



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^{ME} JULIANE KOKOTT
présentées le 25 juillet 2018¹

Affaire C-414/17

AREX CZ a.s.
contre
Odvolací finanční ředitelství

[demande de décision préjudicielle formée par le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque)]

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Produits soumis à accise – Exonération de la livraison de biens qui sont expédiés ou transportés à l'intérieur de l'Union européenne – Opération en chaîne – Imputation du mouvement de marchandises à une livraison au sein d'une chaîne de livraisons – Expédition de produits soumis à accise sous le régime de suspension des droits d'accise »

I. Introduction

1. La présente procédure porte à nouveau sur la question de savoir quelle opération au sein d'une chaîne transfrontalière de ventes doit être considérée comme une livraison intracommunautaire exonérée lorsqu'il n'existe qu'un mouvement physique de marchandises. Contrairement à ce qui était le cas dans les affaires sur lesquelles il a été statué jusqu'ici, il ne s'agit cependant pas d'une chaîne à deux maillons seulement². Cette procédure offrira donc à la Cour l'occasion de préciser plus avant les critères selon lesquels il convient de déterminer la livraison au sein d'une chaîne de ventes à laquelle le transport doit être imputé.

2. Dans l'affaire au principal, une entreprise autrichienne a vendu à des opérateurs tchèques du carburant, donc un produit soumis à droits d'accise. Dans un premier temps, plusieurs ventes entre opérateurs intermédiaires tchèques sont intervenues avant que le carburant ne soit finalement vendu à la société tchèque AREX CZ (ci-après « AREX ») qui est allée le chercher en Autriche et l'a transporté dans ses propres véhicules vers la République tchèque.

3. AREX a supposé que, en tant que cocontractante d'un des opérateurs intermédiaires tchèques, elle était destinataire d'une livraison interne imposable. C'est la raison pour laquelle elle a fait valoir un droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) payée en amont à son cocontractant tchèque. L'administration fiscale tchèque considère en revanche qu'AREX, en tant que destinataire d'une livraison exonérée, n'a à cet égard pas le droit de déduire la TVA en amont. Au contraire, AREX serait tenue de payer la taxe sur un achat intracommunautaire effectué en République tchèque.

¹ Langue originale : l'allemand.

² La question de la qualification d'un mouvement de marchandises destiné à une livraison dans le cadre d'une « opération en chaîne intracommunautaire » a déjà occupé la Cour dans plusieurs affaires ; voir, notamment, arrêts du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232) ; du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) ; du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) ; du 26 juillet 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), et du 21 février 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84).

4. Eu égard au grand nombre de ventes face auxquelles ne se trouve qu'un unique mouvement transfrontalier de marchandises, la juridiction de renvoi se demande laquelle des livraisons est la livraison intracommunautaire exonérée. Elle se pose à cet égard notamment la question de savoir si le fait que l'expédition a été effectuée sous un régime spécial de suspension des droits d'accise joue un rôle³.

II. Cadre juridique

A. Le droit de l'Union

5. Le cadre juridique en droit de l'Union est régi par les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée⁴ (ci-après la « directive TVA ») ainsi que par la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE⁵ (ci-après la « directive accise »).

6. En ce qui concerne les échanges intracommunautaires de produits soumis à accises, le considérant 36 de la directive TVA énonce :

« Les modalités d'imposition à la TVA de certaines livraisons et acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accises devraient, au bénéfice tant des redevables de la taxe que des administrations compétentes, être alignées sur les procédures et obligations déclaratives dans les cas d'expéditions de tels produits à destination d'un autre État membre telles que prévues à la directive 92/12/CEE⁶ du Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accises. »

7. L'article 2 de la directive TVA dispose :

« 1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

- a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;
- b) les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre :
 - i) par un assujetti agissant en tant que tel, ou par une personne morale non assujettie, lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel qui ne bénéficie pas de la franchise pour les petites entreprises prévue aux articles 282 à 292 et qui ne relève pas des dispositions prévues aux articles 33 et 36 ;

[...]

- iii) lorsqu'il s'agit de produits soumis à accises, au titre desquelles les droits d'accise sont exigibles sur le territoire de l'État membre en vertu de la directive 92/12/CEE, par un assujetti ou par une personne morale non assujettie, dont les autres acquisitions ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1 ».

³ Il s'agit d'un régime spécial de transport de produits soumis à des droits d'accise qui aboutit à ce que le droit d'accise n'est exigible qu'à la fin du transport, car ce n'est qu'à ce moment que les produits sont mis à la consommation.

⁴ JO 2006, L 347, p. 1.

⁵ JO 2009, L 9, p. 12.

⁶ Abrogé par la directive 2008/118.

8. L'article 3, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit que, par dérogation à l'article 2, paragraphe 1, point b), i), certaines acquisitions intracommunautaires de biens ne sont pas soumises à la TVA, notamment des acquisitions déterminées effectuées par des assujettis ou des personnes morales non assujetties qui ne dépassent pas un seuil déterminé par année calendaire (« régime des petites entreprises »).

9. La « livraison de biens » est définie à l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA comme étant le « transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ».

10. Conformément à l'article 20 de la directive TVA, est considérée comme « acquisition intracommunautaire de biens » l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui de départ de l'expédition ou du transport du bien.

11. Au titre IX (« Exonérations »), chapitre 4, l'article 138 de la directive TVA prévoit :

« 1. Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens.

2. Outre les livraisons visées au paragraphe 1, les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

b) les livraisons de produits soumis à accises expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté à destination de l'acquéreur, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour des assujettis ou pour des personnes morales non assujetties, dont les acquisitions intracommunautaires de biens autres que des produits soumis à accises ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, lorsque l'expédition ou le transport de ces produits est effectué conformément à l'article 7, paragraphes 4 et 5, ou à l'article 16, de la directive 92/12/CEE ».

12. L'article 139, paragraphe 1, de la directive TVA dispose :

« L'exonération prévue à l'article 138, paragraphe 1, ne s'applique pas aux livraisons de biens effectuées par des assujettis qui bénéficient de la franchise pour les petites entreprises prévue aux articles 282 à 292.

