



# Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
DOMNUL ATHANASIOS RANTOS  
prezentate la 2 februarie 2023<sup>1</sup>

**Cauza C-615/21**

**Napfény-Toll Kft.  
împotriva**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

[cerere de decizie preliminară formulată de Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged, Ungaria)]

„Trimitere preliminară – Procedură națională de impozitare – Taxa pe valoarea adăugată – Reglementare națională care prevede suspendarea termenului de prescripție a dreptului de impozitare, în cadrul unui control jurisdicțional, fără limită de timp, indiferent de numărul de proceduri fiscale repetate – Principiile securității juridice și efectivității dreptului Uniunii”

## Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară privește interpretarea principiilor securității juridice și efectivității dreptului Uniunii în contextul aplicării Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată<sup>2</sup> (denumită în continuare „Directiva TVA”).
2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Napfény-Toll Kft. (denumită în continuare „reclamanta”), pe de o parte, și administrația fiscală maghiară, pe de altă parte, cu privire la cuantumul taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul”) pe care această societate l-a dedus ca TVA datorat pentru diferite achiziții de bunuri care dau drept la deducere, efectuate de aceasta în luna iunie 2010 și între lunile noiembrie 2010-septembrie 2011.

<sup>1</sup> Limba originală: franceza.

<sup>2</sup> JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

## Cadrul juridic

### *Dreptul Uniunii*

3. Articolul 1 din Regulamentul (CE, Euratom) nr. 2988/95 al Consiliului din 18 decembrie 1995 privind protecția intereselor financiare ale Comunităților Europene<sup>3</sup> prevede:

„(1) În scopul protejării intereselor financiare ale Comunităților Europene, se adoptă prin prezenta o reglementare generală privind controalele uniforme, măsurile și sancțiunile administrative privind abaterile de la dreptul comunitar.

(2) Constituie abatere orice încălcare a unei dispoziții de drept comunitar, ca urmare a unei acțiuni sau omisiuni a unui agent economic, care poate sau ar putea prejudicia bugetul general al Comunităților sau bugetele gestionate de acestea, fie prin diminuarea sau pierderea veniturilor acumulate din resurse proprii, colectate direct în numele Comunităților, fie prin cheltuieli nejustificate.”

4. Articolul 3 din acest regulament prevede:

„(1) Termenul de prescripție a acțiunii este de patru ani de la săvârșirea abaterii menționate la articolul 1 alineatul (1). [...]

În cazul unor abateri continue sau repetate, termenul de prescripție curge din ziua în care încetează săvârșirea abaterii respective. [...]

Termenul de prescripție este întrerupt de orice act al unei autorități competente, adus la cunoștința persoanei în cauză, cu privire la cercetarea sau urmărirea în justiție a abaterii respective. Termenul de prescripție începe să curgă din nou după fiecare act de întrerupere.

Cu toate acestea, prescripția devine efectivă cel mai târziu la data la care expiră o perioadă egală cu dublul termenului de prescripție, fără ca autoritatea competentă să fi impus o sancțiune, cu excepția cazului în care acțiunea administrativă este suspendată în conformitate cu articolul 6 alineatul (1).

(2) Termenul de aplicare a deciziei prin care se instituie o sancțiune administrativă este de trei ani. Termenul curge de la data la care decizia devine definitivă.

Cazurile de întrerupere și de suspendare sunt reglementate de dispozițiile relevante de drept intern.

(3) Statele membre își păstrează posibilitatea de a aplica un termen mai lung decât cel prevăzut în alineatul (1) și, respectiv, (2).”

5. Articolul 4 alineatele (1) și (4) din regulamentul menționat prevede:

„(1) Ca regulă generală, orice abatere atrage după sine retragerea avantajului obținut nejustificat:

– prin obligația de a vărsa sumele datorate sau de a rambursa sumele primite nejustificat,

<sup>3</sup> JO 1995, L 312, p. 1, Ediție specială, 01/vol. 1, p. 166.

[...]

(4) Măsurile prevăzute în acest articol nu sunt considerate sancțiuni.”

6. În conformitate cu articolul 6 alineatul (1) din același regulament:

„Fără a aduce atingere măsurilor și sancțiunilor administrative comunitare [...], impunerea de sancțiuni financiare, cum ar fi amenzile administrative, poate fi suspendată printr-o decizie a autorității competente dacă pentru aceleași fapte împotriva persoanei în cauză a fost inițiată o acțiune penală. Suspendarea acțiunii administrative suspendă termenul de prescripție prevăzut la articolul 3.”

### ***Dreptul maghiar***

7. În conformitate cu articolul 164 din adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind Codul de procedură fiscală)<sup>4</sup>, în versiunea în vigoare la data controlului fiscal în litigiu (denumită în continuare „vechiul Cod de procedură fiscală”):

„(1) Dreptul de a stabili impozitul se prescrie în termen de cinci ani calculat începând cu ultima zi a anului calendaristic în cursul căruia ar fi trebuit să fie efectuată declarația sau notificarea aferentă acestui impozit sau, în lipsa unei declarații sau notificări, în cursul căruia ar fi trebuit să fie plătit impozitul.

[...]

(5) În cazul controlului jurisdicțional al deciziei autorității fiscale, termenul de prescripție a dreptului de a stabili impozitul datorat încetează să curgă din momentul în care decizia autorității fiscale de gradul al doilea a rămas definitivă până la data la care hotărârea judecătorească rămâne definitivă sau, în cazul unui recurs, până la soluționarea acestuia.”

8. Vechiul Cod de procedură fiscală a fost abrogat și înlocuit de la 1 ianuarie 2018 prin az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Legea CLI din 2017 privind Codul administrației fiscale, denumită în continuare „Codul administrației fiscale”)<sup>5</sup> și prin az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Legea CL din 2017 de instituire a unui cod de procedură fiscală, denumită în continuare „noul Cod de procedură fiscală”)<sup>6</sup>.

