TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2022. gada 24. februārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 167. un 168. pants – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Atteikums – Krāpšana nodokļu jomā – Pierādījumu iegūšana – Administratīvas 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 pārvaldību – Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pants

Lietā C-582/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Augstā kasācijas tiesa, 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. Ilešičs [*M. Ilešič*], D. Gracijs [*D. Gratsias*] un Z. Čehi [*Z. Csehi*],

ģenerāladvokāts: Dž. Pitrucella [*G. Pitruzzella*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

– Rumānijas valdības vārdā – *E. Gane*, *R. I. Hațieganu* un *A. Rotăreanu*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

– Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *A. Armenia*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 lūgums 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 lēmumu līdz kriminālprocesa beigām apturēt administratīvās sūdzības izskatīšanu saistībā ar paziņojumu par nodokli, ar kuru atteiktas tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN).*

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 167. pantā ir paredzēts:

"Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams."

4 Šīs direktīvas 168. pantā 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 kur[a] nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm 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. punktā 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. punktā ir noteikts:

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

7 Saskaņā ar šī 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 pamatā 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 Minētā kodeksa 132. panta "Vēršanās par krimināvajāšanu atbildīgajās iestādēs" 1. punktā 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 Šī paša kodeksa 268. panta "Iespēja iesniegt sūdzību" 1. punktā ir paredzēts:

"Saskaņā ar šo sadaļu var iesniegt sūdzību par paziņojumu par parādu, 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 liegtas 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 noteikšanā, 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 šī 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 [*Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004* (Likums Nr. 554/2004 par administratīvo procesu)] [..].

[..]"

12 Minētā kodeksa 281. panta "Lēmuma paziņošana un pārsūdzēšana" 2. punktā ir paredzēts:

"Sūdzības iesniedzējs vai personas, kas piedalās sūdzības izskatīšanas procedūrā, kompetentajā administratīvajā tiesā var apstrīdēt lēmumus par sūdzību, kā arī nodokļu administratīvos aktus, uz kuriem šajos lēmumos ir atsauce [..]."

13 Šī paša kodeksa 350. panta "Sadarbība ar iestādēm, kas ir atbildīgas par kriminālvajāšanu" 2. un 3. punktā ir noteikts:

"(2) Pienācīgi pamatotos gadījumos pēc kriminālvajāšanas sākšanas un prokurora atzinuma saņemšanas [*Agenției Naționale de Administrare Fiscală* (*ANAF*) (Valsts nodokļu administrācijas aģentūra, Rumānija)] var tikt uzdots veikt nodokļu revīzijas saskaņā ar noteiktajiem mērķiem.

(3) Šā panta 1. un 2. punktā paredzēto revīziju rezultātus reģistrē protokolos, kas ir pierādīšanas līdzekļi. Protokoli nav nodokļu parāda dokuments šī kodeksa izpratnē."

14 Ar 2019. gada 29. janvāra spriedumu Nr. 72 *Curtea Constituțională* (Konstitucionālā tiesa, Rumānija) konstatēja, ka šī 350. panta 3. punktā ietvertā vārdkopa "kas ir pierādīšanas līdzekļi" neatbilst konstitūcijai.

Likums par administratīvo procesu tiesā

15 Likumā Nr. 554/2004 par administratīvo procesu tiesā, redakcijā, kas piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "Likums par administratīvo procesu tiesā"), ir ietverts 2. panta 1. punkts, kurā ir noteiktas šādas definīcijas:

"Šajā likumā ir izmantotas šādas definīcijas:

[..]

ș) "tūlītējs kaitējums": turpmāks un paredzams materiālais kaitējums vai – attiecīgā gadījumā – paredzams valsts iestādes vai sabiedriskā pakalpojuma darbības traucējums;

t) "pienācīgi pamatots gadījums": faktiskie un tiesiskie apstākļi, kas var radīt nopietnas šaubas par administratīvā akta likumību;

[..]."

