Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală* (Likums Nr. 207/2015 par Nodokļu procesa kodeksu), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – “Nodokļu procesa kodekss”), 118. panta 3. punkts ir paredzēts, ka “nodokļu revīziju veic vienreiz par katru nodokļu prasījuma veidu un par katru taksācijas periodu”.

6 Nodokļu procesa kodeksa 128. panta “Jauna nodokļu revīzija” 1. punkts ir noteikts:

“Atkāpjoties no 118. panta 3. punkta, nodokļu revīzijas iestādes vadītājs var nolemt no jauna veikt revīziju par noteikta veida nodokļu saistībā ar attiecībā uz konkrētu taksācijas periodu pēc papildu datu parādīšanās, kas šai iestādei nebija zināmi nodokļu revīzijas dienā un kas ietekmētus rezultātus.”

7 Saskaņā ar šo kodeksa 131. pantu “Nodokļu revīzijas rezultāts”:

“(1) Nodokļu revīzijas rezultātus rakstveidā ieraksta nodokļu revīzijas ziņojumā, kurā ir aprakstīti nodokļu revīzijas iestādes konstatējumi no faktiskā un juridiskā viedokļa, kā arī šo

konstatējumu sekas nodokļu jomā.

[..]

(4) Nodokļu revīzijas ziņojums ir pamats šādu dokumentu izdošanai:

a) paziņojums par nodokli, ja starpība ir lielāka vai mazāka salīdzinājumā ar nodokļu pamata pienākumiem, kas saistīti ar nodokļa bāzes atšķirībām;

[..].”

8 Minutē kodeksa 132. panta “Vēršanās par kriminālvajāšanu atbildīgajās iestādēs” 1. punkts ir noteikts:

“Nodokļu revīzijas iestādei ir jāvēršas kompetentajās tiesu iestādēs par secinājumiem, kas izdarīti nodokļu revīzijas laikā un kas varētu atbilst pārkāpumu veidojošajiem elementiem saskaņā ar Krimināllikumā paredzētajiem nosacījumiem.”

9 Šā paša kodeksa 268. panta “Iespēja iesniegt sūdzību” 1. punkts ir paredzēts:

“Saskaņā ar šo sadaļu var iesniegt sūdzību par paziņojumu par pārkāpumu, kā arī par jebkuru citu administratīvu aktu nodokļu jomā. Tā kā sūdzība ir iekšējās administratīvās pārsūdzības līdzeklis, ar to personai, kura uzskata, ka tai ar administratīvu nodokļu aktu nodokļu jomā ir nodarīts kaitējums, netiek liegta tiesības celt prasību tiesā.”

10 Nodokļu procesa kodeksa 277. pants “Sūdzības izskatīšanas apturēšana administratīvā kārtībā” ir formulēts šādi:

“(1) Iestāde, kas atbildīga par sūdzības izskatīšanu, ar motivētu lēmumu var apturēt tās izskatīšanu, ja:

a) revīziju veicošā struktūra ir vērsusies kompetentajās iestādēs par to, ka pastāv netieši pierādījumi par pārkāpuma izdarīšanu attiecībā uz pierādīšanas līdzekļiem nodokļa bāzes noteikšanu, kas ir pārkāpums, kura konstatēšanai ir izšķiroša ietekme uz administratīvajā procesā sniedzamo risinājumu;

[..].

(4) Krimināltiesas galīgais nolēmums par civilprasību ir saistošs iestādēm, kas ir atbildīgas par sūdzību izskatīšanu, ciktāl runa ir par summām, par kurām valsts ir cēlusi civilprasību.”

11 Saskaņā ar šā kodeksa 278. pantu “Administratīvā akta nodokļu jomā izpildes apturēšana”:

“(1) Administratīvās sūdzības iesniegšana neizraisa administratīvā akta nodokļu jomā izpildes apturēšanu.

(2) Šā panta noteikumi neietekmē sūdzības iesniedzēja tiesības lūgt apturēt administratīvā akta nodokļu jomā izpildi saskaņā ar [Leģeja contenciosului administrativ nr. 554/2004 (Likums Nr. 554/2004 par administratīvo procesu)] [..].

[..]”

12 Minutē kodeksa 281. panta “Lēmuma paziņošana un pārsūdzēšana” 2. punkts ir paredzēts:

“Sūdzības iesniedzējs vai personas, kas piedalās sūdzības izskatīšanas procedūrā,

kompetentaj? administrat?vaj? ties? var apstr?d?t l?mumus par s?dz?bu, k? ar? nodok?u administrat?vos aktus, uz kuriem šajos l?mumos ir atsauce [..].”

13 Š? paša kodeksa 350. panta “Sadarb?ba ar iest?d?m, kas ir atbild?gas par krimin?lvaj?šanu” 2. un 3. punkt? ir noteikts:

“(2) Pien?c?gi pamatotos gad?jumos p?c krimin?lvaj?šanas s?kšanas un prokurora atzinuma sa?emšanas [*Agen?iei Na?ionale de Administrare Fiscal? (ANAF)* (Valsts nodok?u administr?cijas a?ent?ra, Rum?nija)] var tikt uzdots veikt nodok?u rev?zijas saska?? ar noteiktajiem m?r?iem.

(3) Š? panta 1. un 2. punkt? paredz?to rev?ziju rezult?tus re?istr? protokolos, kas ir pier?d?šanas l?dzek?i. Protokoli nav nodok?u par?da dokuments š? kodeksa izpratn?.”

14 Ar 2019. gada 29. janv?ra spriedumu Nr. 72 *Curtea Constitu?ional?* (Konstitucion?l? tiesa, Rum?nija) konstat?ja, ka š? 350. panta 3. punkt? ietvert? v?rdkopa “kas ir pier?d?šanas l?dzek?i” neatbilst konstit?cijai.

Likums par administrat?vo procesu ties?

15 Likum? Nr. 554/2004 par administrat?vo procesu ties?, redakcij?, kas piem?rojama pamatliet? (turpm?k tekst? – “Likums par administrat?vo procesu ties?”), ir ietverts 2. panta 1. punkts, kur? ir noteiktas š?das defin?cijas:

“Šaj? likum? ir izmantotas š?das defin?cijas:

[..]

?) “t?l?t?js kait?jums”: turpm?ks un paredzams materi?lais kait?jums vai – attiec?g? gad?jum? – paredzams valsts iest?des vai sabiedrisk? pakalpojuma darb?bas trauc?jums;

t) “pien?c?gi pamatots gad?jums”: faktiskie un tiesiskie apst?k?i, kas var rad?t nopietnas šaubas par administrat?v? akta likum?bu;

[..].”