9. Articolul 203 alineatul (3) din noul Cod de procedură fiscală reproduce în esență conținutul articolului 164 din vechiul Cod de procedură fiscală. În temeiul acestei dispoziții, în cazul în care contribuabilul a formulat o acțiune în contencios administrativ împotriva deciziei autorității fiscale, termenul de prescripție a dreptului de a stabili impozitul datorat încetează să curgă din momentul în care decizia autorității fiscale de gradul al doilea a rămas definitivă până la data la care hotărârea judecătorească rămâne definitivă sau, în cazul unui recurs, până la soluționarea acestuia.

<sup>4</sup> *Magyar Közlöny* 2003/131, 14 noiembrie 2003, p. 9990.

<sup>5</sup> *Magyar Közlöny* 2017/192, 22 noiembrie 2017, p. 31694.

<sup>6</sup> *Magyar Közlöny* 2017/192, 22 noiembrie 2017, p. 31586.

10. Articolul 203 alineatul (7) litera (c) din noul Cod de procedură fiscală prevede că termenul de prescripție a dreptului de a stabili impozitul se prelungește cu 12 luni, în special în cazul în care, în cadrul acțiunii în contencios administrativ împotriva deciziei autorității fiscale, instanța dispune desfășurarea unei noi proceduri.

11. În temeiul articolului 271 alineatul (1) din noul Cod de procedură fiscală, al cărui text este identic cu cel al articolului 139 alineatul (1) din Codul administrației fiscale, dispozițiile acestei legi, inclusiv articolul 203 alineatul (7) litera (c) din noul Cod de procedură fiscală, trebuie aplicate procedurilor inițiate sau reiterate după intrarea sa în vigoare.

### **Litigiul principal, întrebarea preliminară și procedura în fața Curții**

12. Reclamanta a dedus din TVA-ul pe care îl datora quantumul acestei taxe datorate pentru bunurile pe care le-a achiziționat în luna iunie 2010, precum și în perioada cuprinsă între lunile noiembrie 2010 și luna septembrie 2011.

13. În luna decembrie 2011, Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (Administrația Națională Fiscală și Vamală – Direcția fiscală și vamală din Budapesta-sud, Ungaria, denumită în continuare „administrația fiscală pârâtă”) a inițiat, în calitate de autoritate fiscală de prim grad, un control care a fost notificat reclamantei la 13 decembrie 2011.

14. În urma acestui control, administrația menționată a considerat că o parte din TVA-ul care a fost dedus nu ar fi trebuit dedus, întrucât o parte dintre facturile prezentate în acest scop nu corespundeau niciunei operațiuni economice reale, iar alte facturi făceau parte dintr-o fraudă fiscală de care reclamanta avea cunoștință. În consecință, printr-o decizie din 8 octombrie 2015, administrația fiscală pârâtă a solicitat reclamantei să plătească un impozit restant în quantum total de 144 785 000 de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 464 581 de euro), i-a aplicat o amendă în quantum de 108 588 000 HUF (aproximativ 348 433 de euro), precum și o penalitate de întârziere de 46 080 000 HUF (aproximativ 147 860 de euro).

### ***Prima decizie administrativă de al doilea grad***

15. Prin decizia din 11 noiembrie 2015, notificată la 14 decembrie 2015, Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Administrația Națională Fiscală și Vamală – Direcția generală fiscală pentru regiunea Ungariei Centrale, Ungaria), predecesoarea administrației fiscale pârâte, sesizată cu contestație de reclamantă, a infirmat, în calitate sa de autoritate administrativă fiscală de al doilea grad, decizia de prim grad în ceea ce privește penalitatea de întârziere aplicată, menținând-o însă în rest. Reclamanta a introdus o acțiune împotriva acestei decizii.

16. Printr-o hotărâre din 2 martie 2018, rămasă definitivă în aceeași zi, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală, Ungaria) a anulat decizia autorității administrative fiscale de al doilea grad și a dispus reluarea procedurii de către aceasta. În susținerea hotărârii, instanța a arătat că a constatat că decizia era viciată, având o motivare contradictorie. Astfel, chiar dacă decizia de al doilea grad menționa o situație de fapt diferită de cea constatată în decizia de prim grad, hotărârea statuează în același timp că autoritatea fiscală de prim grad a stabilit corect situația de fapt.

### ***A doua decizie administrativă de al doilea grad***

17. Prin decizia din 5 martie 2018, notificată reclamantei la 7 martie 2018, administrația fiscală pârâtă a adoptat o a doua decizie administrativă de al doilea grad prin care a confirmat în esență decizia de prim grad. Totuși, această decizie a redus cuantumul penalității de întârziere aplicate.

18. Printr-o hotărâre din 5 iulie 2018, rămasă definitivă în aceeași zi, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală), sesizat cu acțiune de reclamantă, a anulat a doua decizie de al doilea grad și a dispus reluarea procedurii de către administrația fiscală pârâtă. În motivarea hotărârii, instanța a arătat că, pe de o parte, a doua decizie de al doilea grad, adoptată în prima zi lucrătoare după pronunțarea hotărârii din 2 martie 2018, a preluat în mare parte cuvânt cu cuvânt prima decizie de al doilea grad, fără a evidenția în ce măsură a modificat constatarea stabilită de autoritatea fiscală de prim grad. În consecință, administrația fiscală nu a respectat decât formal obligațiile ce decurg din hotărârea menționată. Pe de altă parte, a doua decizie de al doilea grad conține în continuare constatări contradictorii în ceea ce privește realitatea operațiunilor în cauză.

