

Cauza C-275/18 Milan Vinš

– Mijloace de probă pentru justificarea exportului de bunuri efectuat de furnizor –

Livrarea de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către furnizor sau de altă persoană în contul său reprezintă **export de bunuri** încadrat în categoria operațiunilor scutite de TVA, cu drept de deducere, conform prevederilor art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

export de
bunuri

Justificarea aplicării corecte a regimului de scutire trebuie efectuată de către furnizor cu documente reglementate prin art. 2 alin. (2) lit. a) și lit. b) din Anexa privind Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată din Ordinul nr. 103/2016, ce urmează a fi modificat și completat printr-un nou ordin (aflat în fază de proiect).

Documentul reglementat la **lit. a)** alin. (2) al art. 2 este factura, care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, necesare atât pentru identificarea partenerilor, cât și pentru identificarea bunurilor.

Documentul reglementat la **lit. b)** alin. (2) al art. 2 poate fi:

- certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau
- exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire; sau
- raportul de export înaintat expeditorului prin care se atestă faptul că produsele accizabile au părăsit teritoriul UE, în cazul produselor accizabile deplasate în regim suspensiv de accize utilizând EMCS.

document
justificativ

Ca element de noutate, prin proiectul de Ordin, la art. 2 se introduce alineatul (4) conform căruia exportatorul poate să dovedească ieșirea efectivă a bunurilor de pe teritoriul Uniunii Europene prin **alte mijloace de probă**, în situația în care ieșirea bunurilor de pe teritoriul Uniunii Europene nu poate fi justificată cu documentele prevăzute la alin. (2) lit. b).

Astfel, prin acest alineat se face trimitere la Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în **Cauza C-275/18 Milan Vinš**.

Pe scurt, Cauza C-275/18 are ca obiect Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 131 și articolul 146 alineatul (1) litera (a) – Scutire a livrărilor de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene – Condiție pentru scutire prevăzută de dreptul național – Plasarea unor bunuri sub un anumit regim vamal – Dovada plasării sub regimul de expediție.

Prin **art. 131** se stabilește că scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.

aplicarea
scutirilor

Prin **art. 146** alin. (1) lit. a) și b) se stabilește că statele membre scutesc următoarele operațiuni:

- a) livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității de către vânzător sau în contul acestuia;

operațiuni
scutite

b) livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității de către un client nestabilit pe teritoriul lor respectiv sau în contul acestuia, cu excepția bunurilor transportate de client însuși pentru echiparea și alimentarea ambarcațiunilor de agrement și a aeronavelor private sau a altor mijloace de transport de uz privat.

Cererea de decizie preliminară a fost formulată ca urmare a refuzului autorităților fiscale de a scuti de taxa pe valoarea adăugată mai multe livrări de bunuri expediate în afara Uniunii Europene.

Acest refuz a condus la nașterea unui **litigiu** între:

- Milan Vinš;
- Direcția fiscală pentru soluționarea contestațiilor, Republica Cehă.

Sintetic, etapele declanșării litigiului în cauza C-275/18 Milan Vinš au fost:

■ între anul 2012 și anul 2014, Milan Vinš a expedit în fiecare lună, prin poștă, între 400 și 500 de obiecte de colecție din domeniul militar în afara Uniunii, dar fără a depune o declarație privind TVA, deoarece a considerat că livrările erau scutite de TVA, fiind destinate exportului;

■ prin decizia din 27 august 2015, Direcția fiscală pentru soluționarea contestațiilor a confirmat deciziile de impunere emise de autoritățile fiscale prin care domnul Vinš a fost obligat la plata TVA aferente livrărilor de mărfuri în cauză, motivând că acesta nu a demonstrat că a plasat aceste mărfuri sub regimul vamal de export, astfel încât să beneficieze de scutirea la export, conform legislației fiscale naționale;

■ acțiunea introdusă de domnul Vinš împotriva acestei decizii a fost respinsă de Curtea Regională din Hradec Králové, Republica Cehă, motivând că cerința plasării bunurilor destinate exportului sub regimul vamal de export este o condiție pentru scutirea la export care:
– permite un control jurisdicțional efectiv al exportului;
– este conformă cu dreptul Uniunii.