L'exonération ne s'applique pas non plus aux livraisons de biens effectuées pour des assujettis ou pour des personnes morales non assujetties, dont les acquisitions intracommunautaires de biens ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1. »

13. Jusqu'à ce qu'ils soient abrogés par la directive accise, l'article 7, paragraphes 4 et 5, et l'article 16 de la directive 92/12/CEE contenaient des dispositions relatives au régime de suspension des droits d'accise. En vertu de l'article 4, point 7, de la directive accise, le « régime de suspension de droits » est un régime fiscal applicable à la production, à la transformation, à la détention ou à la circulation de produits soumis à accise non couverts par une procédure douanière suspensive ou par un régime douanier suspensif, les droits d'accise étant suspendus.

14. Cette directive définit à son article 4, point 9, comme « destinataire enregistré » une personne physique ou morale autorisée par les autorités compétentes de l'État membre de destination, dans l'exercice de sa profession et dans les conditions fixées par ces autorités, à recevoir des produits soumis à accise circulant sous un régime de suspension de droits, en provenance d'un autre État membre.

15. En vertu de l'article 17, paragraphe 1, sous a), de la directive accise, un transport sous régime de suspension de droits ne peut qu'être effectué par un entrepositaire ou un expéditeur enregistré et vers un entrepôt fiscal ou un destinataire enregistré. Dans des circonstances déterminées, une livraison directe dans le pays de destination est possible lorsque le lieu de la livraison directe a été désigné par un entrepositaire ou un destinataire enregistré (article 17, paragraphe 2, de la directive accise).

16. En vertu de l'article 7, paragraphe 1, de la directive accise, les droits d'accise deviennent exigibles au moment de la mise à la consommation et dans l'État membre où celle-ci s'effectue. Le moment de la mise à la consommation est, entre autres, celui de la réception par le destinataire enregistré, voir article 7, paragraphe 3, sous a), de la directive accise.

B. Le droit tchèque

17. En ce qui concerne le droit tchèque applicable, il convient notamment de renvoyer à l'article 64 de la loi tchèque sur la TVA qui a transposé en droit national l'article 138 de la directive TVA. En vertu de cette disposition nationale tchèque, la livraison intracommunautaire de produits soumis à accise effectuée sous régime de suspension des droits d'accise est exonérée de la TVA lorsqu'elle est effectuée à un assujetti ou à une personne morale non assujettie qui ne sont pas enregistrés aux fins de la TVA dans un autre État membre.

III. Faits et procédure préjudicielle

18. La procédure au principal a pour objet plusieurs ventes de carburant provenant à l'origine de raffineries situées en Autriche de la Shell Austria GmbH. Ce carburant a été vendu par la société autrichienne Doppler Mineralöle GmbH (ci-après « Doppler ») à quatre sociétés différentes, à savoir Burley s.r.o., Profikredit s.r.o., Bore s.r.o. et Top Ten Development s.r.o (ci-après les « premiers acheteurs tchèques »), ayant toutes leur siège en République tchèque.

19. Les premiers acheteurs tchèques avaient conclu un contrat avec la société Garantrans s.r.o. (ci-après « Garantrans ») qui est intervenue pour leur compte en tant que destinataire enregistré au sens de la directive accise afin de rendre possible un transport sous régime de suspension des droits d'accise.

20. Les premiers acheteurs tchèques ont vendu le carburant à un autre maillon de la chaîne, établi également en République tchèque. Ce maillon était dans certains cas la société TM Truck s.r.o., dans d'autres la société Cllaruss Gall s.r.o. Ces sociétés ont à leur tour vendu le carburant à Kont Fuel Distribution s.r.o (ci-après « Kont Fuel »), ou dans d'autres cas à Benaft s.r.o. (ci-après « Benaft »), les cocontractants directs d'AREX. Lors de la vente à AREX, Kont Fuel et Benaft affectaient la TVA tchèque qui avait été payée par AREX et reversée par Kont Fuel ou Benaft. AREX faisait valoir un droit à déduction de TVA payée en amont à Kont Fuel ou Benaft.

21. Le carburant a été transporté, sous le régime de suspension des droits d'accise, d'Autriche en République tchèque en utilisant les propres véhicules de société d'AREX et aux frais de celle-ci. Habituellement, dans un tel cas, le produit soumis à accise doit d'abord être transporté vers un lieu précis derrière la frontière désigné par un destinataire enregistré au sens de la directive accise où il est mis à la consommation. Ce n'est qu'ensuite que le transport vers le lieu final de destination peut intervenir. Garantrans a reversé en République tchèque les droits d'accise pour le compte des premiers acheteurs tchèques.

22. Au cours d'un contrôle fiscal chez AREX, l'administration fiscale a défendu la position selon laquelle AREX, en tant que destinataire d'une livraison intracommunautaire exonérée, devait soumettre à l'impôt une acquisition intracommunautaire. En conséquence, elle a recalculé la TVA à payer en procédant dans le même temps à la déduction de la TVA payée en amont. Toutefois, elle a refusé à AREX la déduction de la TVA payée en amont à Kont Fuel ou à Benaft. Selon elle, celle-ci n'avait pas même été due puisqu'il se serait agi d'une livraison intracommunautaire exonérée.

23. En revanche la position d'AREX est que les premiers acheteurs tchèques ont effectué une acquisition intracommunautaire. Cela résulterait déjà de l'article 138, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA en vertu duquel la livraison intracommunautaire exonérée serait celle en lien avec le transport sous régime de suspension des droits d'accise. Ce serait donc l'acquisition correspondant à cette livraison qui devrait être soumise à l'impôt alors que toutes les livraisons ultérieures seraient soumises à la TVA en République tchèque.

