HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

24 februarie 2022 *

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolele 167 și 168 – Drept de deducere – Refuz – Fraudă fiscală – Administrarea probelor – Suspendarea soluționării unei contestații administrative referitoare la o decizie de impunere prin care se refuză un drept de deducere, în așteptarea soluționării unei proceduri penale – Autonomie procedurală a statelor membre – Principiul neutralității fiscale – Dreptul la bună administrare – Articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene”

În cauza C-582/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Înalta Curte de Casație și Justiție (România), prin decizia din 23 iulie 2020, primită de Curte la 5 noiembrie 2020, în procedura

SC Cridar Cons SRL

împotriva

Administrației Județene a Finanțelor Publice Cluj,

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan, președinte de cameră, și domnii I. Jarukaitis (raportor), M. Ilešič, D. Gratsias și Z. Csehi, judecători,

avocat general: domnul G. Pitruzzella,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru SC Cridar Cons SRL, de C. F. Costaș, S. I. Puț și A. Tomuța, avocați;

– pentru guvernul român, de E. Gane, R. I. Hațieganu și A. Rotăreanu, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: româna.

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și A. Armenia, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”) și a articolului 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SC Cridar Cons SRL (denumită în continuare „Cridar”), pe de o parte, și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (România) (denumită în continuare „AJFP Cluj”) și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (România) (denumită în continuare „DGRFP Cluj-Napoca”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie de a suspenda soluționarea unei contestații administrative referitoare la o decizie de impunere prin care se refuză un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA), până la soluționarea unei proceduri penale.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

4 Articolul 168 din această directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]”

Dreptul român

Codul de procedură fiscală

5 Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Codul de procedură fiscală”), prevede la articolul 118 alineatul (3) că „[i]nspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării”.

6 Articolul 128 din Codul de procedură fiscală, intitulat „Reverificarea”, prevede la alineatul (1):

„Prin excepție de la prevederile articolului 118 alineatul (3), conducătorul organului de inspecție fiscală poate decide reverificarea unor tipuri de obligații fiscale pentru o anumită perioadă impozabilă, ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia.”

7 Potrivit articolului 131 din acest cod, intitulat „Rezultatul inspecției fiscale”:

„(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

[…]

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

(a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

[…]”

8 Articolul 132 din codul menționat, intitulat „Sesizarea organelor de urmărire penală”, prevede la alineatul (1):

„Organul de inspecție fiscală are obligația de a sesiza organele judiciare competente în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.”

9 Articolul 268 din același cod, intitulat „Posibilitatea de contestare”, prevede la alineatul (1):

„Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

10 Articolul 277 din Codul de procedură fiscală, intitulat „Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă”, are următorul cuprins:

„(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

(a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

[…]

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

11 Potrivit articolului 278 din acest cod, intitulat „Suspendarea executării actului administrativ fiscal”:

„(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contestatorului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul [Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004] […]

[…]”

12 Articolul 281 din codul menționat, intitulat „Comunicarea deciziei și calea de atac”, prevede la alineatul (2):

„Deciziile emise în soluționarea contestațiilor împreună cu actele administrative fiscale la care se referă pot fi atacate de către contestator sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă […]”

13 Articolul 350 din același cod, intitulat „Colaborarea cu organele de urmărire penală”, prevede la alineatele (2) și (3):

„(2) În cazuri temeinic justificate, după începerea urmăririi penale, cu avizul procurorului, poate fi solicitată [Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) (România)] efectuarea de controale fiscale, conform obiectivelor stabilite.

(3) Rezultatul controalelor prevăzute la alineatele (1) și (2) se consemnează în procese-verbale, care constituie mijloace de probă. Procesele-verbale nu constituie titlu de creanță fiscală în sensul prezentului cod.”

14 Prin Decizia nr. 72 din 29 ianuarie 2019, Curtea Constituțională (România) a constatat neconstituționalitatea sintagmei „care constituie mijloace de probă” din cuprinsul acestui articol 350 alineatul (3).

Legea contenciosului administrativ

15 Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea contenciosului administrativ”), conține un articol 2 alineatul (1) care enunță definițiile următoare:

„În înțelesul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[…]

ș) pagubă iminentă – prejudiciul material viitor și previzibil sau, după caz, perturbarea previzibilă gravă a funcționării unei autorități publice sau a unui serviciu public;

t) cazuri bine justificate – împrejurările legate de starea de fapt și de drept, care sunt de natură să creeze o îndoială serioasă în privința legalității actului administrativ;

[…]”

16 Articolul 14 din Legea contenciosului administrativ, intitulat „Suspendarea executării actului”, prevede la alineatul (1):

„În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea […] autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.”

