

# ICCCJ – Rambursare TVA cu depășirea termenului legal. Dreptul la dobândă. Calcul

## Legislație relevantă:

Cod procedura fiscală, art. 117 și 124

*Potrivit dispozițiilor art.117 și 124 Cod procedura fiscală, pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut de lege.*

*În raport cu aceste dispoziții și cu jurisprudența CJUE în materie, dreptul la dobândă al contribuabilului se naște prin simpla depășire nelegală de către autoritatea fiscală a termenului de rambursare, motivul pentru care rambursarea excedentului de TVA a intervenit cu întârziere fiind lipsit de importanță, neexistând vreo diferență pertinentă între o rambursare târzie intervenită din cauza unei soluționări administrative cu depășirea termenelor prevăzute de lege și cea intervenită din cauza unor acte administrative care au exclus în mod nelegal rambursarea și care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească.*

## Decizia nr. 7712 din 12 decembrie 2013

Prin Sentința nr.1069 din 14 februarie 2011, Curtea de Apel București a admis în parte acțiunea precizată, formulată de reclamanta S.C. RSR SA, în contradictoriu cu pârâții A.N.A.F. – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și A.N.A.F. – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a anulat în tot decizia ANAF – DGAMC nr.1059905/ 30.09.2010, a obligat pârâta să plătească reclamantei suma de 1.793.972 lei, dobânda legală până la 27.07.2009, a respins ca prematur formulate capetele din

cererea precizată de la pozițiile 3-5, a obligat pârâta A.N.A.F. la plata către reclamant a sumei de 48.655 lei cheltuieli de judecată și a respins excepția inadmisibilității și a lipsei de obiect ca neîntemeiate.

Pentru a pronunța această hotărâre, Curtea a reținut că în cursul anului 2008 la sediul reclamantei s-a desfășurat o inspecție fiscală parțială având ca obiect verificarea în vederea soluționării cu control ulterior a deconturilor cu sumă negativă de TVA cu opțiuni de rambursare depuse de societate pentru perioadele noiembrie 2005 – septembrie 2006, noiembrie 2006 și ianuarie – mai 2007. Totodată, inspecția fiscală a avut ca obiectiv soluționarea cu control anticipat a deconturilor lunare cu sumă negativă de TVA cu opțiuni de rambursare, întocmite pentru perioada august 2007 – martie 2008, prin care a fost solicitată la rambursare soldul sumei negative de TVA în valoare totală de 15.800.357 lei.

În urma finalizării inspecției fiscale, s-a emis Raportul de inspecție fiscală nr.14613/27.06.2008 și Decizia de impunere nr.268/ 27.06.2008.

Prin Decizia de impunere, organul fiscal a stabilit următoarele:

- a admis la rambursare suma de 3.697.738 lei cu titlu de TVA din deconturile aferente lunilor decembrie 2007 și ianuarie 2008 a respins în mod nelegal la rambursare suma de 12.102.619 lei;

- a stabilit în sarcina societății o serie de obligații fiscale suplimentare în sumă de 19.002.767 lei cu titlu de TVA și 5.374.404 lei cu titlu de majorări de întârziere, cu motivarea că livrările de bunuri efectuate de Societate în cadrul antrepozitului fiscal nu ar fi scutite de TVA.

Ulterior pronunțării Deciziei de impunere, organul fiscal a emis:

– nota de compensare nr.4297/ 12.08.2008 prin care a compensat suma de 1.449.738 lei (aferenta decontului lunii decembrie 2007) din creanța admisă la rambursare cu aceeași sumă din creanțele fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere;

– nota de compensare nr.4298/12.08.2008 prin care a compensat suma de 2.248.000 lei (aferenta decontului lunii ianuarie din creanța admisă la rambursare cu aceeași sumă din creanțele fiscale suplimentare nelegale stabilite prin decizia de impunere).

