

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. vasario 24 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 167 ir 168 straipsniai – Teisės atskaita – Atsisakymas – Sukčiavimas mokesčiais – Įrodymų pateikimas – Administracinio skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo atsisakoma suteikti teisės atskaitą, nagrinėjimo sustabdymas, kol bus išnagrinėta baudžiamoji byla – Valstybių narių procesinė autonomija – Mokesčių neutralumo principas – Teisės gerų administravimų – Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnis“

Byloje C-582/20

dėl *Înalta Curte de Casa și Justiție* (Aukščiausiasis kasacinis ir teisingumo teismas, Rumunija) 2020 m. liepos 23 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. lapkričio 5 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SC Cridar Cons SRL

prieš

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan, teisėjai I. Jarukaitis (pranešėjas), M. Ileši, D. Gratsias ir Z. Csehi,

generalinis advokatas G. Pitruzzella,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- SC Cridar Cons SRL, atstovaujamos avokatai C. F. Costa, S. I. Pu ir A. Tomuța,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos E. Gane, R. I. Hațieganu ir A. Rotăreanu,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir A. Armenia,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) ir Europos S?jungos pagrindini? teisi? chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant SC Cridar Cons SRL (toliau – Cridar) gin?? su Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Cluj (Klužo vieš?j? finans? regionin? administracija, Rumunija) (toliau – Klužo AJFP) ir Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj-Napoca (Klužo-Napokos vieš?j? finans? regionin? generalin? direkcija, Rumunija) (toliau – Klužo-Napokos DGRFP) gin?? d?l sprendimo sustabdyti administracinio skundo d?l pranešimo apie mok?tin? mokest?, kuriuo atsisakoma suteikti teis? ? prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) atskait?, nagrin?jim?, kol bus išnagrin?ta baudžiamoji byla.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

4 Šios direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a) mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

Rumunijos teis?

Mokestinin? gin?? proceso kodeksas

5 Pagrindin?je byloje taikytinos redakcijos Legea Nr. 207/2015 privind Codul de procedur? fiscal? (2015 m. ?statymas Nr. 207 d?l mokestini? gin?? proceso kodekso; toliau – Mokestinin? gin?? proceso kodeksas) 118 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad „[m]okestinis patikrinimas d?l kiekvienos mokestinio reikalavimo r?šies ir kiekvieno mokestinio laikotarpio atliekamas tik vien? kart?“.

6 Mokestinin? gin?? proceso kodekso 128 straipsnio „Naujas mokestinis patikrinimas“ 1 dalyje nustatyta:

„Nukrypstant nuo 118 straipsnio 3 dalies, mokestin? patikrinim? atliekan?ios institucijos vadovas gali nuspr?sti pakartotinai patikrinti tam tikros r?šies mokestines prievoles tam tikru mokestiniu laikotarpiu, paaišk?jus papildomai informacijai, nežinomai šiai institucijai per mokestin? patikrinim? ir turin?iai ?takos šio patikrinimo rezultatams.“

7 Šio kodekso 131 straipsnyje „Mokestinio patikrinimo rezultatai“ ?tvirtinta:

„1. Mokestinio patikrinimo rezultatai pateikiami raštu mokestinio patikrinimo ataskaitoje; joje išdėstomos mokestinio patikrinimo atliekančios institucijos nustatytos faktinės ir teisinės mokestinio patikrinimo išvados, taip pat šios išvados mokestinės pasekmės.

<...>

4. Remiantis mokestinio patikrinimo ataskaita išduodama:

a) pranešimas apie mokėtiną mokestį – jei dėl nukrypimų nuo apmokestinamosios vertės daugiau ar mažiau nukrypstama nuo pagrindinio mokestinio prievolės;

<...>“

8 Minuto kodekso 132 straipsnio „Kreipimasis į baudžiamąjį persekiojimą vykdančias institucijas“ 1 dalyje nustatyta:

„Mokestinio patikrinimo atliekanti institucija privalo baudžiamojoje teisėje nustatytais sąlygomis kreiptis į kompetentingas teismines institucijas ir perduoti joms per mokestinio patikrinimo padarytas išvadas, kuriose gali būti nusikalstamos veikos požymiai.“

9 To paties kodekso 268 straipsnio „Galimybė pateikti skundą“ 1 dalyje numatyta:

„Pagal šios antraštinės dalies galimą pateikti skundą dėl reikalavimo dokumentų ir bet kokių kitų mokestinių administracinių aktų. Kadangi toks skundas nagrinėjamas ne ginčo tvarka, jis neužkerta galimybės asmeniui, manančiam, kad mokestiniu administraciniu aktu jam yra padaryta žala, kreiptis į teismą.“

10 Mokestinio ginčo proceso kodekso 277 straipsnis „Administracinio skundo nagrinėjimo procedūros sustabdymas“ suformuluotas taip:

„1. Kompetentinga skundą nagrinėjanti institucija gali sustabdyti procedūrą, priimdama motyvuotą sprendimą šiais atvejais:

a) priešingos institucija kreipiasi į kompetentingas institucijas dėl nusikalstamos veikos požymių, susijusių su apmokestinamosios vertės nustatymo rodymais, t. y. dėl nusikalstamos veikos, kurios konstatavimas gali turėti lemiamos įtakos administracinės procedūros baigtai;

<...>

4. Galutiniu baudžiamąjį bylų teismo sprendimu, kuriuo yra išnagrinėtas civilinis ieškinys, galima remtis prieš kompetentingas skundą nagrinėjančias institucijas bylose dėl sumų, kuriose valstybė pareiškia civilinį ieškinį.“

11 Šio kodekso 278 straipsnyje „Mokestinio administracinio akto vykdymo sustabdymas“ numatyta:

„1. Administracinio skundo pateikimas nesustabdo mokestinio administracinio akto vykdymo.