16 Likuma par administratīvo procesu tiesā 14. panta "Akta izpildes apturēšana" 1. punktā ir noteikts:

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

17 Šī likuma 15. pantā "Pieteikums par izpildes apturēšanu pamatprasībā" ir paredzēts:

"(1) Prasītājs var lūgt apturēt vienpusēja administratīvā akta izpildi 14. pantā paredzēto iemeslu dēļ, iesniedzot kompetentajai tiesai prasības pieteikumu pilnībā vai daļēji atcelt apstrīdēto aktu. Šajā gadījumā tiesa var izdot rīkojumu apturēt apstrīdētā administratīvā akta izpildi līdz lietas galīgai un neatsaucamai iztiesāšanai. Lūgumu par izpildes apturēšanu var iesniegt vienlaikus ar pamatprasību vai atsevišķā prasībā līdz nolēmuma pēc būtības pasludināšanai.

[..]

(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 lūdzis apturēt administratīvā akta izpildi saskaņā ar 1. punktu."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

18 *Cridar* – sabiedrībā, kas darbojas ceļu un automaģistrāļu 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 atskaitīšanu par tās grāmatvedībā ierakstītajiem darījumiem.

19 2015. gada sākumā *Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj* (Kližas apelācijas tiesas prokuratūra, Rumānija; turpmāk tekstā – "prokuratūra") izmeklēja krimināllietu Nr. 363/P/2015, kurā pret vairākām personām, tostarp *Cridar* vadītāju, tika celtas apsūdzības par krāpšanu nodokļu jomā. 2016. gadā nenoteiktā datumā prokuratūra lūdza Kližas-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 vairākām citām sabiedrībām. Kližas-Napokas *DGRFP* uzdeva Kližas *AJFP* veikt šo jauno revīziju. Tā norisinājās no 2016. gada 4. līdz 17. oktobrim un attiecās tikai uz laikposmu, par kuru tika veikta iepriekšējā punktā minētā nodokļu revīzija.

20 2016. gada 3. novembra nodokļu revīzijas ziņojumā un tās pašas dienas paziņojumā par nodokli Kližas *AJFP* pretēji 2014. gadā pieņemtajai nostājai atteicās atzīt *Cridar* tiesības uz PVN atskaitīšanu par visiem šīs sabiedrības veiktajiem iegādes darījumiem no piecām prokuratūras minētajām sabiedrībām (turpmāk tekstā – "attiecīgās iegādes") un uzrēķināja *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 Kližas *AJFP* arī 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 Kližas *AJFP* secināja, ka pastāv saprātīgas aizdomas par samākslotas situācijas izveidi, lai *Cridar* mākslīgi varētu 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. novembrī *Cridar* iesniedza sūdzību Kližas-Napokas *DGRFP* par 2016. gada 3. novembra paziņojumu par nodokli un, pamatojoties uz Likuma par administratīvo procesu tiesā 14. pantu, iesniedza pieteikumu par šī paziņojuma izpildes apturēšanu, ko *Curtea de Apel Cluj* (Kližas 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 punktā minēto sūdzību, Kližas-Napokas *DGRFP* noraidīja *Cridar* iesniegtos procesuāla rakstura iebildumus, bet izdeva rīkojumu apturēt sūdzības nodokļu jomā izskatīšanu 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 iegāžu patiesumu šajā lietā.

24 Ar 2017. gada 29. jūnijā celto prasību *Cridar* lūdza *Curtea de Apel Cluj* (Kližas apelācijas tiesa) galvenokārt atcelt šo 2017. gada 16. marta lēmumu procesuālu iemeslu dēļ un – pakārtoti – atcelt minēto lēmumu un piespriest Kližas-Napokas *DGRFP* izskatīt tās sūdzību pēc būtības. Turklāt *Cridar* lūdza apturēt paziņojuma par nodokli izpildi līdz brīdim, kad tiks pieņemts galīgais nolēmums krimināllietā, piemērojot Likuma par administratīvo procesu tiesā 15. pantu.