17 Articolul 15 din această lege, intitulat „Solicitarea suspendării prin acțiunea principală”, prevede:

„(1) Suspendarea executării actului administrativ unilateral poate fi solicitată de reclamant, pentru motivele prevăzute la articolul 14, și prin cererea adresată instanței competente pentru anularea, în tot sau în parte, a actului atacat. În acest caz, instanța poate dispune suspendarea actului administrativ atacat, până la soluționarea definitivă și irevocabilă a cauzei. Cererea de suspendare se poate formula odată cu acțiunea principală sau printr-o acțiune separată, până la soluționarea acțiunii în fond.

[…]

(4) În ipoteza admiterii acțiunii de fond, măsura suspendării, dispusă în condițiile articolului 14, se prelungește de drept până la soluționarea definitivă și irevocabilă a cauzei, chiar dacă reclamantul nu a solicitat suspendarea executării actului administrativ în temeiul alineatului (1).”

Litigiul principal și întrebările preliminare

18 Cridar, societate care activează în domeniul construcțiilor de drumuri și de autostrăzi, a făcut obiectul unei inspecții fiscale referitoare la TVA pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2011 și 30 aprilie 2014. Cu această ocazie, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (România) i-a recunoscut dreptul de deducere a TVA-ului pentru operațiunile înregistrate în contabilitatea sa.

19 La începutul anului 2015, Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj (România) (denumit în continuare „Parchetul”) a instrumentat dosarul penal nr. 363/P/2015 în care s-au formulat acuzații de evaziune fiscală față de mai multe persoane, printre care și administratorul societății Cridar. La o dată neprecizată în cursul anului 2016, Parchetul a solicitat DGRFP Cluj-Napoca să efectueze o reverificare fiscală la societatea Cridar, întrucât ar fi existat probe că, în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2011 și 31 decembrie 2015, această societate ar fi efectuat achiziții fictive de la mai multe alte societăți. DGRFP Cluj-Napoca a desemnat AJFP Cluj să efectueze această reverificare fiscală. Aceasta a fost efectuată între 4 și 17 octombrie 2016 și a privit strict perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale menționate la punctul anterior.

20 Prin raportul său de inspecție fiscală din 3 noiembrie 2016 și prin decizia sa de impunere din aceeași zi, AJFP Cluj, contrar poziției adoptate în 2014, a refuzat să recunoască societății Cridar dreptul de deducere a TVA-ului pentru toate operațiunile de achiziții efectuate de această societate de la cinci societăți indicate de Parchet (denumite în continuare „achizițiile în discuție”) și a impus societății Cridar obligații fiscale suplimentare în valoare de 2 103 272 de lei românești (RON) (aproximativ 425 000 de euro) reprezentând TVA și impozit pe profit. În conformitate cu articolul 128 din Codul de procedură fiscală, AJFP Cluj a revocat și decizia de impunere din anul 2014 și a revenit în totalitate asupra rezultatelor inspecției fiscale anterioare în materie de TVA. Această nouă decizie de impunere se întemeia pe o serie de nereguli constatate în amonte, la cinci furnizori ai societății Cridar sau la furnizorii acestora, pe baza cărora AJFP Cluj a concluzionat că exista suspiciunea rezonabilă că fusese creată o situație artificială pentru ca Cridar să își majoreze fictiv cheltuielile și să deducă cuantumurile de TVA corespunzătoare fără a avea la bază o operațiune economică reală.

21 Odată cu emiterea acestor acte, organele fiscale au adresat Parchetului o sesizare penală referitoare la aceste fapte de evaziune fiscală în legătură cu operațiunile analizate. De altfel, o procedură penală privitoare la respectivele fapte fusese deja inițiată și făcea obiectul dosarului de urmărire penală nr. 363/P/2015.

22 La 11 noiembrie 2016, Cridar a sesizat DGRFP Cluj-Napoca cu o contestație împotriva deciziei de impunere din 3 noiembrie 2016 și, în temeiul articolului 14 din Legea contenciosului administrativ, a formulat o cerere de suspendare a executării acestei decizii de impunere, care a fost admisă de Curtea de Apel Cluj (România) printr-o sentință pronunțată în 2016 prin care s-a dispus suspendarea executării deciziei de impunere până la pronunțarea instanței de fond. Această sentință a rămas definitivă.

23 Printr-o decizie din 16 martie 2017 de soluționare a contestației menționate la punctul anterior, DGRFP Cluj-Napoca a respins criticile de ordin procedural care fuseseră prezentate de Cridar, dar a dispus suspendarea soluționării pe fond a contestației fiscale în temeiul articolului 277 alineatul (1) litera (a) din Codul de procedură fiscală, arătând că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța pe fondul cauzei mai înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale prin care să se confirme sau să se infirme suspiciunile organelor de control privitoare la realitatea operațiunilor în discuție.

