

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

D E C I Z I A nr.806

Dosar nr.X

Ședința de la 24 februarie 2015

Președinte: X	- Președinte secție
X	- Judecător
X	- Judecător
X	- Magistrat asistent

&&&

La data de 9 februarie 2015, s-au luat în examinare recursurile declarate de pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. împotriva sentinței civile .X. din 27 iunie 2014 a Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință de la data de 9 februarie 2015, încheiere care face parte integrantă din prezenta decizie, când, având nevoie de timp pentru a delibera, Înalta Curte a amânat pronunțarea pentru data de 16 februarie 2015 și, ulterior, pentru astăzi, 24 februarie 2015, hotărând următoarele:

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin sentința civilă .X. din 27 iunie 2014, Curtea de Apel .X. - Secția a II-a civilă, contencios administrativ și fiscal a admis, în parte, acțiunea în contencios administrativ promovată de reclamanta SC .X. SRL, în contradictoriu cu pârâtele ANAF - Direcția Generală de

Administrație a Marilor Contribuabili, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și, în consecință: a obligat părțile, în solidar, la plata către reclamantă a dobânzii convenite pentru sumele restituite în baza decontului negativ de TVA, aferent lunii martie 2009, cu depășirea termenului legal, în cuantum de .X. lei, a obligat părțile ANAF - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la plata către reclamantă a dobânzii convenite pentru sumele restituite în baza decontului negativ de TVA aferent lunii august 2008, cu depășirea termenului legal, în cuantum de .X. lei și a obligat părțile să plătească reclamantei suma de .X. lei, cheltuieli de judecată.

Pentru a pronunța această hotărâre instanța de fond a reținut că SC .X. SRL a depus deconturi de TVA cu suma negativă cu exercitarea opțiunii de rambursare TVA aferent lunilor august 2008 și martie 2009. Aceste rambursări de TVA au fost soluționate într-un termen mai mare de 45 zile fapt ce a dus la solicitarea de către SC .X. SRL de dobânzi de întârziere.

Din probațiunea administrată rezultă că decontul aferent lunii august 2008 s-a depus la DGAMC în data de 24.09.2008, suma cerută la rambursare fiind de .X. lei.

În vederea soluționării decontului, s-a demarat o acțiune inspecție fiscală, suspendată în intervalul 16.01.2009-29.01.2009, în vederea obținerii unor informații din partea Compartimentului de schimb internațional de informații din cadrul DGAMC. În 25.03.2009 a fost încheiat raportul de inspecție fiscală parțială pentru rambursarea de TVA, conform căruia suma cerută la rambursare a fost diminuată cu .X. lei. Ulterior, s-a emis Decizia de impunere nr. .X..03.2009 pe suma de .X. lei (.X. lei-.X. lei).

Suma de .X. lei a fost achitată astfel: compensare cu obligații fiscale, nota de compensare nr .X./27.08.2009, valoarea de .X. lei (compensarea s-a efectuat cu data de 24.09.2008); compensare cu obligații fiscale, nota de compensare nr .X./27.08.2009, valoarea de X lei (compensarea s-a efectuat cu data de 24.09.2008) și plata efectivă cu nota de restituire nr. .X./27.08.2009, valoarea de .X. lei (plata a fost operată în fișa pe plătitor în 28.08.2009).

Prin constatările efectuate de către expertul contabil desemnat în cauză se verifică apărările conform cărora, în cadrul compensărilor din data de 24.09.2008, a fost compensat TVA de rambursat cu datorii ale SC .X. SRL către bugetul de stat. Compensarea sumelor s-a făcut cu data de 24.09.2008, data la care a fost depus decontul de TVA cu suma negativa care reprezintă și cererea de rambursare TVA. *Cu toate acestea, sumele care sunt compensate reprezentând în principal TVA (.X. lei din totalul compensat de .X. lei), nu au fost datorate de Sc .X. SRL la data compensării ci acestea provin din deconturi de TVA a căror sume au fost scadente la alte date.*

Astfel, cei .X. lei ce fac obiectul compensării se compun din: decont TVA aprilie 2009, suma de .X. lei, cu scadența 25.05.2009 conform fișa pe plătitor; decont TVA iunie 2009, suma de .X. lei, cu scadența 25.07.2009 conform fișa pe plătitor; decont TVA iulie 2009, suma de .X. lei, cu scadența 25.08.2009 conform fișa pe plătitor; amendă, suma de X lei, cu scadența 25.05.2009 conform fișa pe plătitor (amenda nu e purtătoare de dobânzi); șomaj angajator, suma de X lei, cu scadența 25.06.2009 conform fișa pe plătitor; sănătate angajator majorări , suma de X lei, cu scadența 25.01.2009 conform fișa pe plătitor (majorările nu sunt purtătoare de dobânzi); CAS angajator majorări, suma de X lei, cu scadența 20.06.2009 conform fișa pe plătitor (majorările nu sunt purtătoare de dobânzi); impozit salarii, suma de X lei; în legătură cu această sumă, d-na expert a indicat că nu a putut determina data scadenței din fișa pe plătitor și a considerat scadența la data compensării.

În ceea ce privește decontul aferent lunii martie 2009, el s-a depus la DGAMC în data de 24.04.2009, suma cerută la rambursare a fost de .X. lei.

DGFP .X., în cadrul unei acțiuni de inspecție fiscală generală, efectuate în baza delegării de competență din partea DGAMC, a fost organul care efectuat și verificarea obligației fiscale pentru perioada vizată de acest decont. Conform susținerilor acestei pârâte, această delegare de competență a avut ca obiect efectuarea unei inspecții fiscale generale, documentul de delegare nereferindu-se și la o inspecție pentru soluționarea cu control anticipat a unui decont

negativ de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare și el fiind înregistrat în evidențele pârâtei la 4.06.2009.

Controlul fiscal a fost suspendat pe perioada 19.08.2009-4.03.2010, în vederea efectuării unui control încrucișat și solicitării unor informații din partea unor autorități fiscale din alte state membre ale UE, necesare pentru clarificarea diferitelor aspecte constatate de organul fiscal, iar în data de 26.03.2010, a fost încheiat raportul de inspecție fiscală, conform căruia suma de TVA ceruta la rambursare a fost acceptată. Ulterior, s-a emis Decizia de impunere nr. .X./02.04.2010, pentru suma de .X. lei

Suma de .X. lei a fost achitată astfel: compensare cu obligații fiscale, nota de compensare nr .X./15.04.2010, valoarea de .X. lei (compensarea s-a efectuat cu data de 24.04.2009); compensare cu obligații fiscale, nota de compensare nr .X./07.05.2010, valoarea de .X. lei (compensarea s-a efectuat cu data de 24.04.2009); plata efectivă cu nota de restituire nr. .X./07.05.2010, valoarea de .X. lei (plata a fost operata în fisa pe plătitor în 07.05.2010).