În temeiul art.205 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, societatea a formulat împotriva Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, contestația fiscală nr.1000713/ 18.07.2008, solicitând anularea actelor fiscale contestate.

Prin Decizia nr.347 din data de 20.10.2008 emisa de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere a fost respinsă de organul fiscal, ca neîntemeiată.

Societatea a formulat acțiune în justiție împotriva Deciziei D.G.S.C., solicitând totodată Curții de Apel Ploiești să anuleze Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală, și pe cale de consecință, să exonereze reclamanta de plata creanțelor fiscale suplimentare, precum și să recunoască dreptul reclamantei la rambursarea creanței nelegal respinse la rambursare.

Prin Sentința nr.256/ 04.12.2008 pronunțată în dosarul nr.1195/42/2008 de Curtea de Apel Ploiești – Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal, instanța a admis cererea societății, a dispus anularea deciziei D.G.S.C., anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, exonerând societatea de la plata creanțelor fiscale

suplimentare, obligând în același timp A.N.A.F.-DGAMC la plata creanței nelegal respinse la rambursare.

Sentința nr.256/ 04.12.2008 a rămas irevocabilă, prin respingerea recursului declarat de către organele fiscale, prin Decizia nr.3202/ 09.06.2009 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

În temeiul art.205 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, împotriva Notelor de compensare societatea a formulat Contestația fiscală nr.986812/ 25.06.2009, solicitând organului fiscal să dispună anularea acestor acte administrativ-fiscale în baza principiului *resoluto iure dantis resolvitur jus accipientis*.

La data de 03.07.2009, organul fiscal a emis Decizia nr.1053978, prin care, printre altele, a respins, în mod nemotivat, contestația fiscală formulată de societate, ca tardiv introdusă împotriva Deciziei nr. 1053978, societatea a formulat acțiune în justiție, solicitând Curții de Apel Ploiești să anuleze Decizia nr.1053978 și notele de compensare.

Prin sentința nr.180/14.10.2009, pronunțată în Dosarul nr.796/42/ 2009 de Curtea de Ape Ploiești – Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal, instanța a admis cererea societății și a dispus anularea Deciziei nr.1053978 precum și anularea Notelor de Compensare.

Sentința nr.180/ 14.10.2009 a rămas irevocabilă, prin menținerea acesteia de către Înalta Curte de Casație și Justiție, care a pronunțat în acest sens Decizia nr.2542/ 13.05.2010

Astfel Curtea a reținut că urmare a constatării în mod irevocabil pe cale judecătorească a nelegalității Notelor de compensare și rambursarea cu întârziere a sumei TVA nelegal compensată de organele fiscale, prin cererea de dobânzi din data de 26.06.2009, societatea a solicitat DGAMC, printre

altele, acordarea de dobânzi aferente sumei TVA nelegal compensate, calculate de la data expirării termenului legal de 45 de zile prevăzut pentru soluționarea deconturilor de TVA și până la data restituirii efective a sumelor solicitate la rambursare, respectiv data de 27.07.2009.

Prin Decizia nr.1053978, organul fiscal a răspuns la unele solicitări ale Societății din cuprinsul cererii de dobânzi, fără a se pronunța însă în vreun fel asupra capătului de cerere privind dobânzile aferente sumei TVA nelegal compensate.

Astfel a mai reținut instanța că deși termenul legal de 45 de zile în care organul fiscal avea obligația emiterii unei decizii pentru soluționarea solicitării privind dobânzile aferente sumei TVA nelegal compensate a expirat încă din data de 09.08.2009, societatea nu a primit un răspuns nici până la această dată, motiv pentru care a formulat și a depus la data de 14.09.2009 contestația fiscală, solicitând organului fiscal, (i) recunoașterea dreptul pretins prin cererea formulată de societate și, (ii) obligarea DGAMC la achitarea către societate a sumei totale de 1.793.972 lei cu titlu de dobânzi calculate de la data expirării termenului legal de soluționare a fiecăruia dintre deconturile de TVA și până la 27.07.2009, data rambursării efective a sumelor ce au fost solicitate prin acestea.