19. Printr-o hotărâre din 30 ianuarie 2020, Kúria (Curtea Supremă, Ungaria), sesizată cu recurs de administrația fiscală, a confirmat pe fond hotărârea din 5 iulie 2018. Pe de o parte, în măsura în care motivarea celei de a doua decizii de al doilea grad a preluat-o pe cea a primei decizii de al doilea grad, în mod întemeiat Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală) a constatat că administrația fiscală pârâtă nu s-a conformat indicațiilor obligatorii din hotărârea din 2 martie 2018. Desigur, administrația fiscală pârâtă dispunea, astfel cum a arătat, doar de o perioadă scurtă de timp înainte ca dreptul său de a stabili impozitul și, prin urmare, cuantumul TVA-ului care trebuie restituit să se prescrie, însă această împrejurare nu ar scuti-o de îndeplinirea obligațiilor sale legale. În plus, a doua decizie de al doilea grad era într-adevăr viciată, astfel cum a constatat Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Budapesta-Capitală), de o motivare contradictorie.

### ***A treia decizie administrativă de al doilea grad***

20. La 6 aprilie 2020, administrația fiscală pârâtă a adoptat o nouă decizie prin care a confirmat decizia de prim grad, modificând totodată penalitatea de întârziere aplicată. Pentru justificarea poziției sale, administrația fiscală a arătat că nu a constatat o situație de fapt diferită de cea stabilită de autoritatea fiscală de prim grad în decizia sa, care și-a îndeplinit obligația de stabilire a situației de fapt.

21. Reclamanta a introdus o acțiune împotriva acestei a treia decizii la Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged, Ungaria), instanța de trimitere, în special pentru motivul că, în temeiul articolului 164 alineatele (1) și (5) din vechiul Cod de procedură fiscală, dreptul autorității fiscale de a stabili cuantumul TVA-ului care trebuie restituit se prescrie în termen de cinci ani, calculat începând cu ultima zi a anului calendaristic în cursul căruia ar fi trebuit să fie efectuată declarația sau notificarea aferentă acestui impozit sau, în lipsa unei declarații sau notificări, în cursul căruia ar fi trebuit să fie plătită taxa menționată. Or, dreptul autorității fiscale de a stabili cuantumul TVA-ului care trebuie restituit pentru perioadele în cauză s-ar fi stins înainte de data celei de a treia decizii de al doilea grad (și anume 6 aprilie 2020). Astfel, reclamanta consideră că adoptarea repetată a unor decizii este contrară principiului securității juridice pe care prescripția este menită să îl protejeze. Acest lucru ar fi cu atât mai valabil în cauza principală dacă a doua procedură

repetată ar fi avut loc ca urmare a faptului că administrația fiscală nu ar fi respectat indicațiile din prima hotărâre judecătorească. Prin urmare, din culpa acesteia din urmă, procedura s-a întins pe aproape zece ani de la începutul controlului.

22. Instanța de trimitere arată că articolul 164 alineatul (5) din vechiul Cod de procedură fiscală nu prevede o limită superioară în ceea ce privește numărul de proceduri repetate pe care administrația fiscală le poate desfășura sau durata totală a suspendării. Or, în conformitate cu jurisprudența Kúria (Curtea Supremă), prescripția este suspendată pe întreaga durată a controlului jurisdicțional al unei decizii a administrației fiscale. În consecință, nu ar exista o limită în timp pentru suspendarea termenului de prescripție în cazul controlului jurisdicțional, astfel încât dreptul autorității fiscale de a stabili cuantumul TVA-ului care trebuie restituit s-ar putea prelungi cu mai mulți ani sau chiar cu zeci de ani, în cazuri extreme. Din acest motiv, instanța de trimitere își exprimă îndoiala cu privire la compatibilitatea legislației naționale în cauză și a jurisprudenței aferente cu principiile securității juridice și efectivității dreptului Uniunii.

23. În acest context, Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged, Ungaria) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Principiul securității juridice, precum și principiul efectivității, care fac parte din dreptul [Uniunii], trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări a unui stat membru care nu lasă instanței nicio marjă de apreciere, precum cea prevăzută la articolul 164 alineatul (5) din [vechiul Cod de procedură fiscală], precum și practici care se întemeiază pe această reglementare, în temeiul cărora, în materia [TVA-ului], termenul în care se prescrie dreptul administrației fiscale de a stabili impozitul este suspendat pe întreaga durată a controalelor jurisdicționale, indiferent de numărul de proceduri fiscale administrative repetate, fără limitarea duratei cumulate a suspendărilor în cazul în care se succedă mai multe controale jurisdicționale, inclusiv în situația în care instanța care se pronunță cu privire la o decizie a autorității fiscale adoptată în cadrul unei proceduri fiscale reiterate ca urmare a unei hotărâri judecătorești anterioare constată că autoritatea fiscală nu s-a conformat indicațiilor din această hotărâre judecătorească, altfel spus atunci când noua procedură jurisdicțională a avut loc din culpa autorității menționate?”

24. Ulterior introducerii prezentei cereri de decizie preliminară, instanța de trimitere a trimis Curții, prin scrisoarea din 3 mai 2022, o copie a deciziei Alkotmánybíróság (Curtea Constituțională, Ungaria) din 25 ianuarie 2022, prin care această instanță a anulat trimiterea la proceduri repetate de la articolul 271 alineatul (1) din noul Cod de procedură fiscală, precum și o copie a unei a doua decizii a Alkotmánybíróság (Curtea Constituțională), tot în acest sens, din data de 26 aprilie 2022.

25. Prin scrisoarea din 30 iunie 2022, Curtea a solicitat instanței de trimitere, prin intermediul unei cereri de informații, să confirme, având în vedere anumite indicații furnizate inițial, că, în urma deciziei pronunțate de Alkotmánybíróság (Curtea Constituțională) de anulare a trimiterii la proceduri repetate de la articolul 271 alineatul (1) din noul Cod de procedură fiscală, procedura din litigiul principal nu este, în orice caz, prescrisă.