Conform celor indicate de către expert, în compensările din data de 15.04.2010 și 07.05.2010, a fost compensat TVA de rambursat cu datorii ale SC .X. SRL către bugetul de stat. Compensarea sumelor s-a făcut cu data de 24.04.2009, data la care a fost depus decontul de TVA cu suma negativa care reprezintă și cererea de rambursare TVA. Cu toate acestea, sumele care sunt compensate reprezentând TVA (.X. lei) și impozit pe profit (.X. lei), nu au fost toate datorate de SC .X. SRL la data compensării. TVA provine din deconturi de TVA a căror sume au fost scadente la alte date.

Astfel, cei .X. lei, compensații, se compun din: decont TVA august 2009, suma de .X. lei, cu scadența 25.09.2009; decont TVA septembrie 2009, suma de .X. lei, cu scadența 25.10.2009; decont TVA octombrie 2009, suma de .X. lei, cu scadența 25.11.2009; impozit profit, suma de .X. lei cu scadența 05.05.2010 conform fișei pe plătitor; impozit profit, suma de .X. lei cu scadența 05.05.2010 conform fișei pe plătitor; impozit profit, suma de .X. lei cu scadența 25.04.2010 conform fișei pe plătitor.

Data fiind această stare de fapt, d-na expert a concluzionat, luând în calcul toate solicitările instanței, următoarele:

În privința decontului TVA din august 2008:

-varianta 1.1.: perioada de soluționare a cererii de rambursare se suspenda în intervalul 16.01.2009-29.01.2009, varianta respecta logica expusa de reclamanta conform celor indicate la fila 2 a acțiunii introductive. Dobânda calculată este de .X. lei.

-varianta 1.2.: perioada de soluționare a cererii de rambursare se suspenda în intervalul 16.01.2009-29.01.2009, varianta este în acord cu punctul 3 al capitolului II din Ordinul M.F. 1899/2004. Dobânda calculată este de .X. lei.

-varianta 2.1.: perioada de soluționare a cererii de rambursare nu se suspenda în intervalul 16.01.2009-29.01.2009, varianta respecta logica expusa de reclamanta conform celor indicate la fila 2 a acțiunii introductive. Dobânda calculată este de .X. lei.

-varianta 2.2.: perioada de soluționare a cererii de rambursare nu se suspenda în intervalul 16.01.2009-29.01.2009, varianta este în acord cu punctul 3 al capitolului II din Ordinul M.F. 1899/2004. Dobânda calculată este de .X. lei.

În privința decontului TVA din martie 2009:

-varianta 3.a.1.: varianta în care dobânzile să fie calculate cu luarea în considerare a termenului legal de 45 zile pentru soluționarea cererii de rambursare, varianta respecta logica expusa de reclamanta conform celor indicate la fila 2 a acțiunii introductive. Dobânda calculată este de .X. lei.

-varianta 3.a.2.: varianta în care dobânzile sa fie calculate cu luarea în considerare a termenului legal de 45 zile pentru soluționarea cererii de rambursare, varianta este în acord cu punctul 3 al capitolului II din Ordinul M.F. 1899/2004. Dobânda calculată este de .X. lei.

-varianta 3.b.1.: varianta în care termenul de 45 zile este suspendat sau după caz prelungit în intervalul 19.08.2009-04.03.2010, varianta respecta logica expusa de reclamanta conform celor indicate la fila 2 a acțiunii introductive. Dobânda calculată este de .X. lei.

-varianta 3.b.2.: varianta în care termenul de 45 zile este suspendat sau după caz prelungit în intervalul 19.08.2009-04.03.2010, varianta este în acord cu punctul 3 al capitolului II din Ordinul M.F. 1899/2004. Dobânda calculată este de .X. lei.

Luând act de cele relevate prin probațiunea administrată, Curtea reține pertinenta celor arătate de către reclamantă, în sensul în care paratele si-au încălcat obligația legală, stabilită conform Capitolului I lit. B pct. 6 al OMFP 1857/ 2007, de a soluționa cele doua deconturi negative de TVA în termenul legal de 45 de zile de la data depunerii acestora. Totodată, acest fapt atrage în mod indubitabil obligația organelor fiscale acestui termen legal și data la care sumele datorate reclamantei s-au stins, fie prin compensare, fie prin plata efectivă în favoarea reclamantei.

O primă precizare considerată necesară de către Curte în acest context este legată de faptul că, deși prin cererile în probațiune formulate, reclamanta părea că înțelege să conteste însăși modalitatea de soluționare a celor două deconturi, apreciind că nu era necesară efectuarea unor inspecții fiscale anticipate, prin apărările dezvoltate ulterior, nu a înțeles să reitereze această poziție.

De altfel, instanța reține că, raportat la prev. art. Capitolului III, lit. B din OMFP nr. 1857/2007, încadrarea reclamantei în categoria contribuabililor cu risc fiscal mare, în cazul cărora soluționarea deconturilor se realizează numai cu inspecție fiscală anticipată, s-a făcut în mod corect (f. 238, vol. II).

Apoi, este necesară analiza apărărilor invocate de către DGRFP .X., pentru AJFP .X., conform cărora nu poate fi obligata la plata dobânzilor de întârziere solicitate de către reclamantă, având în vedere ca a fost implicata, în temeiul unei delegări de competență, exclusiv la derularea unei inspecții fiscale generale, obiectul inspecției fiscale derulate de către aceasta nefiind soluționarea decontului negativ de TVA aferent lunii martie 2009.

În acest context, petenta remarcă corect că această pârâtă avea în realitate cunoștința de faptul ca inspecția fiscală pe care o derula viza totodată și soluționarea decontului negativ de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii martie 2009. Acest aspect rezulta în mod

explicit din documentele care au fost depuse de către DGRFP .X. la dosarul cauzei, dar și din chiar poziția procesuala a paratei, care recunoaște faptul ca încă înainte de expirarea termenului de soluționare a decontului negativ de TVA aferent lunii martie 2009, i s-a comunicat faptul că face obiectul acestui control și soluționarea acestuia, acțiune care urma a fi întreprinsă în cadrul inspecției fiscale generale (f. 131, vol. V).

Așa fiind, va fi validată teza avansată de reclamantă, conform căreia raționamentul de care se prevalează DGRFP .X. este unul excesiv de formalist, întrucât, atâta vreme cat inspecția fiscală a vizat în concret și soluționarea decontului negativ de taxa cu opțiune de rambursare, iar rezultatul acestui control l-a constituit și acceptarea la rambursare a acestei sume, este indiferenta natura controlului în cadrul căruia s-au desfășurat aceste operațiuni punctuale, astfel încât organele fiscale erau obligate sa respecte termenul imperativ de 45 de zile instituit de lege pentru soluționarea decontului în discuție.