16 Likuma par administrat?vo procesu ties? 14. panta “Akta izpildes aptur?šana” 1. punkt? ir noteikts:

“Pien?c?gi pamatotos gad?jumos un lai nov?rstu t?l?t?ju kait?jumu, p?c tam, kad [..] ir notikusi v?ršan?s valsts iest?d?, kas izdevusi aktu, vai hierarhiski augst?kst?voš? iest?d?, cietus? persona var l?gt kompetento tiesu izdot r?kojumu par vienaspus?j? administrat?v? akta izpildes aptur?šanu l?dz tiesas, kas izskata lietu p?c b?t?bas, nol?muma pasludin?šanai. Ja cietus? persona 60 dienu laik? neiesniedz akta atcelšanas pras?bu, izpildes aptur?šana izbeidzas *ex lege* un bez jebk?d?m formalit?t?m.”

17 Š? likuma 15. pant? “Pieteikums par izpildes aptur?šanu pamatpras?b?” ir paredz?ts:

“(1) Pras?t?js var l?gt aptur?t vienaspus?ja administrat?v? akta izpildi 14. pant? paredz?to iemeslu d??, iesniedzot kompetentajai tiesai pras?bas pieteikumu piln?b? vai da??ji atcelt apstr?d?to aktu. Šaj? gad?jum? tiesa var izdot r?kojumu aptur?t apstr?d?t? administrat?v? akta izpildi l?dz lietas gal?gai un neatsaucamai izties?šanai. L?gumu par izpildes aptur?šanu var iesniegt vienlaikus ar pamatpras?bu vai atseviš?? pras?b? l?dz nol?muma p?c b?t?bas pasludin?šanai.

[..]

(4) Ja prasība tiek apmierināta pēc būtības, izpildes apturēšanas pasākums, kas noteikts saskaņā ar 14. pantu, tiek automātiski pagarināts līdz brīdim, kad lieta tiek izspriesta galīgi un neatsaucami, pat ja prasītājs nav līdzis apturēt administratīvo akta izpildi saskaņā ar 1. punktu.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

18 *Cridar* – sabiedrība, kas darbojas ceļu un automaģistrāciju būvniecības jomā, – tika veikta nodokļu revīzija saistībā ar PVN par laikposmu no 2011. gada 1. janvāra līdz 2014. gada 30. aprīlim. Tās laikā *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud* (Bistricas-Neseudas Reģionālā publisko finanšu administrācija, Rumānija) tai atzina tiesības uz PVN atskaitēšanu par tās grāmatvedībā ierakstītajiem darījumiem.

19 2015. gada sākumā *Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj* (Klužas apelācijas tiesas prokuratūra, Rumānija; turpmāk tekstā – “prokuratūra”) izmeklēja kriminālietu Nr. 363/P/2015, kurā pret vairākiem personām, tostarp *Cridar* vadītāju, tika celtas apsūdzības par krāpšanu nodokļu jomā. 2016. gadā nenoteiktā datumā prokuratūra līdzā Klužas Napokas *DGRFP* veikt jaunu *Cridar* nodokļu revīziju, pamatojoties uz to, ka esot bijuši pierādījumi, ka laikposmā no 2011. gada 1. janvāra līdz 2015. gada 31. decembrim šī sabiedrība ir veikusi [preču] fiktīvu iegādi no vairākiem citām sabiedrībām. Klužas Napokas *DGRFP* uzdeva Klužas *AJFP* veikt šo jauno revīziju. Tā norisinājās no 2016. gada 4. līdz 17. oktobrim un attiecās tikai uz laikposmu, par kuru tika veikta iepriekšējā punkta minētā nodokļu revīzija.

20 2016. gada 3. novembra nodokļu revīzijas ziņojumā un tās pašas dienas paziņojumā par nodokli Klužas *AJFP* pretēji 2014. gadā pieņemtajai nostājai atteicās atzīt *Cridar* tiesības uz PVN atskaitēšanu par visiem šīs sabiedrības veiktajiem iegādes darījumiem no pieņem prokuratūras minētajām sabiedrībām (turpmāk tekstā – “attiecīgās iegādes”) un uzrādīja *Cridar* papildu nodokļu saistības 2 103 272 Rumānijas leju (RON) apmērā (aptuveni 425 000 EUR) kā PVN un uzņēmumu ienākuma nodokli. Saskaņā ar Nodokļu procesa kodeksa 128. pantu Klužas *AJFP* ar atsauca 2014. gada paziņojumu par nodokli un atgriezās pie visiem iepriekšējās nodokļu revīzijas PVN jomā rezultātiem. Šis jaunais paziņojums par nodokli balstījās uz virkni pārkāpumu, kas iepriekš tika konstatēti piecu *Cridar* piegādātāju vai apakšpiegādātāju līmenī, uz kuriem pamatojoties Klužas *AJFP* secināja, ka pastāv saprātīgas aizdomas par samākslotas situācijas izveidi, lai *Cridar* mēģinātu palielināt savus izdevumus un atskaitīt atbilstošās PVN summas, nepastāvot reāliem saimnieciskiem darījumiem.

21 Pēc šo aktu izdošanas nodokļu iestādes nosūtīja prokuratūrai izmeklēšanas lietas materiālus par šiem krāpšanas nodokļu jomā faktiem saistībā ar pārbaudītajiem darījumiem. Turklāt kriminālvajāšana par šiem faktiem jau bija sākta un tie bija izmeklēšanas lietas Nr. 363/P/2015 priekšmets.

22 2016. gada 11. novembrā *Cridar* iesniedza sūdzību Klužas Napokas *DGRFP* par 2016. gada 3. novembra paziņojumu par nodokli un, pamatojoties uz Likuma par administratīvo procesu tiesību 14. pantu, iesniedza pieteikumu par šī paziņojuma izpildes apturēšanu, ko *Curtea de Apel Cluj* (Klužas apelācijas tiesa, Rumānija) apmierināja ar 2016. gadā pasludinātu spriedumu, ar kuru tika uzdots apturēt paziņojuma par nodokli izpildi, līdz tiesa, kas izskata lietu pēc būtības, pasludina nolēmumu. Šis spriedums ir kļuvis galīgs.

