Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 24. februarja 2022*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člena 167 in 168 – Pravica do odbitka – Zavrnitev – Davčna goljufija – Izvajanje dokazov – Prekinitev postopka odločanja o upravni pritožbi zoper odmerno odločbo, s katero je bila zavrnjena pravica do odbitka, do izida kazenskega postopka – Postopkovna avtonomija držav članic – Načelo davčne nevtralnosti – Pravica do dobrega upravljanja – Člen 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah“

V zadevi C-582/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče, Romunija) z odločbo z dne 23. julija 2020, ki je na Sodišče prispela 5. novembra 2020, v postopku

SC Cridar Cons SRL

proti

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, I. Jarukaitis (poročevalec), M. Ilešič, D. Gratsias in Z. Csehi, sodniki,

generalni pravobranilec: G. Pitruzzella,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za SC Cridar Cons SRL C. F. Costaș, S. I. Puț in A. Tomuța, avocați,

– za romunsko vlado E. Gane, R. I. Hațieganu in A. Rotăreanu, agentke,

* Jezik postopka: romunščina.

– za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in A. Armenia, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) in člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo SC Cridar Cons SRL (v nadaljevanju: Cridar) na eni strani ter Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (uprava za javne finance okrožja Cluj, Romunija) (v nadaljevanju: AJFP Cluj) in Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionalni generalni urad za javne finance v kraju Cluj-Napoca, Romunija) (v nadaljevanju: DGRFP Cluj-Napoca) na drugi zaradi sklepa o prekinitvi postopka v zvezi z upravno pritožbo, ki se nanaša na odmerno odločbo, s katero je bila zavrnjena pravica do odbitka davka na dodano vrednost (DDV), do izida kazenskega postopka.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 167 Direktive o DDV določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

4 Člen 168 te direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]“

Romunsko pravo

Zakonik o davčnem postopku

5 Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (zakon št. 207/2015 o zakoniku o davčnem postopku) v različici, ki se uporablja za spor v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakonik o davčnem postopku), v členu 118(3) določa, da se „[d]avčni nadzor opravi samo enkrat za vsako vrsto davčne terjatve in za vsako davčno obdobje“.

6 Člen 128 zakonika o davčnem postopku, naslovljen „Ponoven davčni nadzor“, v odstavku 1 določa:

„Z odstopanjem od člena 118(3) se lahko vodja organa za davčni nadzor odloči za ponoven nadzor nad nekaterimi vrstami davčnih obveznosti za neko davčno obdobje po pridobitvi novih podatkov, s katerimi ta organ ob davčnem nadzoru ni bil seznanjen in ki vplivajo na rezultate tega nadzora.“

7 Člen 131 tega zakonika, naslovljen „Rezultat davčnega nadzora“, določa:

„(1) Rezultat davčnega nadzora se v pisni obliki zabeleži v poročilu o davčnem nadzoru, v katerem so opisane dejanske in pravne ugotovitve organa za davčni nadzor ter davčne posledice teh ugotovitev.

[…]

(4) Poročilo o davčnem nadzoru je podlaga za izdajo:

(a) odmerne odločbe o odstopanjih navzgor ali navzdol glede na glavne davčne obveznosti, povezane z odstopanji davčne osnove;

[…]“

8 Člen 132 navedenega zakonika, naslovljen „Predložitev zadeve organom, pristojnim za kazenski pregon“, v odstavku 1 določa:

„Organ za davčni nadzor mora zadevo predložiti pristojnim pravosodnim organom glede na ugotovitve davčnega nadzora, ki kažejo, da so morda podani elementi kaznivega dejanja, v skladu s pogoji, določenimi v kazenskem pravu.“

9 Člen 268 tega zakonika, naslovljen „Možnost vložitve pritožbe“, v odstavku 1 določa:

„V skladu s tem naslovom je mogoče vložiti pritožbo zoper dolžniški instrument in zoper kateri koli drug davčni upravni akt. Ker je pritožba pravno sredstvo *ex gratia*, osebi, ki meni, da je bila zaradi davčnega upravnega akta oškodovana, ne odvzame pravice do vložitve tožbe v upravnem sporu.“

10 Člen 277 zakonika o davčnem postopku, naslovljen „Prekinitev pritožbenega postopka po upravni poti“, določa:

„(1) Organ, pristojen za obravnavo pritožbe, lahko z obrazloženim sklepom postopek prekine, če:

(a) je organ, ki je izvajal nadzor, pristojnim organom posredoval indice o storitvi kaznivega dejanja glede dokaznih sredstev za določitev davčne osnove, pri čemer bi ugotovitev tega kaznivega dejanja odločilno vplivala na rešitev, ki bo sprejeta v okviru upravnega postopka;

[…]

(4) Pravnomočna sodba, s katero kazensko sodišče odloči o civilni tožbi, učinkuje proti organom, pristojnim za obravnavo pritožb, v zvezi z zneski, za katere je država vložila predlog za pregon z uveljavljanjem premoženjskopravnega zahtevka.“

11 Člen 278 tega zakonika, naslovljen „Odlog izvršitve davčnega upravnega akta“, določa:

„(1) Vložitev upravne pritožbe ne zadrži izvršitve davčnega upravnega akta.

(2) Določbe tega člena ne vplivajo na pravico pritožnika, da zaprosi za odlog izvršitve davčnega upravnega akta v skladu z [Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (zakon št. 554/2004 o upravnem sporu)] […].

