ICCJ – Rambursare TVA cu depăşirea termenului legal. Dreptul la dobândă. Calcul

Legislaţie relevantă:

Cod procedura fiscală, art. 117 şi 124

Potrivit dispoziţiilor art.117 şi 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 dispoziţii şi cu jurisprudenţa CJUE în materie, dreptul la dobândă al contribuabilului se naşte prin simpla depăşire nelegală de către autoritatea fiscală a termenului de rambursare, motivul pentru care rambursarea excedentului de TVA a intervenit cu întârziere fiind lipsit de importanţă, neexistând vreo diferenţă pertinentă între o rambursare târzie intervenită din cauza unei soluţionări administrative cu depăşirea termenelor prevăzute de lege şi cea intervenită din cauza unor acte administrative care au exclus în mod nelegal rambursarea şi care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească.

Decizia nr. 7712 din 12 decembrie 2013

Prin Sentinţa nr.1069 din 14 februarie 20111, Curtea de Apel Bucureşti a admis în parte acţiunea precizată, formulată de reclamanta S.C. RSR SA, în contradictoriu cu pârâţii A.N.A.F. – Direcţia Generală de Administrare a Marilor Contribuabili şi A.N.A.F. – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor, 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 poziţiile 3-5, a obligat pârâta A.N.A.F. la plata către reclamant a sumei de 48.655 lei cheltuieli de judecată şi a respins excepţia inadmisibilităţii şi a lipsei de obiect ca neîntemeiate.

Pentru a pronunţa această hotărâre, Curtea a reţinut că în cursul anului 2008 la sediul reclamantei s-a desfăşurat o inspecţie fiscală parţială având ca obiect verificarea în vederea soluţionării cu control ulterior a deconturilor cu sumă negativă de TVA cu opţiune de rambursare depuse de societate pentru perioadele noiembrie 2005 – septembrie 2006, noiembrie 2006 şi ianuarie – mai 2007. Totodată, inspecţia fiscală a avut ca obiectiv soluţionarea cu control anticipat a deconturilor lunare cu sumă negativă de TVA cu opţiune 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 inspecţiei fiscale, s-a emis Raportul de inspecţie fiscală nr.14613/27.06.2008 şi 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 şi ianuarie 2008 a respins în mod nelegal la rambursare suma de 12.102.619 lei;

– a stabilit în sarcina societăţii o serie de obligaţii fiscale suplimentare în sumă de 19.002.767 lei cu titlu de TVA şi 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 pronunţării 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 creanţa admisă la rambursare cu aceiaşi sumă din creanţele 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 creanţa admisă la rambursare cu aceiaşi sumă din creanţele 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 şi a Deciziei de impunere, contestaţia fiscală nr.1000713/ 18.07.2008, solicitând anularea actelor fiscale contestate.

Prin Decizia nr.347 din data de 20.10.2008 emisa de Agenţia Naţionala de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor, contestaţia formulata de societate împotriva Deciziei de impunere a fost respinsă de organul fiscal, ca neîntemeiată.

Societatea a formulat acţiune în justiţie împotriva Deciziei D.G.S.C., solicitând totodată Curţii de Apel Ploieşti să anuleze Decizia de impunere şi Raportul de inspecţie fiscală, şi pe cale de consecinţă, să exonereze reclamanta de plata creanţelor fiscale suplimentare, precum şi să recunoască dreptul reclamantei la rambursarea creanţei nelegal respinse la rambursare.

Prin Sentinţa nr.256/ 04.12.2008 pronunţată în dosarul nr.1195/42/2008 de Curtea de Apel Ploieşti – Secţia comercială şi de contencios administrativ şi fiscal, instanţa a admis cererea societăţii, a dispus anularea deciziei D.G.S.C., anularea deciziei de impunere şi a raportului de inspecţie fiscală, exonerând societatea de la plata creanţelor fiscale

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

Sentinţa nr.256/ 04.12.2008 a rămas irevocabilă, prin respingerea recursului declarat de către organele fiscale, prin Decizia nr.3202/ 09.06.2009 pronunţată de Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie.

În temeiul art.205 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, împotriva Notelor de compensare societatea a formulat Contestaţia 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, contestaţia fiscală formulată de societate, ca tardiv introdusă împotriva Deciziei nr. 1053978, societatea a formulat acţiune în justiţie, solicitând Curţii de Apel Ploieşti să anuleze Decizia nr.1053978 şi notele de compensare.