Corect se relevă că o altă interpretare ar conduce la concluzia ca organele fiscale au un control direct asupra posibilității de a eluda termenul imperativ stabilit în sarcina lor.

Continuându-se raționamentul, justificat se susține că nu poate fi reținută nici împrejurarea potrivit căreia a fost necesara suspendarea inspecției fiscale raportat la necesitatea obținerii unor informații de la terți, de vreme ce raportul de inspecție fiscală emis de către DGFP .X. a fost în final întocmit tot sub rezerva reverificării, demers care putea fi realizat încă de la început pentru a evita tergiversarea soluționării decontului negativ de TVA cu opțiune de rambursare (f. 177, din dosarul de fond din primul ciclu procesual).

Drept consecință, nu are nicio importanță faptul că această parte a fost încunoștințată cu privire la delegarea de competență cu 13 zile înainte de expirarea termenului de 45 de zile și că decontul de TVA i-a fost transmis abia peste încă 5 zile, după cum nu poate fi reținut nici că ea nu are atribuții în ceea ce privește administrarea fiscală a reclamantei, care se încadrează în categoria marilor contribuabili.

Aceasta întrucât ambele părți, independent de atribuțiile lor specifice, reprezintă Statul Român, în raportul juridic dedus judecății, în ceea ce privește situația fiscală a reclamantei, având obligația de a-și organiza serviciile de așa manieră încât să se alinieze la toate exigențele stabilite în sarcina sa, deduse din modul în care CJUE a interpretat legislația comunitară în materie de TVA, asigurând și dreptul petentei la o administrație deschisă și eficientă.

Astfel, la nivelul Uniunii Europene există o serie de documente care subliniază principiile care stau la baza relației administrație-cetățean, a activității cu publicul pe care acesta o desfășoară. Principii precum legalitatea, nondiscriminarea, proporționalitatea dintre măsurile întreprinse și scopul urmărit, precum și consistența actului de conduită în sectorul administrativ se regăsesc în documentele Uniunii Europene, deziderate care sunt de natură să asigure o activitate de administrare în respectul drepturilor și intereselor legitime ale cetățenilor.

Din perspectiva reclamantei, nu importă care sunt delimitările de competențe între diferitele structuri fiscale, ci numai faptul că ambele părți au fost implicate în activitatea de soluționare a decontului aferent lunii martie 2009, care nu a fost finalizată în termenul de 45 de zile. Instanța este menită să tranșeze o situație în care particularul invocă faptul că administrația are obligația de a-și defini în mod clar exigențele și de a-și respecta angajamentele luate, practica administrativă creată fiind de natură să-i nege un drept consacrat pe cale legală.

Astfel, potrivit principiului comunitar al certitudinii juridice și conform jurisprudenței constante a CEDO, o soluție dispusa printr-o lege sau prin alt act normativ trebuie implementată cu o claritate și o coerență rezonabilă pentru a evita pe cât posibil insecuritatea juridică și incertitudinea pentru subiecții de drept la care se referă măsurile de aplicare a acestei soluții. Conform unei teze unanim acceptate, incertitudinea - fie ea legislativă, administrativă sau provenind din practicile aplicate de autorități - este un factor important ce trebuie luat în considerare pentru a aprecia conduita

culpabilă a statului - prin organele sale abilitate - în luarea unei măsuri, mai ales în materie fiscală.

Așadar, instanța a fost pusă în situația de a se pronunța asupra întinderii efectelor produse de o situație specifică în care statul, prin organele sale, a reacționat cu întârziere și nu a soluționat în termen un decont TVA, cu ignorarea obligațiilor ce îi revin în această materie, deduse din aplicarea principiului neutralității fiscale, motive pentru care, în ceea ce privește decontul lunii martie 2009, a dispus antrenarea răspunderii solidare a celor două părți.

În continuare, Curtea a constatat că, prin raportare la apărările și textele legale incidente în cauză, este necesar să se pronunțe asupra cuantumului datorat reclamantei, din două perspective.

Astfel, o primă chestiune adusă în discuție este cea legată de limitele aplicabilității în cauză a prev. art. 70 alin. 2 din OG nr. 92/2003, iar cea de-a doua privește valențele ce pot fi acordate textului punctului 3 al Capitolului II din OMFP nr. 1899/2004.

Cu privire la suspendarea inspecției fiscale, reclamanta afirmă justificat că, în înțelesul Ordinului nr. 1857/2007, prelungirea termenului de 45 de zile are caracter de absoluta excepție, iar aceasta prelungire nu poate interveni decât anterior expirării termenului. În caz contrar, așa cum s-a întâmplat și în speța de față, organele fiscale nu ar proceda la respectarea termenului de 45 de zile, invocând ulterior expirării acestuia orice motiv formal pentru a justifica aceasta depășire a lui.

De altfel, această chestiune a fost tranșată, chiar la nivelul ÎCCJ, prin decizia nr. 1084/2012, statuându-se în sensul că, în cazul în care organul fiscal considera necesară prelungirea duratei controlului, o poate face, dar această împrejurare nu este de natură să nege, în substanță, dreptul contribuabilului la dobânzi pentru întârzierea rambursării sumelor solicitate cu titlu de TVA.

Corect relevă petenta că acest raționament al ÎCCJ a fost rezultatul invocării celor cuprinse în Hotărârea CJUE din data de 12 mai 2011, pronunțată în cauza C-107/10, conform căroră: "*În lumina principiului neutralității fiscale, art. 183 din Directiva 2006/112/CE, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/138, trebuie interpretat în sensul*

că se opune unei reglementari naționale potrivit căreia termenul normal de rambursare a excedentului de taxă pe valoare adăugată la expirarea căruia sunt datorate dobânzi de întârziere aferente sumei care trebuie restituită este prelungit în cazul inițierii unui control fiscal, aceasta prelungire având drept consecință faptul că dobânzile sunt datorate doar de la data finalizării controlului”.

Astfel, maniera de interpretare a textului art. 70 alin. 2 C. Proc. Fiscală, avansată de către părâte, este contrară celor statuate de către CJUE, motiv pentru care nu va fi îmbrățișată. O altfel de poziție ar fi de natură să încalce prev. art. 148 alin. 2 și 4 din Constituția României și din Tratatul de aderare a României la UE, precum și obligațiile stabilite în sarcina judecătorului național de jurisprudență pertinentă a Curții de Justiție (cauza Simmenthal).

Așa fiind, organele de specialitate pot prelungi durata controlului, însa datorează dobânzi pentru întârzierea rambursării sumelor solicitate cu titlu de TVA.

