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 – Teisė į atskaitą – Atsisakymas – Sukčiavimas mokesčiais – Įrodymų pateikimas – Administracinio skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo atsisakoma suteikti teisę į atskaitą, nagrinėjimo sustabdymas, kol bus išnagrinėta baudžiamoji byla – Valstybių narių procesinė autonomija – Mokesčių neutralumo principas – Teisė į gerą administravimą – Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnis“

Byloje C-582/20

dėl *Înalta Curte de Casație 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. Ilešič, D. Gratsias ir Z. Csehi,

generalinis advokatas G. Pitruzzella,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *SC Cridar Cons SRL*, atstovaujamos *avocați* C. F. Costaș, S. I. Puț ir A. Tomuța,

– Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos E. Gane, R. I. Hațieganu ir A. Rotăreanu,

* Proceso kalba: rumunų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir A. Armenia,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *SC Cridar Cons SRL* (toliau – Cridar) ginčą su *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Klužo viešųjų finansų regioninė administracija, Rumunija)* (toliau – Klužo AJFP) *ir Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Klužo-Napokos viešųjų finansų regioninė generalinė direkcija, Rumunija) (toliau* – Klužo-Napokos DGRFP) *ginčą dėl sprendimo sustabdyti administracinio skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo atsisakoma suteikti teisę į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą, nagrinėjimą, kol bus išnagrinėta baudžiamoji byla*.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

4 Šios direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<…>“

Rumunijos teisė

Mokestinių ginčų proceso kodeksas

5 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Legea Nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală* (2015 m. Įstatymas Nr. 207 dėl mokestinių ginčų proceso kodekso; toliau – Mokestinių ginčų proceso kodeksas) 118 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad „[m]okestinis patikrinimas dėl kiekvienos mokestinio reikalavimo rūšies ir kiekvieno mokestinio laikotarpio atliekamas tik vieną kartą“.

6 Mokestinių ginčų proceso kodekso 128 straipsnio „Naujas mokestinis patikrinimas“ 1 dalyje nustatyta:

„Nukrypstant nuo 118 straipsnio 3 dalies, mokestinį patikrinimą atliekančios institucijos vadovas gali nuspręsti pakartotinai patikrinti tam tikros rūšies mokestines prievoles tam tikru mokestiniu laikotarpiu, paaiškėjus papildomai informacijai, nežinomai šiai institucijai per mokestinį patikrinimą ir turinčiai įtakos šio patikrinimo rezultatams.“

7 Šio kodekso 131 straipsnyje „Mokestinio patikrinimo rezultatai“ įtvirtinta:

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

<…>

4. Remiantis mokestinio patikrinimo ataskaita išduodama:

a) pranešimas apie mokėtiną mokestį – jei dėl nukrypimų nuo apmokestinamosios vertės daugiau ar mažiau nukrypstama nuo pagrindinių mokestinių prievolių;

<…>“

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

„Mokestinį patikrinimą atliekanti institucija privalo baudžiamojoje teisėje nustatytomis sąlygomis kreiptis į kompetentingas teismines institucijas ir perduoti joms per mokestinį patikrinimą padarytas išvadas, kuriose gali būti nusikalstamos veikos požymių.“

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

„Pagal šią antraštinę dalį galima 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 Mokestinių ginčų 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) priežiūros institucija kreipėsi į kompetentingas institucijas dėl nusikalstamos veikos požymių, susijusių su apmokestinamosios vertės nustatymo įrodymais, t. y. dėl nusikalstamos veikos, kurios konstatavimas gali turėti lemiamos įtakos administracinės procedūros baigčiai;

<…>

4. Galutiniu baudžiamųjų bylų teismo sprendimu, kuriuo yra išnagrinėtas civilinis ieškinys, galima remtis prieš kompetentingas skundą nagrinėjančias institucijas bylose dėl sumų, kuriose valstybė pareiškė 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 Minėto kodekso 281 straipsnio „Pranešimas apie sprendimą ir teisių gynimo priemonės“ 2 dalyje numatyta:

„Pareiškėjas ar kiti procedūroje dalyvaujantys asmenys gali apskųsti dėl skundo priimtą sprendimus ir mokestinius administracinius aktus, kuriais jie yra grindžiami, kreipdamiesi į kompetentingą administracinį teismą. <…>“

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

„2. Tinkamai pagrįstais atvejais, iškėlus baudžiamąją bylą ir išklausius prokuroro nuomonę, [*Agenției Naționale de Administrare Fiscală* (ANAF) (Nacionalinė mokesčių administravimo institucija, Rumunija)] gali būti pavesta atlikti mokestinius patikrinimus nurodytais tikslais.