24 Printr-o acțiune introdusă la 29 iunie 2017, Cridar a solicitat Curții de Apel Cluj, cu titlu principal, anularea acestei decizii din 16 martie 2017 pentru motive procedurale și, cu titlu subsidiar, anularea deciziei menționate și obligarea DGRFP Cluj-Napoca la soluționarea pe fond a contestației sale. Cridar a solicitat, în plus, suspendarea executării deciziei de impunere până la soluționarea definitivă a dosarului penal, în temeiul articolului 15 din Legea contenciosului administrativ.

25 Prin hotărârea din 29 septembrie 2017, instanța menționată a respins această acțiune. Ea a considerat printre altele că DGRFP Cluj-Napoca dispune de un drept de apreciere a oportunității de a suspenda soluționarea contestației fiscale, pentru a se evita pronunțarea unor hotărâri contradictorii cu privire la aceeași situație juridică. Ea a dedus că era legală decizia acestei autorități de a suspenda soluționarea contestației fiscale până la momentul în care se va determina, în dosarul penal, dacă achizițiile în discuție sunt reale. Instanța menționată a respins de asemenea cererea de suspendare, până la soluționarea definitivă a dosarului penal, a executării deciziei de impunere, întrucât motivele de nelegalitate invocate nu creau o aparență de nelegalitate a actului și nici nu era dovedită iminența producerii unei pagube. În această privință, ea a arătat că decizia, menționată la punctul 22 din prezenta hotărâre, de admitere a cererii de suspendare a executării prezentate în temeiul articolului 14 din Legea contenciosului administrativ nu avea autoritate de lucru judecat în soluționarea unei cereri similare întemeiate pe articolul 15 din această lege, dată fiind diferența în ceea ce privește efectele în timp ale celor două proceduri în discuție.

26 La 11 octombrie 2017, Cridar a declarat recurs împotriva acestei hotărâri la Înalta Curte de Casație și Justiție (România), instanța de trimitere. În cadrul acestui recurs, Cridar susține printre altele că, în decizia din 16 martie 2017 de soluționare a contestației sale fiscale, DGRFP a arătat, contrar celor constatate în cadrul celei de a doua inspecții fiscale, că fuseseră găsite numai indicii privind faptul că achizițiile în discuție ar fi putut fi fictive și că problema caracterului fictiv sau nu al acestora va fi elucidată doar cu ocazia soluționării definitive a dosarului penal. Ea susține că, din cauza acestor interpretări contradictorii privind probele administrate, valoarea lor juridică, precum și autoritatea ce poate stabili caracterul fictiv sau real al operațiunilor, contribuabilul este captiv și nu are nicio posibilitate de a-și exercita dreptul de deducere. Astfel, legislația națională pare să fi introdus o condiție suplimentară pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA-ului, și anume confirmarea, în procedura penală, a realității operațiunilor în cauză, ceea ce nu ar reieși nici din dispozițiile aplicabile ale dreptului Uniunii, nici din jurisprudența Curții.

27 Instanța de trimitere precizează că, întrucât litigiul cu care a fost sesizată nu privește legalitatea pe fond a deciziei de impunere din 3 noiembrie 2016, ea nu poate stabili dacă elementele menționate în aceasta sunt suficiente, având în vedere jurisprudența Curții, pentru a constitui temeiul unui refuz al dreptului de deducere a TVA-ului.

28 Această instanță observă, în plus, că Cridar nu poate, în acest moment, să obțină o soluție judiciară pe fondul contestației, întrucât, în conformitate cu jurisprudența națională, contestarea în instanță a unei decizii de impunere este posibilă, în temeiul articolului 281 din Codul de procedură fiscală, doar dacă decizia de soluționare pe fond a contestației este atacată în același timp cu această decizie de impunere. Or, în speță, organul fiscal emitent al deciziei din 16 martie 2017 doar a suspendat soluționarea contestației. Instanța menționată adaugă că, potrivit articolului 278 alineatul (1) din acest cod, introducerea unei contestații pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal, acest lucru fiind valabil și pe perioada în care este menținută suspendarea soluționării contestației care are ca obiect acest act. Pe de altă parte, ea constată că o decizie de impunere are întotdeauna ca efect transferarea sarcinii fiscale asupra persoanei impozabile.