În opinia instanței potrivit art.70 alin.(1) Cod procedură fiscală, organul fiscal avea obligația soluționării contestației fiscale în termen de 45 de zile de la data înregistrării acesteia, însă societatea nu a primit un răspuns nici până la data introducerii acțiunii.

Ulterior în timpul judecății a fost atașată cauzei și decizia prin care a fost soluționată contestația formulată de către reclamantă.

Instanța a constatat că potrivit art.117 alin.(9) din Codul de

procedură fiscală, "Procedura de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, inclusiv modalitatea de acordare a dobânzilor prevăzute la art. 124, se aprobă prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, în acest sens fiind emis Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1899/2004 pentru aprobarea procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabili/or pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal (în continuare denumit "Ordinul nr.1899/2004").

A mai reținut instanța că dreptul la rambursare TVA al societății rezultă din dispozițiile Codului fiscal, organele fiscale neavând decât obligația de a verifica (într-un anumit termen) îndeplinirea condițiilor legale pentru nașterea dreptului la rambursare, fără a avea – în măsura în care aceste condiții legale sunt îndeplinite – și un drept de apreciere asupra oportunității rambursării.

Astfel, în opinia instanței în cazul în care condițiile legale pentru rambursare sunt îndeplinite, organele fiscale aveau obligația rambursării sumei TVA solicitate în termen de 45 de zile.

Astfel, s-a reținut că în baza art.124 alin.(1) Cod procedură fiscală, societatea era îndreptățită să primească dobânzi pentru sumele solicitate prin fiecare dintre cele două deconturi de TVA.

Având în vedere ca operațiunea de compensare a Sumei TVA nelegal compensate s-a dovedit a fi nelegală, astfel cum a constatat cu putere de lucru judecat Înalta Curte de Casație și Justiție (prin menținerea soluției de anulare a Notelor de compensare, pronunțată de Curtea de Apel Ploiești), s-a apreciat că societatea este îndreptățită la acordarea dobânzii aferente sumei TVA nelegal compensate calculate din ziua imediat următoare expirării termenului legal de 45 de zile pentru soluționarea deconturilor de TVA și până la data

rambursării efective.

Așadar, Curtea a constatat că atâta timp cât DGAMC îi revine culpa întârzierilor nejustificate în rambursarea către societate a sumei TVA nelegal compensate (întârzieri cuprinse între 473 și 504 zile), rezultă în mod evident că pârâta DGAMC datorează dobândă de 0.1% pe zi de întârziere, potrivit legislației procedural fiscale în vigoare pentru perioada supusa analizei, respectiv dobânzi în suma totală, de 1.793.972 RON.

Curtea a reținut ca fondate și susținerile reclamantei privind împrejurarea că necesitatea acordării de dobânzi de către stat în cazul rambursării cu întârziere a sumelor TVA solicitate de contribuabil se impune și în baza aquis-ului comunitar din materia TVA, astfel cum acesta a fost interpretat de către Curtea Europeană de Justiție, întrucât dispozițiile din legislația română referitoare la rambursarea TVA sunt rezultatul transpunerii legislației comunitare din domeniul TVA, iar jurisprudența Curții Europene de Justiție în materie este obligatorie pentru instanțele din România odată cu data aderării la Uniunea Europeană.

A mai reținut instanța că aplicarea dobânzilor asupra sumei TVA nelegal compensate restituită efectiv societății cu întârziere și achitarea efectivă a acestora se impune în baza jurisprudenței Curții Europene de Justiție.