23 Ar 2017. gada 16. marta lēmumu, lemjot par iepriekšējā punkta minēto sūdzību, Klužas Napokas *DGRFP* noraidīja *Cridar* iesniegtos procesuālos rakstura iebildumus, bet izdeva rīkojumu apturēt sūdzības nodokļu jomā izskatēšanu pēc būtības saskaņā ar Nodokļu procesa

kodeksa 277. panta 1. punkta a) apakšpunktu, norādot, ka iestāde, kas atbildīga par sūdzības izskatīšanu, nevar izlemt lietu pēc būtības, pirms nav galīga lēmuma par lietas krimināltiesisko aspektu un nav apstiprinātas vai noraidītas revīzijas iestāžu aizdomas par iegūtu patiesumu šajā lietā.

24 Ar 2017. gada 29. jūnijā celto prasību *Cridar lādza Curtea de Apel Cluj* (Klužas apellate tiesa) galvenokārt atcelt šo 2017. gada 16. marta lēmumu procesuālu iemeslu dēļ un – pakārtoti – atcelt minēto lēmumu un piespriest Klužas Napokas *DGRFP* izskatīt tās sūdzību pēc būtības. Turklāt *Cridar lādza* apturēt paziņojuma par nodokli izpildi lādz brādim, kad tiks pieņemts galīgais nolēmums krimināllietā, piemērojot Likuma par administratīvo procesu tiesīpantu.

25 Ar 2017. gada 29. septembra spriedumu šā tiesa noraidīja šo prasību. Tā tostarp uzskatīja, ka Klužas Napokas *DGRFP* ir tiesības izvērtēt iespēju par nodokli sūdzību izskatīšanas apturēšanu, lai novērstu pretrunāgu nolēmumu pieņemšanu sakarā ar to pašu juridisko situāciju. No tā šā tiesa secināja, ka šīs iestādes lēmums apturēt nodokli sūdzības izskatīšanu lādz brādim, kad krimināllietā tiks noteikts, vai attiecīgās iegādes ir patiesas, ir likumīgs. Minētā tiesa noraidīja arī lāgumu apturēt paziņojuma par nodokli izpildi lādz brādim, kad tiks pieņemts galīgais nolēmums krimināllietā, jo izvirzītie pretiesiskuma motīvi nerada iespaidu, ka akts ir pretiesisks un ka ir konstatēts nenovēršams kaitējums. Šajā ziņā tā norādīja, ka šā sprieduma 22. punktā minētajam lēmumam, ar kuru ir apmierināts pieteikums par izpildes apturēšanu, kas iesniegts, pamatojoties uz Likuma par administratīvo procesu tiesīpantu, nav *res judicata* spēka, lai izskatītu lādzību pieteikumu, kas pamatots ar šā likuma 15. pantu, jo abu attiecīgo procedūru iedarbība laikā ir atšķirīga.

26 2017. gada 11. oktobrā *Cridar* par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* (Augstā kasācijas tiesa, Rumānija) – iesniedzējtiesā. Šajā kasācijas sūdzībā šā sabiedrība tostarp apgalvo, ka 2017. gada 16. marta lēmumā, lemjot par tās sūdzību nodokli jomā, Klužas Napokas *DGRFP* pretī tam, kas tika konstatēts otrajā nodokli revīzijā, esot norādījusi, ka ir atrasti tikai netieši pierādījumi par to, ka attiecīgās iegādes varēja būt fiktīvas, un ka jāutājums par to, vai tās ir fiktīvas vai ne, tiks izskatītas, tikai izskatot galīgo krimināllietu. Tā norāda, ka, ņemot vērā šīs pretrunīgās interpretācijas par iesniegtajiem pierādījumiem, to juridisko vērtību, kā arī iestādi, kas var pierādīt darījumu fiktīvo vai faktisko raksturu, nodokli maksātājs nevar rēkoties un viņam nav nekādu iespēju ņstenot savas tiesības uz atskaitēšanu. Tādējādi šāiet, ka valsts tiesību aktos ir izvirzīti papildu nosacījums tiesību uz PVN atskaitēšanu atzēšanai, proti, apstiprinājuma saēmšana krimināllietā par attiecīgo darījumu patiesumu, kas neizrietot ne no piemērojamajām Savienības tiesību normām, ne no Tiesas judikatēras.

27 Iesniedzējtiesa precizē, ka, tā kā tajā izskatāmais strāds neattiecas uz 2016. gada 3. novembra paziņojuma par nodokli likumābu pēc būtības, tā nevar noteikt, vai no Tiesas judikatēras viedokļa tajā minētie elementi ir pietiekami, lai pamatotu atteikumu pieširt tiesības uz PVN atskaitēšanu.

28 Šī tiesa turklāt norāda, ka *Cridar* pašlaik nevar panākt tiesībsavas sūdzības risinājumu pārcērtības, jo saskaņā ar valsts judikatūru paziņojuma par nodokli apstrīdšana tiesā atbilstoši Nodokļu procesa kodeksa 281. pantam ir iespējama tikai tad, ja vienlaikus ar šo paziņojumu tiek apstrīdēti lēmumi, ar ko izlemj sūdzību pārcērtības. Taču šajā gadījumā nodokļu iestāde, kas pieņēmusi 2017. gada 16. marta lēmumu, vienīgi apturēja lēmuma pieņemšanas procedūru. Minētā tiesa piebilst, ka saskaņā ar šī kodeksa 278. panta 1. punktu administratīvās sūdzības iesniegšana neaptur administratīvā akta nodokļu jomā izpildi pat attiecībā uz laikposmu, kurā ir apturēta sūdzības, kas ir šī akta priekšmets, izskatīšana. Turklāt tā konstatē, ka ar paziņojumu par nodokli tā samaksas pienākums vienmēr tiek pārnests uz nodokļa maksātāju.