Apoi, trebuie amintite și valențele pe care o altă soluție le-ar avea, din perspectiva necesității respectării principiului nediscriminării, ÎCCJ relevând, prin aceeași decizie, că "...daca nu s-ar acorda dobânzi unui contribuabil care beneficiază de rambursarea TVA cu întârziere, acesta s-ar afla într-o poziție de discriminare fata de alt contribuabil competitor de-al sau, care ori nu a fost pe poziție de rambursare de TVA (respectiv suma TVA aferenta achizițiilor sale a fost mai mare decât suma TVA aferenta livrărilor sale), ci pe poziție de plata TVA (adică suma TVA aferenta achizițiilor sale a fost mai mica decât suma TVA aferenta livrărilor sale), ori care a beneficiat de o rambursare imediata și fără întârziere a TVA, ceea ce potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție ar fi de neconceput."

Drept consecință, atât la nivel european, cât și la nivel național, a fost confirmat faptul că prin instituirea termenului imperativ de 45 de zile, organul fiscal datorează dobânzi în favoarea reclamantei de la data împlinirii acestui termen, independent de motivul invocat în susținerea soluționării cu întârziere a deconturilor de TVA, nerespectarea termenului de 45 de zile constituind o faptă ilicită, de

natură să atragă răspunderea patrimonială administrativă a pârâtelor, conform prev. art. 124 și art. 120 alin. 7 C.pr.fisc.

Deși Curtea de apel nu a contestat împrejurarea că circumstanțele în care și-a desfășurat activitatea reclamanta erau complexe, poziția pârâtelor nu explică de ce inspecțiile fiscale nu au fost demarate cu celeritate, de ce suspendarea lor nu a intervenit în termenul de 45 de zile și nu justifică, în primul rând, necesitatea suspendării, din perspectiva faptului că, în ambele cazuri, pârâtele s-au prevalat de rezerva unor verificări ulterioare.

Or, toate aceste deficiențe justifică admiterea acțiunii, urmare a constatării faptului că activitatea pârâtelor nu a fost organizată de o manieră care să respecte exigențele principiului neutralității fiscale în materie de TVA, cu consecințe patrimoniale care pot fi reparate doar prin apelarea la mecanismul instituit prin art. 120 alin. 7 C.pr.fisc.

Apoi, cu referire la incidența punctului 3 al Capitolului II din OMEF 1899/2004, Curtea de Apel a achiesat la poziția reclamantei, în acord cu care incidența și interpretarea acestuia nu poate fi analizată decât în corelare cu punctul 2 al aceleiași secțiuni din ordinul menționat.

Astfel, punctul 2 statuează, ca și regula generală, că "Dobânda se calculează începând cu ziua imediat următoare expirării termenului prevăzut la pct. 1 sau a celui prevăzut la cap. I pct. 4 alin. (3), după caz, până în ziua înregistrării, inclusiv, a operațiunii de compensare și/sau a operațiunii de restituire ori rambursare a eventualelor diferențe rămase după efectuarea compensării, în conturile bugetare corespunzătoare, cu excepția impozitului pe venit". Prin excepție, potrivit punctului 3, "Dobânda se calculează de organul fiscal competent numai asupra sumei care a fost aprobată a fi restituită, după efectuarea operațiunii de compensare, care se înmulțește cu numărul de zile determinate conform pct. 2 și cu nivelul dobânzii prevăzute la art. 115 alin. (5) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată".

În acest context, compensarea la care face referire punctul 3 al ordinului menționat vizează în realitate compensarea care intervine

la data la care încep să curgă dobânzile de întârziere în favoarea contribuabilului. Astfel, dacă la momentul la care încep să curgă dobânzile în favoarea contribuabilului (așadar, la data la care expira termenul instituit în sarcina organelor fiscale pentru soluționarea deconturilor negative de TVA), există obligații de plată scadente ale contribuabilului față de bugetul general consolidat, va opera compensarea, iar dobânzile vor fi datorate în continuare exclusiv pentru sumele rămase de restituit în urma compensării.

Corect se arată de reclamantă că o altfel de interpretare ar genera următoarele consecințe: pe de o parte, dobânzile ar curge înainte de a fi constituită în mod legal baza lor de calcul; astfel, momentul de la care curg dobânzile în favoarea contribuabilului este fără dubiu momentul la care a expirat termenul de soluționare a cererii. Or, momentul la care se efectuează compensările este în mod evident ulterior acestui moment, neputând fi acceptat faptul că ar putea opera, *cu efect retroactiv*, reducerea bazei de calcul a dobânzilor de întârziere datorate contribuabilului.

Pe de altă parte, această interpretare ar permite organelor fiscale ca din culpa lor exclusivă (manifestată prin nesoluționarea în termenul legal al deconturilor) să urmărească ca în sarcina contribuabilului să devină scadente obligații de plată, fapt care s-ar solda cu diminuarea artificială a dobânzilor de întârziere datorate; cu alte cuvinte, această interpretare ar da organelor fiscale o metoda directă de control asupra dobânzilor pe care le vor achita efectiv contribuabilului, fiind posibil inclusiv ca aceste dobânzi să nu fie niciodată datorate, ca urmare a faptului că respectivul contribuabil acumulează suficiente obligații de plată pentru a compensa integral sumele supuse restituirii, caz în care, în această interpretare, nu ar mai exista baza de calcul pentru dobânzi.

Plecând de la aceste repere, instanța de fond a constatat că din raportul de expertiză întocmit în cauza, rezultă că toate obligațiile de plată ale reclamantei față de bugetul general consolidat au devenit scadente ulterior momentului la care a expirat termenul stabilit în sarcina organelor fiscale de a soluționa cele două deconturi negative cu opțiune de rambursare. Or, în aceste condiții, punctul 3 al

Capitolului II din OMEF 1899/2004 nu își regăsește aplicabilitatea, urmând ca dobânzile cuvenite reclamantei să se calculeze asupra întregii sume cuprinse în deconturile negative de taxă, aprobată la rambursare în totalitate de către organele fiscale competente.

O altă interpretare ar fi în dezacord cu cele statuate de către CJUE în cauza C-107/10, relevante fiind cele consemnate în paragrafele 51, 57, 58, în cadrul cărora se subliniază faptul că dobânda trebuie să curgă începând cu ziua în care excedentul de TVA trebuia să fie restituit, în caz contrar, fiind creată o sarcină suplimentară pentru persoana impozabilă, care nu este justificată, expunând-o unui risc financiar mare, dezavantajul economic astfel rezultat trebuind a fi compensat prin plata dobânzilor.