2. Šio straipsnio nuostatos nepažeidžia pareiškėjo teisės prašyti sustabdyti mokestinio administracinio akto vykdymą pagal [Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (2004 m. Administracinės teisenos įstatymas Nr. 554)] <...>

<...>“

12 Min?to kodekso 281 straipsnio „Pranešimas apie sprendim? ir teisi? gynimo priemone?s“ 2 dalyje numatyta:

„Pareišk?jas ar kiti proced?roje dalyvaujantys asmenys gali apsk?sti d?l skundo priimt? sprendimus ir mokestinius administracinius aktus, kuriais jie yra grindžiami, kreipdamiesi ? kompetenting? administracin? teism?. <...>“

13 To paties kodekso 350 straipsnio „Bendradarbiavimas su baudžiamojo persekiojimo institucijomis“ 2 ir 3 dalyse numatyta:

„2. Tinkamai pagr?stais atvejais, išk?lus baudžiam?j? byl? ir išklausius prokuroro nuomon?, [*Agen?iei Na?ionale de Administrare Fiscal?* (ANAF) (Nacionalin? mokes?i? administravimo institucija, Rumunija)] gali b?ti pavesta atlikti mokestinius patikrinimus nurodytais tikslais.

3. Šio straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyt? patikrinim? rezultatai fiksuojami protokoluose, jie laikomi ?rodymais. Protokolai nelaikomi mokestinio reikalavimo dokumentu, kaip tai suprantama pagal š? kodeks?.“

14 *Curtea Constitu?ional?* (Konstitucinis Teismas, Rumunija) 2019 m. sausio 29 d. sprendimu Nr. 72 pripažino, kad šio 350 straipsnio 3 dalies žodži? junginys „jie laikomi ?rodymais“ prieštarauja Konstitucijai.

Administracin?s teisenos ?statymas

15 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomos redakcijos 2004 m. Administracin?s teisenos ?statymo Nr. 554 (toliau – Administracin?s teisenos ?statymas) 2 straipsnio 1 dalyje pateikiamos šios termin? apibr?žtys:

„Šiame ?statyme:

<...>

?) neišvengiama žala – numatoma b?sima turtin? žala arba atitinkamais atvejais numatomas sunkus valdžios institucijos ar viešosios tarnybos veiklos sutrikdymas;

t) tinkamai pagr?sti atvejai – faktin?s ir teisin?s aplinkyb?s, kelian?ios dideli? abejoni? d?l administracinio akto teis?tumo;

<...>“

16 Administracin?s teisenos ?statymo 14 straipsnio „Akto vykdymo sustabdymas“ 1 dalyje nustatyta:

„Tinkamai pagr?stais atvejais ir siekiant užkirsti keli? neišvengiamai žalai, nukent?j?s asmuo, kuris <...> kreip?si ? akt? pri?musi? valdžios institucij? arba aukštesn? institucij?, gali prašyti kompetentingo teismo sustabdyti vienašališkai priimto administracinio akto vykdym?, kol byl? iš esm?s nagrin?jantis teismas priims sprendim?. Jeigu nukent?j?s asmuo per 60 dien? nepateikia prašymo panaikinti akto, vykdymo sustabdymas nutraukiamas automatiškai, neatliekant joki? formalum?.“

17 Šio ?statymo 15 straipsnyje „Prašymas sustabdyti vykdym?, pateikiant pagrindin? skund?“ numatyta:

„1. D?l 14 straipsnyje numatyt? priežas?i? pareišk?jas gali prašyti sustabdyti vienašališkai

priimto administracinio akto vykdym?; tam jis turi kreiptis ? teism?, kompetenting? visiškai ar iš dalies panaikinti gin?ijam? akt?. Tokiu atveju teismas gali nurodyti sustabdyti gin?ijamo administracinio akto vykdym?, kol byla bus galutinai išnagrin?ta ?siteis?jusių sprendimu. Prašymas sustabdyti sprendimo vykdym? gali b?ti pateikiamas kartu su pagrindiniu skundu arba atskiruoju skundu iki sprendimo d?l skundo esm?s pri?mimo.

<...>

4. Jeigu skundaspatenkinamas iš esm?s, pagal 14 straipsn? nustatyta akto vykdymo sustabdymo priemon? automatiškai prat?siama, kol byla bus galutinai išnagrin?ta ?siteis?jusių sprendimu, net jei pareišk?jas nepraš? sustabdyti administracinio akto vykdymo pagal šio straipsnio 1 dal?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

18 Buvo atliktas keli? ir greitkeli? tiesimo veiki? vykdan?ios bendrov?s *Cridar* mokestinis patikrinimas d?l PVM už laikotarp? nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2014 m. balandžio 30 d. Per š? patikrinim? *Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Bistri?a-N?s?ud* (Bistricos-Neseudo vieš?j? finans? direkcija, Rumunija) konstatavo, kad bendrov? turi teis? ? PVM atskait? už ? jos apskait? ?trauktus sandorius.

19 2015 m. pradžioje *Parchetul de pe lâng? Curtea de Apel Cluj* (prokurat?ra prie Klužo apeliacinio teismo, Rumunija) (toliau – prokurat?ra) iškl? baudžiam?j? byl? Nr. 363/P/2015, kurioje keliems asmenims, ?skaitant *Cridar* direktori?, buvo pateikti kaltinimai d?l suk?iavimo mokes?iais. 2016 m., tiksliai nenurodyt? dien?, prokurat?ra paved? Klužo-Napokos DGRFP atlikti nauj? mokestin? *Cridar* patikrinim?, nes buvo ?rodym?, kad laikotarpiu nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2015 m. gruodžio 31 d. ši bendrov? vykd? fiktyvius ?sigijimus iš ?vairi? bendrovi?. Klužo-Napokos DGRFP paved? Klužo AJFP atlikti š? nauj? patikrinim?. Patikrinimas vyko 2016 m. spalio 4–17 d. ir ap?m? tik t? laikotarp?, d?l kurio buvo atliktas ankstesniame punkte nurodytas mokestinis patikrinimas.