Milan Vinš a formulat recurs la Instanța de trimitere, motivând în susținerea acțiunii sale că:

- ceea ce contează este faptul că bunurile în cauză au părăsit teritoriul Uniunii și, prin urmare, că au fost efectiv livrate într-un stat terț;
- livrarea într-un stat terț poate fi demonstrată prin confirmarea biroului vamal sau prin alte mijloace de probă, inclusiv documentele eliberate de serviciile poștale.

Pentru susținerea acestor argumente, Milan Vinš face trimitere la Hotărârea în Cauza **C-563/12** din 19 decembrie 2013, din care deduce că însăși condiția plasării bunurilor în cauză, sub un regim vamal, depășește ceea ce statele membre pot impune în temeiul articolului 131 din Directiva TVA.

plasarea
bunurilor
în regim
vamal

Cauza **BDV Hungary Trading** în cazul **C-563/12** are ca obiect TVA – Scutiri la export – Directiva 2006/112/CE – Articolul 146 – Scutiri la export – Articolul 131 – Condiții stabilite de statele membre – Legislație națională potrivit căreia bunul destinat exportului trebuie să fi părăsit teritoriul vamal al Uniunii Europene într-un termen fix de 90 de zile de la data livrării.

Litigiul este între societatea BDV Hungary Trading Kft și Administrația fiscală din Ungaria, iar cererea de decizie preliminară are ca obiect interpretarea articolelor 131, 146 și 273 din Directiva CEE nr. 112/2006.

Societatea BDV Hungary Trading Kft desfășoară activități de producție conserve alimentare care vinde produsele obținute în vederea comercializării în țări terțe.

Legislația națională din Ungaria acordă dreptul de scutire de TVA pentru vânzările de produse la export în afara Uniunii, numai dacă termenul scurs între vânzare și data ieșirii produselor de pe teritoriul național nu depășește 90 de zile.

Prin pronunțarea Hotărârii în Cauza **C-563/12**, Consiliul a hotărât că prevederile art. 146 alin. (1) și art. 131 din Directiva CEE nr. 112/2006 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale potrivit căreia, în cadrul unei livrări la export, bunurile destinate exportului în afara Uniunii Europene trebuie să fi părăsit teritoriul Uniunii Europene într-un termen fix de 3 luni sau de 90 de zile de la data livrării, în condițiile în care simpla depășire a acestui termen are drept consecință privarea definitivă a persoanei impozabile de scutirea aferentă acestei livrări.

Direcția fiscală pentru soluționarea contestațiilor și-a reiterat argumentația potrivit căreia condițiile cumulative pentru a beneficia de scutirea livrării la export nu erau toate îndeplinite în cauza principală.

Aceasta susține că:

- legiuitorul național a introdus condiția privind plasarea bunurilor în discuție sub un regim vamal, în scopul de a evita fraudă fiscală;
- această condiție este conformă cu Directiva TVA.

scutire
livrare

Milan Vinš consideră că afirmațiile Direcției fiscale pentru soluționarea contestațiilor nu sunt susținute de niciun element de probă.

Instanța de trimitere consideră că, deși statelor membre li se permite, în conformitate cu articolul 131 din Directiva TVA, să stabilească în legislația lor națională condiții în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute de această Directivă, printre care cele prevăzute la articolul 146 din Directiva menționată, și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, acestea trebuie să respecte principiile generale ale dreptului Uniunii.

Astfel, Instanța are îndoieli cu privire la faptul că legislația cehă respectă principiile menționate, impunând în sarcina persoanei impozabile obligația de a dovedi plasarea bunurilor destinate exportului sub regimul vamal de export, în special atunci când persoana impozabilă este în măsură să demonstreze că aceste bunuri au părăsit efectiv teritoriul Uniunii.

Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă, a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții două **întrebări preliminare**:

- Dreptul de a beneficia de scutire de TVA pentru bunuri destinate exportului, în sensul articolului 146 din Directiva TVA, poate fi condiționat de plasarea prealabilă a bunurilor în cauză, într-un regim vamal specific?
- Reglementarea națională (articolul 66 din Legea nr. 235/2004) poate fi justificată în lumina articolului 131 din Directiva TVA, ca o condiție menită să prevină orice evaziune, fraudă sau abuz?

aplicarea
scutirii

Hotărârea Curții

Pentru soluționarea cererii de decizie preliminară solicitată în cauza C-275/18 Milan Vinš, Curtea a stabilit că articolul 146 alin. (1) litera (a) din Directiva CEE

nr. 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, coroborat cu articolul 131 din aceeași decizie, trebuie interpretat în sensul că **se opune ca o dispoziție legislativă națională să supună scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută pentru bunurile destinate exportului în afara Uniunii Europene condiției ca aceste bunuri să fi fost plasate sub regimul vamal de export într-o situație în care s-a dovedit că sunt îndeplinite condițiile de fond ale scutirii**, în special cea care impune ieșirea efectivă a bunurilor în cauză de pe teritoriul Uniunii.

Această hotărâre a Curții, emisă în data de 28 martie 2019, este motivată în baza următoarelor **considerente**:

✓ potrivit articolului 146 alin. (1) litera (a) din Directiva TVA, statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Uniunii de către vânzător sau în contul acestuia. Această dispoziție trebuie coroborată cu articolul 14 alin. (1) din directiva menționată, potrivit căruia „livrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar;
Notă: trimitere la Hotărârea din 28 februarie 2018 în Cauza C-0307/16 Pienkowski, punctul 24.

scutirea
livrării de
bunuri

✓ aplicarea scutirii urmărește să garanteze impozitarea livrărilor de bunuri în cauză la locul de destinație al acestora, și anume cel în care produsele exportate vor fi consumate;
Notă: trimitere la Hotărârea din 8 noiembrie 2018, în cauza 495/17 Cartrans Spedition, punctul 34).

✓ din termenul „expediate” utilizat la articolul 146 alin. (1) litera (a) rezultă că:
– se efectuează exportul unui bun;
– scutirea livrării la export este aplicabilă atunci când dreptul de a dispune de acest bun în calitate de proprietar a fost transmis cumpărătorului;
– furnizorul stabilește că acest bun a fost expedit sau transportat în afara Uniunii, iar în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul Uniunii;
Notă: trimitere la Hotărârea din 28 februarie 2018, în Cauza C-0307/16 Pienkowski, punctul 25.

✓ potrivit instanței de trimitere, este cert că bunurile în cauză au fost expediate de domnul Vins, prin poștă, în afara teritoriului Uniunii, acesta afirmând printre altele că putea demonstra ieșirea efectivă a acestor bunuri de pe teritoriul respectiv prin intermediul unor documente eliberate de serviciile poștale;

condiționarea
scutirii

✓ prin articolul 146 alin. (1) litera (a) din Directiva TVA nu se prevede condiția conform căreia bunul destinat exportului să fie plasat sub regimul vamal de export pentru ca scutirea la export să fie aplicabilă, așa cum se prevede în legislația fiscală a Cehiei;

✓ calificarea unei operațiuni drept livrare la export în temeiul articolului 146 alin. (1) litera (a) din Directiva 2006/112 nu poate să depindă de plasarea bunurilor în cauză sub regimul vamal de export, plasare a cărei omitere ar avea drept consecință privarea definitivă a persoanei impozabile de scutirea la export;
Notă: trimitere la Hotărârea din 19 decembrie 2013, în cauza C-563/12 BDV Hungary Trading, punctul 27.

- ✓ revine statelor membre sarcina de a stabili, în conformitate cu articolul 131 din Directiva TVA, condițiile în care scutesc operațiunile de export pentru:
 - a asigura aplicarea corectă și simplă a scutirilor prevăzute de această Directivă;
 - a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.
 În exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte însă principiile generale ale dreptului care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, printre care figurează în special principiul proporționalității;

Notă: trimitere la Hotărârea din 8 noiembrie 2018, în cauza C-495/17 Cartrans Spedition, C-495/17, punctul 37).

dreptul
statelor
membre

- ✓ o condiție precum cea prevăzută la articolul 66 alin. (1) din Legea nr. 235/2004, care se opune acordării unei scutiri de TVA pentru o livrare de bunuri care nu au fost plasate sub regimul vamal de export, deși este cert că aceste bunuri au fost efectiv exportate, și că această livrare îndeplinește, prin caracteristicile sale obiective, condițiile pentru scutire prevăzute la articolul 146 alin. (1) litera (a) din Directiva TVA, nu respectă principiul proporționalității. Acestea sunt obligații de formă;

- ✓ principiul neutralității fiscale nu poate fi invocat în vederea scutirii de TVA de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o fraudă fiscală ce a pus în pericol funcționarea sistemului comun al TVA. Potrivit jurisprudenței, furnizorul de bună-credință trebuie să se asigure că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală. Scutirea îi este refuzată dacă furnizorul nu a luat toate măsurile rezonabile pentru a evita fraudă respectivă.