24. AREX a présenté, sans succès, une réclamation contre la décision de recalcul de l'administration fiscale et le refus de déduction de la TVA payée en amont à l'Odvolací finanční ředitelství (administration fiscale chargée des réclamations, défenderesse au pourvoi dans la procédure au principal), puis exercé un recours contre la décision de rejet de cette réclamation. Le Krajský soud v Českých Budějovicích (cour régionale de Budweis, République tchèque) a rejeté ce recours. Le pourvoi contre cette décision est pendant devant le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque). Celui-ci a décidé de surseoir à statuer et de saisir, à titre préjudiciel en vertu de l'article 267 TFUE, la Cour des questions suivantes :

- 1) Y a-t-il lieu de considérer comme un assujetti au sens de l'article 138, paragraphe 2, sous b), de la [directive TVA] tout assujetti ? Si tel n'est pas le cas, à quels assujettis s'applique la disposition précitée ?
- 2) Si la Cour de justice devait juger que l'article 138, paragraphe 2, sous b), de la [directive TVA] s'applique à une situation telle que celle de la procédure au principal (à savoir à une situation où l'acquéreur des produits est un assujetti immatriculé à la TVA), la disposition précitée doit-elle être interprétée en ce sens que, si l'expédition ou le transport de ces produits est effectué conformément aux dispositions applicables de la [directive accise], il y a lieu de considérer comme une livraison ouvrant le droit à une exonération en vertu de la disposition précitée la livraison présentant un lien avec les procédures prévues par la [directive accise] bien que ne soient pas remplies les conditions d'une exonération prévues à l'article 138, paragraphe 1, de la [directive TVA] eu égard à l'imputation du transport des biens à une autre transaction ?
- 3) Si la Cour de justice devait juger que l'article 138, paragraphe 2, sous b), de la [directive TVA] ne s'applique pas à une situation telle que celle de la procédure au principal, la circonstance que les biens sont transportés sous le régime de suspension des droits d'accise est-elle une circonstance déterminante pour établir à laquelle des livraisons successives doit être imputé le transport aux fins du droit à exonération de la TVA en application de l'article 138, paragraphe 1, de la [directive TVA] ?

25. Lors de la procédure devant la Cour, l'administration fiscale, la République tchèque et la Commission européenne ont présenté des observations écrites. Ces parties à la procédure ont également participé à l'audience du 13 juin 2018. AREX n'était pas valablement représentée à l'audience. C'est la raison pour laquelle ses plaidoiries n'ont pas pu être prises en compte.

IV. Appréciation juridique

26. Toutes les questions portent sur l'article 138 de la directive TVA qui régit l'exonération des livraisons intracommunautaires. C'est de l'existence de cette exonération que dépend au final le point de savoir si c'est à bon droit que la déduction de la TVA payée en amont a été refusée à AREX. En effet, si la livraison à AREX était effectivement exonérée de TVA, AREX n'aurait dû payer aucune TVA à Benaft ou Kont Fuel. Il en résulterait qu'elle n'aurait pas non plus à cet égard un droit à déduction de la TVA payée en amont. AREX devrait alors plutôt s'efforcer d'obtenir au civil le remboursement de la TVA indûment payée à Benaft ou Kont Fuel.

27. En ce qui concerne également la légalité de l'imposition a posteriori par l'administration fiscale de l'acquisition intracommunautaire (qui, en fin de compte, est économiquement neutre pour AREX en raison de la déduction concomitante de la TVA payée en amont), la Cour peut, au travers de l'interprétation demandée, fournir à la juridiction de renvoi des indications utiles à la solution du litige⁷. En effet, bien que l'imposition de l'acquisition intracommunautaire soit régie par l'article 2, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, dans ce contexte, les dispositions relatives à l'exonération de la livraison intracommunautaire présentent elles aussi une pertinence, car la livraison intracommunautaire d'un bien et son acquisition intracommunautaire sont les deux faces d'une même médaille.

28. Les dispositions de la directive TVA relatives à l'expédition transfrontalière de biens visent à mettre en œuvre le principe du lieu de destination. En vertu de ce principe, il convient de garantir que la TVA, en tant qu'impôt sur la consommation, soit versée dans l'État membre dans lequel a lieu la consommation finale. C'est la raison pour laquelle en cas de livraison transfrontalière intracommunautaire, en vertu de l'article 2, paragraphe 1, point a), i), et de l'article 40 de la directive TVA, l'acquisition du bien est imposée dans le pays de destination. Afin de prévenir une double imposition, il faut toutefois que la livraison du même bien soit préalablement exonérée dans le pays d'origine⁸. La livraison intracommunautaire et l'acquisition intracommunautaire constituent par conséquent une seule et même opération économique⁹.

29. Par ses deux premières questions, la juridiction de renvoi souhaite éclaircir si l'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive TVA contient à cet égard une règle spéciale quant au point de savoir de quelle manière la livraison intracommunautaire exonérée doit être déterminée en cas de transport transfrontalier de marchandises.

30. Au préalable, elle souhaite savoir si l'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive TVA a même vocation à s'appliquer à des faits tels que ceux de l'affaire au principal. C'est la raison pour laquelle ces deux premières questions préjudicielles doivent être examinées ensemble.

⁷ Le souci de la Cour de donner aux juridictions nationales des éléments utiles sur l'interprétation et l'application du droit de l'Union correspond à une jurisprudence constante ; voir, parmi de nombreux autres, arrêts du 31 janvier 2008, *Centro Europa 7* (C-380/05, EU:C:2008:59, points 49 à 51) ; du 11 mars 2010, *Attanasio Group* (C-384/08, EU:C:2010:133, points 17 et 19) ; du 13 juillet 2017, *Kleinsteuber* (C-354/16, EU:C:2017:539, point 61), et du 26 juillet 2017, *Europa Way und Persidera* (C-560/15, EU:C:2017:593, points 35 et 36).

⁸ Voir sur ce point déjà mes conclusions dans l'affaire *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, points 23 à 25).

⁹ Arrêts du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.* (C-409/04, EU:C:2007:548, points 23 et 24) ; du 18 novembre 2010, *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, point 28), et du 26 juillet 2017, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, point 31).