Pe cale de consecință, suma cuvenită reclamantei cu titlu de dobânzi, așa cum a fost aceasta evidențiată în raportul de expertiză întocmit în cauză, este în quantum de .X. lei (suma aferentă decontului aferent lunii august 2008) și respectiv de .X. lei (suma aferentă decontului aferent lunii martie 2009), aceasta din urmă fiind impusă în sarcina ambelor părți, totalizând .X. lei.

Așa fiind, acțiunea a fost admisă în parte, datorită diferenței dintre suma ce a făcut obiectul judecății (.X. lei), nefiind formulată vreo precizare de acțiune, anterior lăsării cauzei în pronunțare, reclamanta neînțelegând să se prevaleze nici de disp. art. 132 alin. 2 C.pr.civ. de la 1865.

Împotriva acestei hotărâri, în termen legal, au formulat recurs părțile Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X..

În recursului său Agenția Națională de Administrare Fiscală a arătat, în esență, următoarele:

Instanța de fond a obligat Agenția Națională de Administrare Fiscală la plata dobânzilor cu stabilirea cuantumului acestora fără să ia în considerare că soluționarea cererii se face de organul fiscal competent, potrivit OMFP nr.1899/2004, astfel încât acțiunea în contencios administrativ apare ca inadmisibilă, atât a vreme cât

reclamanta nu a formulat o contestație în procedura administrativă, ci s-a adresat direct instanței de judecată.

În mod greșit instanța a reținut că pârâtele și-au încălcat obligația legală de a soluționa cele două deconturi negative de TVA în termenul de 45 de zile, prevăzut de lege, de la data depunerii acestora, în condițiile în care reclamanta se încadrează în categoria de risc fiscal mare, astfel încât deconturile cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, aferente lunilor august 2008 și martie 2009, nu puteau fi soluționate decât cu inspecție fiscală anticipată.

Astfel, pentru decontul lunii august 2008 s-a întocmit raport de inspecție fiscală în baza căreia a fost emisă decizia de impunere nr. .X..03.2009, care reprezintă decizia de rambursare, conform OMFP nr. 1857/2007, fiind diminuată suma de .X. lei, solicitată la rambursare, cu .X. lei, având în vedere că la data soluționării decontului TVA, reclamanta figura cu debite la bugetul de stat, în valoare de .X. lei s-a proceda, conform art. 116(1) și art. 117(6) din Codul de procedură fiscală, la compensarea acestor debite cu TVA de rambursat. Totodată, a fost întocmită nota de restituire nr. .X./27.08.2009 pentru suma de .X. lei, care a fost operată la data de 28.08.2009, conform selecției naționale de soluționare a deconturilor cu sume negative, cu opțiune de rambursare, aferentă lunii august 2009,

În ceea ce privește decontul aferent lunii martie 2009, a fost întocmit raport de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă decizie de impunere fiscală, decizie de nemodificare a bazei de impunere și dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 16.06.-18.08.2009 și 05.03.-24.03.2010, fiind o perioadă suspendată în temeiul prevederilor art.104 alin.(4) și (5) din O.G. nr.92/2003 și ale art.2 lit.a), c) și g) din O.P.A.N.A.F. nr.708/2006, având în vedere necesitatea efectuării unui control încrucișat și solicitării unor informații de la autorități fiscale din alte state membre ale Uniunii Europene.

Având în vedere că, la data soluționării decontului de TVA, intimata-reclamantă figura cu debite restante la bugetul de stat în cuantum total de .X. lei, acestea au fost compensate din TVA de rambursat prin notele de compensare nr..X./15.04.2010 și .X./07.05.2010, notele de compensare fiind operate de ATCPMB în data de 21.04.2010 și, respectiv, 07.05.2010.

Totodată, a fost întocmită și nota de restituire nr. .X./07.05.2010 pentru suma de .X. lei, care a fost operată de ATCPMB în data de 07.05.2010.

De asemenea, prin adresa nr..X./P/I.T. din data de 06.06.2012, Inspectoratul General al Poliției Romane-I.P.J. Sibiu-Serviciul de Investigare a Fraudelor solicita informații cu privire la intimata-reclamantă în legăturile cu rambursările de TVA în perioada 01.01.2009 până în prezent, vizând în special livrările intracomunitare.

Așadar, la data înregistrării ambelor deconturi de TVA în discuție, procedura de soluționare aplicabilă era cea reglementată de O.M.E.F. nr.1857/2007, iar conform acesteia, în cazul S.C. .X. S.R.L. era obligatoriu ca cererile de rambursare să se soluționeze cu control anticipat.

Prin urmare, având în vedere și dispozițiile art.70 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, rezultă fără putință de tăgadă că, în prezenta cauză nu se poate reține nerespectarea dispozițiilor alin.(1) ale dispoziției legale indicate anterior și nici incidența prevederilor art.124 din O.G. nr.92/2003, așa, cum în mod greșit, a reținut instanța de fond.

De asemenea, în mod greșit, reține instanța de fond că "organele de specialitate pot prelungi durata controlului, însă datorează dobânzi pentru întârzierea rambursării sumelor solicitate cu necesitatea suspendării inspecției fiscale..."

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 104(6) din Codul de procedură fiscală, perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată, acestea nu se includ în calculul duratei inspecției, conform alin.1 și 2 din acest act normativ.

În ceea ce privește obligarea la plata cheltuielilor de judecată se impune ca o astfel de cerere să fie respinsă ca nefondată,

având în vedere aplicarea corectă a legislației fiscale de către organele de control .

În subsidiar, se impune diminuarea onorariilor solicitate, raportat la complexitatea cauzei și a activității depuse, potrivit art. 274(2) din Codul de procedură civilă.

În condițiile în care acțiunea reclamantei a fost admisă în parte, sunt aplicabile dispozițiile art. 276 Cod procedură civilă potrivit căruia: "Când pretențiile fiecărei părți au fost încuviințate numai în parte, instanța va aprecia în ce măsură fiecare din ele poate fi obligată la plata cheltuielilor de judecată, putând face compensarea lor."

În recursul său Direcția Generală a Finanțelor Publice .X.-Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a arătat, în esență, următoarele:

Hotărârea pronunțată de instanța de fond este netemeinică și, totodată, insuficient argumentată, fiind incidente motivele de modificare prevăzute de dispozițiile art. 304 pct.9 și art. 304¹ Cod procedură civilă.

Prin adresa nr. .X./22.05.2009, Agenția Națională de Administrare Fiscală a delegat în favoarea Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. competență pentru efectuarea unei inspecții fiscale generale la SC.X. SRL .X.-.X., având ca obiective verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și a operațiunilor relevante pentru impozitul pe profit, TVA, impozitul pe venit, precum și pentru alte impozite și taxe.