Notă: trimitere la Hotărârea din 8 noiembrie 2018 în Cauza C-495/17 Cartrans Spedition, punctul 41.

neutralitatea
fiscală

În împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, nerespectarea cerinței de formă a plasării bunurilor destinate exportului sub regimul vamal de export nu poate conduce la pierderea de către exportator a dreptului său la scutirea la export, în măsura în care ieșirea efectivă a bunurilor în cauză de pe teritoriul Uniunii a fost dovedită.

Plasarea bunurilor sub regimul vamal de export prin intermediul unei declarații vamale constituie o obligație de formă care nu intră sub incidența sistemului comun al TVA, ci a regimului vamal.

Cauza C-288/16 „L.Č.”IK

– Scutirea pentru servicii prestate direct exportatorului sau destinatarului bunurilor exportate –

Conform prevederilor art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal sunt operațiuni scutite de TVA, cu drept de deducere, prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului legate direct de exportul de bunuri.

Justificarea aplicării corecte a regimului de scutire trebuie efectuată de către prestator cu documentele reglementate prin art. 4 alin. (2) lit. a) și lit. b) din Anexa privind Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată din Ordinul nr. 103/2016, ce urmează a fi modificat și completat printr-un nou ordin (aflat în stadiu de proiect), respectiv:

- factura completată cu informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, sau, după caz, pentru persoanele care prestează efectiv serviciul de transport, documentul specific de transport, dar numai dacă documentul

operațiuni
scutite de
TVA

respectiv cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal;

- contractul încheiat cu beneficiarul, care poate fi exportatorul sau destinatarul bunurilor (document nou-introdus prin proiectul de ordin).

X

Introducerea acestui nou document la art. 4 alin. (2) lit. b) era necesar deoarece la același articol, dar la alin. (1) s-a introdus o nouă prevedere conform căreia sunt considerate legate direct de exportul de bunuri serviciile care contribuie la realizarea efectivă a unei operațiuni de export și care sunt furnizate direct exportatorului sau destinatarului bunurilor exportate, astfel cum s-a pronunțat Curtea de Justiție a Uniunii Europene în **Cauza C-288/16 „L.Č.” IK**.

Pe scurt, cauza C-288/16 are ca obiect „Trimitere preliminară – Directiva 2006/112/CE – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Articolul 146 alin. (1) litera (e) – Scutiri la export – Prestarea de servicii legate direct de exportul sau de importul bunurilor – Noțiune”.

Prin articolul 146 alin. (1) litera (e) din Directiva CEE nr. 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se stabilește că:

(1) *Statele membre scutesc următoarele operațiuni:*

(...)

(e) *prestarea de servicii, inclusiv transportul și operațiunile accesorii acestuia, dar exceptând prestarea de servicii scutite în conformitate cu articolele 132 și 135, atunci când acestea sunt legate direct de exportul sau importul bunurilor reglementate de articolul 61 și articolul 157 alineatul (1) litera (a).*

prestare de servicii scutite de taxă

Cererea de decizie preliminară a fost formulată în cadrul litigiului între „L.Č.” IK și Administrația fiscală, Letonia, în legătură cu aplicarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) în cadrul unor operațiuni de transport de mărfuri efectuate în cursul anilor 2008-2010. Această cerere privește interpretarea articolului 146 alin. (1) litera (e) din Directiva CEE nr. 112 din 28 noiembrie 2006.