Prin sentinţa nr.180/14.10.2009, pronunţată în Dosarul nr.796/42/ 2009 de Curtea de Apei Ploieşti – Secţia comercială şi de contencios administrativ şi fiscal, instanţa a admis cererea societăţii şi a dispus anularea Deciziei nr.1053978 precum şi anularea Notelor de Compensare.

Sentinţa nr.180/ 14.10.2009 a rămas irevocabilă, prin menţinerea acesteia de către Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie, care a pronunţat în acest sens Decizia nr.2542/ 13.05.2010

Astfel Curtea a reţinut că urmare a constatării în mod irevocabil pe cale judecătorească a nelegalităţii Notelor de compensare şi 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 soluţionarea deconturilor de TVA şi 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 Societăţii din cuprinsul cererii de dobânzi, fără a se pronunţa însă în vreun fel asupra capătului de cerere privind dobânzile aferente sumei TVA nelegal compensate.

Astfel a mai reţinut instanţa că deşi termenul legal de 45 de zile în care organul fiscal avea obligaţia emiterii unei decizii pentru soluţionarea 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 şi a depus la data de 14.09.2009 contestaţia fiscală, solicitând organului fiscal, (i) recunoaşterea dreptul pretins prin cererea formulată de societate şi, (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 soluţionare a fiecăruia dintre deconturile de TVA şi până la 27.07.2009, data rambursării efective a sumelor ce au fost solicitate prin acestea.

În opinia instanţei potrivit art.70 alin.(1) Cod procedură fiscală, organul fiscal avea obligaţia soluţionării contestaţiei fiscale în termen de 45 de zile de la data înregistrării acesteia, însă societatea nu a primit un răspuns nici până la data introducerii acţiunii.

Ulterior în timpul judecăţii a fost ataşată cauzei şi decizia prin care a fost soluţionată contestaţia formulată de către reclamantă.

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

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

A mai reţinut instanţa că dreptul la rambursare TVA al societăţii rezultă din dispoziţiile Codului fiscal, organele fiscale neavând decât obligaţia de a verifica (într-un anumit termen) îndeplinirea condiţiilor legale pentru naşterea dreptului la rambursare, fără a avea – în măsura în care aceste condiţii legale sunt îndeplinite – şi un drept de apreciere asupra oportunităţii rambursării.

Astfel, în opinia instanţei în cazul în care condiţiile legale pentru rambursare sunt îndeplinite, organele fiscale aveau obligaţia rambursării sumei TVA solicitate în termen de 45 de zile.

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

Având în vedere ca operaţiunea 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 Casaţie şi Justiţie (prin menţinerea soluţiei de anularea a Notelor de compensare, pronunţată de Curtea de Apel Ploieşti), s-a apreciat că societatea este îndreptăţită la acordarea dobânzii aferente sumei TVA nelegal compensate calculate din ziua imediat următoare expirării termenului legal de 45 de zile pentru soluţionarea deconturilor de TVA şi până la data

rambursării efective.

Aşadar, 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 şi 504 zile), rezultă în mod evident că pârâta DGAMC datorează dobândă de 0.1% pe zi de întârziere, potrivit legislaţiei procedural fiscale în vigoare pentru perioada supusa analizei, respectiv dobânzi în suma totală, de 1.793.972 RON.

Curtea a reţinut ca fondate şi susţinerile reclamantei privind împrejurarea că necesitatea acordării de dobânzi de către stat în cazul rambursării cu întârziere a sumelor TVA solicitate de contribuabil se impune şi în baza aquis-uliul comunitar din materia TVA, astfel cum acesta a fost interpretat de către Curtea Europeană de Justiţie, întrucât dispoziţiile din legislaţia română referitoare la rambursarea TVA sunt rezultatul transpunerii legislaţiei comunitare din domeniul TVA, iar jurisprudenţa Curţii Europene de Justiţie în materie este obligatorie pentru instanţele din România odată cu data aderării la Uniunea Europeana.

A mai reţinut instanţa că aplicarea dobânzilor asupra sumei TVA nelegal compensate restituită efectiv societăţii cu întârziere şi achitarea efectivă a acestora se impune în baza jurisprudenţei Curţii Europene de Justiţie.

Pe cale de consecinţă, în virtutea dispoziţiilor legislaţiei naţionale şi astfel cum în mod judicios se statuează în practica constantă a instanţelor europene, curtea a reţinut că societatea reclamantă este îndreptăţită la acordarea dobânzilor pentru perioada cuprinsă între refuzul D.G.A.M.C. de a rambursa suma TVA nelegal compensată şi 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 excepţiile lipsei de obiect şi a inadmisibilităţii invocate de către pârâtă prin întâmpinarea formulată.