3. Šio straipsnio 1 ir 2 dalyse numatytų patikrinimų rezultatai fiksuojami protokoluose, jie laikomi įrodymais. Protokolai nelaikomi mokestinio reikalavimo dokumentu, kaip tai suprantama pagal šį kodeksą.“

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

Administracinės teisenos įstatymas

15 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos Administracinės teisenos įstatymo Nr. 554/2004 (toliau – Administracinės teisenos įstatymas) 2 straipsnio 1 dalyje pateikiamos šios terminų apibrėžtys:

„Šiame įstatyme:

<…>

ș) neišvengiama žala – numatoma būsima turtinė žala arba atitinkamais atvejais numatomas sunkus valdžios institucijos ar viešosios tarnybos veiklos sutrikdymas;

t) tinkamai pagrįsti atvejai – faktinės ir teisinės aplinkybės, keliančios didelių abejonių dėl administracinio akto teisėtumo;

<…>“

16 Administracinės teisenos įstatymo 14 straipsnio „Akto vykdymo sustabdymas“ 1 dalyje nustatyta:

„Tinkamai pagrįstais atvejais ir siekiant užkirsti kelią neišvengiamai žalai, nukentėjęs asmuo, kuris <…> kreipėsi į aktą priėmusią valdžios instituciją arba aukštesnę instituciją, gali prašyti kompetentingo teismo sustabdyti vienašališkai priimto administracinio akto vykdymą, kol bylą iš esmės nagrinėjantis teismas priims sprendimą. Jeigu nukentėjęs asmuo per 60 dienų nepateikia prašymo panaikinti akto, vykdymo sustabdymas nutraukiamas automatiškai, neatliekant jokių formalumų.“

17 Šio įstatymo 15 straipsnyje „Prašymas sustabdyti vykdymą, pateikiant pagrindinį skundą“ numatyta:

„1. Dėl 14 straipsnyje numatytų priežasčių pareiškėjas gali prašyti sustabdyti vienašališkai priimto administracinio akto vykdymą; tam jis turi kreiptis į teismą, kompetentingą visiškai ar iš dalies panaikinti ginčijamą aktą. Tokiu atveju teismas gali nurodyti sustabdyti ginčijamo administracinio akto vykdymą, kol byla bus galutinai išnagrinėta įsiteisėjusiu sprendimu. Prašymas sustabdyti sprendimo vykdymą gali būti pateikiamas kartu su pagrindiniu skundu arba atskiruoju skundu iki sprendimo dėl skundo esmės priėmimo.

<…>

4. Jeigu skundas patenkinamas iš esmės, pagal 14 straipsnį nustatyta akto vykdymo sustabdymo priemonė automatiškai pratęsiama, kol byla bus galutinai išnagrinėta įsiteisėjusiu sprendimu, net jei pareiškėjas neprašė sustabdyti administracinio akto vykdymo pagal šio straipsnio 1 dalį.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

18 Buvo atliktas kelių ir greitkelių tiesimo veiklą vykdančios bendrovės *Cridar* mokestinis patikrinimas dėl PVM už laikotarpį nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2014 m. balandžio 30 d. Per šį patikrinimą *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud* (Bistricos-Neseudo viešųjų finansų direkcija, Rumunija) konstatavo, kad bendrovė turi teisę į PVM atskaitą už į jos apskaitą įtrauktus sandorius.

19 2015 m. pradžioje *Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj* (prokuratūra prie Kližo apeliacinio teismo, Rumunija) (toliau – prokuratūra) iškėlė baudžiamąją bylą Nr. 363/P/2015, kurioje keliems asmenims, įskaitant *Cridar* direktorių, buvo pateikti kaltinimai dėl sukčiavimo mokesčiais. 2016 m., tiksliai nenurodytą dieną, prokuratūra pavedė Kližo-Napokos DGRFP atlikti naują mokestinį *Cridar* patikrinimą, nes buvo įrodymų, kad laikotarpiu nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2015 m. gruodžio 31 d. ši bendrovė vykdė fiktyvius įsigijimus iš įvairių bendrovių. Kližo-Napokos DGRFP pavedė Kližo AJFP atlikti šį naują patikrinimą. Patikinimas vyko 2016 m. spalio 4–17 d. ir apėmė tik tą laikotarpį, dėl kurio buvo atliktas ankstesniame punkte nurodytas mokestinis patikrinimas.