25 Ar 2017. gada 29. septembra spriedumu šī tiesa noraidīja šo prasību. Tā tostarp uzskatīja, ka Kližas-Napokas *DGRFP* ir tiesības izvērtēt iespēju par nodokļu sūdzību izskatīšanas apturēšanu, lai novērstu pretrunīgu nolēmumu pieņemšanu sakarā ar to pašu juridisko situāciju. No tā šī tiesa secināja, ka šīs iestādes lēmums apturēt nodokļu sūdzības izskatīšanu līdz brīdim, kad krimināllietā tiks noteikts, vai attiecīgās iegādes ir patiesas, ir likumīgs. Minētā tiesa noraidīja arī lūgumu apturēt paziņojuma par nodokli izpildi līdz brīdim, kad tiks pieņemts galīgais nolēmums krimināllietā, jo izvirzītie prettiesiskuma motīvi nerada iespaidu, ka akts ir prettiesisks un ka ir konstatēts nenovēršams kaitējums. Šajā ziņā tā norādīja, ka šī sprieduma 22. punktā minētajam lēmumam, ar kuru ir apmierināts pieteikums par izpildes apturēšanu, kas iesniegts, pamatojoties uz Likuma par administratīvo procesu tiesā 14. pantu, nav *res judicata* spēka, lai izskatītu līdzīgu pieteikumu, kas pamatots ar šī likuma 15. pantu, jo abu attiecīgo procedūru iedarbība laikā ir atšķirīga.

26 2017. gada 11. oktobrī *Cridar* par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību *Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie* (Augstā kasācijas tiesa, Rumānija) – iesniedzējtiesā. Šajā kasācijas sūdzībā šī sabiedrība tostarp apgalvo, ka 2017. gada 16. marta lēmumā, lemjot par tās sūdzību nodokļu jomā, Kližas-Napokas *DGRFP* pretēji tam, kas tika konstatēts otrajā nodokļu revīzijā, esot norādījusi, ka ir atrasti tikai netieši pierādījumi par to, ka attiecīgās iegādes varēja būt fiktīvas, un ka jautājums par to, vai tās ir fiktīvas vai ne, tiks izskatīts, 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, nodokļu maksātājs nevar rīkoties un viņam nav nekādu iespēju īstenot savas tiesības uz atskaitīšanu. Tādējādi šķiet, ka valsts tiesību aktos ir izvirzīts papildu nosacījums tiesību uz PVN atskaitīšanu atzīšanai, proti, apstiprinājuma saņemšana krimināllietā par attiecīgo darījumu patiesumu, kas neizrietot ne no piemērojamajām Savienības tiesību normām, ne no Tiesas judikatūras.

27 Iesniedzējtiesa precizē, ka, tā kā tajā izskatāmais strīds neattiecas uz 2016. gada 3. novembra paziņojuma par nodokli likumību pēc būtības, tā nevar noteikt, vai no Tiesas judikatūras viedokļa tajā minētie elementi ir pietiekami, lai pamatotu atteikumu piešķirt tiesības uz PVN atskaitīšanu.

28 Šī tiesa turklāt norāda, ka *Cridar* pašlaik nevar panākt tiesā savas sūdzības risinājumu pēc būtības, jo saskaņā ar valsts judikatūru paziņojuma par nodokli apstrīdēšana tiesā atbilstoši Nodokļu procesa kodeksa 281. pantam ir iespējama tikai tad, ja vienlaikus ar šo paziņojumu tiek apstrīdēts lēmums, ar ko izlemj sūdzību pēc būtības. 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 administratīvas 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 Ņemot vērā šos elementus, iesniedzējtiesa jautā, vai PVN direktīvā nostiprināto nodokļu neitralitātes principu pārkāpj tas, ka nodokļu iestāde vispirms izdod paziņojumu par nodokli, kas rada tūlītējas sekas, atsakot tiesības uz PVN atskaitīšanu, lai gan tajā brīdī tās rīcībā nav visu objektīvo elementu par nodokļa maksātāja iesaistīšanos krāpšanā PVN jomā, un ka pēc tam 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 arī jautā, vai šāds *modus operandi* ir saderīgs ar Hartas 47. pantā garantētajām tiesībām uz lietas taisnīgu izskatīšanu, jo paziņojums par nodokli saglabā savu izpildu 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 pēc būtības pieņemšanas. Tā uzskata, ka analīze varētu atšķirties atkarībā no tā, vai uz nodokļa maksātāju attiecas apstrīdēto aktu izpildes apturēšana Likuma par administratīvo procesu tiesā 14. un 15. pantā paredzētajos apstākļos, tādējādi uz laiku novēršot tiesību uz PVN atskaitīšanu atteikuma sekas.