[…]“

12 Člen 281 navedenega zakonika, naslovljen „Sporočitev odločitve in pravna sredstva“, v odstavku 2 določa:

„Pritožnik oziroma osebe, ki so vključene v pritožbeni postopek, lahko odločitve o pritožbi in davčne upravne akte, na katere se te odločitve nanašajo, izpodbijajo pri pristojnem upravnem sodišču […].“

13 Člen 350 tega zakonika, naslovljen „Sodelovanje z organi, pristojnimi za kazenski pregon“, v odstavkih 2 in 3 določa:

„(2) V ustrezno utemeljenih primerih se lahko po uvedbi kazenskega pregona in po posvetovanju s tožilcem [Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) (nacionalni agenciji davčne uprave, Romunija)] zaupa naloga izvajanja davčnih nadzorov v skladu z zastavljenimi cilji.

(3) Rezultat nadzorov iz odstavkov 1 in 2 se zabeleži v zapisnike, ki so dokazno sredstvo. Zapisniki ne pomenijo davčne terjatve v smislu tega zakonika.“

14 Curtea Constituțională (ustavno sodišče, Romunija) je v sodbi št. 72 z dne 29. januarja 2019 ugotovilo neustavnost besedne zveze „ki so dokazno sredstvo“ v tem členu 350(3).

Zakon o upravnem sporu

15 Zakon št. 554/2004 o upravnem sporu v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o upravnem sporu), vsebuje člen 2(1), v katerem so navedene naslednje opredelitve:

„Izrazi, uporabljeni v tem zakonu, pomenijo:

[…]

(ş) ‚neizbežna škoda‘: prihodnja in predvidljiva premoženjska škoda oziroma, odvisno od okoliščin, predvidljive resne motnje v delovanju javnega organa ali javne službe;

(t) ‚ustrezno utemeljeni primeri‘: dejanske in pravne okoliščine, ki lahko ustvarijo resen dvom o zakonitosti upravnega akta;

[…]“

16 Člen 14 zakona o upravnem sporu, naslovljen „Odlog izvršitve akta“, v odstavku 1 določa:

„V ustrezno utemeljenih primerih in da bi se preprečila neizbežna škoda, lahko oškodovanec po tem, ko je bila zadeva […] predložena javnemu organu, ki je akt izdal, ali nadrejenemu organu, pristojnemu sodišču predlaga, naj odredi odlog izvršitve enostranskega upravnega akta do izreka sodišča, ki odloča meritorno. Če oškodovanec v 60 dneh ne vloži predloga za razglasitev ničnosti akta, zadržanje preneha po samem pravu in brez kakršnih koli formalnosti.“

17 Člen 15 tega zakona, naslovljen „Predlog za odlog izvršitve z glavno tožbo“, določa:

„(1) Tožeča stranka lahko predlaga odlog izvršitve enostranskega upravnega akta iz razlogov, navedenih v členu 14, in sicer tako, da pri pristojnem sodišču predlaga, naj izpodbijani akt v celoti ali delno razglasi za ničen. V tem primeru lahko sodišče odredi odlog izvršitve izpodbijanega upravnega akta, dokler v zadevi ni sprejeta dokončna in nepreklicna odločitev. Predlog za odlog izvršitve postopka se lahko vloži hkrati z glavno tožbo ali z ločeno tožbo, dokler se ne odloči meritorno o tožbi.

[…]

(4) Če se tožbi vsebinsko ugodi, se ukrep odloga izvršitve, odrejen v skladu s členom 14, po samem pravu podaljša, dokler v zadevi ni sprejeta dokončna in nepreklicna odločitev, tudi če tožeča stranka ni zahtevala odloga izvršitve upravnega akta na podlagi odstavka 1.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

18 Pri družbi Cridar, ki deluje na področju gradnje cest in avtocest, je bil opravljen davčni nadzor v zvezi z DDV za obdobje od 1. januarja 2011 do 30. aprila 2014. Pri tem nadzoru je Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (uprava za javne finance okrožja Bistrița Năsăud, Romunija) tej družbi priznala pravico do odbitka DDV za transakcije, evidentirane v njenih računovodskih izkazih.

19 V začetku leta 2015 je Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj (tožilstvo pri višjem sodišču v Cluju, Romunija) (v nadaljevanju: tožilstvo) preučilo kazensko zadevo št. 363/P/2015, v kateri je bila več osebam, med katerimi je bil tudi direktor družbe Cridar, očitana davčna goljufija. Tožilstvo je na nedoločen datum v letu 2016 od DGRFP Cluj-Napoca zahtevalo, naj opravi ponoven davčni nadzor pri družbi Cridar, ker naj bi obstajali dokazi o tem, da je ta družba v obdobju od 1. januarja 2011 do 31. decembra 2015 pri več drugih družbah opravila fiktivne pridobitve. DGRFP Cluj-Napoca je za izvedbo tega ponovnega nadzora pooblastil AJFP Cluj. Nadzor je potekal od 4. do 17. oktobra 2016 in je zajemal le obdobje, ki je bilo predmet davčnega nadzora, omenjenega v prejšnji točki.