29 Ēmot vērā šos elementus, iesniedzītāja jautā, vai PVN direktīvā nostiprināto nodokļu neitralitātes principu pārkāpj tas, ka nodokļu iestāde vispirms izdod paziņojumu par nodokli, kas rada tīlētājas sekas, atsakot tiesības uz PVN atskaitīšanu, lai gan tajā brīdī tās rēķinā nav visu objektīvo elementu par nodokļa maksātāja iesaistīšanas krāpšanu PVN jomā, un ka pārcērtam tiek nolemts apturēt sūdzības, kas iesniegta par šo paziņojumu, izskatīšanu līdz brīdim, kad krimināllietas izmeklēšanā tiek sniegti paskaidrojumi par faktiem, lai noteiktu, vai nodokļa maksātājs ir bijis iesaistīts minētajā krāpšanā. Tā ar jautā, vai šāds *modus operandi* ir saderīgs ar Hartas 47. pantā garantētajām tiesībām uz lietas taisnīgu izskatīšanu, jo paziņojums par nodokli saglabā savu izpildi raksturu laikā, kad tiek apturēta par šo paziņojumu iesniegtās sūdzības izskatīšana, un nodokļa maksātājam nav iespējas apstrīdēt minēto paziņojumu tiesā, jo šāda iespēja ir atkarīga no lēmuma par sūdzību pārcērtības pieņemšanas. Tā uzskata, ka analīze varētu atšķirties atkarībā no tā, vai uz nodokļa maksātāju attiecas apstrīdēto aktu izpildes apturēšana Likuma par administratīvo procesu tiesību 14. un 15. pantā paredzētajos apstākļos, tādējādi uz laiku novēršot tiesību uz PVN atskaitīšanu atteikuma sekas.

30 Šājos apstākļos *Înalta Curte de Casa și Justiție* (Augstā kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [PVN direktīva] un [Hartas] 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie ir pretrunā tiem valsts tiesību aktiem, kas ļauj nodokļu iestādēm pārcērtam, kad tās ir izdevušas paziņojumu par nodokli, ar ko tiek atteikts atzīt PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, apturēt administratīvās sūdzības izskatīšanu, kas iesniegta par šo paziņojumu, kamēr nav zināms kriminālprocesa iznākums, kurš varētu sniegt papildu objektīvus elementus attiecībā uz nodokļa maksātāja iesaistīšanas krāpšanu nodokļu jomā?”

2) Vai [Tiesas] atbilde uz iepriekšējo jautājumu varētu būt atšķirīga, ja administratīvās sūdzības izskatīšanas apturēšanas laikā nodokļa maksātājs būtu varējis izmantot pagaidu pasākumus, lai apturētu PVN atskaitīšanas tiesību atzīšanas atteikuma sekas?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

31 Ar šiem diviem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzītāja būtībā jautā, vai PVN direktīva un Hartas 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, ar kuru valsts nodokļu iestādēm ir atļauts apturēt administratīvās sūdzības par paziņojumu par nodokli izskatīšanu, ar ko nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības uz priekšnodokli samaksāt PVN atskaitīšanu tādēļ, ka šis nodokļa maksātājs ir iesaistīts krāpšanā nodokļu jomā, līdz tiek pabeigts kriminālprocess, kas varētu sniegt papildu objektīvus elementus par šo iesaistīšanos, un vai šajā ziņā ir nozīme tam, ka šīs sūdzības izskatīšanas apturēšanas laikā uz šo nodokļa maksātāju var attiecināt šī paziņojuma par nodokli izpildes apturēšanu.

32 Šajā ziņā ir jāatgādina, pirmām kārtām, ka nodokļu maksātāju tiesības no maksājuma PVN

atskaitīt PVN, kas tiem ir jāmaksā vai kas jau kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem, kuri ir izmantoti to ar nodokli apliekamajiem darījumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips. Kā Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, PVN direktīvas 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas, ja nodokļa maksātāji, kas vēlas šīs tiesības izmantot, ievēro gan šīm tiesībām paredzētās materiālās, gan formālās prasības vai nosacījumus (spriedumi, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 33. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 31. punkts).

33 To ievērojot, cēļā pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamo āunprātīgo rēķinu ir PVN direktīvā atzīts un ar to iedrošināts mērķis, un Tiesa ir vairākkārt nospriedusi, ka tiesību subjekti nevar krāpnieciski vai āunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām. Tādēļ valsts iestāde un tiesā ir jāatsaka atskaitīšanas tiesību piešķiršana, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek konstatēts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski vai āunprātīgi (spriedumi, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 34. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 45. punkts).

34 Tā tas ir gadījums, kad krāpšanu PVN jomā ir izdarījis pats nodokļa maksātājs, pat ar to, ja nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka ar savu pirkumu tas piedalās ar šādu krāpšanu saistītā darbībā. Atteikt tiesības uz atskaitīšanu nodokļu maksātājam tādējādi var tikai ar nosacījumu, ka, ņemot vērā objektīvus elementus, ir konstatēts, ka šis nodokļu maksātājs, kam ir piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, ar kuriem tiek pamatotas tiesības uz atskaitīšanu, pats ir izdarījis krāpšanu vai ar to zināja vai viļam bija jāzina, ka, iegādājoties šīs preces vai šos pakalpojumus, viņš piedalās darījumā, kurš ir saistīts ar PVN krāpšanu, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmums, kurš iepriekš vai vēlāk ir iesaistījies šo piegāžu vai pakalpojumu sniegšanas cēdā (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 35. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 46. punkts).

35 Tā kā tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikšana ir izņēmums no šīs tiesības veidojošā pamatprincipa piemērošanas, nodokļu iestāde ir juridiski pietiekami objektīvi jāpierāda, ka var secināt, ka pats nodokļu maksātājs ir izdarījis krāpšanu PVN jomā vai zināja vai tam bija jāzina, ka darījums, kurš ir norādīts, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir iesaistīts šādā krāpšanā (spriedumi, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 36. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 50. punkts).

36 Tā kā Savienības tiesību aktos nav paredzēti noteikumi par pierādījumu iegūšanas kārtību krāpšanas PVN jomā, šie objektīvie elementi nodokļu administrācijai ir jākonstatē saskaņā ar valsts tiesību aktos paredzētajām normām. Tomēr šīs normas nedrīkst apdraudēt Savienības tiesību efektivitāti un tajās ir jāievēro šādas tiesības, it īpaši Hartā, garantētās tiesības (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 37. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2020. gada 4. jūnijs, C.F. (Nodokļu revīzija), C-430/19, EU:C:2020:429, 45. punkts).