26. Prin scrisoarea din 7 iulie 2022, instanța de trimitere a arătat în esență că decizia pronunțată de Alkotmánybíróság (Curtea Constituțională) a avut ca efect numai prescrierea dreptului administrației fiscale de a stabili cuantumul TVA-ului colectat care trebuie restituit pentru perioada controlată din cursul anului 2010. În schimb, în ceea ce privește exercițiul fiscal 2011, acțiunea administrației fiscale va fi considerată sau nu prescrisă în funcție de răspunsul Curții.

27. Au depus observații scrise reclamanta, guvernele maghiar și spaniol, precum și Comisia Europeană. În plus, aceste părți s-au exprimat în ședința de audiere a pledoariilor care s-a desfășurat la 10 noiembrie 2022.

## **Analiză**

### ***Observații introductive***

28. Trebuie subliniat, cu titlu introductiv, că litigiul principal nu privește compatibilitatea propriu-zisă cu dreptul Uniunii a termenului de prescripție în care, pe de o parte, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere și nici, pe de altă parte, a celui în care administrația fiscală poate contesta declarațiile depuse de o persoană impozabilă, ci compatibilitatea cu dreptul Uniunii a suspendării unui astfel de termen în cazul unor proceduri judiciare, fără limită de timp și indiferent de motivele pentru care, eventual, astfel de proceduri au trebuit să fie reluate.

29. În speță, trebuie remarcat că prezenta cauză se înscrie într-un context specific în care mai multe proceduri administrative și jurisdicționale s-au succedat în cadrul aceleiași litigiu fiscal, fără ca această cauză să fi fost soluționată definitiv din motive care, potrivit instanței de trimitere, ar fi imputabile administrației fiscale, fără ca reglementarea fiscală în cauză să prevadă o astfel de situație și să o poată remedia.

30. În această privință, instanța de trimitere susține că, potrivit practicii statului membru menționat, în cazul în care se succedă mai multe controale jurisdicționale, durata cumulată a suspendărilor nu este limitată, nici măcar în cazul în care instanța care se pronunță cu privire la o decizie a autorității fiscale adoptată în cadrul unei noi proceduri ca urmare a unei hotărâri judecătorești anterioare constată că autoritatea fiscală nu a respectat indicațiile din precedentă hotărâre judecătorească și că noua procedură jurisdicțională a avut loc din culpa autorității menționate.

31. Într-un astfel de caz, instanța de trimitere ridică problema compatibilității cu dreptul Uniunii a legislației și a practicii maghiare în materie de suspendare a termenelor de prescripție pentru o durată în esență nelimitată și a măsurii în care acestea sunt susceptibile să aducă atingere principiilor securității juridice și efectivității. În plus, această instanță constată că exercitarea dreptului de deducere prevăzut de Directiva TVA s-ar putea dovedi excesiv de dificilă, în special în cazuri precum cele în discuție în litigiul principal, în care administrația fiscală adoptă decizii noi neconforme cu hotărârile judecătorești anterioare pronunțate de instanțele competente, la scurt termen după pronunțarea hotărârilor prin care se dispune reluarea procedurilor, astfel încât termenul de prescripție a dreptului de a stabili impozitul s-ar putea prelungi în mod semnificativ ca urmare a suspendării prescripției pe parcursul controlului jurisdicțional.

32. Într-un astfel de context, în care nu este clar că situația în cauză poate fi imputată nu doar (și în mod direct) legislației în cauză în litigiul principal, ci mai curând comportamentului sau chiar unei neîndepliniri a obligațiilor de către administrația fiscală, precum și, eventual, de către instanțele naționale, considerăm că este oportun să examinăm separat aceste două aspecte în cadrul prezentelor concluzii.

***Cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a reglementării privind suspendarea termenului de prescripție***

33. Înainte de a analiza compatibilitatea legislației maghiare cu principiile efectivității și securității juridice ca principii de drept al Uniunii, astfel cum solicită instanța de trimitere, este necesar să examinăm dacă această reglementare se înscrie în domeniul de aplicare al dispozițiilor specifice de drept al Uniunii în materie fiscală.

*Cu privire la aplicabilitatea Directivei TVA*

34. Trebuie remarcat cu titlu introductiv că, în pofida faptului că prezenta cauză survine dintr-un litigiu legat de TVA, întrebarea preliminară nu privește interpretarea vreunei dispoziții din Directiva TVA. În această privință, directiva menționată se limitează la stabilirea condițiilor de fond și de formă privind dreptul de deducere a TVA-ului<sup>7</sup>, fără a prevedea însă vreun termen în care persoanele impozabile pot depune o cerere de rambursare a TVA-ului<sup>8</sup> sau în care, odată dobândit un drept la rambursarea unui anumit quantum din taxa achitată, acesta trebuie să fie exercitat.

*Cu privire la aplicabilitatea Regulamentului nr. 2988/95*

35. Trebuie remarcat în primul rând că rezultă din domeniul de aplicare al Regulamentului nr. 2988/95 că acesta acoperă orice „abatere” constatată de administrație și „[orice] încălcare a unei dispoziții de drept [al Uniunii], ca urmare a unei acțiuni sau omisiuni a unui agent economic” care ar putea prejudicia bugetul general și resursele proprii [ale Uniunii].

36. Or, Curtea a statuat că resursele proprii ale Uniunii includ în special veniturile rezultate din aplicarea unei cote uniforme bazei armonizate de evaluare a TVA-ului, stabilite în conformitate cu normele Uniunii, și că există astfel o legătură directă între colectarea veniturilor din TVA cu respectarea dreptului Uniunii aplicabil și punerea la dispoziția bugetului Uniunii a resurselor de TVA corespunzătoare, de vreme ce orice lacună în colectarea veniturilor din TVA poate determina o reducere a bugetului Uniunii<sup>9</sup>. S-ar putea deduce de aici că termenul de prescripție în care administrațiile fiscale naționale pot stabili quantumul corect al TVA-ului aferent unei perioade determinate ce trebuie restituit face obiectul Regulamentului nr. 2988/95.