Operațiunile economice care au condus la declanșarea litigiului au fost:

- ✓ în temeiul unor contracte încheiate cu mai mulți expeditori, „Atek” SIA s-a angajat să asigure transportul de mărfuri aflate în regim de tranzit, din portul Riga (Letonia) până în Belarus;
- ✓ în temeiul unui alt contract, „Atek” a încredințat „L.Č.” execuția efectivă a acestui transport de mărfuri. Transportul respectiv a fost efectuat cu vehicule care aparțin „Atek” și care au fost închiriate către „L.Č.”, pentru expeditorii acestor mărfuri reieșind că „Atek” a acționat în calitate de transportator. La rândul său, „L.Č.” și-a asumat:
 - c) conducerea, reparațiile și aprovizionarea cu carburant a acestor vehicule;
 - d) formalitățile vamale la punctele de trecere a frontierelor;
 - e) paza mărfurilor și transferul lor la destinatar;
 - f) operațiunile necesare pentru încărcarea și descărcarea acestora.

transport de mărfuri

Considerând că a furnizat servicii legate de tranzit, „L.Č.” a aplicat în cazul acestora o cotă de TVA de 0%.

Sintetic, etapele declanșării litigiului în cauza Cauza C-288/16 „L.Č.” IK au fost:

- „L.Č.” a făcut obiectul unui control fiscal privind perioada cuprinsă între lunile ianuarie 2008 și decembrie 2010. În urma acestui control, Administrația fiscală a calculat un supliment de TVA care trebuia plătit la bugetul de stat, o amendă și dobânzi de întârziere.

- Prin decizia din 21 septembrie 2011, Administrația fiscală a motivat faptul că „L.Č.” datorează diferențe suplimentare de plată TVA deoarece nu avea dreptul să aplice o rată de TVA de 0 % în cazul serviciilor pe care le-a furnizat în cadrul contractului său încheiat cu „Atek”. Administrația fiscală a argumentat decizia emisă prin faptul că:
 - în lipsa unui raport juridic cu expeditorul sau cu destinatarul mărfurilor transportate, serviciile prestate nu puteau fi asimilate unor servicii de expediere sau de comisionare de mărfuri;
 - nefiind titulară a licenței cerute de dreptul leton, „L.Č.” nu avea calitatea de transportator și, în consecință, nu avea dreptul să efectueze transporturi de marfă.
- „L.Č.” a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Tribunalul Administrativ Districtual, Letonia, dar cererea a fost respinsă prin hotărârea din 11 decembrie 2012.
- Împotriva acestei hotărâri, „L.Č.” s-a adresat Curții Administrative Regionale, Letonia. Prin hotărârea din 29 mai 2014, Curtea Administrativă Regională a admis în parte și a respins în parte calea de atac respectiv, stabilind că:
 - în lipsa unui raport juridic între expeditorul sau destinatarul mărfurilor și „L.Č.”, serviciile furnizate de aceasta din urmă nu puteau fi asimilate unor servicii de expediere sau de comisionare de mărfuri, aceste servicii reprezentând o prestare de servicii de conducere auto care constau în punerea la dispoziție a unui șofer pentru un vehicul care aparține unui transportator titular al unei licențe de transport internațional de mărfuri, în speță „Atek”;
 - nefiind titulara unei astfel de licențe, „L.Č.” nu putea fi considerată drept transportator.

diferențe
suplimentare
de plată

Astfel, Curtea Administrativă Regională a hotărât că pentru serviciile prestate, „L.Č.” nu era îndreptățit să aplice cota de TVA de 0%.

- „L.Č.” a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Curtea Supremă, Letonia.
- Instanța de trimitere consideră că există îndoieli în ceea ce privește interpretarea care trebuie dată articolului 146 alin. (1) litera (e) din Directiva 2006/112 în legătură cu aplicarea scutirii pentru servicii legate direct de exporturi sau de importuri, în condițiile în care serviciile respective, deși nu au fost prestate direct în beneficiul destinatarului sau expeditorului, au fost prestate în beneficiul cocontractantului acestora din Letonia, respectiv „Atek”.
- În acest context, Curtea Supremă a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele **întrebări preliminare**:
 - Articolul 146 alin. (1) litera (e) din Directiva CEE nr. 112/2006 trebuie interpretat în sensul că se aplică o scutire de la plata taxei numai în cazul în care există un raport juridic direct sau relații de afaceri reciproce între prestatorul serviciilor, pe de o parte, și destinatarul sau expeditorul mărfurilor, pe de altă parte?
 - Care sunt criteriile care trebuie respectate de relația directă menționată în Directiva CEE nr. 112/2006 pentru a se putea aprecia că un serviciu asociat importului sau exportului de mărfuri este scutit de la plata taxei pe valoarea adăugată?