20 2016 m. lapkričio 3 d. mokestinio patikrinimo ataskaitoje ir tą pačią dieną parengtame pranešime apie mokėtiną mokestį Kližo AJFP, priešingai nei 2014 m., atsisakė suteikti *Cridar* teisę į PVM atskaitą dėl visų šios bendrovės atliktų įsigijimo sandorių (toliau – nagrinėjami įsigijimai), sudarytų su penkiomis prokuratūros nurodytomis bendrovėmis, ir nustatė *Cridar* papildomą mokestinę 2 103 272 Rumunijos lėjų (RON) (apie 425 000 EUR) PVM ir pelno mokesčio prievolę. Vadovaudamasi Mokestinių ginčų proceso kodekso 128 straipsniu Kližo AJFP taip pat atšaukė 2014 m. pranešimą apie mokėtiną mokestį ir panaikino visus ankstesnio mokestinio patikrinimo PVM srityje rezultatus. Šis naujas pranešimas apie mokėtiną mokestį buvo grindžiamas keliais pažeidimais, susijusiais su įsigijimo sandoriais, sudarytais su penkiais *Cridar* tiekėjais arba tų tiekėjų tiekėjais; atsižvelgdama į šiuos pažeidimus Kližo AJFP padarė išvadą, kad galima įtarti, jog buvo sudaryti fiktyvūs sandoriai dirbtinei situacijai sukurti, kad *Cridar* galėtų dirbtinai padidinti savo sąnaudas ir atskaityti atitinkamas PVM sumas, nors jokių realių ekonominių sandorių nebuvo sudaryta.

21 Priėmus šiuos aktus, mokesčių institucijos perdavė prokuratūrai ikiteisminio tyrimo medžiagą dėl šių sukčiavimo mokesčiais aplinkybių, susijusių su patikrintais sandoriais. Be to, dėl šių faktinių aplinkybių jau buvo iškelta baudžiamoji byla Nr. 363/P/2015 ir joje pradėtas ikiteisminis tyrimas.

22 2016 m. lapkričio 11 d. *Cridar* apskundė 2016 m. lapkričio 3 d. pranešimą apie mokėtiną mokestį Kližo-Napokos DGRFP ir, remdamasi Administracinės teisenos įstatymo 14 straipsniu, paprašė *Curtea de Apel Cluj* (Kližo apeliacinis teismas, Rumunija) sustabdyti šio pranešimo vykdymą; 2016 m. sprendimu tas teismas šį prašymą patenkino ir nurodė sustabdyti šio pranešimo apie mokėtiną mokestį vykdymą, kol bylą iš esmės nagrinėjantis teismas priims sprendimą. Šis sprendimas įsiteisėjo.

23 2017 m. kovo 16 d. sprendimu dėl ankstesniame punkte nurodyto skundo Kližo-Napokos DGRFP atmetė *Cridar* nurodytus procesinius prieštaravimus, tačiau kartu pagal Mokestinių ginčų proceso kodekso 277 straipsnio 1 dalies a punktą sustabdė mokestinio skundo nagrinėjimą ir nurodė, kad už skundo nagrinėjimą atsakinga institucija negali priimti sprendimo dėl ginčo esmės, kol nebus baigta nagrinėti baudžiamoji byla, kurioje bus patvirtinti arba paneigti priežiūros institucijų įtarimai dėl nagrinėjamų įsigijimų realumo.

24 2017 m. birželio 29 d. *Cridar* šį sprendimą apskundė *Curtea de Apel Cluj* (Kližo apeliacinis teismas), visų pirma prašydama panaikinti šį 2017 m. kovo 16 d. sprendimą dėl procedūrinių priežasčių, o nepatenkinus šio reikalavimo – panaikinti minėtą sprendimą ir įpareigoti Kližo-Napokos DGRFP priimti sprendimą dėl skundo esmės. Be to, *Cridar* prašė pagal Administracinės teisenos įstatymo 15 straipsnį sustabdyti pranešimo apie mokėtiną mokestį vykdymą iki galutinio nuosprendžio baudžiamojoje byloje priėmimo.