Pe cale de consecință, în virtutea dispozițiilor legislației naționale și astfel cum în mod judicios se statuează în practica constantă a instanțelor europene, curtea a reținut că societatea reclamantă este îndreptățită la acordarea dobânzilor pentru perioada cuprinsă între refuzul D.G.A.M.C. de a rambursa suma TVA nelegal compensată și momentul achitării sale efective, respectiv data de 27.07.2009, astfel cum aceste dobânzi au fost cuantificate prin raportul de expertiză tehnică contabilă efectuat în cauză.

Au fost respinse ca neîntemeiate excepțiile lipsei de obiect și a inadmisibilității invocate de către pârâtă prin întâmpinarea formulată.

În temeiul art.18 alin.(5) și art.24-25 din Legea nr.554/2004 republicată, instanța a respins ca prematur formulate cererile formulate de către reclamantă în cererea precizate și numerotate la pozițiile 3-5, având în vedere că numai urmare a rămânerii irevocabile a prezentei sentințe reclamanta va avea posibilitatea să solicite executarea titlului executoriu și obligarea pârâtei la plata despăgubirilor pentru întârziere și a amenzii către stat pentru fiecare zi de întârziere.

Împotriva Sentinței nr.1069 din 14 februarie 2011 a Curții de Apel București, pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a formulat recurs, întemeiat pe dispozițiile art.304 pct.6 și 9 Cod procedura civilă și art.304<sup>1</sup> Cod procedura civilă (1865).

Recurenta a susținut, în esență, următoarele:

1. Hotărârea pronunțată a fost dată cu aplicarea greșită a legii în ceea ce privește respingerea excepției inadmisibilității acțiunii.

În mod eronat recurenta a fost obligată la plata sumei de 1.793.972 lei dobânzi legale, întrucât, în măsura în care s-ar fi apreciat că societatea ar fi avut dreptul la dobândă conform art.124 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și dispozițiile Cap.2 art.1 din OMFP nr.1899/2004, organul fiscal ar fi putut fi obligat numai la acordarea de dobânzi și nu la recunoașterea și plata efectivă a sumei de 1.793.972 lei.

Potrivit procedurii de acordare a dobânzilor, numai organul fiscal competent este în măsură să realizeze calculul dobânzilor.

Deși în susținerea excepției, recurenta a invocat pct.3, pct.6 și pct.7 Cap. 2 art.1 din OMFP nr.1899/2004, din motivarea sentinței atacate nu rezultă că instanța de fond ar fi avut în vedere și aceste prevederi legale care dispun cu privire la competența de a realiza calculul dobânzilor.

Prin cererea precizatoare depusă la termenul din data de 1.01.2010, intimata-reclamantă a arătat în mod expres că înțelege să renunțe la judecarea capetelor de cerere subsidiare.

Excepția lipsei de obiect a avut în vedere capetele de cerere subsidiare, iar instanța de fond ar fi trebuit să ia act de cererea de renunțare la judecată și nu să respingă excepția.

Prin hotărârea pronunțată, prima instanță a acordat mai mult decât s-a cerut, în ceea ce privește anularea în tot a răspunsului nr.1059905/ 30.09.2010.

Deși prin cererea precizatoare intimata-reclamantă a arătat că solicită anularea înștiințării nr.1059905/ 30.09.2010, în fapt actul a fost contestat numai în parte, în ceea ce privește modul de soluționare a cererii de dobânzi aferente sumei de 3.697.738 lei reprezentând TVA.

În ceea ce privește anularea răspunsului nr.1059905/ 30.09.2010 și obligarea instituției la plata sumei de 1.793.972 lei reprezentând dobândă, hotărârea a fost dată cu aplicarea greșită a legii.

Potrivit dispozițiilor art.124 alin.(1) coroborat cu art.117 alin.(9) din O.G. nr.92/2003 și dispozițiile OMFP nr.1899/2004, contribuabilii au dreptul la dobânzi în situația nerestituirii în termen a sumelor datorate contribuabililor ca urmare a unor cereri de restituire formulate de către aceștia.