31. La troisième question est posée pour le cas où l'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive TVA ne s'applique pas dans l'affaire au principal ou s'il n'en résulte aucune particularité quant à l'imputation du mouvement de marchandises transfrontalier exonéré à une opération déterminée. Ainsi, la juridiction de renvoi s'interroge sur les critères à l'aune desquels cette imputation doit être effectuée. Elle souhaite notamment savoir si le fait que le transport des marchandises intervient sous le régime de suspension des droits d'accise joue un rôle à l'égard de cette imputation. Nous examinerons ce point après avoir répondu aux deux premières questions.

A. Sur les deux premières questions

32. La juridiction de renvoi pose les deux premières questions parce qu'elle estime que l'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive TVA ne prévoit pas simplement une exonération de la livraison intracommunautaire de produits soumis à accise. Elle tient au contraire pour possible que cette disposition se prononce également sur l'imputation du transport de marchandises sous régime de suspension des droits d'accise à une livraison déterminée au sein d'une chaîne de ventes. En effet, selon elle, il pourrait être déduit de l'article 138, paragraphe 2, point b), de cette directive qu'il faudrait toujours considérer comme exonérée la livraison à laquelle est lié le transport de marchandises sous régime de suspension des droits d'accise.

33. L'article 138, paragraphe 2, point b), de ladite directive serait alors la disposition décisive pour qualifier la livraison par Doppler aux premiers acheteurs tchèques de livraison intracommunautaire exonérée. Toutes les livraisons subséquentes auraient alors par la suite été imposables en République tchèque en tant que livraisons internes. Dans ce cas, ce serait à bon droit qu'AREX aurait fait valoir la déduction de la TVA payée en amont à Benaft ou Kont Fuel.

34. Cela présuppose toutefois que l'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive TVA soit même matériellement applicable à la livraison entre Doppler et les premiers acheteurs tchèques. C'est ce sur quoi porte la première question (voir ci-dessous titre 1). Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi souhaite ensuite éclaircir s'il résulte effectivement de la disposition que, au sein d'une chaîne de livraisons, c'est toujours la livraison pour laquelle le transport a lieu sous régime de suspension des droits d'accise qui doit être considérée comme étant celle qui est exonérée (voir ci-dessous titre 2).

1. Champ d'application de l'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive TVA (première question)

35. En vertu de l'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive TVA, les États membres exonèrent également de la TVA les livraisons de produits soumis à accise « expédiés ou transportés [à l'intérieur de la Communauté] effectuées pour des assujettis ou pour des personnes morales non assujetties, dont les acquisitions intracommunautaires de biens autres que des produits soumis à accises ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, lorsque l'expédition ou le transport de ces produits est effectué [sous régime de suspension des droits d'accise] » Sont notamment visées par l'article 3, paragraphe 1, de la directive les petites entreprises.

36. Les premiers acheteurs tchèques ne sont incontestablement pas « des assujettis [...] dont les [autres] acquisitions intracommunautaires [...] ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1 ». Toutefois, la juridiction de renvoi se demande si l'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive s'applique néanmoins aux premiers acheteurs tchèques au motif que, selon elle, l'ajout des termes « dont les acquisitions intracommunautaires [...] ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1 » ne se rapporte qu'aux personnes morales non assujetties mentionnées juste avant cet ajout.

37. C'est en effet ce que suggère la version linguistique tchèque. En effet, dans cette version, il est question d'*un* assujetti et d'*une* personne morale non assujettie au singulier, l'ajout « dont les acquisitions intracommunautaires [...] ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1 » étant introduit par un pronom relatif au singulier (*jejíž*). Par conséquent, d'un point de vue grammatical, ce pronom se rapporte uniquement à la personne morale non assujettie énumérée en dernier.

38. Cela semble toutefois être une particularité de la version linguistique tchèque. La plupart des autres versions linguistiques se rapportent à des assujettis et à des personnes morales non assujetties au pluriel ce qui fait que le pronom relatif qui suit et qui peut se référer à plusieurs personnes ne permet aucun rattachement grammatical à un seul des deux groupes de personnes¹⁰.

39. En vertu de la jurisprudence constante de la Cour, toutes les versions linguistiques ont en principe le même rang¹¹ de sorte qu'aucune conclusion ne saurait être tirée du fait que la majorité des versions linguistiques utilisent une variante déterminée de la disposition. En cas de disparité entre les diverses versions linguistiques d'un texte de l'Union européenne, la disposition en cause doit ainsi être interprétée en fonction de l'économie générale et de la finalité de la réglementation dont elle constitue un élément¹².

40. Il résulte de cette interprétation que l'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive TVA ne concerne que la livraison intracommunautaire de produits soumis à accise à des assujettis et à des personnes morales non assujetties dont les autres acquisitions intracommunautaires *des unes comme des autres* relèvent de l'article 3, paragraphe 1, de cette directive. En effet, l'exonération de la livraison intracommunautaire de produits soumis à accise à des assujettis « normaux » résulte déjà de l'article 138, paragraphe 1, de ladite directive.

41. Il peut être déduit d'un examen global de la directive que, dans le système de la TVA, les produits soumis à accise doivent par principe être considérés comme des « biens » au sens de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA. C'est également ce que postule l'article 3, paragraphe 1, point b), de cette directive qui prévoit une exception à l'imposition de l'acquisition « de biens [...] autres que les produits soumis à accise ».

42. Or, dès lors que la livraison de « biens » à un assujetti est déjà exonérée en vertu de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA, l'article 138, paragraphe 2, point b), de ladite directive serait superflu dans la mesure où il prévoirait l'exonération de la livraison de produits soumis à accise à des assujettis « normaux ».

43. Pour pouvoir donner à cet égard à l'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive TVA un contenu normatif allant au-delà de celui de l'article 138, paragraphe 1, de ladite directive (voir la formulation « outre les livraisons visées au paragraphe 1 [...] »), il faut que soient visés des assujettis dont les autres acquisitions relèvent de l'article 3, paragraphe 1, de cette directive. Car, sinon, en raison de l'article 139, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la même directive, l'exonération prévue à l'article 138, paragraphe 1, ne s'applique pas à ce groupe.