25 2017 m. rugsėjo 29 d. sprendimu tas teismas šį skundą atmetė. Visų pirma jis konstatavo, kad Klužo-Napokos DGRFP turi teisę įvertinti, ar tikslinga sustabdyti mokestinio skundo nagrinėjimą tam, kad būtų išvengta vienas kitam prieštaraujančių sprendimų dėl tos pačios teisinės situacijos priėmimo. Tuo pagrindu teismas padarė išvadą, kad šios institucijos sprendimas sustabdyti mokestinio skundo nagrinėjimą, kol baudžiamojoje byloje bus nustatyta, ar nagrinėjami įsigijimai yra realūs, buvo teisėtas. Minėtas teismas taip pat atmetė prašymą sustabdyti pranešimo apie mokėtiną mokestį vykdymą iki galutinio nuosprendžio baudžiamojoje byloje priėmimo, nes nurodyti neteisėtumo pagrindai nesudarė prielaidų manyti, kad aktas yra neteisėtas, ir nebuvo nustatyta, kad žala yra neišvengiama. Šiuo klausimu jis pažymėjo, kad šio sprendimo 22 punkte nurodytas sprendimas, kuriuo patenkintas pagal Administracinės teisenos įstatymo 14 straipsnį pateiktas prašymas sustabdyti vykdymą, neturi *res judicata* galios nagrinėjant panašų šio įstatymo 15 straipsniu grindžiamą prašymą, nes abiejų nagrinėjamų procedūrų pasekmės laiko atžvilgiu skiriasi.

26 2017 m. spalio 11 d. *Cridar* dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Aukščiausiasis kasacinis ir teisingumo teismas, Rumunija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme. Savo kasaciniame skunde bendrovė, be kita ko, teigia, kad 2017 m. kovo 16 d. sprendime dėl jos mokestinio skundo (priešingai, nei buvo nustatyta per antrąjį mokestinį patikrinimą) Klužo-Napokos DGRFP konstatavo, kad buvo gauta tik kai kurių įrodymų, jog nagrinėjami įsigijimai galėjo būti fiktyvūs, ir kad į klausimą, ar jie iš tiesų buvo fiktyvūs, buvo galima išaiškinti tik išnagrinėjus baudžiamąją bylą. Ji tvirtina, kad dėl šių vienas kitam prieštaraujančių aiškinimų dėl pateiktų įrodymų, jų teisinės galios ir institucijos, kuriai pavesta spręsti dėl to, ar sandoris yra fiktyvus, ar realus, mokesčių mokėtojas suvaržomas ir neturi jokių galimybių pasinaudoti teise į atskaitą. Taigi, jos nuomone, nacionalinės teisės aktuose yra įtvirtinta papildoma teisės į PVM atskaitą sąlyga, t. y. atitinkamų sandorių realumo patvirtinimas baudžiamajame procese, nors tai nėra numatyta nei galiojančiuose Sąjungos teisės aktuose, nei Teisingumo Teismo jurisprudencijoje.

27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi negalintis nustatyti, ar, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, 2016 m. lapkričio 3 d. pranešime apie mokėtiną mokestį nurodytų aplinkybių pakanka atsisakymui suteikti teisę į PVM atskaitą pagrįsti, nes šio pranešimo apie mokėtiną mokestį teisėtumas iš esmės nėra ginčo dalykas.

28 Tas teismas taip pat pažymi, kad šiuo metu *Cridar* negali pasiekti, kad būtų priimtas teismo sprendimas dėl jos skundo esmės, nes pagal nacionalinių teismų praktiką sprendimas dėl skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį esmės pagal Mokestinių ginčų proceso kodekso 281 straipsnį gali būti nagrinėjamas tik kartu su skundu dėl šio pranešimo. Šiuo atveju mokesčių institucija, priėmusi 2017 m. kovo 16 d. sprendimą, tik sustabdė 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 mokestį mokesčių našta visada perkeliama apmokestinamajam asmeniui.