Ceea ce se sancționează este depășirea termenului de soluționare a cererilor formulate și nu modul de soluționare a acestor cereri în sensul că soluția dată nu ar corespunde

așteptărilor contribuabililor.

Cererile formulate de intimată au fost soluționate cu respectarea termenelor de soluționare, astfel încât, în mod eronat, instanța de fond a constatat că aceasta ar avea dreptul la acordarea de dobânzi.

Instanța de fond a constatat, în mod eronat, faptul că suma de 3.698.738 lei ar fi fost rambursată către societate „cu întârzieri cuprinse între 473-504 zile de la data la care a expirat termenul legal de 45 zile pentru rambursare”.

Din motivarea instanței de fond se observă că aceasta a avut în vedere numai termenul prevăzut de art.70 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, omițând dispozițiile art.70 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 și cele ale art.104 alin.(1) și (2) din O.G. nr.92/2003.

În ceea ce privește suma de 3.697.738 lei aprobată la rambursare prin Decizia de impunere nr.268/ 27.06.2008, intimata a solicitat compensarea cu suma de plată stabilită prin Decizia de impunere nr.268/ 27.06.2008.

Faptul că, ulterior, prin hotărâri judecătorești, s-a dispus restituirea unor sume, nu poate fi considerată ca reprezentând o depășire a termenului de soluționare a deconturilor de TVA, care să îndreptățească societatea la acordarea de dobânzi.

În ceea ce privește jurisprudența Curții Europene de Justiție menționată de instanța de fond, se arată că aceasta a avut în vedere nerambursarea TVA într-o perioadă de timp rezonabilă ori, în speță, cererile intimatei au fost soluționate într-un termen rezonabil și nu cu întârziere.

Referitor la jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului (cazul Ekko-Elda vs.Grecia), recurenta consideră că în această speță s-a avut în vedere că instanțele grecești au refuzat obligarea statului să plătească dobânzi motivat de faptul că legislația internă greacă de la momentul respectiv

nu includea o dispoziție legală care să prevadă achitarea de dobânzi.

Instanța de fond avea posibilitatea să facă aplicarea dispozițiilor art.274 alin.(3) Cod procedura civilă și să micșoreze onorariu avocatului, constatând că în situația admiterii în parte a acțiunii, cheltuielile de judecată se pot acorda numai proporțional culpei procesuale.

Prin întâmpinare, intimata solicită respingerea recursului ca nefondat.

Excepția inadmisibilității acțiunii a fost în mod legal respinsă de prima instanță de judecată. În prezenta cauză, legea prevede calea acțiunii în justiție pentru refuzul nejustificat al organelor fiscale de acordare a sumelor solicitate cu titlu de dobânzi pentru rambursarea cu întârziere a sumelor datorate societății cu titlu de TVA.

Suma calculată de societate ca fiind datorată cu titlu de dobânzi pentru nerambursarea în termen a sumei TVA nelegal compensate, a fost prezentată instanței în mod provizoriu, urmând ca aceasta să fie validată prin efectuarea unei expertize tehnice contabile care să confirme corectitudinea acestui calcul, astfel cum s-a și întâmplat și în prezentul dosar.

Nu există nici un temei legal pentru a se face distincție între „obligarea A.N.A.F. la acordarea de dobânzi” și „recunoașterea și plata efectivă” a unei asemenea sume.

Excepția lipsei de obiect a fost în mod legal respinsă de judecătorul fondului, deoarece prin încheierea de ședință din data de 1.11.2010 s-a luat act de cererea de renunțare la judecata capetelor subsidiare ale acțiunii.

Sușinerile recurenteii potrivit căroră ar fi fost obligată la plata dobânzii legale este nefondată.

În mod eronat se susține prin motivele de recurs că termenele de rambursare a TVA au fost respectate.

Cererile de rambursare se soluționează în 45 de zile de la înregistrare, iar în speță s-au înregistrat întârzieri de 473 zile pentru decontul lunii decembrie 2007 și de 504 zile pentru decontul lunii ianuarie 2008.