20 2016 m. lapkri?io 3 d. mokestinio patikrinimo ataskaitoje ir t? pa?i? dien? parengtame pranešime apie mok?tin? mokest? Klužo AJFP, priešingai nei 2014 m., atsisak? suteikti *Cridar* teis? ? PVM atskait? d?l vis? šios bendrov?s atlikt? ?sigijimo sandori? (toliau – nagrin?jami ?sigijimai), sudaryt? su penkiomis prokurat?ros nurodytomis bendrov?mis, ir nustat? *Cridar* papildom? mokestin? 2 103 272 Rumunijos l?j? (RON) (apie 425 000 EUR) PVM ir pelno mokes?io prievol?. Vadovaudamasi Mokestinio gin?? proceso kodekso 128 straipsniu Klužo AJFP taip pat atšauk? 2014 m. pranešim? apie mok?tin? mokest? ir panaikino visus ankstesnio mokestinio patikrinimo PVM srityje rezultatus. Šis naujas pranešimas apie mok?tin? mokest? buvo grindžiamas keliais pažeidimais, susijusiais su ?sigijimo sandoriais, sudarytais su penkiaus *Cridar* tiek?jais arba t? tiek?j? tiek?jais; atsižvelgdama ? šiuos pažeidimus Klužo AJFP padar? išvad?, kad galima ?tarti, jog buvo sudaryti fiktyv?s sandoriai dirbtinei situacijai sukurti, kad *Cridar* gal?t? dirbtinai padidinti savo s?naudas ir atskaityti atitinkamas PVM sumas, nors joki? reali? ekonomini? sandori? nebuvo sudaryta.

21 Pri?mus šiuos aktus, mokes?i? institucijos perdav? prokurat?rai ikiteisminio tyrimo medžiag? d?l ši? suk?iavimo mokes?iais aplinkybi?, susijus? su patikrintais sandoriais. Be to, d?l ši? faktini? aplinkybi? jau buvo iškelta baudžiamoji byla Nr. 363/P/2015 ir joje prad?tas ikiteisminis tyrimas.

22 2016 m. lapkri?io 11 d. *Cridar* apskund? 2016 m. lapkri?io 3 d. pranešim? apie mok?tin? mokest? Klužo-Napokos DGRFP ir, remdamasi Administracin?s teisenos ?statymo 14 straipsniu, papraš? *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija) sustabdyti šio pranešimo

vykdym?; tas teismas patenkino š? prašym? ir nurod? sustabdyti šio pranešimo apie mok?tin? mokest? vykdym?, kol byl? iš esm?s nagrin?jantis teismas priims sprendim?. Šis sprendimas ?siteis?jo.

23 2017 m. kovo 16 d. sprendimu d?l ankstesniame punkte nurodyto skundo Klužo-Napokos DGRFP atmet? *Cridar* nurodytus procesinius prieštaravimus, ta?iau kartu pagal Mokestinį gin?? proceso kodekso 277 straipsnio 1 dalies a punkt? sustabd? mokestinio skundo nagrin?jim? ir nurod?, kad už skundo nagrin?jim? atsakinga institucija negali priimti sprendimo d?l gin?o esm?s, kol nebus baigta nagrin?ti baudžiamoji byla, kurioje bus patvirtinti arba paneigti prieži?ros institucij? ?tarimai d?l nagrin?jam? ?sigijim? realumo.

24 2017 m. birželio 29 d. *Cridar* š? sprendim? apskund? *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas), vis? pirma prašydama panaikinti š? 2017 m. kovo 16 d. sprendim? d?l proced?rini? priežas?i?, o nepatenkinus šio reikalavimo – panaikinti min?t? sprendim? ir ?pareigoti Klužo-Napokos DGRFP priimti sprendim? d?l skundo esm?s. Be to, *Cridar* praš? pagal Administracin?s teisenos ?statymo 15 straipsn? sustabdyti pranešimo apie mok?tin? mokest? vykdym? iki galutinio nuosprendžio baudžiamojoje byloje pri?mimo.

25 2017 m. rugs?jo 29 d. sprendimu tas teismas š? skund? atmet?. Vis? pirma jis konstatavo, kad Klužo-Napokos DGRFP turi teis? ?vertinti, ar tikslinga sustabdyti mokestinio skundo nagrin?jim? tam, kad b?t? išvengta vienas kitam prieštaraujan?i? sprendim? d?l tos pa?ios teisin?s situacijos pri?mimo. Tuo pagrindu teismas padar? išvad?, kad šios institucijos sprendimas sustabdyti mokestinio skundo nagrin?jim?, kol baudžiamojoje byloje bus nustatyta, ar nagrin?jami ?sigijimai yra real?s, buvo teis?tas. Min?tas teismas taip pat atmet? prašym? sustabdyti pranešimo apie mok?tin? mokest? vykdym? iki galutinio nuosprendžio baudžiamojoje byloje pri?mimo, nes nurodyti neteis?tumo pagrindai nesudar? prielaid? manyti, kad aktas yra neteis?tas, ir nebuvo nustatyta, kad žala yra neišvengiama. Šiuo klausimu jis pažym?jo, kad šio sprendimo 22 punkte nurodytas sprendimas, kuriuo patenkintas pagal Administracin?s teisenos ?statymo 14 straipsn? pateiktas prašymas sustabdyti vykdym?, neturi *res judicata* galios nagrin?jant panaš? šio ?statymo 15 straipsniu grindžiam? prašym?, nes abiej? nagrin?jam? proced?r? pasekm?s laiko atžvilgiu skiriasi.