În perioada de referință, 1.09.2008-30.04.2009, a fost cuprinsă și verificarea cererii de rambursare a TVA în sumă de .X. lei, cerere depusă de către reclamantă prin decontul TVA aferent lunii martie 2009.

Începând cu 19.08.2009 a fost suspendată inspecția fiscală aflată în derulare, în vederea îndeplinirii condițiilor privind necesitatea efectuării unui control încrucișat, a obținerii unui punct de vedere de la Ministerul Finanțelor Publice și a solicitării unor informații suplimentare de la autorități fiscale din alte state membre ale Uniunii Europene, prevăzute la art. 2 lit. a), c) și g) din Ordinul

Președintelui A.N.A.F. nr. 708/2006, privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale.

În aceste condiții a fost emis de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală referatul nr. .X./18.08.2009 pentru suspendarea inspecției fiscale.

Motivarea și obiectul acțiunilor necesare pentru finalizarea inspecției fiscale și care au dus la suspendarea inspecției fiscale au constat în aceea că inspecția fiscală aflată în derulare la societatea în cauză a impus solicitarea unor precizări ale unor direcții de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice privind tratamentul fiscal din punct de vedere ai TVA aplicabil activității de vânzare de către S.C. .X. S.R.L. a unor cartele telefonice prepay către persoane juridice care au sediul în Ungaria. Motivat de suspiciunile prezentate în Notele nr. .X., organul de inspecție fiscală a considerat necesară obținerea unor informații suplimentare de la autoritățile din Cehia, Ungaria, Marea Britanie și Olanda în legătură cu tranzacțiile efectuate între societatea reclamantă și o serie de societăți comerciale cu sediul în țările anterior indicate. De asemenea, au existat incertitudini cu privire la prestarea efectivă a unor servicii de publicitate facturate de S.C. .X. S.R.L. .X. către societatea reclamantă, aspect pe care instanța de fond nu a binevoit a-l avea în vedere la deliberare.

Reluarea inspecției fiscale a fost depusă la data de 4.03.2011 urmare a încetării condițiilor care au generat această măsură, raportul de inspecție fiscală a fost întocmit la 24.03.2010, iar decizi de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare a fost emisă la data de 26.03.2010.

În speță, verificarea pe obligația TVA care să se pronunțe și în legătură cu rambursarea, s-a realizat în contextul inspecției generale care a vizat și obligația fiscală în cauză pe întreaga perioadă scursă de la verificarea anterioară, aspect pe care instanța de fond trebuia să-l aibă în vedere cu ocazia pronunțării soluției criticate în dosarul pendinte.

Motivația ce a determinat suspendarea inspecției a vizat și taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care fără informațiile solicitate

verificarea în vederea soluționării decontului respectiv nu putea fi realizată și finalizată. Tocmai din aceste motive, în cauză nu pot fi luate în considerare concluziile înserate în cuprinsul raportului de expertiză contabilă judiciară în condițiile în care nu se face vreo referire la acțiunea de inspecție fiscală efectuată de organele de inspecție fiscală, sens în care acesta nu este de natură a influența în vreun fel rezultatele controlului în condițiile în care calculul dobânzilor excede inspecției propriu-zise.

Față de acestea acțiunea revindicativă a reclamantei - intimată nu are un fundament legal. În niciun caz nu se poate avea în vedere ca întârziere și intervalul de suspendare, astfel cum în mod greșit a reținut instanța de fond în considerentele soluției criticate, aceasta în condițiile în care posibilitățile de acțiune ale organelor de inspecție fiscală au fost la maxim restricționate de întârzierea (relativ la decontul de TVA în cauză) în primirea documentelor de promovare a acțiunii de inspecție.

În ceea ce privește cheltuielile de judecată se impune respingerea ca neîntemeiat a acestui capăt de cerere, având în vedere că nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 274 alin.1 din Codul de procedură civilă.

Recursurile sunt fondate, sub aspectul celor ce urmează a fi expuse în continuare:

Criticile recurentei Agenția Națională de Administrare Fiscală, în sensul că acțiunea promovată de reclamanta SC .X. SRL, .X.-X., ar fi trebuit respinsă ca inadmisibilă, nu pot fi primite. În esență, recurenta susține că demersul judiciar al reclamantei este inadmisibil atâta vreme cât aceasta nu a formulat, anterior sesizării instanței de contencios administrativ, o cerere de acordare a dobânzilor, adresată organului fiscal competent, potrivit OMF nr. 1899/2004, pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal. Această chestiune, observă Înalta Curte, a fost tranșată irevocabil în primul ciclu

procesual de către instanța supremă, intrând astfel sub autoritatea de lucru judecat.

Prin Decizia civilă nr.7511/29.11.2013, Înalta Curte a statuat că o contestație formulată în condițiile prescrise de OMF nr. 1899/2004 nu este necesară anterior sesizării instanței de contencios administrativ, că în astfel de situații „nu sunt aplicabile prevederile art. 205 și următoarele Cod de Procedură Fiscală, dat fiind faptul că procedura prealabilă în acest caz o constituie depunerea cererii de restituire a sumelor. De altfel, fiind vorba despre refuzul organului fiscal de a emite un act, în acest caz în mod cert nu este necesară o nouă cerere pentru că autoritatea publică nu a emis un act pe care să îl poată eventual revoca. Practic, refuzul de a emite actul, de a soluționa cererea, se circumscrie sferei controlului instanței de contencios administrativ, iar asimilarea a avut ca scop instituirea pentru persoana respectivă, căreia i s-a refuzat emiterea unui act, a dreptului de acces la justiție care ar putea fi îngădit nejustificat prin impunerea unei proceduri prelabile împovărătoare (fila 50 dosar recurs-primul ciclu procesual).

De asemenea, nu poate fi primită nici critica recurenței DGRFP .X., referitoare la insuficienta argumentare a hotărârii judecătorești recurate.

Sub acest aspect, observă Înalta Curte, sentința instanței de fond este clară, precisă, raționamentul judecătorului pe care s-a fundamentat soluția de admitere în parte a acțiunii, cu consecința obligării pârâtelor la plata dobânzilor pentru sumele restituite în baza deconturilor negative de TVA, aferente lunilor martie 2008 și august 2008, fiind clar explicat. În rezumat, hotărârea judecătorească atacată satisface pe deplin exigențele art. 261 pct.5 din Codul de procedură fiscală.

Instanța de recurs nu împărtășește însă opinia judecătorului fondului în privința interpretării prevederilor art. 70 din Codul de procedură fiscală. Sub acest aspect, Înalta Curte constată că instanța de fond a reținut în mod eronat că pârâtele au soluționat, cu depășirea termenului legal, cererile de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, restituită în baza deconturilor aferente lunilor

august 2008 și martie 2009, observând că solicitările respective nu au fost rezolvate în 45 de zile de la înregistrarea acestora, conform art. 70 alin.1 din Codul de procedură fiscală.