29 Având în vedere aceste elemente, instanța de trimitere ridică problema dacă faptul că, într-o primă etapă, autoritatea fiscală emite o decizie de impunere care produce efecte imediate în sensul refuzării dreptului de deducere a TVA-ului, fără ca această autoritate să dețină, la acel moment, ansamblul elementelor obiective privind implicarea persoanei impozabile într-o fraudă privind TVA-ul, și că, într-o a doua etapă, se suspendă soluționarea contestației formulate

împotriva acestei decizii de impunere până la lămurirea situației de fapt în cadrul unui dosar penal în care se fac cercetări cu privire la implicarea persoanei impozabile în frauda respectivă nu este de natură să înfrângă principiul neutralității care decurge din Directiva TVA. De asemenea, ea se întreabă dacă un astfel de mod de a proceda este compatibil cu dreptul la un proces echitabil garantat de articolul 47 din cartă, în condițiile în care, pe perioada în care procedura de soluționare a contestației administrative care are ca obiect decizia de impunere este suspendată, decizia de impunere își păstrează caracterul executoriu fără ca persoana impozabilă să aibă posibilitatea să o conteste în fața unei instanțe, o asemenea posibilitate fiind condiționată de emiterea unei decizii de soluționare pe fond a contestației. Ea apreciază că analiza ar putea fi diferită după cum persoana impozabilă beneficiază sau nu de o suspendare a executării actelor contestate în condițiile prevăzute la articolele 14 și 15 din Legea contenciosului administrativ, de natură să înlăture, în mod provizoriu, efectele refuzului dreptului de deducere a TVA-ului.

30 În aceste condiții, Înalta Curte de Casație și Justiție a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Directiva [TVA] și articolul 47 din [cartă] se interpretează în sensul că se opun unei legislații naționale care permite organelor fiscale ca, după ce au emis o decizie de impunere prin care au refuzat recunoașterea dreptului de deducere a TVA-ului plătit în amonte, să suspende soluționarea contestației administrative [introduse împotriva acestei decizii] până la soluționarea unui dosar penal care ar putea furniza elemente obiective suplimentare referitoare la implicarea persoanei impozabile în frauda fiscală?

2) Răspunsul [Curții] la întrebarea anterioară ar putea fi diferit dacă, pe parcursul suspendării soluționării contestației administrative, persoana impozabilă ar beneficia de măsuri provizorii apte să suspende efectele refuzului dreptului de deducere a TVA-ului?”

Cu privire la întrebările preliminare

31 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA și articolul 47 din cartă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care permite autorităților fiscale naționale să suspende soluționarea unei contestații administrative îndreptate împotriva unei decizii de impunere prin care unei persoane impozabile i se refuză beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului plătit în amonte ca urmare a implicării acestei persoane impozabile într-o fraudă fiscală, până la soluționarea unui dosar penal care ar putea furniza elemente obiective suplimentare referitoare la această implicare, și dacă este relevant în acest sens faptul că, în timpul acestei suspendări a soluționării, persoana impozabilă menționată poate obține o suspendare a executării respectivei decizii de impunere.

32 În această privință, trebuie amintit, în primul rând, că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legislația Uniunii. Astfel cum în mod repetat a statuat Curtea, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat, din moment ce persoanele impozabile care doresc să îl exercite respectă cerințele sau condițiile atât de fond, cât și de formă cărora le

este supus dreptul respectiv (Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 33 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 31).

33 Cu toate acestea, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a abuzurilor posibile este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA, iar Curtea a statuat în mod repetat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze beneficiul dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 34 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 45).

34 Aceasta este situația atunci când o fraudă privind TVA-ul este săvârșită de însăși persoana impozabilă, dar și atunci când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o astfel de fraudă. Astfel, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât dacă se stabilește, având în vedere elemente obiective, că această persoană impozabilă, căreia i-au fost livrate bunurile sau i-au fost prestate serviciile care justifică dreptul de deducere, fie a săvârșit ea însăși frauda, fie știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziționarea acestor bunuri sau a acestor servicii, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul acestor livrări sau al acestor prestări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 35 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 46).

35 Întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, autorităților fiscale le revine sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă a săvârșit ea însăși o fraudă privind TVA-ul sau știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o astfel de fraudă (Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 36 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 50).

36 Întrucât dreptul Uniunii nu prevede norme privind modalitățile de administrare a probelor în materie de fraudă privind TVA-ul, aceste elemente obiective trebuie să fie stabilite de administrația fiscală în conformitate cu regulile prevăzute de dreptul național. Totuși, aceste reguli nu trebuie să aducă atingere eficacității dreptului Uniunii și trebuie să respecte drepturile garantate de acest drept, în special de cartă [a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 37 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 4 iunie 2020, C. F. (Inspecție fiscală), C-430/19, EU:C:2020:429, punctul 45].

37 Astfel și în aceste condiții, Curtea, în Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), a statuat, la punctul 68 din aceasta, că dreptul Uniunii nu se opune posibilității administrației fiscale de a utiliza, în cadrul unei proceduri administrative, pentru a constata existența unei practici abuzive în materie de TVA, probe obținute în cadrul unei proceduri penale paralele neîncheiate încă privind persoana impozabilă, sub rezerva respectării drepturilor garantate de dreptul Uniunii, în special de cartă. De asemenea, ea a statuat, la

punctul 38 din Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861), în esență că, sub aceeași rezervă, administrația fiscală națională trebuie să se poată întemeia, pentru a constata existența unei fraude în materie de TVA, pe probe obținute în cadrul unor proceduri penale neîncheiate care nu o vizează pe persoana impozabilă sau colectate în cursul unor proceduri administrative conexe la care persoana impozabilă nu era parte.