26 2017 m. spalio 11 d. *Cridar* d?l šio sprendimo pateik? kasacin? skund? *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* (Aukš?iausiasis kasacinis ir teisingumo teismas, Rumunija), prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme. Savo kasaciniame skunde bendrov?, be kita ko, teigia, kad 2017 m. kovo 16 d. sprendime d?l jos mokestinio skundo (priešingai, nei buvo nustatyta per antrį? mokestin? patikrinim?) Klužo-Napokos DGRFP konstatavo, kad buvo gauta tik kai kuri? ?rodym?, jog nagrin?jami ?sigijimai gal?jo b?ti fiktyv?s, ir kad ? klausim?, ar jie iš ties? buvo fiktyv?s, buvo galima išaiškinti tik išnagrin?jus baudžiamąj? byl?. Ji tvirtina, kad d?l ši? vienas kitam prieštaraujan?i? aiškinim? d?l pateikt? ?rodym?, j? teisin?s galios ir institucijos, kuriai pavesta spr?sti d?l to, ar sandoris yra fiktyvus, ar realus, mokes?i? mok?tojas suvaržomas ir neturi joki? galimybi? pasinaudoti teise ? atskait?. Taigi, jos nuomone, nacionalin?s teis?s aktuose yra ?tvirtinta papildoma teis?s ? PVM atskait? s?lyga, t. y. atitinkam? sandori? realumo patvirtinimas baudžiamajame procese, nors tai n?ra numatyta nei galiojan?iuose S?jungos teis?s aktuose, nei Teisingumo Teismo jurisprudencijoje.

27 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi negalintis nustatyti, ar, atsižvelgiant ? Teisingumo Teismo jurisprudenciją, 2016 m. lapkri?io 3 d. pranešime apie mok?tin? mokest? nurodyt? aplinkybi? pakanka atsisakymui suteikti teis? ? PVM atskait? pagr?sti, nes šio pranešimo apie mok?tin? mokest? teis?tumas iš esm?s n?ra gin?o dalykas.

28 Tas teismas taip pat pažymi, kad šiuo metu *Cridar* negali pasiekti, kad b?t? priimtas teismo sprendimas d?l jos skundo esm?s, nes pagal nacionalinį teism? praktik? sprendimas d?l skundo

dėl pranešimo apie mokėtiną mokesį esmės pagal Mokestinį ginčų proceso kodekso 281 straipsnį gali būti nagrinėjamas tik kartu su skundu dėl šio pranešimo. Šiuo atveju mokesį? institucija, priėmusi 2017 m. kovo 16 d. sprendimą, tik sustabdo skundo nagrinėjimą. Tas teismas priduria, kad pagal šio kodekso 278 straipsnio 1 dalį administracinio skundo pateikimas nesustabdo mokestinio administracinio akto vykdymo; tai taikoma ir administracinio skundo dėl šio akto nagrinėjimo sustabdymo laikotarpiu. Be to, jis pažymi, kad pranešimu apie mokėtiną mokesį? našta visada perkeliama apmokestinamajam asmeniui.

29 Atsižvelgiant į šias aplinkybes, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teismui kyla klausimas, ar tuomet kai, pirma, pateikiamas pranešimas apie mokėtiną mokesį, dėl kurio nedelsiant atsisakoma suteikti teisę? PVM atskaitą, nors mokesį? institucija tuo momentu neturi visų objektyvių? rodymų dėl apmokestinamojo asmens dalyvavimo sukaujant PVM, ir, antra, pateikiamas skundas dėl šio pranešimo, kurio nagrinėjimas sustabdomas, kol nebus išaiškintos faktinės aplinkybės baudžiamojoje byloje, kurioje atliekamas tyrimas siekiant nustatyti apmokestinamojo asmens dalyvavimą sukaujant, gali būti pažeistas PVM direktyvoje? tvirtintas mokesį? neutralumo principas. Tas teismas taip pat siekia išsiaiškinti, ar tokie veiksmai yra suderinami su Europos Sąjungos pagrindinių? teisių chartijos 47 straipsnyje užtikrinama teise? teisingą bylos nagrinėjimą, nes laikotarpiu, kai jam pateikto administracinio skundo nagrinėjimas sustabdomas, pranešimas apie mokėtiną mokesį? išlieka vykdytinas, o apmokestinamasis asmuo neturi galimybės jo apskųsti teisme, nes tokia galimybė siejama su sprendimo dėl skundo esmės priėmimu. Jis mano, kad analizę gali skirtis priklausomai nuo to, ar ginčijamą aktą vykdydamas apmokestinamojo asmens atžvilgiu sustabdomas laikantis Administracinės teisenos? statymo 14 ir 15 straipsniuose numatytą? sąlygą, pavyzdžiui, siekiant laikinai išvengti atsisakymo suteikti teisę? PVM atskaitą pasekmių.

30 Šiomis aplinkybėmis *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* (Aukščiausiasis kasacinis ir teisingumo teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM direktyvą] ir [Chartijos] 47 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias mokesį? institucijos, pateikusios pranešimą apie mokėtiną mokesį, kuriuo atsisakoma suteikti teisę? pirkimo PVM atskaitą, gali sustabdyti administracinio skundo [dėl šio pranešimo] nagrinėjimą, kol bus priimtas nuosprendis baudžiamojoje byloje, kurioje gali būti pateikta papildomų objektyvių? rodymų, patvirtinančių? apmokestinamojo asmens dalyvavimą sukaujant mokesį?iais?

2. Ar [Teisingumo Teismo] atsakymas? pirmąjį klausimą būtų kitoks, jei apmokestinamasis asmuo administracinio skundo nagrinėjimo sustabdymo laikotarpiu galėtų pasinaudoti laikinosiomis priemonėmis, galinčiomis sustabdyti atsisakymo suteikti teisę? PVM atskaitą poveikį?“

Dėl prejudicinių klausimų

31 Savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva ir Chartijos 47 straipsnis turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias nacionalinės mokesį? institucijoms leidžiama sustabdyti administracinio skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokesį, kuriuo apmokestinamajam asmeniui atsisakoma suteikti teisę? pirkimo PVM atskaitą dėl jo dalyvavimo sukaujant mokesį?iais, nagrinėjimą, kol bus priimtas nuosprendis baudžiamojoje byloje, kurioje gali būti pateikta papildomų objektyvių? šį dalyvavimą patvirtinančių? rodymų, ir ar šiuo klausimu svarbu tai, kad per šį nagrinėjimo sustabdymo laikotarpį to pranešimo vykdymas apmokestinamojo asmens atžvilgiu galėtų būti sustabdytas.