30 Šajos apstākļos *Înalta Curte de Casație 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 tādiem valsts tiesību aktiem, kas ļauj nodokļu iestādēm pēc tam, 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 iesaistīšanos krāpšanā 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, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīva un Hartas 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds 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 priekšnodoklī samaksātā 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 maksājamā 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, cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamo ļaunprātīgo rīcību ir PVN direktīvā atzīts un ar to iedrošināts mērķis, un Tiesa ir vairākkārt nospriedusi, ka tiesību subjekti nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām. Tādēļ valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka atskaitīšanas tiesību piešķiršana, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek konstatēts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (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 gadījumā, kad krāpšanu PVN jomā ir izdarījis pats nodokļa maksātājs, pat arī tad, 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 arī zināja vai viņam bija jāzina, ka, iegādājoties šīs preces vai šos pakalpojumus, viņš piedalās darījumā, kurš ir saistīts ar PNV krāpšanu, ko izdarījis piegādātājs vai cits uzņēmējs, kurš iepriekš vai vēlāk ir iesaistījies šo piegāžu vai pakalpojumu sniegšanas ķēdē (šajā nozīmē 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 iestādēm 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 šajās tiesībās, it īpaši Hartā, garantētās tiesības (šajā nozīmē 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 ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu PVN jomā, izmantot pierādījumus, kas iegūti valsts paralēlā vēl nepabeigtā kriminālprocesā pret nodokļu maksātāju, ja tiek ievērotas Savienības tiesības, it īpaši Hartā, garantētās tiesības. Tāpat 2019. gada 16. oktobra sprieduma *Glencore Agriculture Hungary* (C-189/18, EU:C:2019:861) 38. punktā tā būtībā 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 principā 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 atskaitīšanu atteikums, apturēt šīs sūdzības izskatīšanu, lai iegūtu papildu objektīvus pierādījumus, kas pierāda nodokļa maksātāja iesaistīšanos krāpšanā nodokļu jomā, kuras dēļ šīs atskaitīšanas 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 principā – 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 atskaitīšanu, izskatīšanas 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 izskatīšanas nolūkā.

39 Tomēr, tā kā šādā situācijā paziņojums par nodokli, ar kuru nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības uz PVN atskaitīšanu, jau ir ticis izdots un ņemot vērā, ka šīs tiesības ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, 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 radušās vienkāršas nepamatotas aizdomas par attiecīgo saimniecisko darījumu faktisku veikšanu, par kuriem ir izdots nodokļu rēķins, nodokļu maksātājam – šī rēķina adresātam – tiek liegtas tiesības uz PVN atskaitīšanu, ja viņš papildus šim rēķinam nevar iesniegt citus pierādījumus par saimniecisko darījumu faktisku 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 atskaitīšanu 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 izskatīšanas apturēšana tika noteikta, pamatojoties uz to, ka krimināllietā, kuras pabeigšanu gaidot šī izskatīšanas apturēšana tika noteikta, var gūt "papildu" objektīvus pierādījumus par nodokļa maksātāja iesaistīšanos krāpšanā nodokļu jomā, kas bijusi pamatā minētajā paziņojumā par nodokļa uzlikšanu konstatēto tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikumam.

41 Taču, tā kā uzdotie jautājumi ir balstīti uz šo faktisko premisu, kura tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, un Tiesa nevar to apšaubīt, ņemot vērā skaidru funkciju sadali starp to un valsts tiesām LESD 267. pantā paredzētajā procedūrā (šajā nozīmē 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, šī premisa ir jāņem vērā kā pastāvoša un analīze jāturpina.

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 izskatīšanu, otrām kārtām, ņemot vērā dalībvalstu autonomiju savu administratīvo procesu organizēšanā, ir jāatgādina, ka, nepastāvot Savienības tiesiskajam regulējumam šajā jomā, procesuālie noteikumi, kuru mērķis ir nodrošināt no Savienības tiesībām izrietošo nodokļu maksātāju tiesību aizsargāšanu, jāreglamentē katras dalībvalsts tiesību sistēmā, tomēr ar nosacījumu, ka tie nav mazāk labvēlīgi par noteikumiem, kas valsts tiesībās attiecas uz līdzīgām situācijām (līdzvērtības princips), un praksē tie nepadara par neiespējamu vai pārmērīgi neapgrūtina ar Savienības tiesību sistēmu piešķirto tiesību izmantošanu (efektivitātes princips) (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 28. un 29. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

43 Šajā lietā attiecībā uz līdzvērtības principu nekas Tiesai iesniegtajos lietas materiālos neliecina par to, ka Nodokļu procesa kodeksa 277. panta 1. punkta a) apakšpunkts, saskaņā ar kuru tika izdots rīkojums apturēt [sūdzības] izskatīšanu pamatlietā, būtu specifisks revīzijas pienākumam PVN jomā, līdz ar to, neskarot pārbaudes, kas ir jāveic iesniedzējtiesai, šī principa pārkāpums var tikt izslēgts (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 30. punkts).