37 Tādējādi un ar šādiem nosacījumiem Tiesa 2015. gada 17. decembra sprieduma *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) 68. punktā nosprieda, ka Savienības tiesības neaizliedz nodokļu iestādei administratīvajā procesā, lai konstatētu āunprātīgās rēķināšanas PVN jomā, izmantot pierādījumus, kas iegūti valsts parālīdā vēl nepabeigtā kriminālprocesā pret nodokļu maksātāju, ja tiek ievērotas Savienības tiesības, it īpaši Hartā,

garantētās tiesības. Tātad 2019. gada 16. oktobra sprieduma *Glencore Agriculture Hungary* (C-189/18, EU:C:2019:861) 38. punktā tātad b jāb nosprieda, ka, ievērojot šo pašu nosacījumu, valsts nodokļu administrācijai, lai konstatētu krāpšanu PVN jomā, ir jāvar pamatoties uz pierādījumiem, kas iegūti nepabeigtos kriminālprocesos, kuri neattiecas uz nodokļa maksātāju, vai kas iegūti saistīto administratīvo procesu laikā, kuros nodokļa maksātājs nav piedalījies.

38 Līdz ar to Savienības tiesības principu un ar nosacījumu, ka tiek ievērotas šajās tiesībās, it īpaši Hartā, garantētās tiesības, nevar arī liegt nodokļu iestādēm, izskatot administratīvu sūdzību, kas vērsta pret paziņojumu par nodokli, ar kuru konstatēts tiesību uz PVN atskaitēšanu atteikums, apturēt šīs sūdzības izskatēšanu, lai iegūtu papildu objektīvus pierādījumus, kas pierāda nodokļa maksātāja iesaistēšanos krāpšanā nodokļu jomā, kuras dēļ šīs atskaitēšanas tiesības ir atteiktas. Proti, tā kā, ievērojot šo atrunu, Savienības tiesības pieļauj, ka nodokļu iestāde izmanto kriminālprocesā iegūtus pierādījumus, lai administratīvajā procesā konstatētu, ka pastāv krāpšana vai ļaunprātīga rīcība PVN jomā, tās principu – un ievērojot šo pašu atrunu – arī nevar liegt apturēt šādu administratīvo procesu, ieskaitot sūdzības par paziņojumu par nodokli, ar kuru ir atteiktas tiesības uz PVN atskaitēšanu, izskatēšanas stadijā, tostarp, lai novērstu pretrunīgu lēmumu pieņemšanu, kas var kaitēt tiesiskajai drošībai, vai, kā tas ir pamatlietā, lai ļautu savākt iespējamos papildu pierādījumus, kas var vēlāk tikt izmantoti šīs sūdzības izskatēšanas nolūkā.

39 Tomēr, tā kā šādā situācijā paziņojums par nodokli, ar kuru nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības uz PVN atskaitēšanu, jau ir ticis izdots un ģemot vērā, ka šīs tiesības ir kopējās PVN sistēmas pamatprincipi, ir jāatgādina, ka principi, kas reglamentē to, kā dalībvalstis piemēro kopējo PVN sistēmu, it īpaši nodokļu neitralitātes un tiesiskās drošības principi, nepieļauj, ka tad, ja valsts nodokļu iestādei ir radušies vienkrās nepamatotas aizdomas par attiecīgo saimniecisko darījumu faktiskū veikšanu, par kuriem ir izdots nodokļu rēķins, nodokļu maksātājam – šā rēķina adresātam – tiek liegtas tiesības uz PVN atskaitēšanu, ja viņš papildus šim rēķinam nevar iesniegt citus pierādījumus par saimniecisko darījumu faktiskū veikšanu (šajā ziņā skat. spriedumus, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 50. punkts, kā arī 2020. gada 4. jūnijs, C.F. (Nodokļu revīzija), C-430/19, EU:C:2020:429, 44. un 49. punkts). Turklāt tiesības uz nodokļa atskaitēšanu nevar tikt atteiktas, pamatojoties uz pieņēmumiem (šajā ziņā skat. spriedumu, 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa savā pirmajā jautājumā skaidri norāda, ka pamatlietā aplūkotā lietas izskatēšanas apturēšana tika noteikta, pamatojoties uz to, ka krimināllietā, kuras pabeigšanu gaidot šā izskatēšanas apturēšana tika noteikta, var būt "papildu" objektīvus pierādījumus par nodokļa maksātāja iesaistēšanos krāpšanā nodokļu jomā, kas bijusi pamatminētajā paziņojumā par nodokļa uzlikšanu konstatēto tiesību uz nodokļa atskaitēšanu atteikumam.

41 Taču, tā kā uzdotie jautājumi ir balstīti uz šo faktisko premisu, kura tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, un Tiesa nevar to apšaubīt, ģemot vērā skaidru funkciju sadali starp to un valsts tiesm LESD 267. pantā paredzētajā procedūrā (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2014. gada 9. oktobris, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 19. punkts, kā arī 2021. gada 9. septembris, *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, 13. punkts un tajā minētā judikatūra), lai sniegtu iesniedzējtiesai pilnīgu atbildi, šā premisa ir jāģem vērā kā pastāvīga un analīze jāģturpina.

42 Šādos apstākļos, uzskatot, ka pamatlietā runa ir ne tikai par pierādījumu iegūšanas kārtību, ko veic valsts nodokļu iestādes, bet arī par lēmumu apturēt administratīvas sūdzības izskatēšanu, otrām kārtēm, ģemot vērā dalībvalstu autonomiju savu administratīvo procesu organizēšanā, ir jāatgādina, ka, nepastāvot Savienības tiesiskajam regulājumam šajā jomā,

procesu?lie noteikumi, kuru m?r?is ir nodrošin?t no Savien?bas ties?b?m izrietošo nodok?u maks?t?ju ties?bu aizsarg?šanu, j?reglament? katras dal?bvalsts ties?bu sist?m?, tom?r ar nosac?jumu, ka tie nav maz?k labv?l?gi par noteikumiem, kas valsts ties?b?s attiecas uz l?dz?g?m situ?cij?m (l?dzv?rt?bas princips), un praks? tie nepadara par neiesp?jamu vai p?rm?r?gi neapgr?tina ar Savien?bas ties?bu sist?mu pieš?irto ties?bu izmantošanu (efektivit?tes princips) (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, *Ispas*, C?298/16, EU:C:2017:843, 28. un 29. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

43 Šaj? liet? attiec?b? uz l?dzv?rt?bas principu nekas Tiesai iesniegtajos lietās materi?los neliecina par to, ka Nodok?u procesa kodeksa 277. panta 1. punkta a) apakšpunkts, saska?? ar kuru tika izdots r?kojums aptur?t [s?dz?bas] izskat?šanu pamatliet?, b?tu specifisks rev?zijas pien?kumam PVN jom?, l?dz ar to, neskarot p?rbaudes, kas ir j?veic iesniedz?jtiesai, š? principa p?rk?pums var tikt izsl?gts (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, *Ispas*, C?298/16, EU:C:2017:843, 30. punkts).