10 Tout du moins en ce qui concerne les versions allemande, anglaise, française, espagnole, polonaise, bulgare et italienne.

11 Arrêts du 6 octobre 1982, Cilfit e.a. (283/81, EU:C:1982:335, point 18) ; du 2 avril 1998, EMU Tabac e.a. (C-296/95, EU:C:1998:152, point 36) ; du 9 janvier 2003, Givane e.a. (C-257/00, EU:C:2003:8, point 36), et du 20 novembre 2003, Kyocera (C-152/01, EU:C:2003:623, point 32).

12 Arrêts des 26 avril 2012, DR et TV2 Danmark (C-510/10, EU:C:2012:244, point 45) ; du 7 juin 2018, EP Agrarhandel (C-554/16, EU:C:2018:406, point 36), et du 5 juin 2018, Kolev et Kostadinov (C-612/15, EU:C:2018:392, point 87).

44. Il s'ensuit que l'article 138, paragraphe 1, l'article 139, paragraphe 1, deuxième alinéa, et l'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive TVA se trouvent dans un rapport de règle/exception/dérogation à l'exception :

45. En vertu de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA, c'est en principe la livraison intracommunautaire de biens à des assujettis qui est exonérée dans le pays d'origine. Cette exonération n'est toutefois justifiée que si l'acquisition est imposée dans le pays de destination, [voir article 2, paragraphe 1, point b), i), de cette directive]¹³. Étant donné toutefois qu'en vertu de l'article 3, paragraphe 1, de ladite directive les acquisitions intracommunautaires de certains assujettis et de certaines personnes morales non assujetties ne sont pas soumises à la TVA, l'article 139, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la même directive prévoit que la livraison intercommunautaire à ce groupe de personnes n'est pas exonérée. La livraison intracommunautaire de biens à ces destinataires est donc, par dérogation à l'article 138, paragraphe 1, de la directive, imposée dans le pays d'origine.

46. Toutefois, une autre particularité s'applique à la livraison de biens soumis à accise aux destinataires qui viennent d'être évoqués qui est effectuée sous le régime de suspension des droits d'accise : leur livraison intracommunautaire est néanmoins, en vertu de l'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive TVA – en tant que dérogation à l'exception – exonérée dans le pays d'origine. Corrélativement, en vertu de l'article 2, paragraphe 1, point b), ii), de cette directive, l'acquisition de ces biens est imposée dans le pays de destination.

47. Selon le libellé du considérant 36 de la directive TVA, cette dérogation à l'exception s'explique par le souci de parvenir à un certain parallélisme de la TVA et des droits d'accise. De par cette dérogation à l'exception, la TVA – tout comme les droits d'accise¹⁴ – est exigible dans le pays de destination.

2. Signification de la disposition aux fins de déterminer la livraison intracommunautaire dans le cas d'une chaîne de livraisons (deuxième question)

48. Il résulte des considérations qui précèdent que l'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive TVA ne donne aucune indication quant à l'imputation du transport sous régime de suspension des droits d'accise à une livraison déterminée au sein d'une chaîne. En effet, le sens de la disposition est d'exonérer la livraison intracommunautaire de produits soumis à accise symétriquement à l'imposition de l'acquisition dans le pays de destinations générée par l'article 2, paragraphe 1, point b), iii), de cette directive.

49. L'ajout de « [...] lorsque [...] le transport de ces produits est effectué conformément à l'article 7, paragraphes 4 et 5, ou à l'article 16 de la directive 92/12/CEE », à savoir sous le régime de suspension des droits d'accise, ne signifie donc pas que la livraison qui est liée au transport sous régime de suspension des droits d'accise est toujours celle qui est exonérée. La livraison sous régime de suspension des droits d'accise constitue plutôt une *condition* supplémentaire de l'exonération.

¹³ Voir à ce propos déjà, point 28 des présentes conclusions.

¹⁴ Voir à ce propos ci-dessous, points 50 des présentes conclusions.

50. En effet, dans le commerce transfrontalier de produits soumis à accise, les droits d'accise ne sont exigibles dans l'État de réception (pays de destination)¹⁵ que lorsque un bien sous régime de suspension des droits d'accise arrive sur le territoire de cet État membre¹⁶. Sinon, le droit d'imposition serait déjà exigible avant sur le territoire du pays d'origine, voir article 7, paragraphe 2, point b), de la directive accise. Ce n'est donc que dans le cas d'une expédition sous régime de suspension des droits d'accise que le parallélisme, souhaité selon le considérant 36, peut être atteint¹⁷.

51. En revanche, si les produits ne sont pas transportés sous le régime de suspension des droits d'accise, une exonération supplémentaire n'est pas nécessaire et l'on s'en tient à la règle prévue par l'article 139, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA : dans ce cas, les droits d'accise et la TVA sont uniformément exigibles dans le pays d'origine.

52. Par ailleurs, l'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive TVA ne porte pas spécialement sur la situation d'une chaîne de livraisons de sorte que, pour ce seul motif déjà, il serait étrange de voir dans cet article une disposition relative à l'imputation du transport à une livraison déterminée de produits soumis à accise.

53. Il y a donc lieu de répondre aux deux premières questions que l'article 238, paragraphe 2, point b), de la directive TVA ne s'applique qu'à la livraison de produits soumis à accise à un assujetti dont les autres acquisitions ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, de ladite directive. L'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive ne contient, au-delà de l'exonération qui y est prévue, aucune disposition relative à l'imputation d'un transport de marchandises sous régime de suspension des droits d'accise à une livraison déterminée dans le cas d'une chaîne transfrontalière de livraisons.