38 În consecință, dreptul Uniunii nu poate, în principiu și sub rezerva respectării drepturilor garantate de acest drept, în special de cartă, să se opună nici ca autoritățile fiscale să aibă posibilitatea, în cadrul examinării unei contestații administrative îndreptate împotriva unei decizii de impunere care constată un refuz al dreptului de deducere a TVA-ului, să suspende soluționarea acestei contestații pentru a obține elemente obiective suplimentare care să stabilească implicarea persoanei impozabile în frauda fiscală care stă la baza acestui refuz al dreptului de deducere. Astfel, întrucât, sub această rezervă, dreptul Uniunii nu se opune ca administrația fiscală să utilizeze probele obținute în cadrul unei proceduri penale pentru a constata, în cadrul unei proceduri administrative, existența unei fraude sau a unei practici abuzive în materie de TVA, el nu poate, în principiu și sub aceeași rezervă, nici să se opună ca o asemenea procedură administrativă să fie suspendată, inclusiv în faza examinării contestației îndreptate împotriva deciziei de impunere prin care se refuză dreptul de deducere a TVA-ului, în special pentru a evita adoptarea unor decizii contradictorii susceptibile să aducă atingere securității juridice sau, precum în cauza principală, pentru a permite colectarea eventuală a unor probe suplimentare care ar putea fi utilizate ulterior în scopul examinării acestei contestații.

39 Totuși, întrucât, într-o astfel de situație, o decizie de impunere prin care persoanei impozabile i se refuză dreptul de deducere a TVA-ului a fost deja emisă și ținând seama de faptul că acest drept constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, trebuie amintit că principiile care guvernează aplicarea de către statele membre a regimului comun al TVA-ului, în special cele ale neutralității fiscale și securității juridice, se opun ca, în prezența unor simple bănuieli nesusținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatare a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate [a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 50, precum și Hotărârea din 4 iunie 2020, C. F. (Inspecție fiscală), C-430/19, EU:C:2020:429, punctele 44 și 49]. Beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat nici în temeiul unor supoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 52 și jurisprudența citată).

40 În speță, instanța de trimitere arată în mod expres, în prima sa întrebare, că suspendarea soluționării contestației în discuție în litigiul principal a fost dispusă pentru motivul că dosarul penal în așteptarea soluționării căruia a fost dispusă această suspendare poate furniza elemente obiective „suplimentare” referitoare la implicarea persoanei impozabile în frauda fiscală care stă la baza refuzului dreptului de deducere constatat în decizia de impunere menționată.

41 Or, întrucât întrebările adresate sunt întemeiate pe această premisă factuală, pe care instanța de trimitere are însă sarcina de a o verifica și pe care Curtea nu o poate repune în discuție având în vedere separarea clară a funcțiilor între aceasta și instanțele naționale în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 19, precum și Hotărârea din 9 septembrie 2021, Real

Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, punctul 13 și jurisprudența citată), pentru a furniza un răspuns complet instanței de trimitere, trebuie să se considere îndeplinită această premisă și să se continue analiza.

42 În aceste împrejurări, având în vedere că în litigiul principal sunt în discuție nu numai modalitățile de administrare a probelor de către autoritățile fiscale naționale, ci și o decizie de suspendare a soluționării unei contestații administrative, trebuie, în al doilea rând, având în vedere autonomia de care dispun statele membre cu privire la organizarea procedurilor lor administrative, să se amintească faptul că, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, modalitățile procedurale destinate să asigure protecția drepturilor conferite contribuabililor de dreptul Uniunii sunt stabilite de ordinea juridică a fiecărui stat membru, însă cu condiția ca acestea să nu fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor situații similare de natură internă (principiul echivalenței) și să nu facă imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punctele 28 și 29, precum și jurisprudența citată).

43 În speță, în ceea ce privește principiul echivalenței, din niciun element din dosarul prezentat Curții nu reiese că articolul 277 alineatul (1) litera (a) din Codul de procedură fiscală, în temeiul căruia a fost dispusă suspendarea soluționării contestației în discuție în litigiul principal, ar fi specific controlului obligațiilor în materie de TVA, astfel încât, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, poate fi exclusă o încălcare a acestui principiu (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punctul 30).