37. În al doilea rând, în ceea ce privește termenele de prescripție, articolul 3 alineatul (1) din Regulamentul nr. 2988/95 prevede un termen de prescripție a acțiunii de patru ani în ceea ce privește „abaterile” vizate de acest regulament. Potrivit jurisprudenței Curții, termenul de prescripție prevăzut la acest articol vizează atât abaterile care conduc la aplicarea unei sancțiuni administrative în sensul articolului 5 din regulamentul menționat, cât și cele care fac obiectul unei măsuri administrative în sensul articolului 4 din același regulament, care au ca obiect retragerea avantajului obținut nejustificat, fără a avea totuși caracterul unei sancțiuni<sup>10</sup>.

<sup>7</sup> Directiva TVA reglementează aceste condiții de fond și de formă în titlul X, în capitolul 1 („Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, articolul 168 și următoarele) și, respectiv, în capitolul 4 („Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, articolul 178 și următoarele).

<sup>8</sup> Hotărârea din 14 februarie 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punctul 35).

<sup>9</sup> Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 26), precum și Hotărârea din 8 septembrie 2015, Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 38).

<sup>10</sup> Hotărârea din 24 iunie 2004, Handlbauer (C-278/02, EU:C:2004:388, punctele 33 și 34), precum și Hotărârea din 17 septembrie 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punctul 45).



38. Cu toate acestea, trebuie remarcat că, prin adoptarea Regulamentului nr. 2988/95, în special a articolului 3 alineatul (1) primul paragraf din acesta, legiuitorul Uniunii a intenționat doar să definească un termen minim care să fie aplicat în toate statele membre. Într-adevăr, în conformitate cu articolul 3 alineatul (3) din acest regulament, statele membre pot aplica termene de prescripție mai lungi decât termenul de patru ani stabilit la articolul 3 alineatul (1) din regulamentul menționat<sup>11</sup>. Întrucât această posibilitate este în mod implicit, dar obligatoriu subordonată condiției ca termenele reținute să fie rezonabile, orice durată mai lungă va trebui deci examinată în lumina aceluiași principii precum cele aplicabile termenelor care nu intră sub incidența acestui regulament<sup>12</sup>.

39. În al treilea rând, trebuie subliniat că la articolul 3 alineatul (1) primul paragraf, Regulamentul nr. 2988/95 stabilește norme privind calculul termenelor. Astfel, pe de o parte, articolul 3 alineatul (1) al treilea paragraf din acest regulament prevede că termenul de prescripție a acțiunii, la care jurisprudența asimilează, în sens mai larg, orice formă de acțiune din partea administrației, este întrerupt de orice act cu privire la cercetarea sau urmărirea în justiție a abaterii respective. Pe de altă parte, articolul 3 alineatul (1) al patrulea paragraf din același regulament prevede că prescripția devine efectivă cel târziu la data la care expiră o perioadă egală cu dublul termenului de prescripție, fără ca autoritatea competentă să fi aplicat o sancțiune, această dispoziție fiind interpretată de Curte în sensul că stabilește o limită absolută<sup>13</sup>, singura excepție recunoscută în mod expres fiind suspendarea în cazul unei acțiuni penale, în conformitate cu articolul 6 alineatul (1) din Regulamentul nr. 2988/95. Or, situația în speță ar fi diferită, astfel cum rezultă atât din cererea de decizie preliminară, cât și din răspunsul furnizat în această privință de guvernul maghiar în ședință.

40. În plus, acest regulament reglementează numai procedurile administrative și niciuna dintre dispozițiile sale nu privește durata procedurilor judiciare inițiate de o parte căreia i-a fost aplicată o sancțiune administrativă și nici suspendarea termenelor de prescripție în cazul unui control jurisdicțional.

41. Rezultă din cele menționate anterior că, chiar dacă Regulamentul nr. 2988/95 se poate aplica în ceea ce privește normele naționale care stabilesc termenul de prescripție în care administrațiile fiscale naționale pot stabili impozitul, o reglementare precum cea în discuție în prezenta cauză, care prevede suspendarea termenului de prescripție de stabilire a cuantumului TVA-ului pe toată durata controalelor judiciare, este exclusă din domeniul său de aplicare.

*Cu privire la analiza reglementării în cauză din perspectiva principiilor generale de drept al Uniunii*

42. În lipsa unei reglementări a Uniunii în materie (și întrucât nici Directiva TVA, nici Regulamentul nr. 2988/95 nu conțin norme specifice care să permită furnizarea unui răspuns la întrebarea preliminară adresată), revine, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, ordinii juridice interne a statelor membre să stabilească normele referitoare la prescrierea procedurilor

<sup>11</sup> A se vedea Hotărârea din 7 aprilie 2022, IFAP (C-447/20 și C-448/20, EU:C:2022:265, punctul 48, precum și jurisprudența citată).

<sup>12</sup> A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 septembrie 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punctul 59 și jurisprudența citată).

<sup>13</sup> A se vedea în acest sens Hotărârea din 2 martie 2017, Glencore Céréales France (C-584/15, EU:C:2017:160, punctul 54 și jurisprudența citată).

jurisdicționale și la suspendarea acestor termene, în conformitate cu principiul autonomiei procedurale a statelor membre și în special cu principiile echivalenței și efectivității, cu condiția ca aceste state să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii<sup>14</sup>.

43. În această privință, deși instanța de trimitere s-a referit în cuprinsul întrebării preliminare numai la principiul securității juridice și la principiul efectivității, acest lucru nu împiedică luarea în considerare, atât în cadrul prezentei analize, cât și în cadrul analizei pe care Curtea urmează să o efectueze, a altor principii generale de drept al Uniunii care pot fi relevante în contextul prezentei cauze.