32 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, pirma, apmokestinamąjį asmenį teisė iš PVM, kurį jie turi sumokėti, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ar gautas paslaugas, panaudotas į apmokestinamiesiems sandoriams, yra pagrindinis Sąjungos teisės aktuose nustatytos bendros PVM sistemos principas. Kaip ne kartą yra nusprendęs Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM mechanizmo dalis ir iš esmės negali būti ribojama, jeigu apmokestinamieji asmenys, norintys pasinaudoti šia teise, laikosi tam nustatytą materialinį ir formalią reikalavimą arba sąlygą (2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 31 punktas).

33 Vis dėlto, kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas, o Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad sukčiaudami arba piktnaudžiaudami teisės subjektai negali remtis Sąjungos teisės normomis. Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius rodymus, nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant arba piktnaudžiaujant (2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 45 punktas).

34 Taip yra ne tik tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo sukčiavo PVM, bet ir tuomet, kai jis žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes dalyvavo sandoryje, susijusiame su tokiu sukčiavimu. Taigi apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta leisti pasinaudoti teise į atskaitą, tik jeigu atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo sukčiavo arba žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes ar paslaugas, dėl kurių nori pasinaudoti teise į atskaitą, dalyvavo sandoryje, susijusiame su šios prekės tiekimo ar paslaugų teikimo grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje dalyvavusio tiekėjo ar kito tokio subjekto sukčiavimu PVM srityje (šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 46 punktą).

35 Kadangi atsisakymas leisti pasinaudoti teise į atskaitą yra pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo išimtis, mokesčių institucijos turi surinkti pakankamai objektyvių rodymų, kad apmokestinamasis asmuo sukčiavo PVM arba žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo grindžiama teisė į atskaitą, buvo susijęs su tokiu sukčiavimu (2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 50 punktas).

36 Šiuos objektyvius rodymus mokesčių institucija turi pateikti pagal nacionalinėje teisėje numatytas taisykles, nes Sąjungos teisėje nėra taisyklių, susijusių su rodymų rinkimo tvarka sukčiavimo PVM srityje. Vis dėlto šios taisyklės neturi pažeisti Sąjungos teisės veiksmingumo ir turi atitikti šia teise, ypač Chartija, garantuojamas teises (šiuo klausimu žr. 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2020 m. birželio 4 d. Sprendimo *C.F. (Mokestinis patikrinimas)*, C-430/19, EU:C:2020:429, 45 punktą).

37 Šiomis aplinkybėmis 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) 68 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad Sąjungos teisė nedraudžia mokesčių institucijai, kuri siekia nustatyti piktnaudžiavimą PVM, administracinėje procedūroje naudoti rodymus, gautus per tuo pačiu metu vykstantį baudžiamąjį procesą, jei laikomasi Sąjungos teisės, ypač Chartijos, užtikrinamų teisių. Be to, 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*

(C-189/18, EU:C:2019:861) 38 punkte jis iš esmės nusprendė, kad su ta pačia sąlyga, nacionalinė mokesčių institucija, siekdama nustatyti sukčiavimą PVM, turi turėti galimybę remtis rodymais, gautais per tuo pačiu metu vykdomą baudžiamąjį procesą, kuris nėra susijęs su apmokestinamuoju asmeniu, arba rodymais, surinktais per susijusias administracines procedūras, kuriose apmokestinamasis asmuo nedalyvavo.

38 Taigi pagal Sąjungos teisę iš principo ir atsižvelgiant į šioje teisėje (visų pirma Chartijoje) garantuojamas teisės mokesčių institucijoms taip pat nedraudžiama sustabdyti administracinio skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo apmokestinamajam asmeniui atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą dėl to, kad jis dalyvavo sukčiaujant mokesčiais (šiuo sukčiavimu grindžiamas atsisakymas suteikti teisę į atskaitą) nagrinėjimą, siekiant gauti papildomą objektyvų šio dalyvavimo patvirtinimą rodymais. Kadangi, paisant šios sąlygos, pagal Sąjungos teisę mokesčių institucijai nedraudžiama panaudoti baudžiamojoje byloje surinktą rodymą tam, kad administraciniame byloje rodytą sukčiavimo ar piktnaudžiavimo PVM srityje faktą, tai pagal jį iš principo, paisant tos pačios sąlygos, taip pat nedraudžiama sustabdyti tokios administracinės bylos nagrinėjimą, įskaitant skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą, nagrinėjimą, visų pirma tam, kad nebūtų priimta vienas kitam prieštaraujanti ir teisiniam saugumui galinti pakenkti sprendimų, arba, kaip pagrindiniame byloje, siekiant surinkti papildomą rodymą, kuriuos vėliau būtų galima panaudoti nagrinėjant šį skundą.

39 Vis dėlto, kadangi tokiu atveju jau buvo išduotas pranešimas apie mokėtiną mokestį, kuriuo apmokestinamajam asmeniui atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą, ir atsižvelgiant į tai, kad ši teisė yra pagrindinis Sąjungos teisės aktuose nustatytos bendros PVM sistemos principas, reikia priminti, kad principai, reglamentuojantys valstybių narių vykdomą bendrosios PVM sistemos taikymą (visų pirma mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo principai), turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama, esant vien nepagrįstiems nacionalinės mokesčių institucijos tarimams dėl faktinio ekonominių sandorių, dėl kurių išrašyta sąskaita faktūra, vykdymo, atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui, šios sąskaitos faktūros gavėjui, teisę į PVM atskaitą, jeigu jis, be šios sąskaitos faktūros, negali pateikti kitų vykdytų ekonominių sandorių realumo rodymų (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 50 punktą ir 2020 m. birželio 4 d. Sprendimo *C.F. (Mokestinis patikrinimas)*, C-430/19, EU:C:2020:429, 44 ir 49 punktus). Siekiant neleisti pasinaudoti teise į atskaitą vien prielaidą irgi nepakanka (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 52 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

40 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo pirmajame klausime aiškiai nurodo, kad sustabdyti pagrindinės bylos nagrinėjimą buvo nuspręsta dėl to, kad baudžiamojoje byloje, kurios baigties laukiant tas nagrinėjimas buvo sustabdytas, gali būti gauta „papildomą“ objektyvų rodymą, patvirtinimą, kad apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant mokesčiais, o tuo grindžiamas minėtame pranešime apie mokėtiną mokestį nurodytas atsisakymas suteikti teisę į atskaitą.