44 Attiec?b? uz efektivit?tes principu t?pat nekas nenor?da uz to, ka l?muma par administrat?v?s s?dz?bas, kas v?rstā pret pazi?ojumu par nodokli, ar kuru ir atteiktas ties?bas uz PVN atskait?šanu, izskat?šanas aptur?šana pati par sevi padar?tu neiesp?jamu vai p?rm?r?gi apgr?tin?tu to ties?bu ?stenošanu, kuras attiec?gaj?m person?m izriet no Savien?bas ties?bu sist?mas.

45 Tom?r, treš?m k?rt?m, ?emot v?r? š? sprieduma 38. punkt? izkl?st?tos apsv?rumus, ir j?atg?dina, no vienas puses, ka no ties?b?m uz labu p?rvald?bu, kas atspogu?o Savien?bas ties?bu visp?r?jo principu un tostarp ikvienas personas ties?bas uz objekt?vu un pie?emam? termi?? veiktu t?s jaut?jumu izskat?šanu, izrietoš?s pras?bas ir piem?rojamās nodok?u rev?zijas proced?r?, ar kuru dal?bvalsts ?steno Savien?bas ties?bas (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2020. gada 14. maijs, *Agrobet CZ*, C?446/18, EU:C:2020:369, 43. un 44. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra, un 2021. gada 21. oktobris, *CHEP Equipment Pooling*, C?396/20, EU:C:2021:867, 48. punkts).

46 Ta?u, t? k? pamatliet? apl?kotais str?ds galu gal? attiecas uz nodok?u administr?cijas kontroles pilnvaru ?stenošanu, lai izpild?tu no Savien?bas ties?bu piem?rošanas izrietošu dal?bvalstu pien?kumu veikt visus atbilstošos normat?vos un administrat?vos pas?kumus, lai nodrošin?tu PVN iekas?šanu piln? apjom? to teritorij? un c?n?tos pret kr?pšanu, administrat?v?s s?dz?bas par pazi?ojumu par nodokli, ar ko atsaka ties?bas uz PVN atskait?šanu, izskat?šanas proced?ra ir uzskat?ma par attiec?g?s dal?bvalsts veiktu Savien?bas ties?bu ?stenošanu, t?d?j?di šai proced?rai ir j?norisin?s, iev?rojot ties?bas uz labu p?rvald?bu (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, *Ispas*, C?298/16, EU:C:2017:843, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

47 L?dz ar to, lai Savien?bas ties?bas neliegtu aptur?t t?das administrat?vās s?dz?bas izskat?šanas aptur?šanu k? pamatliet? apl?kot?, š?da aptur?šana nedr?kst apdraud?t ties?bas uz labu p?rvald?bu, un it ?paši t? nedr?kst aizkav?t š?s administrat?v?s s?dz?bas izskat?šanas proced?ras izn?kumu ilg?k par sapr?t?gu termi?u.

48 No otras puses, ir j?konstat?, ka Hart? garant?t?s pamatties?bas ir piem?rojamas ar? t?d? str?d? k? pamatliet? apl?kotais, jo iesniedz?jties? apstr?d?t? lietas izskat?šanas aptur?šana ietilpst administrat?vaj? proces?, ar kuru nodok?a maks?t?jam tiek atteiktas ties?bas atskait?t priekšnodokli? samaks?to PVN t?d??, ka tas ir piedal?jies kr?pšan? nodok?u jom?, p?rk?pjot Savien?bas likumdev?ja izveidoto kop?jo PVN sist?mu regul?jošos principus, un l?dz ar to t? ir Savien?bas ties?bu ?stenošana Hartas 51. panta 1. punkta izpratn? (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C?189/18, EU:C:2019:861, 59. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

49 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka iesniedz?jtiesa šaub?s par to, k? interpret?t Hartas 47. pantu, saska?? ar kuru ikvienai personai, kuras ties?bas un br?v?bas, kas garant?tas Savien?bas ties?b?s, tikušas p?rk?ptas, ir ties?bas uz efekt?vu ties?bu aizsardz?bu ties? atbilstoši šaj? pant? paredz?tajiem nosac?jumiem, pamatojoties uz to, ka tikm?r, kam?r ilgst š? lietas izskat?šanas aptur?šana, *Cridar* nevar celt pras?bu ties? par pazi?ojumu par nodokli, ar kuru tai tiek atteiktas ties?bas uz PVN atskait?šanu, jo piem?rojam?s valsts ties?b?s iesp?ja celt š?du pras?bu ir atkar?ga no t?, vai ir pie?emts l?mums par s?dz?bu p?c b?t?bas.

50 Ta?u Tiesa jau, protams, ir nospriedusi, ka šaj? ties?bu norm? iek?auto ties?bu efekt?vas aizsardz?bas ties? principu veido vair?ki elementi, tostarp ties?bas uz piek?uvi tiesai (spriedums, 2016. gada 30. j?nijs, *Toma un Biroul Executorului Judec?toresc Hora?iu?Vasile Cruduleci*, C?205/15, EU:C:2016:499, 42. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra). Tom?r no Tiesas judikat?ras izriet ar? tas, ka ties?bas uz piek?uvi tiesai nav absol?tas ties?bas un ka t?d?j?di t?m var b?t sam?r?gi ierobežojumi, kas paredz?ti k?da le?it?ma m?r?a sasniegšanai un neapdraud šo ties?bu pašu b?t?bu (spriedums, 2016. gada 30. j?nijs, *Toma un Biroul Executorului Judec?toresc Hora?iu?Vasile Cruduleci*, C?205/15, EU:C:2016:499, 44. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

51 Šaj? liet? pietiek nor?d?t, ka, lai gan tikm?r, kam?r ir aptur?ta š? lietas izskat?šana, *Cridar* faktiski ir liegta iesp?ja celt pras?bu ties? par pazi?ojumu par nodokli, ar kuru tai ir atteiktas ties?bas uz PVN atskait?šanu, tom?r no š? sprieduma 38. punkt? izkl?st?tajiem apsv?rumiem izriet, ka š?dai aptur?šanai ir le?it?ms m?r?is, un no š? sprieduma 45.–47. punkt? izkl?st?tajiem apsv?rumiem iziet, ka *Cridar* nevar liegt šo iesp?ju, p?rsniedzot sapr?t?gu termi?u. Turkl?t no Tiesas r?c?b? esošajiem lietas materi?liem izriet, ka pamatliet? netiek apstr?d?ts, ka š? sabiedr?ba var?s celt pras?bu par l?mumu, ar kuru t?s s?dz?ba tiks izskat?ta p?c b?t?bas. Š?dos apst?k?os nevar uzskat?t, ka š?da administrat?vas s?dz?bas izskat?šanas aptur?šana t?dam nodok?u maks?t?jam k? *Cridar* nesam?r?gi ierobežotu Hartas 47. pant? garant?t?s ties?bas uz piek?uvi tiesai.