20 AJFP Cluj v poročilu o davčnem nadzoru z dne 3. novembra 2016 in v odmerni odločbi z istega dne v nasprotju s stališčem, sprejetim leta 2014, družbi Cridar ni priznala pravice do odbitka DDV za vse pridobitve, ki jih je ta družba izvedla pri petih družbah, ki jih je navedlo tožilstvo (v nadaljevanju: zadevne pridobitve), in je družbi Cridar naložila dodatne davčne obveznosti v višini 2.103.272 romunskih levov (RON) (približno 425.000 EUR), in sicer iz naslova DDV in davka od dohodkov pravnih oseb. V skladu s členom 128 zakonika o davčnem postopku je AJFP Cluj preklicala tudi odmerno odločbo iz leta 2014 in razveljavila vse rezultate prejšnjega davčnega nadzora na področju DDV. Ta nova odmerna odločba je temeljila na vrsti nepravilnosti, ki so bile predhodno ugotovljene pri petih dobaviteljih družbe Cridar oziroma pri njihovih dobaviteljih in na podlagi katerih je AJFP Cluj sklenila, da obstaja utemeljen sum, da je bilo ustvarjeno umetno stanje, da bi družba Cridar fiktivno povečala svoje stroške in odbila ustrezne zneske DDV, ne da bi prišlo do dejanskih ekonomskih transakcij.

21 Po izdaji teh aktov so davčni organi preiskovalni spis v zvezi s temi dejanji davčne goljufije, ki se nanašajo na transakcije, ki so bile predmet nadzora, posredovali tožilstvu. V zvezi s temi dejanji je bil poleg tega že uveden kazenski pregon, ki je bil predmet preiskovalnega spisa št. 363/P/2015.

22 Družba Cridar je 11. novembra 2016 pri DGRFP Cluj-Napoca vložila pritožbo zoper odmerno odločbo z dne 3. novembra 2016 in na podlagi člena 14 zakona o upravnem sporu vložila zahtevo za odlog izvršitve te odločbe, pri čemer je Curtea de Apel Cluj (višje sodišče v Cluju, Romunija) tej zahtevi ugodilo s sodbo, izdano leta 2016, s katero je odredilo odlog izvršitve odmerne odločbe, dokler sodnik ne odloči meritorno. Ta sodba je postala pravnomočna.

23 DGRFP Cluj-Napoca je z odločbo z dne 16. marca 2017 o pritožbi iz prejšnje točke očitke družbe Cridar glede postopkovnih kršitev zavrnil, vendar je odredil prekinitev meritornega odločanja o davčni pritožbi na podlagi člena 277(1)(a) zakonika o davčnem postopku in opozoril, da organ, pristojen za obravnavo pritožbe, ne more meritorno odločiti o zadevi, dokler ni sprejeta odločitev o kazenskem vidiku in dokler sumi nadzornih organov v zvezi z resničnostjo zadevnih pridobitev niso potrjeni ali ovrženi.

24 Družba Cridar je s tožbo, vloženo 29. junija 2017, pri Curtea de Apel Cluj (višje sodišče v Cluju) primarno predlagala, naj se ta odločba z dne 16. marca 2017 razveljavi iz postopkovnih razlogov, podredno pa, naj se ta odločba razveljavi in naj se DGRFP Cluj-Napoca naloži, da meritorno odloči o njeni pritožbi. Družba Cridar je na podlagi člena 15 zakona o upravnem sporu predlagala tudi odlog izvršitve odmerne odločbe, dokler se o zadevi ne odloči dokončno v kazenskem postopku.

25 To sodišče je s sodbo z dne 29. septembra 2017 to tožbo zavrnilo. Zlasti je menilo, da ima DGRFP Cluj-Napoca pravico oceniti ustreznost prekinitve odločanja o davčni pritožbi, da se prepreči sprejemanje nasprotujočih si odločitev o istem pravnem položaju. Na podlagi tega je ugotovilo, da je bila odločitev tega organa, da prekine postopek v zvezi z davčno pritožbo, dokler se

v kazenskem postopku ne ugotovi, ali so bile zadevne pridobitve resnične, zakonita. Navedeno sodišče je zavrnilo tudi predlog za odlog izvršitve odmerne odločbe, dokler se o zadevi ne odloči dokončno v kazenskem postopku, saj navajani razlogi nezakonitosti niso ustvarjali videza nezakonitosti akta in neizbežnost škode ni bila ugotovljena. V zvezi s tem je navedlo, da odločba iz točke 22 te sodbe, s katero je bilo ugodeno predlogu za odlog izvršitve, vloženemu na podlagi člena 14 zakona o upravnem sporu, nima učinka pravnomočnosti, kar bi omogočalo odločitev o podobnem predlogu na podlagi člena 15 tega zakona, in sicer zaradi različnih časovnih učinkov dveh zadevnih postopkov.

26 Družba Cridar je 11. oktobra 2017 zoper to sodbo vložila pritožbo pri Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče, Romunija), ki je predložitveno sodišče. Ta družba v okviru te pritožbe zlasti navaja, da je DGRFP Cluj-Napoca v odločbi z dne 16. marca 2017 o njeni davčni pritožbi v nasprotju s tem, kar je bilo ugotovljeno v okviru drugega davčnega nadzora, navedel, da so bili ugotovljeni le indici o tem, da bi zadevne pridobitve lahko bile fiktivne, in da bo o tem, ali so bile pridobitve fiktivne, odločeno šele po dokončni odločitvi v kazenski zadevi. Trdi, da je davčni zavezanec zaradi teh nasprotujočih si razlag glede zbranih dokazov, njihove pravne vrednosti in organa, ki lahko ugotovi fiktivnost ali resničnost transakcij, ujet in nima nikakršne možnosti uveljavljanja svoje pravice do odbitka. Zdelo naj bi se torej, da je z nacionalno zakonodajo za priznanje pravice do odbitka DDV določen dodaten pogoj, in sicer potrditev resničnosti zadevnih transakcij v kazenskem postopku, kar naj ne bi izhajalo niti iz veljavnih določb prava Unije niti iz sodne prakse Sodišča.