44 Attiecībā uz efektivitātes principu tāpat nekas nenorāda uz to, ka lēmuma par administratīvās sūdzības, kas vērsta pret paziņojumu par nodokli, ar kuru ir atteiktas tiesības uz PVN atskaitīšanu, izskatīšanas apturēšana pati par sevi padarītu neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtinātu to tiesību īstenošanu, kuras attiecīgajām personām izriet no Savienības tiesību sistēmas.

45 Tomēr, trešām kārtām, ņemot vērā šī sprieduma 38. punktā izklāstītos apsvērumus, ir jāatgādina, no vienas puses, ka no tiesībām uz labu pārvaldību, kas atspoguļo Savienības tiesību vispārējo principu un tostarp ikvienas personas tiesības uz objektīvu un pieņemamā termiņā veiktu tās jautājumu izskatīšanu, izrietošās prasības ir piemērojamas nodokļu revīzijas procedūrā, ar kuru dalībvalsts īsteno Savienības tiesības (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2020. gada 14. maijs, *Agrobet CZ*, C-446/18, EU:C:2020:369, 43. un 44. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un 2021. gada 21. oktobris, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, 48. punkts).

46 Taču, tā kā pamatlietā aplūkotais strīds galu galā attiecas uz nodokļu administrācijas kontroles pilnvaru īstenošanu, lai izpildītu no Savienības tiesību piemērošanas izrietošu dalībvalstu pienākumu veikt visus atbilstošos normatīvos un administratīvos pasākumus, lai nodrošinātu PVN iekasēšanu pilnā apjomā to teritorijā un cīnītos pret krāpšanu, administratīvās sūdzības par paziņojumu par nodokli, ar ko atsaka tiesības uz PVN atskaitīšanu, izskatīšanas procedūra ir uzskatāma par attiecīgās dalībvalsts veiktu Savienības tiesību īstenošanu, tādējādi šai procedūrai ir jānorisinās, ievērojot tiesības uz labu pārvaldību (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Līdz ar to, lai Savienības tiesības neliegtu apturēt tādas administratīvas sūdzības izskatīšanas apturēšanu kā pamatlietā aplūkotā, šāda apturēšana nedrīkst apdraudēt tiesības uz labu pārvaldību, un it īpaši tā nedrīkst aizkavēt šīs administratīvās sūdzības izskatīšanas procedūras iznākumu ilgāk par saprātīgu termiņu.

48 No otras puses, ir jākonstatē, ka Hartā garantētās pamattiesības ir piemērojamas arī tādā strīdā kā pamatlietā aplūkotais, jo iesniedzējtiesā apstrīdētā lietas izskatīšanas apturēšana ietilpst administratīvajā procesā, ar kuru nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN tādēļ, ka tas ir piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, pārkāpjot Savienības likumdevēja izveidoto kopējo PVN sistēmu regulējošos principus, un līdz ar to tā ir Savienības tiesību īstenošana Hartas 51. panta 1. punkta izpratnē (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2019. gada 16. oktobris, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 Šajā ziņā ir jānorāda, ka iesniedzējtiesa šaubās par to, kā interpretēt Hartas 47. pantu, saskaņā ar kuru ikvienai personai, kuras tiesības un brīvības, kas garantētas Savienības tiesībās, tikušas pārkāptas, ir tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā atbilstoši šajā pantā paredzētajiem nosacījumiem, pamatojoties uz to, ka tikmēr, kamēr ilgst šī lietas izskatīšanas apturēšana, *Cridar* nevar celt prasību tiesā par paziņojumu par nodokli, ar kuru tai tiek atteiktas tiesības uz PVN atskaitīšanu, jo piemērojamās valsts tiesībās iespēja celt šādu prasību ir atkarīga no tā, vai ir pieņemts lēmums par sūdzību pēc būtības.