44 În ceea ce privește principiul efectivității, nimic nu indică nici că o suspendare a soluționării unei contestații administrative îndreptate unei decizii de impunere prin care se refuza un drept de deducere a TVA-ului ar face în sine imposibilă sau excesiv de dificilă, la nivel administrativ, exercitarea de către justițiabili a drepturilor care le sunt conferite de ordinea juridică a Uniunii.

45 Trebuie însă, în al treilea rând, având în vedere considerațiile prezentate la punctul 38 din prezenta hotărâre, să se amintească, pe de o parte, faptul că cerințele care decurg din dreptul la bună administrare, care reflectă un principiu general al dreptului Uniunii și în special dreptul oricărei persoane de a beneficia, în ce privește problemele sale, de un tratament imparțial și într-un termen rezonabil, sunt aplicabile unei proceduri de inspecție fiscală prin care un stat membru pune în aplicare dreptul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 mai 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punctele 43 și 44, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 21 octombrie 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punctul 48).

46 Or, întrucât un litigiu precum litigiul principal privește, *in fine*, exercitarea de către administrația fiscală a competențelor sale de control pentru a se conforma obligației statelor membre, care decurge din aplicarea dreptului Uniunii, de a lua toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor și pentru a combate frauda, procedura de examinare a contestației administrative îndreptate împotriva unei decizii de impunere prin care se refuză un drept de deducere a TVA-ului constituie o punere în aplicare de către statul membru în cauză a dreptului Uniunii, astfel că această procedură trebuie să se deruleze cu respectarea dreptului la bună administrare (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 noiembrie 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punctul 27 și jurisprudența citată).

47 Prin urmare, este de asemenea necesar, pentru ca dreptul Uniunii să nu se opună unei suspendări a soluționării unei contestații administrative precum cea în discuție în litigiul principal, ca o astfel de suspendare să nu aducă atingere dreptului la bună administrare și în special să nu aibă ca efect întârzierea soluționării acestei proceduri de contestație administrativă dincolo de un termen rezonabil.

48 Pe de altă parte, este necesar să se constate că drepturile fundamentale garantate de cartă au de asemenea vocație să se aplice unui litigiu precum litigiul principal, suspendarea soluționării contestată în fața instanței de trimitere înscriindu-se în cadrul unei proceduri administrative prin care unei persoane impozabile i se refuză dreptul de deducere a TVA-ului plătit în amonte din cauza implicării sale într-o fraudă fiscală cu încălcarea principiilor care guvernează sistemul comun al TVA-ului stabilit de legiuitorul Uniunii și care constituie, prin urmare, o punere în aplicare a dreptului Uniunii, în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 16 octombrie 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punctul 59 și jurisprudența citată).

49 În această privință, trebuie arătat că instanța de trimitere ridică problema interpretării articolului 47 din cartă, potrivit căruia orice persoană ale cărei drepturi și libertăți garantate de dreptul Uniunii sunt încălcate are dreptul la o cale de atac eficientă în fața unei instanțe judecătorești, în condițiile prevăzute la acest articol, pentru motivul că, atât timp cât durează această suspendare, Cridar se află în imposibilitatea de a exercita o cale de atac jurisdicțională împotriva deciziei de impunere prin care i se refuză dreptul de deducere a TVA-ului, dreptul național aplicabil condiționând posibilitatea de a exercita o astfel de cale de atac de adoptarea unei decizii de soluționare pe fond a contestației.

50 Or, desigur, Curtea a statuat deja că principiul protecției jurisdicționale efective care figurează în respectiva dispoziție este constituit din diverse elemente, care includ, printre altele, dreptul de acces la instanțele judecătorești (Hotărârea din 30 iunie 2016, Toma și Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, punctul 42, precum și jurisprudența citată). Totuși, reiese de asemenea din jurisprudența Curții că dreptul de acces la o instanță judecătorească nu este un drept absolut și că acesta poate, prin urmare, să implice restrângeri proporționale care urmăresc un scop legitim și nu aduc atingere substanței înseși a acestui drept (Hotărârea din 30 iunie 2016, Toma și Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, punctul 44, precum și jurisprudența citată).

51 În speță, este suficient să se arate că, deși, atât timp cât durează această suspendare, Cridar este efectiv lipsită de posibilitatea de a formula o cale de atac jurisdicțională împotriva unei decizii de impunere prin care i se refuză un drept de deducere a TVA-ului, rezultă totuși din considerațiile expuse la punctul 38 din prezenta hotărâre că o astfel de suspendare urmărește un scop legitim, iar din cele expuse la punctele 45-47 din prezenta hotărâre, că Cridar nu poate fi lipsită de această posibilitate după depășirea unui termen rezonabil. În plus, din dosarul de care dispune Curtea reiese că în litigiul principal nu se contestă că această societate va fi în măsură să formuleze o cale de atac jurisdicțională împotriva deciziei care va soluționa pe fond contestația sa. În aceste condiții, nu se poate considera că o astfel de suspendare a soluționării unei contestații administrative constituie un obstacol disproporționat, pentru o persoană impozabilă precum Cridar, în calea dreptului de acces la instanțele judecătorești, așa cum este garantat de articolul 47 din cartă.