B. Sur la troisième question préjudicielle

54. C'est donc à l'aune des règles générales qu'il convient de déterminer quelle livraison au sein de la chaîne de l'affaire au principal doit être considérée comme la livraison intracommunautaire exonérée. Par sa troisième question, la juridiction de renvoi souhaite concrètement éclaircir si le transport sous régime de suspension des droits d'accise plaide en ce sens que le transport frontalier doit être imputé à la livraison par Doppler aux premiers acheteurs tchèques bien qu'il ait été effectué en utilisant les véhicules d'AREX et aux frais de cette dernière.

55. Partant de la jurisprudence existante de la Cour s'applique également à l'affaire au principal que, dans le cas d'une chaîne de ventes avec un unique mouvement physique de marchandises, seule une des livraisons peut être qualifiée de livraison intracommunautaire et donc exonérée¹⁸.

15 C'est donc sur l'exigibilité des droits d'accise dans l'État de réception que se base l'article 2, paragraphe 1, point b), iii), de la directive TVA auquel il faut penser en parallèle en ce qui concerne l'article 138, paragraphe 2, point b) de cette directive.

16 Cette situation est régie par l'article 7, paragraphe 4, de la directive 92/12 auquel l'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive TVA renvoie.

17 En ce qui concerne le commerce entre assujettis qui ne relèvent pas de l'article 3, paragraphe 1, de la directive TVA, donc notamment les assujettis qui ne sont pas des petites entreprises et dont les acquisitions intracommunautaires sont, de toute façon, sur le fondement de l'article 138, paragraphe 1, de ladite directive, soumises à la TVA, la directive part du postulat que le transport transfrontalier interviendra en règle générale sous le régime de suspension des droits d'accise et qu'une règle spéciale n'est donc pas nécessaire.

18 Arrêts du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, point 45), et du 26 juillet 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, point 34), ainsi que nos conclusions dans l'affaire EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, point 35).

56. Savoir de laquelle de ces livraisons il s'agit dépend du rapport juridique auquel le mouvement transfrontalier de marchandises doit être imputé. En effet, l'expédition transfrontalière ou le transport transfrontalier du bien constitue l'élément matériel qui distingue la livraison intracommunautaire (ou l'acquisition intracommunautaire¹⁹) d'une livraison interne « normale »²⁰.

57. Toutes les autres livraisons au sein de la chaîne de ventes qui ne présentent pas cet élément matériel supplémentaire du transport transfrontalier doivent donc être considérées comme des livraisons internes au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA. Le lieu de ces livraisons se situe alors, conformément à l'article 32, de cette directive, dans le pays d'origine pour ce qui est de toutes les livraisons antérieures à la livraison intracommunautaire exonérée et dans le pays de destination pour ce qui est de toutes les livraisons postérieures²¹.

1. Imputation du transport transfrontalier à une livraison au sein de la chaîne de ventes

58. L'imputation du transport transfrontalier à une livraison au sein de la chaîne de ventes doit, en vertu de la jurisprudence de la Cour, être effectuée dans le cadre d'une appréciation exhaustive de l'ensemble des circonstances particulières du cas d'espèce²².

59. Dans ce contexte, la Cour a d'ores et déjà jugé que l'identité de celui qui est propriétaire de la chose durant le transport au sens du droit national ou de celui qui détient matériellement la chose ne joue aucun rôle²³. La Cour a également jugé qu'il ne peut pas encore être déduit de la simple circonstance que le bien a déjà été revendu que le transport doit être rattaché à la livraison subséquente²⁴. Dans cette mesure, le simple fait que le bien ait été revendu ne présente pas de pertinence quant à l'imputation du mouvement de marchandises à une des livraisons.

60. En vertu de la jurisprudence de la Cour, il y a lieu toutefois de prendre en compte qui effectue le transport et pour le compte de qui celui-ci est effectué²⁵. Plus précisément exprimé, ce qui importe est de savoir sur qui pèse durant le transport le risque d'une perte fortuite de la chose.

61. En conséquence, dans une série d'affaires concernant une chaîne de deux livraisons (une première du vendeur à l'opérateur intermédiaire et une seconde de l'opérateur intermédiaire à l'acquéreur final), la cour a jugé que le transport ne pouvait plus être imputé à la « première » livraison lorsque le pouvoir de disposer d'une chose comme un propriétaire a déjà été transféré avant le transport à l'acquéreur final, c'est-à-dire au destinataire de la « seconde » livraison²⁶.

19 La livraison intracommunautaire et l'acquisition intracommunautaire ont des conditions matérielles identiques puisqu'il s'agit d'une seule et même opération économique, voir à ce propos déjà, point 32 et note 9 des présentes conclusions.

20 Voir arrêts du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, point 37), ainsi que nos conclusions dans l'affaire EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, point 41).

21 Arrêt du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, point 50).

22 Arrêts du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, point 27) ; du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, point 32) ; du 26 juillet 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, point 35), et du 21 février 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, point 32), ainsi que nos conclusions dans l'affaire EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, point 56).

23 Il est incontestable que, par exemple, le transporteur exerce, certes, au moment du transport, un pouvoir de détention matérielle sur le bien. Il n'en reste pas moins que ce n'est pas en qualité de fournisseur participant à la chaîne mais de transporteur agissant pour le compte d'un fournisseur. Voir en ce sens arrêt du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, point 40).

24 Arrêt du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, points 36 et 37).

25 Arrêt du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, point 40).

26 Les affaires sur lesquelles il a été statué jusqu'ici portaient toujours sur des chaînes de seulement deux livraisons successives, voir arrêts du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, point 33) ; du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, point 34), et du 26 juillet 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, point 36).

62. Celui qui dispose déjà de la chose « comme un propriétaire »²⁷ devra, en effet, en règle générale, également supporter la charge du risque de sa perte fortuite, car le droit d'agir à sa guise sur un bien, par exemple en le détruisant ou le consommant, est une expression typique des pouvoirs d'un propriétaire²⁸. L'envers de ce droit est précisément aussi que c'est sur son titulaire que pèse le risque d'une destruction fortuite du bien. Il peut donc être parti du principe que celui sur qui doit peser le risque de la perte fortuite détient également le pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire.