29 Atsižvelgiant į šias aplinkybes, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiam teismui kyla klausimas, ar tuomet kai, pirma, pateikiamas pranešimas apie mokėtiną mokestį, dėl kurio nedelsiant atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą, nors mokesčių institucija tuo momentu neturi visų objektyvių įrodymų dėl apmokestinamojo asmens dalyvavimo sukčiaujant 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 sukčiaujant, gali būti pažeistas PVM direktyvoje įtvirtintas

mokesčių neutralumo principas. Tas teismas taip pat siekia išsiaiškinti, ar tokie veiksmai yra suderinami su Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnyje užtikrinama teise į teisingą bylos nagrinėjimą, nes laikotarpiu, kai jam pateikto administracinio skundo nagrinėjimas sustabdomas, pranešimas apie mokėtiną mokestį išlieka vykdytinas, o apmokestinamasis asmuo neturi galimybės jo apskųsti teisme, nes tokia galimybė siejama su sprendimo dėl skundo esmės priėmimu. Jis mano, kad analizė gali skirtis priklausomai nuo to, ar ginčijamų aktų vykdymas apmokestinamojo asmens atžvilgiu sustabdomas laikantis Administracinės teisenos įstatymo 14 ir 15 straipsniuose numatytų sąlygų, pavyzdžiui, siekiant laikinai išvengti atsisakymo suteikti teisę į PVM atskaitą pasekmių.

30 Šiomis aplinkybėmis *Înalta Curte de Casație și Justiție* (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 mokesčių institucijos, pateikusios pranešimą apie mokėtiną mokestį, kuriuo atsisakoma suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą, gali sustabdyti administracinio skundo [dėl šio pranešimo] nagrinėjimą, kol bus priimtas nuosprendis baudžiamojoje byloje, kurioje gali būti pateikta papildomų objektyvių įrodymų, patvirtinančių apmokestinamojo asmens dalyvavimą sukčiaujant mokesčiais?

2. Ar [Teisingumo Teismo] atsakymas į pirmąjį klausimą būtų kitoks, jei apmokestinamasis asmuo administracinio skundo nagrinėjimo sustabdymo laikotarpiu galėtų pasinaudoti laikinosiomis priemonėmis, galinčiomis sustabdyti atsisakymo suteikti teisę į 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 nacionalinėms mokesčių institucijoms leidžiama sustabdyti administracinio skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo apmokestinamajam asmeniui atsisakoma suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą dėl jo dalyvavimo sukčiaujant mokesčiais, nagrinėjimą, kol bus priimtas nuosprendis baudžiamojoje byloje, kurioje gali būti pateikta papildomų objektyvių šį dalyvavimą patvirtinančių įrodymų, 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, apmokestinamųjų asmenų teisė iš PVM, kurį jie turi sumokėti, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ar gautas paslaugas, panaudotas jų 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 nustatytų materialinių ir formalių reikalavimų arba sąlygų (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 įrodymus, 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 įrodymus 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 šių prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje dalyvavusio tiekėjo ar kito ūkio 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 įrodymų, 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 įrodymus mokesčių institucija turi pateikti pagal nacionalinėje teisėje numatytas taisykles, nes Sąjungos teisėje nėra taisyklių, susijusių su įrodymų 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 įrodymus, 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 įrodymais, gautais per tuo pačiu metu vykdomą baudžiamąjį procesą, kuris nėra susijęs su apmokestinamuoju asmeniu, arba įrodymais, 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 teises 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 papildomų objektyvių šį dalyvavimą patvirtinančių įrodymų. Kadangi, paisant šios sąlygos, pagal Sąjungos teisę mokesčių institucijai nedraudžiama panaudoti baudžiamojoje byloje surinktų įrodymų tam, kad administracinėje byloje įrodytų sukčiavimo ar piktnaudžiavimo PVM srityje faktą, tai pagal ją 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 prieštaraujančių ir teisiniam saugumui galinčių pakenkti sprendimų, arba, kaip pagrindinėje byloje, siekiant surinkti papildomų įrodymų, 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 įtarimams dėl faktinio ekonominių sandorių, dėl kurių išrašyta sąskaita faktūra, įvykdymo, atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui, šios sąskaitos faktūros gavėjui, teisę į PVM atskaitą, jeigu jis, be šios sąskaitos faktūros, negali pateikti kitų įvykdytų ekonominių sandorių realumo įrodymų (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, 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 prielaidų 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 „papildomų“ objektyvių įrodymų, patvirtinančių, 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, šią prielaidą reikėtų laikyti įrodyta ir tęsti analizę.