52 Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, caracterul efectiv al controlului jurisdicțional garantat de articolul 47 din cartă impune ca persoana interesată să poată lua cunoștință de motivele deciziei luate în privința sa fie din chiar cuprinsul deciziei, fie dintr-o comunicare a acestor motive făcută la cererea sa, fără a se aduce atingere posibilității instanței competente de a dispune ca autoritatea în cauză să i le comunice pentru a-i permite să își apere drepturile în cele mai bune condiții posibile și să decidă în deplină cunoștință de cauză dacă este util să sesizeze instanța competentă, precum și pentru a-i permite pe deplin acesteia din urmă să exercite controlul legalității deciziei naționale în cauză (Hotărârea din 24 noiembrie 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 și C-226/19, EU:C:2020:951, punctul 43, precum și jurisprudența citată).

53 În consecință, este de asemenea necesar, pentru ca o suspendare a soluționării unei contestații administrative îndreptate împotriva unei decizii de impunere prin care se refuză un drept de deducere a TVA-ului să fie dispusă cu respectarea articolului 47 din cartă, ca decizia prin care se dispune această suspendare să fie motivată în fapt și în drept, nu numai pentru a permite persoanei impozabile să cunoască motivele pentru care s-a considerat că suspendarea menționată este necesară pentru a se putea soluționa în mod util contestația sa și să își apere drepturile în cele mai bune condiții posibile, ci și pentru a permite instanței sesizate cu o acțiune împotriva acestei decizii de suspendare a soluționării să fie pe deplin în măsură să exercite controlul legalității acesteia.

54 De altfel, obligația administrației de a-și motiva deciziile, atunci când pune în aplicare dreptul Uniunii, rezultă deja din dreptul la bună administrare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 noiembrie 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 și C-226/19, EU:C:2020:951, punctul 34, precum și jurisprudența citată).

55 În al patrulea rând, întrucât nu este exclus ca, în final, să se dovedească faptul că dreptul de deducere i-a fost refuzat persoanei impozabile cu încălcarea dreptului Uniunii, trebuie amintit de asemenea că dreptul de a obține rambursarea unor impozite percepute într-un stat membru cu încălcarea prevederilor dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte. Prin urmare, statele membre sunt obligate, în principiu, să ramburseze impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii. Cererea de rambursare a TVA-ului achitat fără să fie datorat ține de dreptul la restituirea plății nedatorate, care, potrivit unei jurisprudențe constante, urmărește să remedieze consecințele incompatibilității impozitului cu dreptul Uniunii prin neutralizarea sarcinii economice pe care acesta i-a impus-o în mod nejustificat operatorului care, în final, l-a suportat efectiv (Hotărârea din 14 iunie 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punctele 29 și 30, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 24).

56 În acest context, trebuie subliniat că regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau plătit în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea din perspectiva sarcinii fiscale a tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punctul 19, precum și Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 30 și jurisprudența citată).

57 În această privință, Curtea a precizat deja că, deși statele membre dispun de o libertate certă în stabilirea modalităților de rambursare a excedentului de TVA, aceste modalități nu pot aduce atingere principiului neutralității fiscale, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe. În special, aceste modalități trebuie să îi permită persoanei impozabile să recupereze, în condiții adecvate, totalitatea creanței rezultate din acest excedent de TVA, ceea ce presupune ca rambursarea să fie efectuată, într-un termen rezonabil, printr-o plată în numerar sau într-un mod echivalent și ca, în orice caz, modul de rambursare adoptat să nu implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă (Hotărârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punctul 20 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 12 mai 2021, technoRent International și alții, C-844/19, EU:C:2021:378, punctele 37 și 38).

58 Atunci când rambursarea în favoarea persoanei impozabile a excedentului de TVA intervine după depășirea unui termen rezonabil, principiul neutralității sistemului fiscal al TVA-ului impune de asemenea ca pierderile financiare astfel generate în detrimentul persoanei impozabile, prin indisponibilizarea sumelor în cauză, să fie compensate prin plata unor dobânzi de întârziere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punctul 22 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 12 mai 2021, technoRent International și alții, C-844/19, EU:C:2021:378, punctul 40 și jurisprudența citată).

59 Aceste considerații sunt de asemenea aplicabile, prin analogie, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care un refuz nelegal al dreptului de deducere a TVA-ului plătit în amonte, constatat printr-o decizie de impunere imediat executorie, are totodată ca efect să imobilizeze, în defavoarea persoanei impozabile, suma de bani ce corespunde cuantumului TVA-ului a cărui deducere, prin ipoteză, a fost refuzată cu încălcarea dreptului Uniunii.