27 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da se spor, ki ga obravnava, ne nanaša na vsebinsko zakonitost odmerne odločbe z dne 3. novembra 2016, zato ne more ugotoviti, ali elementi, navedeni v tej odločbi, ob upoštevanju sodne prakse Sodišča zadostujejo kot podlaga za zavrnitev pravice do odbitka DDV.

28 To sodišče poleg tega ugotavlja, da družba Cridar zaenkrat ne more doseči sodne rešitve o vsebini svoje pritožbe, saj je v skladu z nacionalno sodno prakso na podlagi člena 281 zakonika o davčnem postopku odmerno odločbo mogoče izpodbijati pred sodiščem le, če se hkrati z njo izpodbija tudi meritorna odločba o pritožbi. V obravnavani zadevi pa je davčni organ, ki je izdal odločbo z dne 16. marca 2017, postopek zgolj prekinil. Navedeno sodišče dodaja, da v skladu s členom 278(1) tega zakonika vložitev upravne pritožbe ne povzroči odloga izvršitve davčnega upravnega akta niti za obdobje, v katerem je postopek odločanja o pritožbi zoper ta akt prekinjen. Poleg tega ugotavlja, da je učinek odmerne odločbe vedno prenos dokaznega bremena na davčnega zavezanca.

29 Ob upoštevanju teh elementov se predložitveno sodišče sprašuje, ali je lahko s tem, da davčni organ najprej izda odmerno odločbo s takojšnimi učinki in zavrne pravico do odbitka DDV, čeprav takrat še nima na voljo vseh objektivnih elementov v zvezi s sodelovanjem davčnega zavezanca pri goljufiji v zvezi z DDV, in da nato prekine postopek odločanja o pritožbi, vloženi zoper to odmerno odločbo, dokler v okviru kazenske preiskave, katere namen je ugotoviti, ali je davčni zavezanec pri navedeni goljufiji sodeloval, ne pride do razjasnitve dejanskega stanja, kršeno načelo davčne nevtralnosti, ki je določeno v Direktivi o DDV. Sprašuje se tudi, ali je tak pristop združljiv s pravico do poštenega sojenja, ki jo zagotavlja člen 47 Listine, ker odmerna odločba med prekinitvijo postopka odločanja o pritožbi zoper njo ohrani svojo izvršljivost, ne da bi imel davčni zavezanec možnost izpodbijati navedeno odločbo pred sodiščem, saj je ta možnost pogojena s sprejetjem meritorne odločitve o pritožbi. Predložitveno sodišče meni, da bi se analiza

lahko razlikovala glede na to, ali je davčni zavezanec upravičen do odloga izvršitve izpodbijanih aktov pod pogoji iz členov 14 in 15 zakona o upravnem sporu, kar lahko začasno odpravi učinke zavrnitve pravice do odbitka DDV.

30 V teh okoliščinah je Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba [Direktivo o DDV] ter člen 47 [Listine] razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki davčnim organom po izdaji odločbe o odmeri davka, s katero je bila zavrnjena pravica do odbitka vstopnega DDV, omogoča, da prekinejo preučitev upravne pritožbe[, vložene zoper to odločbo,] do izida kazenskega postopka, ki bi lahko zagotovil dodatne objektivne elemente v zvezi s sodelovanjem davčnega zavezanca v davčni goljufiji?

2. Ali je lahko odgovor [Sodišča] na prejšnje vprašanje drugačen, če se lahko med prekinitvijo postopka preučitve upravne pritožbe za davčnega zavezanca uporabijo začasni ukrepi, s katerimi se prekinejo učinki zavrnitve pravice do odbitka DDV?“

Vprašanji za predhodno odločanje

31 Predložitveno sodišče želi z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu izvedeti, ali je treba Direktivo o DDV in člen 47 Listine razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki nacionalnim davčnim organom dovoljuje, da prekinejo postopek odločanja o upravni pritožbi zoper odmerno odločbo, s katero je bila davčnemu zavezancu zavrnjena pravica do odbitka vstopnega DDV, ker je ta davčni zavezanec sodeloval pri davčni goljufiji, do izida kazenskega postopka, ki lahko zagotovi dodatne objektivne elemente o tem sodelovanju, in ali je v zvezi s tem upoštevno, da lahko ta davčni zavezanec med prekinitvijo postopka doseže odlog izvršitve te odločbe.

32 V zvezi s tem je treba na prvem mestu opozoriti, da je pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV – ki se dolguje ali plača za blago, ki so ga pridobili z vstopno transakcijo, ali za storitve, ki so bile opravljene zanje z vstopno transakcijo in ki se uporabljajo za namene njihovih obdavčenih izstopnih transakcij – temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije. Kot je Sodišče večkrat razsodilo, je pravica do odbitka iz člena 167 in naslednjih Direktive o DDV sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne sme biti omejena, če davčni zavezanci, ki jo želijo uveljavljati, upoštevajo tako vsebinske kot formalne zahteve ali pogoje, ki veljajo zanjo (sodbi z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 33 in navedena sodna praksa, ter z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 31).

33 Boj proti davčnim goljufijam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam pa je cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja, in Sodišče je večkrat razsodilo, da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije za namen goljufije ali zlorabe. Tako morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča pravico do odbitka zavrniti, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicevanja na to pravico goljufija ali zloraba (sodbi z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 34 in navedena sodna praksa, ter z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 45).