50 Taču Tiesa jau, protams, ir nospriedusi, ka šajā tiesību normā iekļauto tiesību efektīvas aizsardzības tiesā principu veido vairāki elementi, tostarp tiesības uz piekļuvi tiesai (spriedums, 2016. gada 30. jūnijs, *Toma* un *Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci*, C-205/15, EU:C:2016:499, 42. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Tomēr no Tiesas judikatūras izriet arī tas, ka tiesības uz piekļuvi tiesai nav absolūtas tiesības un ka tādējādi tām var būt samērīgi

ierobežojumi, kas paredzēti kāda leģitīma mērķa sasniegšanai un neapdraud šo tiesību pašu būtību (spriedums, 2016. gada 30. jūnijs, *Toma* un *Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci*,C-205/15, EU:C:2016:499, 44. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

51 Šajā lietā pietiek norādīt, ka, lai gan tikmēr, kamēr ir apturēta šī lietas izskatīšana, *Cridar* faktiski ir liegta iespēja celt prasību tiesā par paziņojumu par nodokli, ar kuru tai ir atteiktas tiesības uz PVN atskaitīšanu, tomēr no šī sprieduma 38. punktā izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka šādai apturēšanai ir leģitīms mērķis, un no šī sprieduma 45.–47. punktā izklāstītajiem apsvērumiem iziet, ka *Cridar* nevar liegt šo iespēju, pārsniedzot saprātīgu termiņu. Turklāt no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka pamatlietā netiek apstrīdēts, ka šī sabiedrība varēs celt prasību par lēmumu, ar kuru tās sūdzība tiks izskatīta pēc būtības. Šādos apstākļos nevar uzskatīt, ka šāda administratīvas sūdzības izskatīšanas apturēšana tādam nodokļu maksātājam kā *Cridar* nesamērīgi ierobežotu Hartas 47. pantā garantētās tiesības uz piekļuvi tiesai.

52 Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Hartas 47. pantā garantētās tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā prasa, lai ieinteresētā persona varētu uzzināt attiecībā uz to pieņemtā lēmuma pamatojumu, vai nu pati iepazīstoties ar šo lēmumu, vai arī tādējādi, ka pēc šīs personas pieprasījuma tai tiek darīts zināms šī lēmuma pamatojums, neskarot kompetentās tiesas tiesības pieprasīt attiecīgajai iestādei sniegt šo informāciju, lai persona pēc iespējas labākos apstākļos varētu aizstāvēt savas tiesības un, būdama pilnībā informēta, izlemt, vai ir lietderīgi vērsties kompetentajā tiesā, kā arī lai ļautu šai tiesai pilnībā īstenot attiecīgā valsts lēmuma tiesiskuma pārbaudi (spriedums, 2020. gada 24. novembris, *Minister van Buitenlandse Zaken*, C-225/19 un C-226/19, EU:C:2020:951, 43. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

53 Līdz ar to administratīvas sūdzības, kas vērsta pret paziņojumu par nodokli, ar kuru atteiktas tiesības uz PVN atskaitīšanu, izskatīšanas apturēšanai, ievērojot Hartas 47. pantu, ir jābūt noteiktai ar faktiski un juridiski pamatotu lēmumu ne tikai tādēļ, lai nodokļu maksātājs varētu iepazīties ar iemesliem, kuru dēļ tiek uzskatīts, ka minētā apturēšana ir nepieciešama, lai varētu lietderīgi lemt par viņa sūdzību un aizstāvēt viņa tiesības ar vislabākajiem iespējamiem nosacījumiem, bet arī tādēļ, lai tiesa, kurā ir celta prasība pret šo lēmumu atlikt lietas izskatīšanu, varētu pilnībā īstenot pārbaudi par lēmuma tiesiskumu.