52 Turkl?t saska?? ar past?v?go judikat?ru Hartas 47. pant? garant?t?s ties?bas uz efekt?vu ties?bu aizsardz?bu ties? prasa, lai ieinteres?t? persona var?tu uzzin?t attiec?b? uz to pie?emt? l?muma pamatojumu, vai nu pati iepaz?stoties ar šo l?mumu, vai ar? t?d?j?di, ka p?c š?s personas piepras?juma tai tiek dar?ts zin?ms š? l?muma pamatojums, neskarot kompetent?s tiesas ties?bas piepras?t attiec?gajai iest?dei sniegt šo inform?ciju, lai persona p?c iesp?jas lab?kos apst?k?os var?tu aizst?v?t savas ties?bas un, b?dama piln?b? inform?ta, izlemt, vai ir lietder?gi v?rsties kompetentaj? ties?, k? ar? lai ?autu šai tiesai piln?b? ?stenot attiec?g? valsts l?muma tiesiskuma p?rbaudi (spriedums, 2020. gada 24. novembris, *Minister van Buitenlandse Zaken*, C?225/19 un C?226/19, EU:C:2020:951, 43. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

53 L?dz ar to administrat?vas s?dz?bas, kas v?rsta pret pazi?ojumu par nodokli, ar kuru atteiktas ties?bas uz PVN atskait?šanu, izskat?šanas aptur?šanai, iev?rojot Hartas 47. pantu, ir j?b?t noteiktai ar faktiski un juridiski pamatotu l?mumu ne tikai t?d??, lai nodok?u maks?t?js var?tu iepaz?ties ar iemesliem, kuru d?? tiek uzskat?ts, ka min?t? aptur?šana ir nepieciešama, lai var?tu lietder?gi lemt par vi?a s?dz?bu un aizst?v?t vi?a ties?bas ar vislab?kajiem iesp?jamajiem

nosacījumiem, bet ar? tād??, lai tiesa, kur? ir celta prasība pret šo lēmumu atlikt lietas izskatīšanu, varētu pilnībā? stenot pārbaudi par lēmuma tiesiskumu.

54 Turklāt administrācijas pienākums, ?stenojot Savienības tiesības, pamatot savus lēmumus jau izriet no tiesībām uz labu pārvaldību (šaj? nozēm? skat. spriedumu, 2020. gada 24. novembris, *Minister van Buitenlandse Zaken*, C-225/19 un C-226/19, EU:C:2020:951, 34. punkts, k? ar? taj? min?t? judikatūra).

55 Ceturtām k?rtām, t? k? nevar izslēgt, ka galu gal? izrēd?s – nodokļu maks?t?jam ir atteiktas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, p?rkāpjot Savienības tiesības, v?l ir jāatgādina, ka tiesības uz dalībvalst? iekas?to nodokļu, p?rkāpjot Savienības tiesību normas, atmaksāšanu ir Savienības tiesību norm?s, k? t?s ir interpretējusi Tiesa, personām pieš?irto tiesību sekas un papildinājums. Tādējādi dalībvalst?m princip? ir jāatmaks? pret?ji Savienības tiesību normām iekas?tie nodokļi. Pieteikuma par nepamatoti samaks?t? PVN atmaksāšanu pamat? ir tiesības uz nepamatotu maksājumu atgāšanu, kuru mēr?is atbilstoši pastāv?gajai judikatūrai ir novērst no nodokļa nesaderības ar Savienības tiesībām izrietoš?s sekas, neitraliz?jot finansiālo slogu, kas nepamatoti ir uzlikts komersantam, kurš galu gal? to ir faktiski samaks?jis (spriedumi, 2017. gada 14. j?nijs, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 29. un 30. punkts, k? ar? tajos min?t? judikatūra, un 2020. gada 2. j?lijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 24. punkts).

56 Šaj? kontekst? vispirms ir jāuzsver, ka nodokļu atskaitīšanas sistēmas mēr?is ir pilnībā? atbrīvot uzņēm?ju no PVN, kurš ir maksājams vai samaks?ts visas t? saimniecisk?s darbības ietvaros. Tādējādi kopēj? PVN sistēma nodrošina neitrālu nodokļa piemērošanu visai saimnieciskajai darbībai neatkarīgi no š?s darbības mēr?iem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka min?tajai darbībai pašai princip? ir piemērojams PVN (spriedumi, 1985. gada 14. februāris, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 19. punkts, k? ar? 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 30. punkts un taj? min?t? judikatūra).

57 Šaj? zi?? Tiesa ir jau precizējusi, ka, lai gan dalībvalst?m ir zināma brīvība noteikt p?rmaks?t? PVN atmaksāšanas kārtību, š? kārtība nedrēkst apdraud?t nodokļu neitralitētes principu, pilnībā? vai da??ji uzliekot nodokļa maks?t?jam š? nodokļa samaksas slogu. It paši š?dai kārtībai ir jā?auj nodokļa maks?t?jam ar atbilstošiem nosacījumiem atg?t visu no š?s PVN p?rmaksas izrietošo parādu, un tas nozēm?, ka atmaksāšana ir jāveic saprētīg? termi??, samaks?jot skaidr? naud? vai līdzīg? veid?, un ka katr? zi?? izvēl?tais atmaksāšanas veids nedrēkst rad?t nekādu finanšu risku nodokļa maks?t?jam (spriedumi, 2017. gada 6. j?lijs, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, 20. punkts un taj? min?t? judikatūra, k? ar? 2021. gada 12. maijs, *technoRent International u.c.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 37. un 38. punkts).