34 To ne velja samo takrat, kadar goljufijo v zvezi z DDV stori sam davčni zavezanec, ampak tudi takrat, kadar je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da s pridobitvijo sodeluje pri transakciji, ki je del take goljufije. Davčnemu zavezancu je tako mogoče zavrniti pravico do odbitka, le če se na podlagi objektivnih elementov izkaže, da je ta davčni zavezanec – ki mu je bilo blago, ki je podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, dobavljeno oziroma so bile zanj storitve, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, opravljene – bodisi sam storil goljufijo bodisi vedel ali bi moral vedeti, da je s pridobitvijo tega blaga ali storitev sodeloval pri goljufiji na področju DDV, ki jo je storil dobavitelj ali drug gospodarski subjekt, ki je sodeloval pri vstopnih ali izstopnih transakcijah v dobavni ali storitveni verigi (glej v tem smislu sodbi z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 35 in navedena sodna praksa, ter z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 46).

35 Ker je zavrnitev pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga ta pravica sestavlja, morajo davčni organi pravno zadostno dokazati objektivne elemente, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec bodisi sam storil goljufijo bodisi vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana s to goljufijo (sodbi z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 36 in navedena sodna praksa, ter z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 50).

36 Ker pravo Unije ne določa pravil glede načinov izvajanja dokazov na področju goljufije v zvezi z DDV, mora davčna uprava te objektivne elemente dokazati v skladu z dokaznimi pravili, ki jih določa nacionalno pravo. Vendar ta pravila ne smejo posegati v učinkovitost prava Unije in morajo spoštovati pravice, ki jih zagotavlja to pravo, zlasti Listina (glej v tem smislu sodbi z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 37 in navedena sodna praksa, ter z dne 4. junija 2020, C.F. (Davčni nadzor), C-430/19, EU:C:2020:429, točka 45).

37 Tako je pod temi pogoji Sodišče v sodbi z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), v točki 68 razsodilo, da pravo Unije ne nasprotuje temu, da lahko davčna uprava v upravnem postopku za ugotovitev obstoja zlorabe na področju DDV uporabi dokaze, pridobljene v še nekončanem vzporednem nacionalnem kazenskem postopku, ki se nanaša na davčnega zavezanca, ob spoštovanju pravic, ki jih zagotavlja pravo Unije, zlasti Listina. Podobno je v točki 38 sodbe z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861), v bistvu odločilo, da mora imeti nacionalna davčna uprava – prav tako ob spoštovanju teh pravic – možnost, da se pri ugotovitvi obstoja goljufije v zvezi z DDV opre na dokaze, pridobljene v nekončanih kazenskih postopkih, ki se ne nanašajo na davčnega zavezanca, ali zbrane v povezanih upravnih postopkih, v katerih davčni zavezanec ni bil stranka.

38 Pravo Unije zato načeloma – brez poseganja v spoštovanje pravic, zagotovljenih s tem pravom, zlasti z Listino – ne nasprotuje niti temu, da lahko davčni organi v okviru obravnavanja upravne pritožbe zoper odmerno odločbo, s katero je bilo ugotovljeno, da je treba pravico do odbitka DDV zavrniti, prekinejo postopek odločanja o tej pritožbi, da bi pridobili dodatne objektivne elemente, ki dokazujejo sodelovanje davčnega zavezanca pri davčni goljufiji, zaradi katere se pravica do odbitka zavrne. Ker pravo Unije brez poseganja v spoštovanje teh pravic ne nasprotuje temu, da davčni organi za ugotovitev obstoja goljufije ali zlorabe na področju DDV v okviru upravnega postopka uporabijo dokaze, pridobljene v kazenskem postopku, to pravo ob spoštovanju navedenih pravic načeloma ne more nasprotovati niti prekinitvi takega upravnega postopka, tudi v fazi obravnavanja pritožbe zoper odmerno odločbo, s katero je bila zavrnjena pravica do odbitka

DDV, zlasti zato, da se prepreči sprejemanje nasprotujočih si odločitev, ki bi lahko ogrozile pravno varnost, oziroma – kot v postopku v glavni stvari – da se omogoči morebitno zbiranje dodatnih dokazov, ki bi se nato lahko uporabili pri obravnavanju te pritožbe.

39 Ker pa je bila v takem primeru odmerna odločba, s katero je bila davčnemu zavezancu zavrnjena pravica do odbitka DDV, že izdana, in ker je ta pravica temeljno načelo skupnega sistema DDV, je treba opozoriti, da načela, ki urejajo uporabo skupnega sistema DDV v državah članicah, zlasti načeli davčne nevtralnosti in pravne varnosti, nasprotujejo temu, da se zgolj ob obstoju nepotrjenih sumov nacionalne davčne uprave glede dejanske izvedbe ekonomskih transakcij, zaradi katerih je bil izdan davčni račun, davčnemu zavezancu, ki je naslovnik tega računa, zavrne pravica do odbitka DDV, če razen navedenega računa ne more zagotoviti drugih dokazov o resničnosti opravljenih ekonomskih transakcij (glej v tem smislu sodbi z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, točka 50, in z dne 4. junija 2020, C.F. (Davčni nadzor), C-430/19, EU:C:2020:429, točki 44 in 49). Pravice do odbitka prav tako ni mogoče zavrniti na podlagi domnev (glej v tem smislu sodbo z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 52 in navedena sodna praksa).

40 V obravnavani zadevi je predložitveno sodišče v prvem vprašanju izrecno navedlo, da je bila prekinitev postopka v glavni stvari odrejena, ker naj bi kazenski postopek, do izida katerega naj bi bila odrejena ta prekinitev, lahko zagotovil „dodatne“ objektivne elemente v zvezi s sodelovanjem davčnega zavezanca pri davčni goljufiji, na kateri naj bi temeljila zavrnitev pravice do odbitka, ugotovljena v navedeni odmerni odločbi.