41 Kadangi pateikti klausimai grindžiami šia faktine prielaida (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), ir Teisingumo Teismas negali jos paneigti, atsižvelgiant į aiškų jo ir nacionalinių teismų funkcijų atskyrimą, vykstant SESV 267 straipsnyje numatytam procesui (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 19 punktą ir 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Real Vida Seguros*, C-449/20, EU:C:2021:721, 13 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją), siekiant pateikti išsamų atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, ši prielaidą reikėtų laikyti rodyta ir tėti analizė.

42 Tokiomis aplinkybomis, kadangi pagrindiniame byloje nagrinėjama ne tik nacionalinė mokesčių institucijų rodymų pateikimo tvarka, bet ir sprendimas sustabdyti administracinio

skundo nagrinėjim?, antra, atsižvelgiant į valstybių narių autonomijų organizuojant savo administracines procedūras, reikia priminti, kad, nesant šių sritį reguliuojančių Sąjungos taisyklių, procedūrinių taisyklių, kuriomis užtikrinama teisė, kurias mokesčių mokėtojai turi pagal Sąjungos teisę, apsauga, turi būti tvirtintos kiekvienos valstybės narės teisės sistemoje su sąlyga, kad jos nėra mažiau palankios nei taisyklės, reglamentuojančios panašias situacijas, kurioms taikoma vidaus teisė (lygiavertiškumo principas), ir kad dėl jo netampa praktiškai neįmanoma ar pernelyg sudėtinga pasinaudoti Sąjungos teisės suteiktomis teisėmis (veiksmingumo principas) (šiuo klausimu žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 28 ir 29 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

43 Šiuo atveju, dėl lygiavertiškumo principo pažymėtina, kad remiantis Teisingumo Teismui pateikta bylos medžiaga negalima daryti išvados, kad Mokestinio ginčo proceso kodekso 277 straipsnio 1 dalies a punktas, pagal kurį buvo nurodyta sustabdyti pagrindinės bylos nagrinėjimą, taikomas tikrinant tik pareigą PVM srityje vykdyti, todėl šio principo pažeidimų galima atmesti, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas (pagal analogiją žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 30 punktą).

44 Dėl veiksmingumo principo taip pat pažymėtina, kad nėra jokių požymių, kad, sustabdžius administracinio skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo atsisakoma suteikti teisę PVM atskaitai, nagrinėjimą, teisės subjektams naudojimas Sąjungos teise pagrįstomis teisėmis administraciniu lygmeniu taptų praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas.

45 Vis dėlto, trečia, atsižvelgiant į šio sprendimo 38 punkte išdėstytus argumentus, reikia priminti, kad reikalavimai, kylantys iš teisės į gerą administravimą, kuri atspindi bendrąją Sąjungos teisės principą, ypač kiekvieno asmens teisę į tai, kad jo bylos būtų nagrinėjamos nešališkai ir per protingą terminą, taikomi per mokestinio patikrinimo procedūrą, kai valstybės narė įgyvendina Sąjungos teisę (šiuo klausimu žr. 2020 m. gegužės 14 d. Sprendimo *Agrobet CZ*, C-446/18, EU:C:2020:369, 43 ir 44 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją ir 2021 m. spalio 21 d. Sprendimo *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, 48 punktą).

46 Kadangi toks ginčas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, galiausiai yra susijęs su mokesčių institucijos tikrinimo galiojimu įgyvendinimu, kad vykdyti pagal Sąjungos teisę valstybės narės numatytą pareigą imtis visų statymo galių turinčių ir administracinių priemonių, būtinų viso mokėtinio PVM surinkimui jos teritorijoje užtikrinti ir kovai su sukčiavimu, pagal administracinio skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo atsisakoma suteikti teisę PVM atskaitai, nagrinėjimo procedūrą atitinkama valstybės narė įgyvendina Sąjungos teisę, todėl ši procedūra turi būti vykdoma paisant teisės į gerą administravimą (pagal analogiją žr. 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

47 Taigi tam, kad pagal Sąjungos teisę nebūtų draudžiama sustabdyti administracinio skundo, kaip pagrindinėje byloje, nagrinėjimą, taip pat būtina, kad toks sustabdymas nepažeistų teisės į gerą administravimą, visų pirma, kad dėl tokio sustabdymo administracinis skundo nagrinėjimo procedūros baigtis nebūtų atidėta neprotingam laikotarpiui.

48 Be to, reikia konstatuoti, kad Chartijoje garantuojamos pagrindinės teisės taip pat turi būti taikomos tokiam ginčui, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusiame teisme ginčijamas bylos nagrinėjimo sustabdymas, kuriuo įgyvendinama Sąjungos teisė, kaip tai suprantama pagal Chartijos 51 straipsnio 1 dalį, administracineje procedūroje, kurioje apmokestinamajam asmeniui atsisakyta suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą dėl jo dalyvavimo sukčiaujant mokesčiais ir taip pažeidžiant Sąjungos teisės aktą leidžiančius bendros PVM sistemos principus (pagal analogiją žr. 2019 m. spalio 16 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 59 punktą ir jame nurodytą

jurisprudencij?).

49 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, kaip turi būti aiškinamas Chartijos 47 straipsnis, kuriame numatyta, kad kiekvienas asmuo, kurio teisės ir laisvės, garantuojamos Sąjungos teisės, yra pažeistos, turi teisę veiksmingą įgyvendinti gynybą teisme šiame straipsnyje nustatytomis sąlygomis, motyvuodamas tuo, kad per visą šio sustabdymo laikotarpį *Cridar* negali pareikšti skundo dėl pranešimo apie mokytiną mokestį, kuriuo jai atsisakyta suteikti teisę PVM atskaitai, nes pagal taikytiną nacionalinę teisę galimybė apskųsti tokį pranešimą priklauso nuo sprendimo, kuriuo pateiktas skundas išnagrinėjamas iš esmės.