63. Cela s'applique nonobstant la question de savoir qui effectue extérieurement le transport dans ces cas (dans ceux sur lesquels il a été statué, il s'agissait le plus souvent de l'opérateur intermédiaire)²⁹ et indépendamment de la manière dont doit être juridiquement qualifiée la situation de celui qui détient le pouvoir de disposer³⁰ (c'est-à-dire indépendamment de ce qu'il soit déjà propriétaire ou qu'il ait seulement un droit au transfert de la propriété).

64. C'est la raison pour laquelle, dans les affaires tranchées jusqu'ici, le transport a dû être imputé (pour autant que cela soit bien ce qui a été constaté par la suite par la juridiction nationale) à celui des destinataires sur lequel pesait le risque de perte fortuite durant le transport.

65. Cela signifie, en ce qui concerne l'affaire au principal, que ce qui est décisif est de savoir si, durant le transport transfrontalier du carburant, AREX avait déjà acquis le droit de disposer du carburant de manière telle que le risque de sa perte fortuite pesait sur elle. Tel ne serait pas le cas si, durant le transport transfrontalier (à savoir de la raffinerie jusqu'à la mise à la consommation en République tchèque), elle n'avait agi qu'en qualité de transporteur³¹.

66. L'appréciation définitive de cette question incombe toutefois à la juridiction de renvoi³².

2. Signification du transport de carburant sous régime de suspension des droits d'accise

67. Il peut être déduit de la décision de renvoi que la juridiction de renvoi considère que – bien qu'il ait été effectué en utilisant les véhicules d'AREX et aux frais de celle-ci – le transport, au-delà des frontières, sous le régime de suspension des droits d'accise, ne peut être rattaché qu'à la première opération entre Doppler et les premiers acheteurs tchèques, car ce n'est que dans cette situation que les conditions de ce type de transport sont réunies. En effet, en vertu de la directive accise, ce type de transport est réservé aux entrepositaires et aux expéditeurs enregistrés et ne peut intervenir que vers un destinataire enregistré tel que Garantrans.

68. C'est la raison pour laquelle AREX ne peut pas avoir transporté sous régime de suspension des droits d'accise le carburant vers un lieu librement choisi. Au contraire, c'est en règle générale le destinataire enregistré qui désigne le lieu après la frontière où les produits soumis à accise seront mis à la consommation. Ce n'est qu'ensuite qu'un transport par des personnes autres que celles visées par la directive accise est possible.

27 C'est uniquement cela qu'exige matériellement la notion de « livraison » ou d'« acquisition intracommunautaire » ; voir article 14, paragraphe 1, et article 20, paragraphe 1, de la directive TVA, et non la qualité juridique de propriétaire. Voir à cet égard, arrêts du 8 février 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, points 7 et 8), et du 6 février 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, point 32).

28 Voir déjà nos conclusions dans l'affaire *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, point 58).

29 Le transporteur ne détient pas le pouvoir de disposer de la chose comme un propriétaire ; voir arrêts du 3 juin 2010, *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, point 25), et du 20 juin 2018, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, point 88).

30 En ce sens, arrêts du 3 juin 2010, *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, point 24), et du 20 juin 2018, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, point 86).

31 Arrêt du 20 juin 2018, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, point 89).

32 Voir également en ce sens, arrêts du 16 décembre 2010, *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, point 45), et du 27 septembre 2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, point 37).

69. Le transport sous régime de suspension des droits d'accise peut être une circonstance que la juridiction nationale doit prendre en considération dans sa décision quant à l'imputation du transport à une livraison. En effet, selon le considérant 36 de la directive TVA, un parallélisme entre l'imposition au titre de la TVA et celle au titre des droits d'accise *doit* être instauré. Contrairement à ce que pense la juridiction de renvoi, il ne peut toutefois pas en être tiré la conclusion que l'exigibilité des droits d'accise auprès d'une personne déterminée dicte obligatoirement l'existence d'une livraison exonérée à cette personne. C'est également ce que la Commission a souligné à l'audience.

70. Ainsi que la Cour l'a déjà jugé à cet égard, le fait générateur de la TVA, par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe, est la livraison ou l'importation de la marchandise, non la perception de droits d'accise sur cette dernière³³. Plaide également à l'encontre d'une telle corrélation, la différence de conception entre la TVA, conçue comme une imposition à toutes les étapes, et les droits d'accise, conçus comme une sorte d'imposition d'une traite.

71. Ainsi, le transport sous régime de suspension des droits d'accise n'est déterminant que lorsqu'il a une incidence sur la répartition entre les parties des risques durant le transport.

72. Par conséquent, si la juridiction de renvoi devait parvenir à la conclusion que la charge d'une perte fortuite durant le transport sous régime de suspension des droits d'accise a pesé sur Doppler, le transport – qui n'a alors été effectué par AREX qu'en qualité de transporteur – devrait être imputé à la première livraison.

73. En effet, la charge du risque permet, selon nous³⁴, de déduire le rôle joué au sein d'une chaîne de livraisons par la partie concernée. Effectivement, une présomption de fait plaide en ce sens que, celui *qui livre à autrui* un bien et sur qui pèse le risque de perte fortuite de ce bien en cours de livraison agit en qualité de fournisseur. Par conséquent sa livraison doit être la livraison intracommunautaire exonérée.

74. Cette présomption vaut tant pour les livraisons intracommunautaires bilatérales (« normales ») que pour les opérations en chaîne³⁵. Naturellement, il peut aussi exister – et ce, tant dans une relation bilatérale que dans une opération en chaîne – des cas dans lesquels le risque pèse durant le transport sur le destinataire du bien. Toutefois, dans une opération en chaîne, un tel destinataire se trouvera nécessairement toujours en bout de chaîne (sinon il agit en tant que fournisseur). Or, dès lors que le destinataire se situe au bout de la chaîne de livraisons, il n'existe aucun doute quant au rapport juridique auquel le transport doit être imputé (à savoir le dernier).