60 Rezultă că este de asemenea necesar, pentru ca o suspendare a soluționării unei contestații administrative îndreptate împotriva unei decizii de impunere prin care se refuză un drept de deducere a TVA-ului, precum cea în discuție în litigiul principal, să fie dispusă cu respectarea dreptului Uniunii, ca reglementarea națională aplicabilă să prevadă, dacă se dovedește în final că acest refuz a fost opus cu încălcarea dreptului Uniunii, posibilitatea persoanei impozabile de a obține rambursarea sumei de bani în cauză într-un termen rezonabil, precum și, dacă este cazul, a dobânzilor de întârziere.

61 În al cincilea și ultimul rând, trebuie arătat că, atât timp cât sunt respectate condițiile care decurg din considerațiile care precedă, nu este obligatoriu ca, pe perioada suspendării soluționării contestației sale, persoana impozabilă să beneficieze în toate situațiile de o suspendare a executării deciziei de impunere care face obiectul acestei contestații. Este suficient ca reglementarea națională aplicabilă să prevadă posibilitatea de a acorda o astfel de suspendare, ca măsură provizorie, în caz de îndoieli serioase cu privire la legalitatea deciziei de impunere, atunci când acordarea unei asemenea suspendări a soluționării este necesară pentru a evita prejudicierea gravă și ireparabilă a intereselor persoanei impozabile.

62 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că Directiva TVA și articolul 47 din cartă trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care permite autorităților fiscale naționale să suspende soluționarea unei contestații administrative îndreptate împotriva unei decizii de impunere prin care unei persoane impozabile i se refuză beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului plătit în amonte ca urmare a implicării acestei persoane impozabile într-o fraudă fiscală, în vederea obținerii unor elemente obiective suplimentare referitoare la această implicare, cu condiția, în primul rând, ca o

astfel de suspendare să nu aibă ca efect întârzierea soluționării acestei proceduri de contestație administrativă dincolo de un termen rezonabil, în al doilea rând, ca decizia prin care se dispune această suspendare să fie motivată în drept și în fapt și să poată face obiectul unui control jurisdicțional și, în al treilea rând, ca, dacă se dovedește în final că dreptul de deducere a fost refuzat cu încălcarea dreptului Uniunii, această persoană impozabilă să poată obține rambursarea sumei corespunzătoare într-un termen rezonabil, precum și, dacă este cazul, a dobânzilor de întârziere aferente acesteia. În aceste condiții, nu este obligatoriu ca, pe perioada acestei suspendări a soluționării contestației, persoana impozabilă respectivă să beneficieze de o suspendare a executării acestei decizii de impunere, cu excepția situației în care, în caz de îndoieli serioase cu privire la legalitatea deciziei de impunere menționate, acordarea unei suspendări a executării aceleiași decizii de impunere este necesară pentru a evita prejudicierea gravă și ireparabilă a intereselor persoanei impozabile.

Cu privire la cheltuielile de judecată

63 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care permite autorităților fiscale naționale să suspende soluționarea unei contestații administrative îndreptate împotriva unei decizii de impunere prin care unei persoane impozabile i se refuză beneficiul dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată plătite în amonte ca urmare a implicării acestei persoane impozabile într-o fraudă fiscală, în vederea obținerii unor elemente obiective suplimentare referitoare la această implicare, cu condiția, în primul rând, ca o astfel de suspendare să nu aibă ca efect întârzierea soluționării acestei proceduri de contestație administrativă dincolo de un termen rezonabil, în al doilea rând, ca decizia prin care se dispune această suspendare să fie motivată în drept și în fapt și să poată face obiectul unui control jurisdicțional și, în al treilea rând, ca, dacă se dovedește în final că dreptul de deducere a fost refuzat cu încălcarea dreptului Uniunii, această persoană impozabilă să poată obține rambursarea sumei corespunzătoare într-un termen rezonabil, precum și, dacă este cazul, a dobânzilor de întârziere aferente acesteia. În aceste condiții, nu este obligatoriu ca, pe perioada acestei suspendări a soluționării contestației, persoana impozabilă respectivă să beneficieze de o suspendare a executării acestei decizii de impunere, cu excepția situației în care, în caz de îndoieli serioase cu privire la legalitatea deciziei de impunere menționate, acordarea unei suspendări a executării aceleiași decizii de impunere este necesară pentru a evita prejudicierea gravă și ireparabilă a intereselor persoanei impozabile.

Regan Jarukaitis Ilešič

Gratsias Csehi

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 24 februarie 2022.

Grefier
A. Calot Escobar

Președintele Camerei a cincea
E. Regan