aplicarea
cotei reduse
de TVA

Hotărârea Curții

Pentru soluționarea cererii de decizie preliminară solicitată în cauza C-288/16 „L.Č.”/IK, Curtea a stabilit că articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva CEE nr. 112/2006 trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută în această dispoziție nu se aplică în cazul unei prestări de servicii precum cea în discuție în cauza principală, referitoare la o operațiune de transport al unor bunuri cu destinația într-o țară terță, atunci când aceste servicii nu sunt furnizate direct expeditorului sau destinatarului acestor bunuri.

Această hotărâre a Curții, emisă în data de 29 iunie 2017, este motivată în baza următoarelor **considerente**:

export în
afara
Uniunii

- Având în vedere că articolul 146 din Directiva CEE nr. 112/2006 privește scutirea de TVA a operațiunilor de export în afara Uniunii Europene, o astfel de scutire în cadrul comerțului internațional vizează respectarea principiului impozitării bunurilor sau al serviciilor la locul de destinație a acestora. În acest context, Curtea arată că orice operațiune de export, inclusiv orice operațiune asimilată exportului trebuie să fie scutită de TVA în scopul garantării impozitării operațiunii în cauză, exclusiv la locul unde bunurile respective vor fi consumate.

Notă: trimitere la Hotărârea din 18 octombrie 2007 în cauza C-97/06 Navicon pct. 29 și la Hotărârea din 22 decembrie 2010 în cauza C-116/10 Feltgen și Bacino Charter, punctul 16.

- Scutirea care figurează la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva CEE nr. 112/2006 o completează pe cea prevăzută la același articol 146 alineatul (1) litera (a) cu privire la scutirea pentru livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității de către vânzător sau în contul acestuia. Astfel, este garantată impozitarea prestării de servicii în cauză la locul de destinație al acestora, respectiv cel unde vor fi consumate produsele exportate. Acesta este scopul pentru care articolul 146 alineatul (1) litera (e) prevede că sunt scutite de TVA serviciile de transport legate direct de exportul de bunuri în afara Uniunii.
- Interpretarea extensivă a acestei dispoziții ar cuprinde servicii care nu sunt furnizate direct exportatorului, importatorului sau destinatarului unor astfel de bunuri, ceea ce ar putea echivala, pentru statele membre și pentru operatorii vizați, cu constrângeri ireconciliabile cu aplicarea corectă și directă a scutirilor, prevăzută la articolul 131 din Directiva 2006/112. Prin art. 131 se stabilește că scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.
- Conform jurisprudenței constante a Curții, scutirile de TVA trebuie interpretate în mod strict deoarece acestea reprezintă excepții de la principiul general conform căruia TVA este percepută pentru fiecare livrare de bunuri și pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă.

aplicare
strictă a
scutirilor
de TVA

Notă: trimitere la Hotărârea din 26 iunie 1990 în Cauza C-185/89 Velker International Oil, punctul 19, la Hotărârea din 16 septembrie 2004 în Cauza C-382/02 în Cimber Air punctul 25 și Hotărârea din 14 septembrie 2006 în cauza C-181/04-C-183/04, Elmeka, punctele 15 și 20.

- Serviciile furnizate de „L.Č.” sunt, desigur, necesare pentru realizarea efectivă a operațiunii de export în discuție în cauza principală, dar aceste servicii nu sunt furnizate direct destinatarului sau exportatorului acestor mărfuri, ci unui cocontractant al acestuia din urmă, respectiv „Atek”. „Atek” a acționat în calitate de transportator față de expeditorii mărfurilor menționate.

● În consecință, serviciile furnizate de „L.Č.” nu intră în domeniul de aplicare a scutirii prevăzute la articolul 146 alin. (1) litera (e) din Directiva CEE nr. 112/2006.

Deși nu s-a precizat prin proiectul de ordin de modificare și completare a O.P.A.N.A.F. nr. 103/2016, prevederile Hotărârii CEJ în Cauza C-288/16 „L.Č.” IK sunt aplicabile și serviciilor legate direct de importul bunurilor ca operațiuni scutite reglementate în Codul fiscal aplicabil în România prin art. 294 alin. (1) lit. d).