Conform judecătorului fondului, soluționarea cererilor la o dată ulterioară intervalului de timp prescris în art. 70 alin.1 din OG nhr.92/2003, echivalează cu depășirea termenului legal de soluționare a cererilor, ceea ce, automat, justifică acordarea de despăgubiri, deoarece conduita autorităților pârâte demonstrează refuzul rezolvării cererilor în condițiile legii.

Această interpretare a prevederii legale precitate este eronată și se bazează pe examinarea trunchiată a art.70, ignorându-se alin.2 al aceluiași articol. În acest din urmă text, legislatorul a precizat că „În situațiile în care, pentru soluționarea cererii, sunt necesare informații suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate”. În consecință, rezultă cu puterea evidenței că art. 70(1) nu fixează în termeni inderogabili interdicția depășirii celor 45 de zile, cum consideră prima instanță, fiind permisă soluționarea contestațiilor la o dată ulterioară, în ipoteza în care autoritatea investită cu competența de soluționare a cererii are nevoie de date suplimentare.

Un fapt necontestat este acela că reclamanta SC .X. SRL se încadrează în categoria contribuabililor de risc fiscal mare, iar potrivit dispozițiilor Ordinului nr. 1857/2007 privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoare adăugată cu opțiune de rambursare, cele două deconturi aferente lunilor august 2008 și martie 2009, nu puteau fi soluționate decât cu inspecție fiscală anticipată.

Apare așadar ca excesivă interpretarea instanței de fond a prevederilor art. 70(2) din Codul de procedură fiscală, în sensul că prelungirea termenului de 45 zile nu ar putea fi făcută decât înăuntrul termenului, deoarece ignoră o normă inderogabilă care obligă în prealabil la efectuarea unui control anticipat.

Astfel, conform instanței de fond, cererea reclamantei ar trebui satisfăcută doar pentru că, indiferent de motiv, pârâta

Agencia Națională de Administrare Fiscală nu s-ar fi încadrat în termenul prevăzut de art. 70(1), fără nici o verificare prealabilă a temeiniciei cererii. Apoi interpretarea este excesivă și raportat la starea de fapt din speță, în condițiile în care existau suspiciuni cât se poate de serioase în ceea ce privește realitatea unor tranzacții efectuate de reclamantă. Acceptând opinia judecătorului fondului, în pofida acelor suspiciuni, situație care reclamă în mod indubitabil o verificare temeinică din partea autorităților fiscale, Agenția Națională de Administrare Fiscală ar fi trebuit să ignore Ordinul nr. 1899/2004 și să nu efectueze verificarea anticipată, și, de asemenea, să nu solicite informațiile suplimentare de care avea nevoie, ci doar să dea curs cererii formulată de reclamantă, ceea ce însă nu poate fi primit.

Deși, așa cum a arătat instanța de fond, organele fiscale în situația în care nu s-ar încadra în termenul de 45 de zile, ar putea invoca ulterior expirării termenului motive formale pentru a justifica depășirea lui, acest lucru nu s-a întâmplat în speță.

Sub acest aspect, rezultă cu evidență că unele operațiuni efectuate de reclamantă, cum ar fi tranzacțiile cu firmele maghiare .X., era necesar să fie verificate datorită existenței unor suspiciuni cu privire la realitatea acelor tranzacții. Existau suspiciuni serioase în legătură cu tranzacționarea cu suma de .X. Euro, în primul caz, și cu suma de .X. Euro, în cel de-al doilea caz, unor cartele telefonice (de reîncărcare și SIM), ce fuseseră achiziționate de reclamantă de la SC .X. și SC .X., care nu puteau fi folosite decât pe teritoriul României, respectiv doar în zona de acoperire a celor două companii de telefonie mobilă. De asemenea, și alte tranzacții ale reclamantei se impunea a fi verificate, așa cum este cazul celor efectuate cu .X.BV, firmă olandeză ce figurează pe lista .X. (baza de date care monitorizează tranzacții realizate de societăți care sunt implicate în fraudele de tip carusel) .

Așadar, măsura de prelungire a duratei controlului, conform art. 70(2) din Codul de procedură fiscală apare în speța de față ca fiind deplin îndreptățită, dar și în acord cu jurisprudența CJUE, Curtea de la Luxemburg statuând în Hotărârea din 12 mai 2011,

pronunțată în cauza C 107/10 că statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate (§ 52), precum și că termenul de rambursare a excedentului de TVA poate fi prelungit în vederea efectuării unui control fiscal, prelungire care însă trebuie să nu depășească o durată rezonabilă, în măsura în care această prelungire nu depășește ceea ce este necesar pentru îndeplinirea controlului (§ 53).

Inspecțiile fiscale demarate în baza art. 70(2) din Codul de procedură fiscală au fost la un moment dat suspendate, instanța de fond apreciind măsura ca fiind nejustificată, în condițiile în care pârâtele s-au prevalat de rezerva unor verificări ulterioare. Conform instanței, întocmirea raportului de inspecție fiscală se impunea să se realizeze încă de la început sub această rezervă, pentru a se evita tergiversarea soluționării deconturilor.

Opinia instanței de fond este și în această privință greșită, constată Înalta Curte. Suspendarea inspecțiilor fiscale s-a produs în baza art. 104(4) și (5) din OG nr.92/2003 și ale art. 2 lit.a, c și g din Ordinul nr. 708/2006 al Președintelui ANAF, având în vedere necesitatea efectuării unui control încrucișat și solicitării unor informații de la autorități fiscale din alte state membre ale Uniunii Europene. În ceea ce privește încheierea rapoartelor de inspecție fiscală sub rezerva unor verificări ulterioare, aceasta nu se datorează, cum crede prima instanță, manierei defectuoase în care s-a desfășurat activitatea celor două pârâte ci faptului că suspiciunile privind realitatea tranzacțiilor încheiate de reclamantă cu parteneri din alte state UE nu au putut fi înlăturate. Astfel, conform răspunsului autorităților din Ungaria firma cu privire la care trebuiau făcute verificări fusese radiată din anul 2009, clădirea sediului firmei era demolată, la adresa indicată figurând un teren viran (fila 119, vol.I). La rândul lor autoritățile din Olanda au comunicat că .X. BV este filiala olandeză a .X. Israel, un .X. pentru comercializarea telefoanelor mobile, că .X. BV nu are birou și nici posibilități de depozitare în Olanda, și că toate activitățile firmei se

desfășoară în Israel (fila 139, vol.I). În fine, autoritățile maghiare, în legătură cu alt partener comercial al reclamantei, au informat autoritățile române că bunurile cumpărate în 2007 au fost vândute către .X. Kft, iar bunurile cumpărate în 2008 au fost revândute unei societăți comerciale din Slovacia (fila 126, vol.I). Prin urmare, este cât se poate de evident că noi verificări se impuneau a fi făcute față de informațiile furnizate până la momentul respectiv.