58 Ja p?rmaks?t? PVN atmaksāšana nodokļu maks?t?jam notiek, p?rsniedzot saprētīgu termiņu, PVN nodokļa sistēmas neitralitētes princips prasa, lai finansiālie zaudējumi, kas nodokļu maks?t?jam tādējādi tiek rad?ti ar attiecīg?s naudas summas nepieejamību, tiktu kompens?ti, samaks?jot nokavējuma procentus (šaj? nozēm? skat. spriedumus, 2017. gada 6. j?lijs, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, 22. punkts un taj? min?t? judikatūra, k? ar? 2021. gada 12. maijs, *technoRent International u.c.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 40. punkts un taj? min?t? judikatūra).

59 Šie apsvērumi p?c analoģijas ir piemērojami ar? pamatlietas situācij?, ciktāl prettiesiski izteikts atteikums atskait?t PVN priekšnodokli, kas konstatēts ar nekavējoties izpild?mu paziņojumu par nodokli, ar? izraisa to, ka pret?ji nodokļa maks?t?ja interesēm tiek aizturēta naudas summa, kas atbilst PVN summai, kuras atskaitīšana hipotētiski ir atteikta, p?rkāpjot Savienības tiesības.

60 No t? izriet, ka, lai aptur?tu administrat?vas s?dz?bas, kas v?rsta pret t?du pazi?ojumu par nodokli, ar kuru ir atteiktas ties?bas uz PVN atskait?šanu – k? tas ir pamatliet? –, izskat?šanu, ir ar? nepieciešams, lai piem?rojamaj? valsts tiesiskaj? regul?jum?, ja beig?s izr?d?s, ka šis atteikums ir ticis sniegts, p?rk?pjot Savien?bas ties?bas, nodok?a maks?t?js var?tu sa?emt attiec?g?s naudas summas atmaksu sapr?t?g? termi??, k? ar? attiec?g? gad?jum? – nokav?juma procentus.

61 Piekt?m k?rt?m un visbeidzot, ir j?nor?da, ka tad, ja ir iev?roti nosac?jumi, kas izriet no iepriekš min?tajiem apsv?rumiem, netiek pras?ts, lai s?dz?bas izskat?šanas aptur?šanas laikposm? nodok?a maks?t?jam visos gad?jumos piem?rotu pazi?ojuma par nodokli, par kuru ir iesniegta š? s?dz?ba, izpildes aptur?šanu. Pietiek ar to, ka piem?rojamaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? ir paredz?ta iesp?ja noteikt š?du aptur?šanu k? pagaidu pas?kumu nopietnu šaubu gad?jum? par pazi?ojuma par nodokli tiesiskumu, ja š?da izpildes aptur?šana ir nepieciešama, lai nov?rstu b?tisku un neatgriezenisku kait?jumu nodok?u maks?t?ja interes?m.

62 ?emot v?r? visus iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild š?di: PVN direkt?va un Hartas 47. pants ir j?interpret? t?d? veid?, ka tie neliedz valsts tiesisko regul?jumu, ar ko valsts nodok?u iest?d?m tiek at?auts aptur?t administrat?v?s s?dz?bas, kura iesniegta par pazi?ojumu par nodokli, ar ko nodok?a maks?t?jam tiek atteiktas ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atmaksu t?d??, ka šis nodok?a maks?t?js ir bijis iesaist?ts finanšu kr?pšan?, izskat?šanu, lai ieg?tu papildu objekt?vu inform?ciju saist?b? ar šo iesaist?šanos, ar nosac?jumu, ka, pirmk?rt, š?da izskat?šanas aptur?šana nekav? š?s s?dz?bas administrat?v? procesa izn?kumu ?rpus sapr?t?ga termi?a, otrk?rt, l?mumam par š?s izskat?šanas aptur?šanu ir juridisks un faktiskis pamatojums un tas ir p?rbaud?ms ties? un, trešk?rt, ja galu gal? izr?d?s, ka atskait?šanas ties?bas tika atteiktas, p?rk?pjot Savien?bas ties?bas, šis nodok?a maks?t?js var sapr?t?g? termi?? sa?emt atbilstoš?s summas atmaksu, k? ar? attiec?g? gad?jum? nokav?juma procentus par šo summu. Š?dos apst?k?os netiek pras?ts, lai š?s izskat?šanas aptur?šanas laik? tiktu aptur?ta š? pazi?ojuma par nodokli izpilde attiec?b? uz min?to nodok?a maks?t?ju, ja vien nepast?v nopietnas šaubas par min?t? pazi?ojuma tiesiskumu, kad š? paša pazi?ojuma izpildes aptur?šana ir nepieciešama, lai nov?rstu b?tisku un neatgriezenisku kait?jumu nodok?u maks?t?ja interes?m.

Par ties?šan?s izdevumiem

63 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (piekt? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?va 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu un Eiropas Savien?bas Pamatties?bu hartas 47. pants ir j?interpret? t?d? veid?, ka tie neliedz valsts tiesisko regul?jumu, ar ko valsts nodok?u iest?d?m tiek at?auts aptur?t administrat?v?s s?dz?bas, kura iesniegta par pazi?ojumu par nodokli, ar ko nodok?a maks?t?jam tiek atteiktas ties?bas uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atmaksu t?d??, ka šis nodok?a maks?t?js ir bijis iesaist?ts finanšu kr?pšan?, izskat?šanu, lai ieg?tu papildu objekt?vu inform?ciju saist?b? ar šo iesaist?šanos, ar nosac?jumu, ka, pirmk?rt, š?da izskat?šanas aptur?šana nekav? š?s s?dz?bas administrat?v? procesa izn?kumu ?rpus sapr?t?ga termi?a, otrk?rt, l?mumam par š?s izskat?šanas aptur?šanu ir juridisks un faktiskis pamatojums un tas ir p?rbaud?ms ties? un, trešk?rt, ja galu gal? izr?d?s, ka atskait?šanas ties?bas tika atteiktas, p?rk?pjot Savien?bas ties?bas, šis nodok?a maks?t?js var sapr?t?g? termi?? sa?emt atbilstoš?s summas atmaksu, k? ar? attiec?g? gad?jum? nokav?juma procentus par šo summu. Š?dos apst?k?os netiek pras?ts, lai š?s izskat?šanas aptur?šanas laik? tiktu aptur?ta

paziņojuma par nodokli izpilde attiecībā uz minēto nodokļa maksājumu, ja vien nepastāv nopietnas šaubas par minētā paziņojuma tiesiskumu, kad šā paša paziņojuma izpildes apturēšana ir nepieciešama, lai novērstu būtisku un neatgriezenisku kaitējumu nodokļu maksātāja interesēm.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – rumāņu.