41 Ker pa postavljeni vprašanji temeljita na tej dejanski premisi, ki jo mora predložitveno sodišče vseeno preveriti, in ker Sodišče o tej premisi ob upoštevanju jasne ločitve svojih funkcij in funkcij nacionalnih sodišč v okviru postopka iz člena 267 PDEU (glej v tem smislu sodbi z dne 9. oktobra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 19, in z dne 9. septembra 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, točka 13 in navedena sodna praksa) ne more podvomiti, je treba za celovit odgovor predložitvenemu sodišču to premiso šteti za dokazano in nadaljevati analizo.

42 Ker v postopku v glavni stvari ne gre le za podrobna pravila izvajanja dokazov s strani nacionalnih davčnih organov, temveč tudi za sklep o prekinitvi postopka odločanja o upravni pritožbi, je treba v teh okoliščinah na drugem mestu ob upoštevanju avtonomije držav članic pri organizaciji svojih upravnih postopkov opozoriti, da kadar ni ureditve Unije na nekem področju, natančna postopkovna pravila za zagotovitev zaščite pravic, ki jih imajo posamezniki na podlagi prava Unije, izhajajo iz pravnega reda vsake države članice, vendar le, če ta pravila niso manj ugodna kot tista, ki urejajo podobne notranje položaje (načelo enakovrednosti), in če v praksi ne onemogočajo ali čezmerno otežujejo uresničevanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (glej v tem smislu sodbo z dne 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, točki 28 in 29 ter navedena sodna praksa).

43 V obravnavanem primeru v zvezi z načelom enakovrednosti iz spisa, ki je predložen Sodišču, nikakor ni razvidno, da bi bil člen 277(1)(a) zakonika o davčnem postopku, na podlagi katerega je bila odrejena prekinitev postopka odločanja iz postopka v glavni stvari, specifičen za nadzor nad izpolnjevanjem obveznosti na področju DDV, tako da je brez poseganja v preverjanje, ki ga mora opraviti predložitveno sodišče, mogoče izključiti kršitev tega načela (glej po analogiji sodbo z dne 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, točka 30).

44 Glede načela učinkovitosti prav tako nič ne kaže na to, da bi prekinitev postopka odločanja o upravni pritožbi zoper odmerno odločbo, s katero je bila zavrnjena pravica do odbitka DDV, posameznikom na upravni ravni onemogočila ali pretirano otežila uveljavljanje pravic, ki jih imajo na podlagi pravnega reda Unije.

45 Kljub temu je treba na tretjem mestu ob upoštevanju preudarkov, navedenih v točki 38 te sodbe, na eni strani opozoriti, da se zahteve, ki izhajajo iz pravice do dobrega upravljanja, ki odraža splošno načelo prava Unije, in zlasti pravica vsakogar, da se njegove zadeve obravnavajo nepristransko in v razumnem roku, uporabljajo v okviru postopka davčnega nadzora, s katerim država članica izvaja pravo Unije (glej v tem smislu sodbi z dne 14. maja 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, točki 43 in 44 ter navedena sodna praksa, in z dne 21. oktobra 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, točka 48).

46 Ker pa se spor, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, navsezadnje nanaša na izvajanje nadzornih pooblastil davčnih organov, da bi izpolnili obveznost držav članic, ki izhaja iz uporabe prava Unije in ki se nanaša na sprejetje vseh ustreznih zakonodajnih in upravnih ukrepov za zagotovitev pobiranja vsega dolgovanega DDV na njihovem ozemlju in za boj proti goljufijam, postopek obravnavanja upravne pritožbe zoper odmerno odločbo, s katero je bila zavrnjena pravica do odbitka DDV, pomeni izvajanje prava Unije s strani zadevne države članice, tako da mora ta postopek potekati ob spoštovanju pravice do dobrega upravljanja (glej po analogiji sodbo z dne 9. novembra 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, točka 27 in navedena sodna praksa).

47 Za to, da pravo Unije ne bi nasprotovalo prekinitvi postopka odločanja o upravni pritožbi, kot je ta v glavni stvari, je zato tudi nujno, da taka prekinitev ne posega v pravico do dobrega upravljanja in da zlasti ne povzroča zavlačevanja izida tega postopka z upravno pritožbo preko razumnega roka.

48 Na drugi strani je treba ugotoviti, da se temeljne pravice, zagotovljene z Listino, uporabljajo tudi za spor, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, saj je prekinitev postopka, ki se izpodbija pred predložitvenim sodiščem, del upravnega postopka, v katerem je bila davčnemu zavezancu pravica do odbitka vstopnega DDV zavrnjena zaradi njegovega sodelovanja pri davčni goljufiji, s čimer so kršena načela, ki urejajo skupni sistem DDV, ki ga je uvedel zakonodajalec Unije, in zato pomeni izvajanje prava Unije v smislu člena 51(1) Listine (glej po analogiji sodbo z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 59 in navedena sodna praksa).

49 V zvezi s tem je treba navesti, da se predložitveno sodišče sprašuje o razlagi člena 47 Listine, v skladu s katerim ima vsakdo, ki so mu kršene pravice in svoboščine, zagotovljene s pravom Unije, pravico do učinkovitega pravnega sredstva pred sodiščem v skladu s pogoji, določenimi v tem členu, kajti družba Cridar med trajanjem te prekinitve ne more vložiti pravnega sredstva zoper odmerno odločbo, s katero ji je bila zavrnjena pravica do odbitka DDV, saj nacionalno pravo, ki se uporablja, možnost vložitve takega pravnega sredstva pogojuje s sprejetjem meritorne odločitve o pritožbi.