44. În ceea ce privește, în primul rând, principiul echivalenței, acesta impune ca modalitățile procedurale de punere în aplicare a dreptului Uniunii prevăzute de dreptul național să nu fie mai restrictive decât cele de punere în aplicare a dreptului intern care are un obiect sau o cauză similară. În cazul normelor privind prescripția, respectarea acestui principiu presupune ca, în afară de norma privind prescripția în discuție, să existe o normă privind prescripția aplicabilă unor situații interne care, prin obiectul său și elementele sale esențiale, să poată fi considerată similară<sup>15</sup>.

45. În această privință, trebuie constatat că nu rezultă nici din situația de fapt descrisă de instanța de trimitere, nici din observațiile scrise ale părților și nici din precizările făcute în ședință că regimul procedural prevăzut de Codul de procedură fiscală maghiar (inclusiv de reglementarea în discuție în litigiul principal) este mai puțin favorabil în ceea ce privește termenele de prescripție decât cel aplicabil situațiilor interne și că acest regim se aplică atât acțiunilor întemeiate pe încălcarea dreptului Uniunii, cât și celor de aceeași natură întemeiate pe încălcarea dreptului intern.

46. În al doilea rând, în ceea ce privește principiul efectivității, acesta din urmă implică faptul că dispozițiile care reglementează procedura națională nu trebuie să fie de natură să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii<sup>16</sup>.

47. Trebuie reamintit, în primul rând, că, în conformitate cu Directiva TVA, statele membre au o dublă obligație. Astfel, pe de o parte, acestea trebuie să se asigure că persoanele impozabile își pot exercita efectiv dreptul de deducere a TVA-ului fără a fi împiedicate să facă acest lucru prin norme procedurale sau de fond care sunt incompatibile cu dreptul Uniunii și în special cu Directiva TVA. Pe de altă parte, acestea sunt obligate să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ necesare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor, precum și pentru a combate evaziunea fiscală<sup>17</sup>.

48. Or, chiar dacă reclamanta susține în prezenta cauză că dreptul său de deducere a TVA-ului a fost restrâns, rezultă din decizia de trimitere că administrația fiscală a constatat existența unei fraude fiscale și că această apreciere nu pare să fi fost încă pusă la îndoială în hotărârile pronunțate până în prezent în cauza principală. În această privință, trebuie remarcat că, potrivit jurisprudenței Curtii, un stat membru poate în principiu să suspende rambursarea TVA-ului

<sup>14</sup> Hotărârea din 28 iulie 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 34 și jurisprudența citată).

<sup>15</sup> Hotărârea din 20 decembrie 2017, *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, punctul 38 și jurisprudența citată).

<sup>16</sup> Hotărârea din 15 martie 2017, *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, punctul 52).

<sup>17</sup> A se vedea articolul 273 din Directiva TVA și Hotărârea din 26 februarie 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, punctele 25 și 26).

până la soluționarea definitivă a litigiului în cadrul unei proceduri administrative sau judiciare, întrucât refuzul dreptului de deducere trebuie să îndeplinească întotdeauna cerința privind proporționalitatea<sup>18</sup>, aspect a cărui verificare revine instanței naționale.

49. În al doilea rând, existența unui termen de prescripție în materie fiscală este de interes deopotrivă pentru contribuabil și pentru administrația fiscală, întrucât stabilirea unor termene rezonabile este menită să protejeze atât contribuabilul, cât și administrația fiscală prin faptul că nu face imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii.

50. În această privință, trebuie făcută o distincție între, pe de o parte, termenul în care persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a TVA-ului și, pe de altă parte, termenul de prescripție în care administrația fiscală poate acționa<sup>19</sup>. Astfel, în anumite hotărâri Curtea a admis că acțiunea administrației poate fi supusă unor termene diferite de cele aplicabile particularilor<sup>20</sup>. Prin urmare, în ceea ce privește termenul de prescripție aplicabil administrației fiscale, Curtea a avut deja ocazia să statueze că un termen de cinci ani care începe să curgă de la data la care trebuie, în principiu, să fie făcută declarația este conform cu principiul efectivității<sup>21</sup>.

51. Cu toate acestea, trebuie precizat că, deși în prezenta cauză se evidențiază problema unei eventuale restrângeri a exercitării dreptului de deducere al reclamantei, ea nu privește în mod direct compatibilitatea cu dreptul Uniunii a normelor procedurale care reglementează dreptul menționat, ci reglementarea națională care guvernează termenul de prescripție a acțiunii administrației fiscale.

52. În al treilea rând, în ceea ce privește suspendarea termenului de prescripție pe parcursul procedurii judiciare, trebuie constatat că existența unor cauze de întrerupere a termenului de prescripție este menită tocmai să asigure respectarea principiului efectivității, garantând că termenul de prescripție nu expiră în cursul procedurii judiciare, chiar dacă drepturile conferite de ordinea juridică a Uniunii sunt exercitate de contribuabil. În plus, obiectivul suspendării termenului de prescripție pe parcursul procedurii judiciare este acela de a permite autorității fiscale să ia în considerare rezultatul controlului jurisdicțional. Or, în lipsa unei astfel de reglementări, dreptul la acțiune ar putea face obiectul unui abuz, întrucât, în cazul în care prescripția ar interveni în cursul unei eventuale proceduri jurisdicționale (a cărei durată nu este în principiu determinată cu precizie și nu depinde, în orice caz, de măsurile luate de autoritățile fiscale, ci de procedura jurisdicțională), administrația fiscală ar fi în imposibilitatea de a face constatări, chiar dacă decizia sa s-ar dovedi de altfel a fi conformă cu legea atât pe plan procedural, cât și pe plan material.

53. În al treilea rând, în ceea ce privește principiul securității juridice, trebuie amintit că termenele de prescripție îndeplinesc, în general, funcția de asigurare a securității juridice și că, pentru a îndeplini această funcție, normele care prevăd aceste termene trebuie să fie stabilite

<sup>18</sup> Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții (C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, EU:C:1997:623, punctele 54 și 55).