54 Turklāt administrācijas pienākums, īstenojot Savienības tiesības, pamatot savus lēmumus jau izriet no tiesībām uz labu pārvaldību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 24. novembris, *Minister van Buitenlandse Zaken*, C-225/19 un C-226/19, EU:C:2020:951, 34. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

55 Ceturtām kārtām, tā kā nevar izslēgt, ka galu galā izrādās – nodokļu maksātājam ir atteiktas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, pārkāpjot Savienības tiesības, vēl ir jāatgādina, ka tiesības uz dalībvalstī iekasēto nodokļu, pārkāpjot Savienības tiesību normas, atmaksāšanu ir Savienības tiesību normās, kā tās ir interpretējusi Tiesa, personām piešķirto tiesību sekas un papildinājums. Tādējādi dalībvalstīm principā ir jāatmaksā pretēji Savienības tiesību normām iekasētie nodokļi. Pieteikuma par nepamatoti samaksātā PVN atmaksāšanu pamatā ir tiesības uz nepamatotu maksājumu atgūšanu, kuru mērķis atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai ir novērst no nodokļa nesaderības ar Savienības tiesībām izrietošās sekas, neitralizējot finansiālo slogu, kas nepamatoti ir uzlikts komersantam, kurš galu galā to ir faktiski samaksājis (spriedumi, 2017. gada 14. jūnijs, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, 29. un 30. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra, un 2020. gada 2. jūlijs, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, 24. punkts).

56 Šajā kontekstā vispirms ir jāuzsver, ka nodokļu atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kurš ir maksājams vai samaksāts visas tā saimnieciskās darbības ietvaros. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitrālu nodokļa piemērošanu visai saimnieciskajai darbībai neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka minētajai darbībai pašai principā ir piemērojams PVN (spriedumi, 1985. gada 14. februāris, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 19. punkts, kā arī 2021. gada 11. novembris, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

57 Šajā ziņā Tiesa ir jau precizējusi, ka, lai gan dalībvalstīm ir zināma brīvība noteikt pārmaksātā PVN atmaksāšanas kārtību, šī kārtība nedrīkst apdraudēt nodokļu neitralitātes principu, pilnībā vai daļēji uzliekot nodokļa maksātājam šā nodokļa samaksas slogu. It īpaši šādai kārtībai ir jāļauj nodokļa maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu no šīs PVN pārmaksas izrietošo parādu, un tas nozīmē, ka atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā, samaksājot skaidrā naudā vai līdzīgā veidā, un ka katrā ziņā izvēlētais atmaksāšanas veids nedrīkst radīt nekādu finanšu risku nodokļa maksātājam (spriedumi, 2017. gada 6. jūlijs, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, 20. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2021. gada 12. maijs, *technoRent International* u.c., C-844/19, EU:C:2021:378, 37. un 38. punkts).

58 Ja pārmaksātā PVN atmaksāšana nodokļu maksātājam notiek, pārsniedzot saprātīgu termiņu, PVN nodokļa sistēmas neitralitātes princips prasa, lai finansiālie zaudējumi, kas nodokļu maksātājam tādējādi tiek radīti ar attiecīgās naudas summas nepieejamību, tiktu kompensēti, samaksājot nokavējuma procentus (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2017. gada 6. jūlijs, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, 22. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2021. gada 12. maijs, *technoRent International* u.c., C-844/19, EU:C:2021:378, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

59 Šie apsvērumi pēc analoģijas ir piemērojami arī pamatlietas situācijā, ciktāl prettiesiski izteikts atteikums atskaitīt PVN priekšnodokli, kas konstatēts ar nekavējoties izpildāmu paziņojumu par nodokli, arī izraisa to, ka pretēji nodokļa maksātāja interesēm tiek aizturēta naudas summa, kas atbilst PVN summai, kuras atskaitīšana hipotētiski ir atteikta, pārkāpjot Savienības tiesības.

60 No tā izriet, ka, lai apturētu administratīvas sūdzības, kas vērsta pret tādu paziņojumu par nodokli, ar kuru ir atteiktas tiesības uz PVN atskaitīšanu – kā tas ir pamatlietā –, izskatīšanu, ir arī nepieciešams, lai piemērojamajā valsts tiesiskajā regulējumā, ja beigās izrādās, ka šis atteikums ir ticis sniegts, pārkāpjot Savienības tiesības, nodokļa maksātājs varētu saņemt attiecīgās naudas summas atmaksu saprātīgā termiņā, kā arī attiecīgā gadījumā – nokavējuma procentus.