50 Sodišče je sicer že odločilo, da je načelo učinkovitega sodnega varstva iz te določbe sestavljeno iz različnih elementov, ki zajemajo med drugim pravico do dostopa do sodišč (sodba z dne 30. junija 2016, Toma in Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, točka 42 in navedena sodna praksa). Vendar iz sodne prakse Sodišča tudi izhaja, da pravica do dostopa do sodišča ni absolutna pravica in da lahko torej vključuje sorazmerne omejitve, ki sledijo legitimnemu cilju in ne ogrožajo bistva te pravice (sodba z dne 30. junija 2016, Toma in Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, točka 44 in navedena sodna praksa).

51 V obravnavani zadevi zadostuje navesti, da je družba Cridar med to prekinitvijo sicer dejansko prikrajšana za možnost vložitve pravnega sredstva zoper odmerno odločbo, s katero ji je bila zavrnjena pravica do odbitka DDV, vendar iz preudarkov, navedenih v točki 38 te sodbe, izhaja, da taka prekinitev sledi legitimnemu cilju, iz preudarkov, navedenih v točkah od 45 do 47 te sodbe, pa, da družba Cridar ne sme biti prikrajšana za to možnost dlje od razumnega roka. Poleg tega je iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, razvidno, da v postopku v glavni stvari ni sporno, da bo ta družba lahko vložila pravno sredstvo zoper odločbo, s katero bo meritorno odločeno o njeni pritožbi. V teh okoliščinah ni mogoče šteti, da taka prekinitev postopka odločanja o upravni pritožbi nesorazmerno ovira pravico davčnega zavezanca, kot je družba Cridar, do dostopa do sodišč, ki jo zagotavlja člen 47 Listine.

52 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča poleg tega velja, da učinkovitost sodnega nadzora, zagotovljenega s členom 47 Listine, zahteva, da mora biti zainteresirani osebi omogočeno, da se z razlogi, na katerih temelji odločba, ki je bila v zvezi z njo sprejeta, seznani bodisi že na podlagi same odločbe bodisi na podlagi dopisa, s katerim so ji ti razlogi posredovani na njeno zahtevo, brez poseganja v pristojnost pristojnega sodišča, da od zadevnega organa zahteva, da jih posreduje, da bi lahko ta oseba branila svoje pravice v najboljših mogočih pogojih in se ob polnem poznavanju zadeve odločila, ali je zadevo koristno predložiti pristojnemu sodišču, in da se zadnjenavedenemu sodišču v celoti omogoči nadzor nad zakonitostjo zadevne nacionalne odločbe (sodba z dne 24. novembra 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 in C-226/19, EU:C:2020:951, točka 43 in navedena sodna praksa).

53 Zato je za odreditev prekinitve postopka odločanja o upravni pritožbi zoper odmerno odločbo, s katero je bila zavrnjena pravica do odbitka DDV, v skladu s členom 47 Listine prav tako nujno, da je sklep o tej prekinitvi tudi dejansko in pravno obrazložen, ne le zato, da se davčnemu zavezancu omogoči, da se seznani z razlogi, iz katerih se šteje, da je navedena prekinitev potrebna za učinkovito odločitev o njegovi pritožbi, in da brani svoje pravice v najboljših mogočih pogojih, temveč tudi zato, da se sodišču, ki obravnava pravno sredstvo zoper sklep o prekinitvi odločanja, v polnem obsegu omogoči nadzor nad njegovo zakonitostjo.

54 Poleg tega obveznost uprave, da pri izvajanju prava Unije svoje odločitve obrazloži, izhaja že iz pravice do dobrega upravljanja (glej v tem smislu sodbo z dne 24. novembra 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 in C-226/19, EU:C:2020:951, točka 34 in navedena sodna praksa).

55 Na četrtem mestu, ker ni mogoče izključiti, da se na koncu izkaže, da je bila pravica do odbitka davčnemu zavezancu zavrnjena v nasprotju s pravom Unije, je treba še opozoriti, da je pravica do povračila dajatev, pobranih v državi članici v nasprotju s pravili prava Unije, posledica in dopolnilo pravic, ki jih posameznikom zagotavljajo določbe prava Unije, kakor jih razlaga Sodišče. Države članice so torej načeloma dolžne vrniti dajatve, ki so bile pobrane v nasprotju s pravom Unije. Zahtevek za vračilo neutemeljeno plačanega DDV izhaja iz pravice do vračila neupravičeno plačanega zneska, ki je v skladu z ustaljeno sodno prakso namenjena temu, da se posledice nezdružljivosti dajatve s pravom Unije odpravijo tako, da se nevtralizira ekonomsko breme, ki je bilo s to dajatvijo neutemeljeno naloženo subjektu, ki ga je ne nazadnje tudi dejansko nosil (sodbi z dne 14. junija 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, točki 29 in 30 ter navedena sodna praksa, in z dne 2. julija 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, točka 24).

56 V tem okviru je treba poudariti, da je namen sistema odbitkov podjetniku v celoti olajšati breme DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih

dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (sodbi z dne 14. februarja 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, točka 19, in z dne 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, točka 30 in navedena sodna praksa).