<sup>19</sup> Pe de o parte, în ceea ce privește contribuabilul, existența unui termen de prescripție în contextul exercitării drepturilor sale îi permite acestuia să conteste deciziile administrației fiscale pentru a solicita și, eventual, a obține restituirea plăților nedatorate sau prevăzute de reglementarea specifică fiecărui impozit. Pe de altă parte, termenul de prescripție permite autorităților fiscale să efectueze controalele necesare pentru a stabili situația fiscală a unui contribuabil, precum și pentru a identifica neregulile și abuzurile care s-au putut produce și consecințele acestora, în scopul de a evita o pierdere de venituri din TVA.

<sup>20</sup> A se vedea în special Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 49-54), în care Curtea a statuat că principiul efectivității nu este încălcat în cazul unui termen de prescripție național care se presupune că este mai avantajos pentru administrația fiscală decât cel opozabil particularilor.

<sup>21</sup> Hotărârea din 8 septembrie 2011, Q-Beef și Bosschaert (C-89/10 și C-96/10, EU:C:2011:555, punctul 37), precum și Hotărârea din 20 decembrie 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, punctul 43).

dinainte și să fie suficient de clare și precise pentru a garanta previzibilitatea situațiilor și a raporturilor juridice<sup>22</sup>. În plus, în materie fiscală, normele privind termenele de prescripție sunt menite să garanteze că situația fiscală a unei persoane impozabile în raport cu administrația fiscală nu trebuie să poată fi contestată pe termen nelimitat<sup>23</sup>.

54. Or, în speță nu se contestă faptul că, în prezenta cauză, normele privind prescripția și suspendarea termenelor sunt cunoscute de contribuabili, care știu că exercitarea garanțiilor de care dispun, cum ar fi dreptul de a introduce o acțiune, poate conduce la suspendarea termenului de prescripție.

55. În plus, trebuie remarcat că normele privind prescripția extinctivă sunt menite tocmai să se evite ca o situație juridică să fie contestată pe termen nelimitat. Într-adevăr, mecanismul prescripției extinctive urmărește să nu lase incerte drepturile pe termen nelimitat și să sancționeze renunțarea la ele de către titular. Totuși, acest mecanism impune existența unor cauze de întrerupere a termenului de prescripție, în special în cazul exercitării drepturilor de către titularii acestora și, mai exact, prin introducerea unor căi de atac, un astfel de mecanism bazându-se tocmai pe faptul că titularii acestora nu le exercită sau că, în cazul în care decid să le exercite, o astfel de decizie implică o întârziere în soluționarea procedurii. Rezultă că faptul că termenele de prescripție sunt suspendate atunci când un contribuabil își exercită drepturile nu poate fi considerat, în principiu, un element care pune sub semnul întrebării (pe termen nelimitat) aceste drepturi, întrucât suspendarea este legată de declanșarea unei noi proceduri distincte de procedura administrativă, și anume cea a controlului jurisdicțional, care este reglementată de norme diferite, inclusiv în ceea ce privește termenele aplicabile procedurilor proprii<sup>24</sup>.

56. În plus, Curtea a statuat că principiul securității juridice nu se opune unei practici a autorităților fiscale naționale care constă în revocarea, în termenul de decădere, a unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a TVA-ului, impunându-i, în urma unei noi inspecții, obligația de a plăti această taxă și majorări de întârziere<sup>25</sup>. Deși s-a considerat că o astfel de practică a administrației fiscale în cadrul procedurii administrative (și fără să se fi pronunțat o hotărâre judecătorească) nu pune sub semnul întrebării pe termen nelimitat situația fiscală a persoanei impozabile, nu există nicio îndoială că adoptarea de către administrația fiscală a unor noi decizii în scopul executării hotărârilor pronunțate nu poate constitui, în sine, o încălcare a principiului securității juridice.

57. Rezultă din cele menționate anterior că principiile securității juridice și efectivității nu se opun unei reglementări naționale care prevede suspendarea termenului de prescripție pe toată durata procedurii jurisdicționale, în cazul în care contribuabilul își exercită dreptul de a introduce o acțiune în justiție, și prelungirea lui în cazul în care administrația fiscală este obligată să reia procedura. În caz contrar, prescripția ar putea interveni chiar și în cursul procedurii jurisdicționale, inclusiv în special în cursul procedurii referitoare la trimiterea preliminară (chiar și în ipoteza în care decizia administrației fiscale ar fi pe deplin întemeiată), ceea ce ar face ca această procedură să fie lipsită de obiect, ar lipsi contribuabilul de posibilitatea de a-și exercita dreptul la acțiune și, în plus, ar împiedica administrația fiscală să se pronunțe cu privire la situația fiscală a contribuabilului atunci când pune în executare hotărârea instanței naționale.

<sup>22</sup> Hotărârea din 5 martie 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, punctul 112 și jurisprudența citată).

<sup>23</sup> Hotărârea din 20 mai 2021, BTA Baltic Insurance Company (C-230/20, nepublicată, EU:C:2021:410, punctul 46).

<sup>24</sup> Într-adevăr, termenul aplicabil procedurii jurisdicționale, a cărei introducere constituie cauza suspendării termenului de prescripție, nu este reglementat de legislația fiscală, ci de normele privind procedurile jurisdicționale.

<sup>25</sup> A se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 40 și 41).

### ***Cu privire la practica administrației maghiare referitoare la suspendarea termenului de prescripție***

58. Rezultă din constatările efectuate de instanța de trimitere că prelungirea procedurii ar fi parțial imputabilă administrației fiscale care nu a respectat indicațiile din hotărârea judecătorească relevantă atunci când a adoptat o nouă decizie. Potrivit acestei instanțe, o astfel de prelungire nejustificată, pentru o durată imposibil de prevăzut, a procedurii fiscale care vizează examinarea condițiilor financiare și materiale ale dreptului de deducere ar avea ca rezultat îngreunarea excesivă a exercitării dreptului de deducere (a TVA-ului)<sup>26</sup>.