În mod eronat se susține că legea ar sancționa doar nesoluționarea cererilor de rambursare TVA, iar nu și neplata efectivă a sumelor solicitate în cuprinsul acestora.

În mod corect prima instanță a acordat societății cheltuieli de judecată, legea nu condiționează obligarea la plata cheltuielilor de judecată de existența culpei ori de o atitudine rău-voitoare a părții ce a căzut în pretenții.

La termenul de judecată din 1.03.2012, intimata a solicitat instanței de recurs, în temeiul art.267 TFUE, trimiterea următoarelor întrebări preliminare:

„În ce măsură permite dreptul comunitar ca o legislație națională să prevadă sau, după caz, să poată fi interpretată, în sensul că statul membru nu datorează dobânzi în cazul în care sumele solicitate prin deconturile de TVA întocmite de societate pentru perioada august 2007 – martie 2008, au fost aprobate la rambursare, iar ulterior acestea au fost compensate prin emiterea unor acte de compensare nelegale, anulate de către o instanță de judecată?”;

„În cazul în care răspunsul la întrebarea de mai sus este negativ, în cazul menționat, dobânzile urmează a fi calculate de la data expirării termenului legal de soluționare a deconturilor TVA și până la data restituirii efective a sumei aprobate la rambursare?”.

Prin Încheierea din 21.06.2012, Înalta Curte a admis cererea de sesizare a C.J.U.E. cu următoarea întrebare preliminară:

*„Dacă interpretarea prevederilor art.124 Cod procedură fiscală, în sensul că Statul nu datorează dobânzi pentru sumele solicitate prin deconturile de TVA, pentru perioada cuprinsă între data compensării acestora și data anulării actelor de compensare prin hotărâri judecătorești, este contrară prevederilor art.183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului European din data de 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată?”.*

Totodată s-a dispus suspendarea judecării recursului până la pronunțarea Curții de Justiție a Uniunii Europene a hotărârii preliminare.

Înalta Curte de Casație și Justiție a apreciat că este necesară și obligatorie formularea unei întrebări preliminare, neexistând nicio hotărâre preliminară cu privire la chestiunea prejudicială invocată.

Prin Hotărârea C.J.U.E. din 24.10.2013 s-a declarat că „Art.183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune ca o persoană impozabilă care a solicitat rambursarea excedentului de TVA achitată în amonte din TVA pe care o datorează să nu poată obține din partea administrației fiscale a unui stat membru dobânzi de întârziere aferente rambursării efectuate tardiv de această administrație pentru o perioadă în care erau în vigoare acte administrative care excludeau rambursarea și care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească”.

**Considerentele Înaltei Curți – instanța competentă să soluționeze calea de atac extraordinară exercitată**

**Recursul este nefondat.**

Excepția inadmisibilității acțiunii a fost respinsă în mod corect de judecătorul fondului, având în vedere că dreptul și competența organului fiscal de a realiza calculul dobânzilor

este prevăzut de actele normative incidente numai în procedura administrativă de soluționare a cererii.

În speță, organul fiscal a refuzat acordarea dobânzii solicitate, caz în care societatea care s-a considerat vătămată printr-un refuz nejustificat a introdus acțiune în justiție.

Judecătorul de contencios administrativ are plenitudinea de competență de a stabili, în baza probelor administrate, atât dreptul la dobânzi, cât și cuantumul acestora.

Expertiza administrată în dosar a realizat un calcul al dobânzilor datorate în temeiul reglementărilor incidente Codului de procedură fiscală și OMFP nr.1899/2004 – astfel încât nu există niciun motiv să se dispună refacerea calculului de către organul fiscal, care nu a formulat obiecțiuni.

Folosirea sintagmei „dobânda legală” în cuprinsul hotărârii instanței de fond nu a indus aplicarea unui alt temei legal, din probele administrate rezultând contrariul.