42 Tokiomis aplinkybėmis, kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjama ne tik nacionalinių mokesčių institucijų įrodymų pateikimo tvarka, bet ir sprendimas sustabdyti administracinio skundo nagrinėjimą, antra, atsižvelgiant į valstybių narių autonomiją organizuojant savo administracines procedūras, reikia priminti, kad, nesant šią sritį reguliuojančių Sąjungos taisyklių, procedūrinės taisyklės, kuriomis užtikrinama teisių, kurias mokesčių mokėtojai turi pagal Sąjungos teisę, apsauga, turi būti įtvirtintos 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 jų 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 Mokestinių ginčų proceso kodekso 277 straipsnio 1 dalies a punktas, pagal kurį buvo nurodyta sustabdyti pagrindinės bylos nagrinėjimą, taikomas tikrinant tik pareigų PVM srityje vykdymą, todėl šio principo pažeidimą 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 į PVM atskaitą, nagrinėjimą, teisės subjektams naudojimasis 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 bendrąjį Sąjungos teisės principą, ypač kiekvieno asmens teisė į tai, kad jo bylos būtų nagrinėjamos nešališkai ir per protingą terminą, taikomi per mokestinio patikrinimo procedūrą, kai valstybė 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 įgaliojimų įgyvendinimu, kad įvykdytų pagal Sąjungos teisę valstybėms narėms numatytą pareigą imtis visų įstatymo galią turinčių ir administracinių priemonių, būtinų viso mokėtino PVM surinkimui jos teritorijoje užtikrinti ir kovai su sukčiavimu, pagal administracinio skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą, nagrinėjimo procedūrą atitinkama valstybė 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 administracinės 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 pateikusiame teisme ginčijamas bylos nagrinėjimo sustabdymas, kuriuo įgyvendinama Sąjungos teisė, kaip tai suprantama pagal Chartijos 51 straipsnio 1 dalį, administracinėje procedūroje, kurioje apmokestinamajam asmeniui atsisakyta suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą dėl jo dalyvavimo sukčiaujant mokesčiais ir taip pažeidžiant Sąjungos teisės aktų leidėjo nustatytus 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 jurisprudenciją).

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 į veiksmingą jų teisinę gynybą teisme šiame straipsnyje nustatytomis sąlygomis, motyvuodamas tuo, kad per visą šio sustabdymo laikotarpį *Cridar* negali pareikšti skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo jai atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą, 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 įtvirtintiną veiksmingos teisminės gynybos principą sudaro įvairūs elementai, apimantys pirmiausia teisę kreiptis į teismą (2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Toma et Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci*, C-205/15, EU:C:2016:499, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Vis dėlto iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad teisė kreiptis į teismą nėra absoliuti ir kad gali būti nustatyti proporcingi šios teisės apribojimai, kuriais siekiama teisėto tikslo ir nepažeidžiama pati šios teisės esmė (2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Toma et Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci*, C-205/15, EU:C:2016:499, 44 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

51 Šiuo atveju pakanka pažymėti, kad nors per visą šio sustabdymo laikotarpį *Cridar* faktiškai neturi galimybės apskųsti pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo jai atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą, iš šio sprendimo 38 punkte nurodytų teiginių matyti, kad tokiu sustabdymu siekiama teisėto tikslo, o iš šio sprendimo 45–47 punktų matyti, kad ši galimybė negali būti iš *Cridar* atimta neprotingam laikotarpiui. Be to, Teisingumo Teismo turima bylos medžiaga rodo, kad pagrindinėje byloje neginčijama, jog ši bendrovė galės 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 perskaitęs 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 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

53 Taigi tam, kad pagal Chartijos 47 straipsnį būtų galima sustabdyti administracinio skundo dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą, 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 skundą dėl sprendimo sustabdyti nagrinėjimą nagrinėjantis teismas galėtų visapusiškai patikrinti šio sprendimo teisėtumą.

54 Be to, teisė į gerą administravimą apima ir administracijos pareigą įgyvendinant 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 galimybė, kad galiausiai teisę į atskaitą apmokestinamajam asmeniui buvo atsisakyta suteikti pažeidžiant Sąjungos teisę, taip pat svarbu priminti, jog teisė susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisės normas valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Sąjungos teisės nuostatomis, kurių išaiškinimą pateikė Teisingumo Teismas, teisės subjektams suteikiamų teisių pasekmė ir papildymas. Taigi iš esmės valstybės narės privalo grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius. Prašymas grąžinti nepagrįstai sumokėtą PVM yra susijęs su teise į nepagrįstai sumokėtų sumų grąžinimą, kuria pagal suformuotą jurisprudenciją siekiama pašalinti mokesčio nesuderinamumo su Sąjungos teise pasekmes ir neutralizuoti ekonominę naštą, nepagrįstai perkeltą ūkio subjektui, kuriam ji galiausiai iš tikrųjų 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 aplinkybėmis reikia priminti, kad atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininką nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, 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. lapkričio 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