59. Într-un astfel de context și chiar dacă instanța de trimitere nu a formulat o cerere în acest sens, este oportun să se pună, în primul rând, problema relevanței principiului bunei administrări în prezenta cauză.

60. Într-adevăr, Curtea a stabilit deja în jurisprudența sa că, din moment ce un stat membru pune în aplicare dreptul Uniunii, cerințele care decurg din dreptul la o bună administrare, ce reflectă un principiu general al dreptului Uniunii și în special dreptul oricărei persoane de a beneficia, în ceea ce privește problemele sale, de un tratament imparțial și într-un termen rezonabil, sunt aplicabile unei proceduri de control fiscal<sup>27</sup>. De asemenea, Curtea a arătat că acest principiu al bunei administrări impune unei autorități administrative precum administrația fiscală în discuție în litigiul principal să efectueze, în cadrul obligațiilor de control care îi revin, o examinare diligentă și imparțială a tuturor aspectelor relevante astfel încât să se asigure că dispune, la momentul adoptării deciziei sale, de cele mai complete și fiabile elemente posibile în acest scop<sup>28</sup>.

61. Prin urmare, revine instanței de trimitere (singura care cunoaște toate circumstanțele acțiunii principale) să determine dacă complexitatea acestei cauze a putut conduce la o prelungire a procedurii sau dacă repetarea procedurilor fiscale și multiplele suspendări ale termenului de prescripție pot fi imputate unei neîndepliniri a obligațiilor de către administrația fiscală, precum și măsura în care această practică a putut cauza un prejudiciu reclamantei. Cu toate acestea, nu orice eroare comisă de administrația fiscală sau orice încercare nereușită a acesteia de a se conforma unei hotărâri judecătorești, chiar dacă acest lucru s-a întâmplat de mai multe ori, constituie ca atare o greșală a administrației fiscale de natură să repună în discuție dispozițiile privind suspendarea prescripției.

62. În al doilea rând, trebuie remarcat că guvernul maghiar a susținut în ședință că instanțele naționale dispuneau de mijloacele necesare care să le permită în principiu să remedieze o situație precum cea din prezenta cauză. Astfel, în ipoteza în care administrația fiscală nu s-ar conforma somațiilor care i-au fost adresate de o instanță națională (din motive care îi sunt direct imputabile), aceasta din urmă ar putea, potrivit guvernului maghiar, să „preia” cauza cu care a fost sesizată și să se pronunțe cu privire la aceasta prin modificarea unei decizii adoptate de administrația fiscală, finalizând astfel definitiv litigiul.

63. În această privință, trebuie reamintit că articolul 47 al doilea paragraf din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene prevede printre altele că orice persoană are dreptul la un proces echitabil într-un termen rezonabil. Rezultă din jurisprudența Curții că caracterul

<sup>26</sup> Această constatare este împărtășită și de reclamantă, care susține că lentoarea procedurii s-a datorat unor lacune la examinarea de către administrația fiscală a situației de fapt, ce au condus în final la suspendări ale termenului de prescripție.

<sup>27</sup> Hotărârea din 14 mai 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, punctul 43).

<sup>28</sup> Hotărârea din 14 mai 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, punctul 44).

rezonabil al termenului de judecată trebuie apreciat în funcție de circumstanțele proprii fiecărei cauze și în special în funcție de importanța litigiului pentru persoana interesată, de complexitatea cauzei, precum și de comportamentul reclamantului și de cel al autorităților competente<sup>29</sup>.

64. Prin urmare, este de asemenea necesar ca instanța națională competentă să verifice în ce măsură prorogarea procedurii ar putea fi imputată instanțelor naționale, în cazul în care s-ar dovedi că acestea, deși dispuneau de mijloacele necesare pentru a remedia o astfel de situație, nu au recurs la ele. Într-un astfel de caz, revine instanței naționale competente sarcina să examineze dacă trebuie acordată o despăgubire reclamantei ca urmare a unei întârzieri sau a unei neîndepliniri a obligațiilor imputabile atât autorităților fiscale, cât și instanțelor naționale.

65. Rezultă din cele ce precedă că revine instanței naționale competente, luând în considerare toate împrejurările speței, cum ar fi complexitatea cauzei, să aprecieze dacă repetarea procedurii fiscale și controalele jurisdicționale în cauză au fost efectuate în principal ca urmare a unor deficiențe ale administrației fiscale sau dacă această întârziere poate fi imputată instanțelor naționale și să tragă concluziile care se impun, inclusiv în ceea ce privește existența unui eventual drept la despăgubire în beneficiul contribuabilului vizat.

## Concluzie

66. În lumina considerațiilor menționate anterior, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged, Ungaria) după cum urmează:

Principiile securității juridice și efectivității dreptului Uniunii trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia, în domeniul taxei pe valoarea adăugată, termenul de prescripție a dreptului administrației fiscale de a stabili impozitul este suspendat pe toată durata controlului jurisdicțional în cauză, chiar și în cazul în care această acțiune este îndreptată împotriva unor decizii consecutive adoptate de o autoritate fiscală și care privesc același impozit.

Cu toate acestea, revine instanței naționale competente, luând în considerare toate împrejurările speței, cum ar fi complexitatea cauzei, să aprecieze dacă repetarea procedurii fiscale și controalele jurisdicționale în cauză au fost efectuate în principal ca urmare a unor deficiențe ale administrației fiscale sau dacă această întârziere poate fi imputată instanțelor naționale și să tragă concluziile care se impun, inclusiv în ceea ce privește existența unui eventual drept la despăgubire în beneficiul contribuabilului în cauză.

<sup>29</sup> A se vedea în acest sens Hotărârea din 9 septembrie 2008, FIAMM și alții/Consiliul și Comisia (C-120/06 P și C-121/06 P, EU:C:2008:476, punctul 212 și jurisprudența citată).