Prin cererea precizatoare formulată de reclamantă, aceasta a înțeles să renunțe la judecarea capetelor de cerere subsidiare, ca urmare a emiterii actelor administrative.

Prin Sentința civilă nr.1069/ 14.02.2011, în practica, s-a menționat că pârâta renunță la susținerea excepției lipsei de obiect a capetelor de cerere subsidiare.

Este adevărat că în considerentele și dispozitivul sentinței se dispune respingerea excepției lipsei de obiect, avându-se în vedere motivarea adusă fondului pricinii.

Deși tehnica de redactare este criticabilă, aceasta nu este suficientă pentru a conduce la modificarea sau casarea sentinței recurate, deoarece nu are relevanță asupra soluționării dosarului.

În mod corect s-a dispus anularea în tot a înștiințării (deciziei) nr.1059905 din 30.09.2010 care privește refuzul de plată a dobânzilor aferente sumei de 3.697.738 lei reprezentând TVA.

Instanța de fond nu a acordat mai mult decât s-a cerut, deoarece explicațiile oferite de organul fiscal în cuprinsul actului atacat se referă la cererea reclamantei prin care s-au cerut dobânzi.

Cu privire la motivele de recurs ce vizează fondul cauzei, se constată că potrivit dispozițiilor art.117 și 124 Cod procedura fiscală, pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut de lege.

Cap.1, secțiunea B, pct.6 din Ordinul nr.1899/2004 prevede un termen de maxim 45 zile calendaristice de la data depunerii decontului cu sume negative de TVA, cu opțiune de rambursare.

În prezenta cauză, cererea de rambursare de TVA a fost soluționată de organul fiscal prin realizarea unei compensări cu unele datorii ale societății, operațiune ce a fost anulată ca nelegală de către instanțele de contencios administrativ.

Ca urmare a anulării deciziei de compensare, cererea de rambursare de TVA a rămas nesoluționată în termenul legal și s-a pus întrebarea dacă în această situație, organul fiscal datorează dobânda prevăzută de art.117 Cod procedura fiscală.

Înalta Curte a considerat necesar să se adreseze, pentru rezolvarea modului de interpretare a dreptului european, cu întrebare preliminară Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Prin hotărârea pronunțată, C.J.U.E. a interpretat art.183 din Directiva TVA în sensul că modalitățile de rambursare a excedentului de TVA nu pot aduce atingere principiului neutralității sistemului fiscal al TVA-ului, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina

acestei taxe, ceea ce implică în special ca rambursarea să fie efectuată într-un termen rezonabil.

S-a mai reținut că din punctul de vedere al persoanei impozabile, motivul pentru care rambursarea excedentului de TVA a intervenit cu întârziere este lipsit de importanță, neexistând vreo diferență pertinentă între o rambursare târzie intervenită din cauza unei soluționări administrative cu depășirea termenelor prevăzute și cea intervenită din cauza unor acte administrative care au exclus în mod nelegal rambursarea și care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească.

Aceasta este și interpretarea pe care judecătorul național este obligat, prin efectul hotărârilor C.J.U.E., să o dea problemei de drept deduse judecății, în sensul că, deși s-a efectuat o compensare a datoriilor, actul fiind anulat de instanța judecătorească, rezultă că, în fapt, rambursarea a fost efectuată cu depășirea termenului de 45 de zile prevăzut de legislația națională.

În atare situație, organul fiscal datorează dobânzi de întârziere în cuantumul calculat de expertiza judiciară administrată în fața instanței de fond și omologată prin hotărârea pronunțată.

Față de acestea, nefiind întrunite motivele de recurs formulate în temeiul art.312 alin.(1) teza a II-a Cod procedura civilă coroborate cu art.20 alin.(3) din Legea nr.554/2004, modificată și completată, recursul a fost respins ca nefondat.