57 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, kad nors valstybės narės turi tam tikrą laisvę nustatyti PVM permokos grąžinimo tvarką, ši tvarka negali pažeisti mokesčių neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tektų visa šio mokesčio našta ar jos dalis. Visų pirma tokia tvarka turi leisti apmokestinamajam asmeniui protingomis sąlygomis susigrąžinti visą dėl PVM permokos atsiradusį mokesčio kreditą, o tai reiškia, kad permoka turi būti sugrąžinta per protingą laikotarpį pinigais arba kitu atitinkamu būdu ir kad pasirinkta grąžinimo forma bet kuriuo atveju neturi sukelti finansinės 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. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 37 ir 38 punktai).

58 Kai apmokestinamajam asmeniui PVM permoka nėra grąžinama per protingą terminą, pagal PVM sistemos neutralumo principą taip pat reikalaujama, kad taip apmokestinamojo asmens dėl negalėjimo disponuoti aptariama pinigų suma patirti finansiniai nuostoliai būtų atlyginti sumokant palūkanas (šiuo klausimu žr. 2017 m. liepos 6 d. Sprendimo *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, 22 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2021 m. gegužės 12 d. Sprendimo *technoRent International ir kt.*, C-844/19, EU:C:2021:378, 40 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

59 Šie argumentai pagal analogiją taikytini ir tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nes neteisėtas atsisakymas suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą, nustatytas nedelsiant vykdytinu pranešimu apie mokėtiną mokestį, taip pat lemia tai, kad darant žalą apmokestinamajam asmeniui įšaldoma PVM suma, kurią galimai buvo atsisakyta leisti atskaityti pažeidžiant Sąjungos teisę.

60 Darytina išvada, jog tam, kad būtų sustabdytas administracinio skundo, pateikto dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą (pavyzdžiui, kaip pagrindinėje byloje), nagrinėjimas, laikantis Sąjungos teisėje įtvirtintų reikalavimų galiojančiuose

nacionalinės teisės aktuose taip pat turi būti numatyta, kad, galiausiai paaiškėjus, jog šis atsisakymas pažeidė Sąjungos teisę, apmokestinamasis asmuo galėtų per protingą terminą susigrąžinti atitinkamą pinigų sumą, prireikus – kartu su palūkanomis.

61 Galiausiai, penkta, reikia pažymėti, kad, įvykdžius iš pirma nurodytų teiginių kylančias sąlygas, nereikalaujama, kad skundo nagrinėjimo sustabdymo laikotarpiu pranešimo apie mokėtiną mokestį, dėl kurio pateiktas šis skundas, vykdymas apmokestinamojo asmens atžvilgiu visais atvejais būtų sustabdytas. Pakanka, kad galiojančiuose nacionalinės teisės aktuose būtų numatyta galimybė taikyti tokį nagrinėjimo sustabdymą kaip laikinąją priemonę tais atvejais, kai dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį teisėtumo kyla pagrįstų abejonių, jei toks vykdymo 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 nacionalinėms 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 papildomų šį dalyvavimą patvirtinančių objektyvių įrodymų, tačiau su sąlyga, kad, pirma, dėl tokio sustabdymo administracinės 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 vykdymas apmokestinamojo asmens atžvilgiu būtų sustabdytas, išskyrus atvejus, kai dėl jo teisėtumo kyla pagrįstų abejonių, jei minėto pranešimo vykdymo sustabdymas yra būtinas tam, kad apmokestinamojo asmens interesams nebūtų padaryta didelės 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 nacionalinėms 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 papildomų šį dalyvavimą patvirtinančių objektyvių įrodymų, tačiau su sąlyga, kad, pirma, dėl tokio sustabdymo administracinės 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 vykdymas apmokestinamojo asmens atžvilgiu būtų sustabdytas, išskyrus atvejus, kai dėl jo teisėtumo kyla pagrįstų abejonių, jei minėto pranešimo vykdymo sustabdymas yra būtinas tam, kad apmokestinamojo asmens interesams nebūtų padaryta didelės ir nepataisomos žalos.

Parašai.