57 V zvezi s tem je Sodišče že pojasnilo, da imajo države članice pri določanju podrobnih pravil za vračilo presežka DDV sicer nekaj svobode, vendar ta podrobna pravila ne smejo posegati v načelo davčne nevtralnosti tako, da davčnemu zavezancu v celoti ali delno nalagajo breme tega davka. Ta podrobna pravila morajo davčnemu zavezancu zlasti omogočiti, da ustrezno dobi povrnjene vse terjatve, ki izhajajo iz tega presežka DDV, kar pomeni, da se vračilo izvede v razumnem roku, z gotovinskim plačilom ali enakovrednimi sredstvi in da izbrani način vračila davčnemu zavezancu nikakor ne povzroča nobenega finančnega tveganja (sodbi z dne 6. julija 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, točka 20 in navedena sodna praksa, ter z dne 12. maja 2021, technoRent International in drugi, C-844/19, EU:C:2021:378, točki 37 in 38).

58 Načelo nevtralnosti davčnega sistema DDV zahteva – kadar je presežek DDV davčnemu zavezancu vrnjen v nerazumnem roku – da se finančne izgube, ki so davčnemu zavezancu tako nastale zaradi nezmožnosti uporabe zadevnih denarnih zneskov, nadomestijo s plačilom zamudnih obresti (glej v tem smislu sodbi z dne 6. julija 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, točka 22 in navedena sodna praksa, ter z dne 12. maja 2021, technoRent International in drugi, C-844/19, EU:C:2021:378, točka 40 in navedena sodna praksa).

59 Te preudarke je mogoče po analogiji uporabiti tudi v primeru, kot je ta iz postopka v glavni stvari, saj je posledica nezakonite zavrnitve pravice do odbitka vstopnega DDV, ugotovljene z neposredno izvršljivo odmerno odločbo, tudi to, da se v škodo davčnega zavezanca imobilizira denarni znesek, ki ustreza znesku DDV, katerega odbitek je bil na podlagi predpostavke zavrnjen v nasprotju s pravom Unije.

60 Iz tega izhaja, da je za to, da bi bila prekinitev postopka odločanja o upravni pritožbi zoper odmerno odločbo, s katero je bila zavrnjena pravica do odbitka DDV, kot je ta iz postopka v glavni stvari, odrejena ob spoštovanju prava Unije, prav tako nujno, da veljavna nacionalna zakonodaja določa, da lahko davčni zavezanec, če se na koncu izkaže, da je bila ta zavrnitev izvedena v nasprotju s pravom Unije, doseže vračilo zadevnega denarnega zneska v razumnem roku, po potrebi skupaj z zamudnimi obrestmi.

61 Na petem in zadnjem mestu, navesti je treba, da če so izpolnjeni pogoji, ki izhajajo iz zgoraj navedenih preudarkov, se ne zahteva, da je davčni zavezanec med prekinitvijo postopka odločanja o njegovi pritožbi v vseh primerih upravičen do odloga izvršitve odmerne odločbe, ki je predmet te pritožbe. Zadostuje, da veljavna nacionalna zakonodaja določa možnost odobritve takega odloga kot začasnega ukrepa v primeru resnega dvoma o zakonitosti odmerne odločbe, kadar je odobritev takega odloga izvršitve nujna za preprečitev resne in nepopravljive škode interesom davčnega zavezanca.

62 Ob upoštevanju vseh zgoraj navedenih preudarkov je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba Direktivo o DDV in člen 47 Listine razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki nacionalnim davčnim organom dovoljuje, da prekinejo postopek odločanja o upravni pritožbi zoper odmerno odločbo, s katero je bila davčnemu zavezancu zavrnjena pravica do odbitka vstopnega DDV, ker je ta davčni zavezanec sodeloval pri davčni goljufiji, da bi pridobili dodatne objektivne elemente v zvezi s tem sodelovanjem, prvič, če taka prekinitev ne povzroča zavlačevanja izida tega postopka z upravno pritožbo preko razumnega roka, drugič, če je sklep o tej prekinitvi pravno in dejansko obrazložen ter je lahko predmet sodnega nadzora in, tretjič, če

lahko ta davčni zavezanec v primeru, da se na koncu izkaže, da je bila pravica do odbitka zavrnjena v nasprotju s pravom Unije, doseže vračilo ustreznega zneska v razumnem roku, po potrebi skupaj z zamudnimi obrestmi. V teh okoliščinah se ne zahteva, da je navedeni davčni zavezanec med to prekinitvijo postopka upravičen do odloga izvršitve te odločbe, razen če je v primeru resnega dvoma o zakonitosti navedene odločbe odobritev odloga njene izvršitve nujna za preprečitev resne in nepopravljive škode interesom davčnega zavezanca.

Stroški

63 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in člen 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki nacionalnim davčnim organom dovoljuje, da prekinejo postopek odločanja o upravni pritožbi zoper odmerno odločbo, s katero je bila davčnemu zavezancu zavrnjena pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, ker je ta davčni zavezanec sodeloval pri davčni goljufiji, da bi pridobili dodatne objektivne elemente v zvezi s tem sodelovanjem, prvič, če taka prekinitev ne povzroča zavlačevanja izida tega postopka z upravno pritožbo preko razumnega roka, drugič, če je sklep o tej prekinitvi pravno in dejansko obrazložen ter je lahko predmet sodnega nadzora in, tretjič, če lahko ta davčni zavezanec v primeru, da se na koncu izkaže, da je bila pravica do odbitka zavrnjena v nasprotju s pravom Unije, doseže vračilo ustreznega zneska v razumnem roku, po potrebi skupaj z zamudnimi obrestmi. V teh okoliščinah se ne zahteva, da je navedeni davčni zavezanec med to prekinitvijo postopka upravičen do odloga izvršitve te odločbe, razen če je v primeru resnega dvoma o zakonitosti navedene odločbe odobritev odloga njene izvršitve nujna za preprečitev resne in nepopravljive škode interesom davčnega zavezanca.

Podpisi