50 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad šioje nuostatoje įtvirtintą veiksmingą teisminę gynybą principą sudaro trys elementai, apimantys pirmiausia teisę kreiptis į teismą (2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Toma et Biroul Executorului Judecătorească Horașu-Vasile Cruduleci*, C-205/15, EU:C:2016:499, 42 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija). Vis dėlto iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad teisę kreiptis į teismą nėra absoliuti ir kad gali būti nustatyti proporcingi šios teisės apribojimai, kuriais siekiama teisuto tikslui ir nepažeidžiama pati šios teisės esmė (2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Toma et Biroul Executorului Judecătorească Horașu-Vasile Cruduleci*, C-205/15, EU:C:2016:499, 44 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

51 Šiuo atveju pakanka pažymėti, kad nors per visą šio sustabdymo laikotarpį *Cridar* faktiškai neturi galimybės apskųsti pranešimo apie mokytiną mokestį, kuriuo jai atsisakyta suteikti teisę PVM atskaitai, iš šio sprendimo 38 punkte nurodytą teiginį matyti, kad tokiu sustabdymu siekiama teisuto tikslui, o iš šio sprendimo 45–47 punktą matyti, kad ši galimybė negali būti iš *Cridar* atimta neprotingam laikotarpiui. Be to, Teisingumo Teismo turima bylos medžiaga rodo, kad pagrindiniame byloje nagrinėjama, jog ši bendrovė galėtų apskųsti sprendimą, kuriuo jos skundas bus išnagrinėtas iš esmės. Tokiomis aplinkybėmis negalima teigti, kad toks administracinio skundo nagrinėjimo iš esmės sustabdymas neproporcingai suvaržo tokio apmokestinamojo asmens, kokia yra *Cridar*, teisę kreiptis į teismą, garantuojamą Chartijos 47 straipsnyje.

52 Be to, iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos matyti, kad dėl Chartijos 47 straipsnyje garantuojamos teisminės kontrolės veiksmingumo reikalaujama, kad atitinkamas asmuo galėtų sužinoti dėl jo priimto sprendimo motyvus arba perskaityti patį sprendimą, arba jo prašymu pranešus jam šiuos motyvus, neribojant kompetentingo teismo įgaliojimų reikalauti iš atitinkamos institucijos juos pranešti, tam, kad jis galėtų ginti savo teises geriausiomis įmanomomis sąlygomis ir žinodamas visas aplinkybes nuspręsti, ar tikslinga kreiptis į kompetentingą teismą, taip pat siekiant, kad šis atliktų visišką atitinkamo nacionalinio sprendimo teisėtumo kontrolę (2020 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *Minister van Buitenlandse Zaken*, C-225/19 ir C-226/19, EU:C:2020:951, 43 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

53 Taigi tam, kad pagal Chartijos 47 straipsnį būtų galima sustabdyti administracinio skundo dėl pranešimo apie mokytiną mokestį, kuriuo atsisakoma suteikti teisę PVM atskaitai, nagrinėjimą, taip pat būtina, kad sprendimas dėl sustabdymo būtų teisiškai ir faktiškai pagrįstas, ne tik tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų susipažinti su motyvais, dėl kurių minėtas sustabdymas yra būtinas, ir kad būtų galima priimti tinkamą sprendimą dėl jo skundo ir kaip įmanoma geriau apginti jo teises, bet ir tam, kad skundo dėl sprendimo sustabdyti nagrinėjimą nagrinėjantis teismas galėtų visapusiškai patikrinti šio sprendimo teisėtumą.

54 Be to, teisę gerai administravimą apima ir administracijos pareigų įgyvendinantis Sąjungos teisę motyvuoti savo sprendimus (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *Minister van Buitenlandse Zaken*, C-225/19 ir C-226/19, EU:C:2020:951, 34 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

55 Ketvirta, kadangi neatmestina galimyb?, kad galiausiai teis? ? atskait? apmokestinamajam asmeniui buvo atsisakyta suteikti pažeidžiant S?jungos teis?, taip pat svarbu priminti, jog teis? susigr?žinti pažeidžiant S?jungos teis?s normas valstyb?je nar?je surinktus mokes?ius yra S?jungos teis?s nuostatomis, kuri? išaiškinim? pateik? Teisingumo Teismas, teis?s subjektams suteikiam? teisi? pasekm? ir papildymas. Taigi iš esm?s valstyb?s nar?s privalo gr?žinti pažeidžiant S?jungos teis? surinktus mokes?ius. Prašymas gr?žinti nepagr?stai sumok?t? PVM yra susij?s su teise ? nepagr?stai sumok?t? sum? gr?žinim?, kuria pagal suformuot? jurisprudencij? siekiama pašalinti mokes?io nesuderinamumo su S?jungos teise pasekmes ir neutralizuoti ekonomin? našt?, nepagr?stai perkelt? ?kio subjektui, kuriam ji galiausiai iš tikr?j? teko (2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Compass Contract Services*, C?38/16, EU:C:2017:454, 29 ir 30 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija ir 2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, 24 punktas).

56 Šiomis aplinkyb?mis reikia priminti, kad atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslinink? nuo vykdant ekonomin? veikl? sumok?to arba mok?tino PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 19 punktas ir 2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

57 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra pažym?j?s, kad nors valstyb?s nar?s turi tam tikr? laisv? nustatyti PVM permokos gr?žinimo tvark?, ši tvarka negali pažeisti mokes?i? neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tekt? visa šio mokes?io našta ar jos dalis. Vis? pirma tokia tvarka turi leisti apmokestinamajam asmeniui protingomis s?lygomis susigr?žinti vis? d?l PVM permokos atsiradus? mokes?io kredit?, o tai reiškia, kad permoka turi b?ti sugr?žinta per proting? laikotarp? pinigais arba kitu atitinkamu b?du ir kad pasirinkta gr?žinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti finansin?s rizikos apmokestinamajam asmeniui (2017 m. liepos 6 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C?254/16, EU:C:2017:522, 20 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2021 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C?844/19, EU:C:2021:378, 37 ir 38 punktai).