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

Împotriva Sentinţei nr.1069 din 14 februarie 2011 a Curţii de Apel Bucureşti, pârâta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a formulat recurs, întemeiat pe dispoziţiile art.304 pct.6 şi 9 Cod procedura civilă şi art.304[1] Cod procedura civilă (1865).

Recurenta a susţinut, în esenţă, următoarele:

1. Hotărârea pronunţată a fost dată cu aplicarea greşită a legii în ceea ce priveşte respingerea excepţiei inadmisibilităţii acţiunii.

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 şi dispoziţiile Cap.2 art.1 din OMFP nr.1899/2004, organul fiscal ar fi putut fi obligat numai la acordarea de dobânzi şi nu la recunoaşterea şi 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.

Deşi în susţinerea excepţiei, recurenta a invocat pct.3, pct.6 şi pct.7 Cap. 2 art.1 din OMFP nr.1899/2004, din motivarea sentinţei atacate nu rezultă că instanţa de fond ar fi avut în vedere şi aceste prevederi legale care dispun cu privire la competenţa 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 înţelege să renunţe la judecarea capetelor de cerere subsidiare.

Excepţia lipsei de obiect a avut în vedere capetele de cerere subsidiare, iar instanţa de fond ar fi trebuit să ia act de cererea de renunţare la judecată şi nu să respingă excepţia.

Prin hotărârea pronunţată, prima instanţă a acordat mai mult decât s-a cerut, în ceea ce priveşte anularea în tot a răspunsului nr.1059905/ 30.09.2010.

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

În ceea ce priveşte anularea răspunsului nr.1059905/ 30.09.2010 şi obligarea instituţiei la plata sumei de 1.793.972 lei reprezentând dobândă, hotărârea a fost dată cu aplicarea greşită a legii.

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

Ceea ce se sancţionează este depăşirea termenului de soluţionare a cererilor formulate şi nu modul de soluţionare a acestor cereri în sensul că soluţia dată nu ar corespunde

aşteptărilor contribuabililor.

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

Instanţa 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 instanţei de fond se observă că aceasta a avut în vedere numai termenul prevăzut de art.70 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, omiţând dispoziţiile art.70 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 şi cele ale art.104 alin.(1) şi (2) din O.G. nr.92/2003.

În ceea ce priveşte 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 judecătoreşti, s-a dispus restituirea unor sume, nu poate fi considerată ca reprezentând o depăşire a termenului de soluţionare a deconturilor de TVA, care să îndreptăţească societatea la acordarea de dobânzi.

În ceea ce priveşte jurisprudenţa Curţii Europene de Justiţie menţionată de instanţa de fond, se arată că aceasta a avut în vedere nerambursarea TVA într-o perioadă de timp rezonabilă ori, în speţă, cererile intimatei au fost soluţionate într-un termen rezonabil şi nu cu întârziere.

Referitor la jurisprudenţa Curţii Europene a Drepturilor Omului (cazul Ekko-Elda vs.Grecia), recurenta consideră că în această speţă s-a avut în vedere că instanţele greceşti au refuzat obligarea statului să plătească dobânzi motivat de faptul că legislaţia internă greacă de la momentul respectiv

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

Instanţa de fond avea posibilitatea să facă aplicarea dispoziţiilor art.274 alin.(3) Cod procedura civilă şi să micşoreze onorariu avocatului, constatând că în situaţia admiterii în parte a acţiunii, cheltuielile de judecată se pot acorda numai proporţional culpei procesuale.

Prin întâmpinare, intimata solicită respingerea recursului ca nefondat.

Excepţia inadmisibilităţii acţiunii a fost în mod legal respinsă de prima instanţă de judecată. În prezenta cauză, legea prevede calea acţiunii în justiţie pentru refuzul nejustificat al organelor fiscale de acordare a sumelor solicitate cu titlu de dobânzi pentru rambursarea cu întârziere a sumelor datorate societăţii 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 instanţei 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 şi întâmplat şi în prezentul dosar.

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

Excepţia lipsei de obiect a fost în mod legal respinsă de judecătorul fondului, deoarece prin încheierea de şedinţă din data de 1.11.2010 s-a luat act de cererea de renunţare la judecata capetelor subsidiare ale acţiunii.

Susţinerile recurentei potrivit cărora ar fi fost obligată la plata dobânzii legale este nefondată.