61 Piektām kārtām un visbeidzot, ir jānorāda, ka tad, ja ir ievēroti nosacījumi, kas izriet no iepriekš minētajiem apsvērumiem, netiek prasīts, lai sūdzības izskatīšanas apturēšanas laikposmā nodokļa maksātājam visos gadījumos piemērotu paziņojuma par nodokli, par kuru ir iesniegta šī sūdzība, izpildes apturēšanu. Pietiek ar to, ka piemērojamajā valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēta iespēja noteikt šādu apturēšanu kā pagaidu pasākumu nopietnu šaubu gadījumā par paziņojuma par nodokli tiesiskumu, ja šāda izpildes apturēšana ir nepieciešama, lai novērstu būtisku un neatgriezenisku kaitējumu nodokļu maksātāja interesēm.

62 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild šādi: PVN direktīva un Hartas 47. pants ir jāinterpretē tādā veidā, ka tie neliedz valsts tiesisko regulējumu, ar ko valsts nodokļu iestādēm tiek atļauts apturēt administratīvās sūdzības, kura iesniegta par paziņojumu par nodokli, ar ko nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības uz priekšnodoklī samaksātā PVN atmaksu tādēļ, ka šis nodokļa maksātājs ir bijis iesaistīts finanšu krāpšanā,

izskatīšanu, lai iegūtu papildu objektīvu informāciju saistībā ar šo iesaistīšanos, ar nosacījumu, ka, pirmkārt, šāda izskatīšanas apturēšana nekavē šīs sūdzības administratīvā procesa iznākumu ārpus saprātīga termiņa, otrkārt, lēmumam par šīs izskatīšanas apturēšanu ir juridisks un faktisks pamatojums un tas ir pārbaudāms tiesā un, treškārt, ja galu galā izrādās, ka atskaitīšanas tiesības tika atteiktas, pārkāpjot Savienības tiesības, šis nodokļa maksātājs var saprātīgā termiņā saņemt atbilstošās summas atmaksu, kā arī attiecīgā gadījumā nokavējuma procentus par šo summu. Šādos apstākļos netiek prasīts, lai šīs izskatīšanas apturēšanas laikā tiktu apturēta šī paziņojuma par nodokli izpilde attiecībā uz minēto nodokļa maksātāju, ja vien nepastāv nopietnas šaubas par minētā paziņojuma tiesiskumu, kad šī paša paziņojuma izpildes apturēšana ir nepieciešama, lai novērstu būtisku un neatgriezenisku kaitējumu nodokļu maksātāja interesēm.

Par tiesāšanās izdevumiem

63 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pants ir jāinterpretē tādā veidā, ka tie neliedz valsts tiesisko regulējumu, ar ko valsts nodokļu iestādēm tiek atļauts apturēt administratīvās sūdzības, kura iesniegta par paziņojumu par nodokli, ar ko nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības uz priekšnodoklī samaksātā PVN atmaksu tādēļ, ka šis nodokļa maksātājs ir bijis iesaistīts finanšu krāpšanā, izskatīšanu, lai iegūtu papildu objektīvu informāciju saistībā ar šo iesaistīšanos, ar nosacījumu, ka, pirmkārt, šāda izskatīšanas apturēšana nekavē šīs sūdzības administratīvā procesa iznākumu ārpus saprātīga termiņa, otrkārt, lēmumam par šīs izskatīšanas apturēšanu ir juridisks un faktisks pamatojums un tas ir pārbaudāms tiesā un, treškārt, ja galu galā izrādās, ka atskaitīšanas tiesības tika atteiktas, pārkāpjot Savienības tiesības, šis nodokļa maksātājs var saprātīgā termiņā saņemt atbilstošās summas atmaksu, kā arī attiecīgā gadījumā nokavējuma procentus par šo summu. Šādos apstākļos netiek prasīts, lai šīs izskatīšanas apturēšanas laikā tiktu apturēta paziņojuma par nodokli izpilde attiecībā uz minēto nodokļa maksātāju, ja vien nepastāv nopietnas šaubas par minētā paziņojuma tiesiskumu, kad šī paša paziņojuma izpildes apturēšana ir nepieciešama, lai novērstu būtisku un neatgriezenisku kaitējumu nodokļu maksātāja interesēm.

[Paraksti]