58 Kai apmokestinamajam asmeniui PVM permoka n?ra gr?žinama per proting? termin?, pagal PVM sistemos neutralumo princip? taip pat reikalaujama, kad taip apmokestinamojo asmens d?l negal?jimo disponuoti aptariama pinig? suma patirti finansiniai nuostoliai b?t? atlyginti sumokant pal?kanas (šiuo klausimu žr. 2017 m. liepos 6 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C?254/16, EU:C:2017:522, 22 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij? ir 2021 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C?844/19, EU:C:2021:378, 40 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

59 Šie argumentai pagal analogij? taikytini ir tokiu atveju, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, nes neteis?tas atsisakymas suteikti teis? ? pirkimo PVM atskait?, nustatytas nedelsiant vykdytinu pranešimu apie mok?tin? mokest?, taip pat lemia tai, kad darant žal? apmokestinamajam asmeniui ?šaldoma PVM suma, kuri? galimai buvo atsisakyta leisti atskaityti pažeidžiant S?jungos teis?.

60 Darytina išvada, jog tam, kad b?t? sustabdytas administracinio skundo, pateikto d?l pranešimo apie mok?tin? mokest?, kuriuo atsisakoma suteikti teis? ? PVM atskait? (pavyzdžiui, kaip pagrindin?je byloje), nagrin?jimas, laikantis S?jungos teis?je ?tvirtint? reikalavim? galiojan?iuose nacionalin?s teis?s aktuose taip pat turi b?ti numatyta, kad, galiausiai paaišk?jus, jog šis atsisakymas pažeid? S?jungos teis?, apmokestinamasis asmuo gal?t? per proting? termin? susigr?žinti atitinkam? pinig? sum?, prireikus – kartu su pal?kanomis.

61 Galiausiai, penkta, reikia pažymėti, kad, vykdydžius iš pirmą nurodytą teiginį kylančias sąlygas, nereikalaujama, kad skundo nagrinėjimo sustabdymo laikotarpiu pranešimo apie mokėtiną mokestį, dėl kurio pateiktas šis skundas, vykdydamas apmokestinamojo asmens atžvilgiu visais atvejais būtų sustabdytas. Pakanka, kad galiojančiuose nacionalinės teisės aktuose būtų numatyta galimybė taikyti tokį nagrinėjimo sustabdymą kaip laikinąjį priemonę tais atvejais, kai dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį teisėtumo kyla pagrįstų abejonių, jei toks vykdyimo sustabdymas yra būtinas tam, kad apmokestinamojo asmens interesams nebūtų padaryta didelė ir nepataisoma žala.

62 Atsižvelgiant į tai, kas pirma išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyva ir Chartijos 47 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis nacionalinės mokesčių institucijoms leidžiama sustabdyti administracinio skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo apmokestinamajam asmeniui atsisakoma suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant mokesčiais, nagrinėjimą, siekiant gauti papildomą šį dalyvavimą patvirtinančią objektyvią įrodymą, tačiau su sąlyga, kad, pirma, dėl tokio sustabdymo administracinio skundo nagrinėjimo procedūros baigtis nebus atidėta neprotingam laikotarpiui, antra, sprendimas dėl šio sustabdymo yra teisiškai ir faktiškai pagrįstas ir jam gali būti taikoma teisminė kontrolė, ir, trečia, jei galiausiai nustatoma, kad buvo atsisakyta leisti pasinaudoti teise į atskaitą pažeidžiant Sąjungos teisę, šis apmokestinamasis asmuo turėtų galimybę per protingą laikotarpį susigrąžinti atitinkamą sumą, prireikus – su palūkanomis. Tokiomis aplinkybėmis nereikalaujama, kad per šį bylos nagrinėjimo sustabdymą šio pranešimo vykdydamas apmokestinamojo asmens atžvilgiu būtų sustabdytas, išskyrus atvejus, kai dėl jo teisėtumo kyla pagrįstų abejonių, jei minėto pranešimo vykdyimo sustabdymas yra būtinas tam, kad apmokestinamojo asmens interesams nebūtų padaryta didelė ir nepataisomos žalos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

63 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis nacionalinės mokesčių institucijoms leidžiama sustabdyti administracinio skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo apmokestinamajam asmeniui atsisakoma suteikti teisę į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant mokesčiais, nagrinėjimą, siekiant gauti papildomą šį dalyvavimą patvirtinančią objektyvią įrodymą, tačiau su sąlyga, kad, pirma, dėl tokio sustabdymo administracinio skundo nagrinėjimo procedūros baigtis nebus atidėta neprotingam laikotarpiui, antra, sprendimas dėl šio sustabdymo yra teisiškai ir faktiškai pagrįstas ir jam gali būti taikoma teisminė kontrolė, ir, trečia, jei galiausiai nustatoma, kad buvo atsisakyta leisti pasinaudoti teise į atskaitą pažeidžiant Sąjungos teisę, šis apmokestinamasis asmuo turėtų galimybę per protingą laikotarpį susigrąžinti atitinkamą sumą, prireikus – su palūkanomis. Tokiomis aplinkybėmis nereikalaujama, kad per šį bylos nagrinėjimo sustabdymą šio pranešimo vykdydamas apmokestinamojo asmens atžvilgiu būtų sustabdytas, išskyrus atvejus, kai dėl jo teisėtumo kyla pagrįstų abejonių, jei minėto pranešimo vykdyimo sustabdymas yra būtinas tam, kad apmokestinamojo

asmens interesams nebūt padaryta didelės ir nepataisomos žalos.

Parašai.

* Proceso kalba: rumun?.