75. Ainsi, si le risque de perte fortuite durant le transport pèse sur le premier vendeur, celui-ci peut partir du principe que sa livraison est exonérée. Dans le cas contraire où le risque pèse sur son cocontractant, l'existence d'une livraison intracommunautaire exonérée dépend du point de savoir s'il y a une opération en chaîne.

33 Arrêt du 14 juillet 2005, *British American Tobacco et Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464, point 41).

34 Voir point 62 des présentes conclusions.

35 En effet, en principe, le risque de perte fortuite n'est transféré au destinataire qu'au moment où celui-ci peut disposer du bien. Il peut en être autrement lorsque le destinataire souhaite une expédition vers un lieu précis.

76. Pour cela, il faut que, ainsi que l'exige déjà la Cour dans sa jurisprudence constante, le premier vendeur soit informé de ce que son cocontractant a déjà revendu le bien³⁶. Sinon, il peut alors aussi partir du principe que, quand bien même ce n'est pas sur lui que pèse le risque du transport, l'opération est exonérée à son égard étant donné que, dans une relation bilatérale, le risque peut aussi peser sur le destinataire sans que cesse d'exister une livraison intracommunautaire exonérée³⁷.

77. Toutefois, s'il est informé de ce qu'il s'agit d'une opération en chaîne, le premier vendeur peut déduire de la circonstance que le risque de perte fortuite de la chose pèse sur une autre personne que cette personne qui effectue, en qualité de fournisseur, la livraison transfrontalière, et partant exonérée, du bien. Sa propre livraison est donc imposable.

3. Charge du risque pesant sur un opérateur intermédiaire

78. Si la juridiction de renvoi devait en revanche parvenir à la conclusion que le risque de perte fortuite durant le transport sous régime de suspension des droits d'accise a pesé sur les premiers acheteurs tchèques, c'est la deuxième livraison (par les premiers acheteurs tchèques au maillon suivant de la chaîne) qui devrait être considérée comme la livraison exonérée³⁸.

79. En effet, il résulte également des considérations qui précèdent que le transfert à l'acquéreur final du pouvoir de disposition ne constitue que le dernier moment possible après lequel le transport subséquent ne pourra plus être imputé à une des livraisons antérieures à ce transfert.

80. Il n'est en effet nullement exclu qu'en cas d'acquisition intracommunautaire, le transport se situe dans le temps avant le transfert du pouvoir de disposition. Tel est d'ailleurs en règle générale le cas en dehors des opérations en chaîne : dans une livraison intracommunautaire habituelle, généralement, le destinataire n'obtient qu'au moment du transfert du bien le pouvoir d'en disposer comme un propriétaire. Il n'en reste pas moins qu'il existe incontestablement une livraison exonérée au destinataire.

81. Dans cette mesure, le raisonnement a contrario que la Cour a suivi dans une unique décision, à savoir que, lorsque le pouvoir de disposition n'est transféré à l'acquéreur que dans l'État de destination finale, c'est la « première » livraison dans une chaîne à deux maillons qui doit être celle qui est exonérée, ne s'imposait pas³⁹. Cela est également démontré par l'exemple de chaînes de ventes comprenant plus de deux livraisons telle celle en cause dans l'affaire au principal : en effet, lorsque le pouvoir de disposition est transféré à l'acquéreur final seulement dans le pays de destination, il existe auparavant toute une série de livraisons à l'égard desquelles il faut encore prendre une décision quant à l'imputation. Il n'est donc pas possible de tirer de cette seule circonstance (le transfert du pouvoir de disposition à l'acquéreur final dans le pays de destination) des conclusions quant au point de savoir à laquelle des livraisons antérieures le mouvement de marchandises doit être imputé. Il faut au contraire déterminer dans chaque cas sur qui pèse le risque de perte fortuite du bien durant le transport.

³⁶ Voir arrêts du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, point 34 et suivant) ; du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, point 35), et du 26 juillet 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, point 44).

³⁷ En ce qui concerne le premier vendeur, il faut que, pour des motifs de sécurité juridique, sa confiance en les informations données par son cocontractant soit protégée ce qui emporte pour conséquence que l'impôt ne peut être exigé de lui. Cela n'aboutit cependant pas à ce que sa livraison devienne dans les faits une livraison intracommunautaire exonérée ; voir arrêt du 21 février 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, point 37). Dans l'affaire à l'origine de l'arrêt Kreuzmayr, il n'était question que de la protection de confiance légitime des parties à la seconde livraison. Cette protection devait à juste titre être refusée étant donné que les parties à la seconde livraison savaient que l'une d'entre elles avait pris la charge du risque du transport des biens ; voir arrêt du 21 février 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, point 36).

³⁸ Dans ces conditions, en dépit d'un franchissement matériel de frontière, le transport effectué par AREX ne constituerait pas une acquisition intracommunautaire. Ainsi que nous avons déjà pu l'exposer à d'autres occasions, le point de savoir quel a été effectivement le lieu de départ du transport n'est pas décisif quant à la détermination de la livraison exonérée ; voir nos conclusions dans l'affaire EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, point 40).

³⁹ Voir arrêt du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, point 45).

V. Conclusion

82. En résumé, nous proposons à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles posées par le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque) :

- 1) L'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ne s'applique qu'à la livraison de produits soumis à accise à un assujetti dont les autres acquisitions ne sont pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en vertu de l'article 3, paragraphe 1, de ladite directive. L'article 138, paragraphe 2, point b), de la directive ne contient, au-delà de l'exonération qui y est prévue, aucune disposition relative à l'imputation du transport de marchandises sous régime de suspension des droits d'accise à une livraison déterminée dans le cas d'une chaîne transfrontalière de livraisons.
- 2) En ce qui concerne l'imputation de l'unique mouvement transfrontalier de marchandises à une livraison déterminée au sein d'une chaîne de livraison, ce qui est décisif est le point de savoir sur qui pèse le risque de perte fortuite durant le transport du bien vers un autre maillon de la chaîne de livraisons.