Cu toate acestea, conform celor statuate de CJUE rambursarea taxei pe valoarea adăugată trebuie efectuată într-un termen rezonabil, iar modul de rambursare adoptat să nu implice nici un risc financiar pentru persoana impozabilă (§ 33, cauza C-107/10). În această chestiune Curtea de la Luxemburg a mai statuat că deși statele membre dispun de o anumită libertate în stabilirea condițiilor de rambursare a excedentului de TVA, aceste condiții nu pot aduce atingere principiului neutralității fiscale, punând persoana impozabilă în situația de a suporta, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe. Prin urmare, având în vedere că termenul normal de rambursare a fost depășit, reclamanta din prezenta cauză este îndrituită să obțină dobânzi de întârziere, astfel încât să fie compensată pentru dezavantajul economic suferit.

Trebuie subliniat însă, observă Înalta Curte, că pentru cazurile în care rambursarea TVA s-a făcut prin compensare, modalitate ce nu intră în conflict cu prevederile art. 183 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/138, (C-107/10) nu există nici o justificare pentru a considera că prevederile pct.3 din Ordinul nr. 1899/2004 nu sunt aplicabile. Cum compensarea este un mod legal de rambursare a excedentului de TVA, dobânda acordată reclamantei trebuie calculată în condițiile prescrise în prevederea legală menționată, numai asupra sumei care a fost aprobată a fi restituită, după efectuarea operațiunii de compensare.

Așa fiind, reclamantei din prezenta cauză i s cuvin dobânzi de întârziere, conform pct.3 din Capitolul II al Ordinului nr. 1899/2004, în cuantum de .X. lei (variantea 3.b.2 din expertiza contabilă efectuată în cauză), aferente decontului din martie 2009.

În ceea ce privește acordarea dobânzilor de întârziere aferente decontului din august 2008, cererea este nefondată, întrucât organele fiscale nu au depășit un termen rezonabil în care s-a efectuat inspecția fiscală și în care s-a aprobat rambursarea taxei pe valoarea adăugată.

Important de precizat că art. 183 din Directiva privind TVA-ul nu prevede nici obligația de a plăti dobânzi de întârziere la excedentul de TVA care urmează a fi rambursat, nici data de la care asemenea dobânzi ar fi datorate, iar CJUE în jurisprudența sa nu s-a pronunțat că termenul de 45 de zile ar reprezenta reperul de la epuizarea căruia s-ar datora dobânzile, ci că punctul de plecare pentru calculul dobânzilor îl reprezintă momentul în care excedentul de TVA trebuia restituit. Astfel, trebuie analizat în fiecare caz în parte dacă autoritățile fiscale, atunci când rambursarea este condiționată de efectuarea unui control fiscal, cum este cazul în privința reclamantei -contribuabil de risc fiscal mare-, au soluționat cererea într-un termen rezonabil, urmând ca la expirarea acestuia, înțeles ca perioadă în care „prelungirea nu depășește ceea ce este necesar” să se datoreze dobânzi” (Cauza C-107/10, § 53).

În acord cu cele statuate prin Hotărârea din 12 mai 2011, pronunțată în cauza C 107/10 că statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate (§ 52), precum și că termenul de rambursare a excedentului de TVA poate fi prelungit în vederea efectuării unui control fiscal.

În speță, în privința decontului aferent lunii august 2008 inspecția fiscală a cuprins o perioadă de timp considerabilă, 1.09.2003 – 31.08.2008, fiind verificate operațiuni intracomunitare cu parteneri din Cehia, Germania, Spania, Franța, Marea Britanie, Ungaria, Italia, Olanda, Polonia, Cipru, numai în ceea ce privește achizițiile intracomunitare, precum și livrările intracomunitare (filele 88-102, dosar de fond din primul ciclu procesual), ceea ce a implicat un volum de muncă pe măsură.

Inspekția fiscală s-a desfășurat în perioada 9.01.2009 – 25.03.2009, iar decizia de impunere a fost emisă imediat, la 26.03.2009. Cum a fost necesară o reverificare, rambursarea s-a făcut astfel; compensarea sumei de .X. lei, conform notelor de compensare nr. .X. și .X., la data de 27.08.2009, având în vedere că la data soluționării decontului de TVA, reclamanta figura cu debite la bugetul de stat, în acest quantum; restituirea sumei de .X. lei, conform notei de restituire .X., tot la data de 27.08.2009.

Față de cele de mai sus, apare cu evidență că în raport de amploarea verificărilor ce s-au desfășurat în privința decontului lunii august 2008, termenul în care organele fiscale au rezolvat cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, și au restituit excedentul de TVA se încadrează în ceea ce Curtea de la Luxemburg consideră o perioadă rezonabilă pentru soluționarea unei astfel de cereri (cauza C 107/10, § 61).

În fine, criticile din recurs referitoare la modul de acordare a cheltuielilor de judecată, conform art. 274 din Codul de procedură civilă, sunt întemeiate. Acțiunea reclamantei fiind admisă în parte, cheltuielile de judecată vor fi micșorate corespunzător, conform art. 276 din același act normativ, la nivelul sumei de .X. lei, fiind acordate greșit de prima instanță în quantum integral.

Față de cele ce preced Înalta Curte, conform art. 312 alin.1 raportat la art. 304 pct.9 din Codul de procedură civilă, va admite recursurile declarate de pârâte și va admite în parte acțiunea reclamantei SC X SC .X. SRL în sensul că va obliga pârățele să-i plătească suma de .X. lei cu titlu de dobânzi de întârziere aferente decontului martie 2009, precum și la plata cheltuielilor de judecată către reclamantă în sumă de .X. lei.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Admite recursurile declarate de pârățele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor

Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. împotriva sentinței civile .X. din 27 iunie 2014 a Curții de Apel .X. - Secția a II-a civilă, contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că:

Admite, în parte, acțiunea reclamantei SC .X. SRL.

Obligă pârâtele să plătească reclamantei suma de .X. lei reprezentând dobânda primită pentru sumele restituite în baza decontului negativ de TVA aferent lunii martie 2009.

Respinge cererea reclamantei de acordare a dobânzilor pentru sumele restituite în baza decontului negativ de TVA aferent lunii august 2008.

Obligă pârâtele la plata sumei de .X. lei cheltuieli de judecată către reclamantă.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 24 februarie 2015.

XXXX