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

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

În mod eronat se susţine că legea ar sancţiona doar nesoluţionarea cererilor de rambursare TVA, iar nu şi neplata efectivă a sumelor solicitate în cuprinsul acestora.

În mod corect prima instanţă a acordat societăţii cheltuieli de judecată, legea nu condiţionează obligarea la plata cheltuielilor de judecată de existenţa culpei ori de o atitudine rău-voitoare a părţii ce a căzut în pretenţii.

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

„În ce măsură permite dreptul comunitar ca o legislaţie naţională 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 instanţă de judecată?”;

„În cazul în care răspunsul la întrebarea de mai sus este negativ, în cazul menţionat, dobânzile urmează a fi calculate de la data expirării termenului legal de soluţionare a deconturilor TVA şi 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 şi data anulării actelor de compensare prin hotărâri judecătoreşti, este contrară prevederilor art.183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Europei din data de 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată?”.

Totodată s-a dispus suspendarea judecării recursului până la pronunţarea Curţii de Justiţie a Uniunii Europene a hotărârii preliminare.

Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie a apreciat că este necesară şi 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 obţine din partea administraţiei fiscale a unui stat membru dobânzi de întârziere aferente rambursării efectuate tardiv de această administraţie pentru o perioadă în care erau în vigoare acte administrative care excludeau rambursarea şi care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească”.

Considerentele Înaltei Curţi – instanţa competentă să soluţioneze calea de atac extraordinară exercitată

Recursul este nefondat.

Excepţia inadmisibilităţii acţiunii a fost respinsă în mod corect de judecătorul fondului, având în vedere că dreptul şi competenţa organului fiscal de a realiza calculul dobânzilor

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

În speţă, organul fiscal a refuzat acordarea dobânzii solicitate, caz în care societatea care s-a considerat vătămată printr-un refuz nejustificat a introdus acţiune în justiţie.

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

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

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

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

Prin Sentinţa civilă nr.1069/ 14.02.2011, în practica, s-a menţionat că pârâta renunţă la susţinerea excepţiei lipsei de obiect a capetelor de cerere subsidiare.

Este adevărat că în considerentele şi dispozitivul sentinţei se dispune respingerea excepţiei lipsei de obiect, avându-se în vedere motivarea adusă fondului pricinii.

Deşi tehnica de redactare este criticabilă, aceasta nu este suficientă pentru a conduce la modificarea sau casarea sentinţei recurate, deoarece nu are relevanţă asupra soluţionării dosarului.

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

Instanţa de fond nu a acordat mai mult decât s-a cerut, deoarece explicaţiile 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 dispoziţiilor art.117 şi 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, secţiunea 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 opţiune de rambursare.

În prezenta cauză, cererea de rambursare de TVA a fost soluţionată de organul fiscal prin realizarea unei compensări cu unele datorii ale societăţii, operaţiune ce a fost anulată ca nelegală de către instanţele de contencios administrativ.

Ca urmare a anulării deciziei de compensare, cererea de rambursare de TVA a rămas nesoluţionată în termenul legal şi s-a pus întrebarea dacă în această situaţie, 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 Curţii de Justiţie a Uniunii Europene.

Prin hotărârea pronunţată, C.J.U.E. a interpretat art.183 din Directiva TVA în sensul că modalităţile de rambursare a excedentului de TVA nu pot aduce atingere principiului neutralităţii 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 reţinut că din punctul de vedere al persoanei impozabile, motivul pentru care rambursarea excedentului de TVA a intervenit cu întârziere este lipsit de importanţă, neexistând vreo diferenţă pertinentă între o rambursare târzie intervenită din cauza unei soluţionări administrative cu depăşirea termenelor prevăzute şi cea intervenită din cauza unor acte administrative care au exclus în mod nelegal rambursarea şi care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească.

Aceasta este şi interpretarea pe care judecătorul naţional este obligat, prin efectul hotărârilor C.J.U.E., să o dea problemei de drept deduse judecăţii, în sensul că, deşi s-a efectuat o compensare a datoriilor, actul fiind anulat de instanţa judecătorească, rezultă că, în fapt, rambursarea a fost efectuată cu depăşirea termenului de 45 de zile prevăzut de legislaţia naţională.

În atare situaţie, organul fiscal datorează dobânzi de întârziere în cuantumul calculat de expertiza judiciară administrată în faţa instanţei de fond şi omologată prin hotărârea pronunţată.

Faţă 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 şi completată, recursul a fost respins ca nefondat.