



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

23 avril 2020\*

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 2, paragraphe 1, sous b) – Acquisition intracommunautaire de biens – Article 20 – Obtention du pouvoir de disposer d’un bien comme un propriétaire – Opérations d’achat et de revente en chaîne de biens avec un transport intracommunautaire unique – Possibilité de prendre des décisions de nature à affecter la situation juridique du bien – Imputation du transport – Transport sous régime de suspension des droits d’accise – Effet dans le temps des arrêts d’interprétation »

Dans l’affaire C-401/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Krajský soud v Praze (cour régionale de Prague, République tchèque), par décision du 6 juin 2018, parvenue à la Cour le 18 juin 2018, dans la procédure

**Herst s.r.o.**

contre

**Odvolací finanční ředitelství,**

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. M. Vilaras, président de chambre, MM. S. Rodin, D. Šváby, M<sup>me</sup> K. Jürimäe (rapporteure) et M. N. Piçarra, juges,

avocat général : M<sup>me</sup> J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour Herst s.r.o., par M. J. Balada, advokát,
- pour l’Odvolací finanční ředitelství, par M. T. Rozehnal, en qualité d’agent,
- pour le gouvernement tchèque, par MM. M. Smolek, J. Vlácil et O. Serdula, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par M<sup>mes</sup> M. Salyková et L. Lozano Palacios, en qualité d’agents,

\* Langue de procédure : le tchèque.

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 3 octobre 2019,  
rend le présent

### **Arrêt**

- 1 La demande de décision préjudicielle porte, principalement, sur l'interprétation de l'article 20 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Herst s.r.o. à l'Odvolací finanční ředitelství (direction des finances compétente en matière de recours, République tchèque, ci-après la « direction des finances ») au sujet de la déduction, par Herst, de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) relative à des acquisitions de carburants transportés par cette société en suspension des droits d'accise depuis certains États membres vers la République tchèque.

### **Le cadre juridique**

#### ***Le droit de l'Union***

- 3 L'article 2 de la directive TVA prévoit, à son paragraphe 1, sous a) et b) :  
« 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 ;

[...] »
- 4 Aux termes de l'article 14, paragraphe 1, de cette directive :  
« Est considéré comme "livraison de biens", le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. »
- 5 L'article 20, premier alinéa, de ladite directive est libellé comme suit :  
« 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. »

6 L'article 138 de la même directive dispose, à son paragraphe 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. »

### ***Le droit tchèque***

7 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous a), du zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (loi n° 235/2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée), dans sa version en vigueur au moment des faits afférents au litige au principal :

« Est soumise à la taxe la livraison de biens à titre onéreux par un assujetti dans le cadre de l'exercice d'une activité économique dont le lieu d'exécution est situé sur le territoire national. »

8 L'article 13, paragraphe 1, de cette loi prévoit :

« Aux fins de la présente loi, on entend par livraison des biens le transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire. »

9 L'article 72 de ladite loi dispose, à son paragraphe 1, sous a) :

« Le redevable a droit à la déduction de la TVA en amont pour les prestations acquises qu'il utilise dans le cadre de ses activités économiques aux fins d'effectuer des prestations imposables de livraison de biens ou de fourniture de services dont le lieu de prestation est le territoire national. »

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

10 Herst est une société établie en République tchèque qui opère dans le secteur du transport routier. Elle est également propriétaire d'un certain nombre de stations-service de distribution de carburants.

11 À la suite d'un contrôle, l'administration fiscale tchèque a constaté que Herst, durant les périodes comprises, d'une part, entre les mois de novembre 2010 et de mai 2013 ainsi que, d'autre part, entre les mois de juillet et d'août 2013, avait assuré, par ses propres moyens et à ses propres frais, le transport de carburants depuis plusieurs États membres, à savoir l'Autriche, l'Allemagne, la Slovaquie et la Slovaquie, à destination de la République tchèque.

12 Dans le cadre de ces transports, Herst n'aurait pas agi uniquement comme transporteur, mais également en tant qu'acquéreur final de ces carburants, à l'issue d'une chaîne d'opérations d'achat et de revente successives.

13 Il ressort des indications fournies par la juridiction de renvoi que lesdits carburants étaient initialement achetés par un opérateur économique établi et assujetti à la TVA en République tchèque, et que Herst assurait leur transport depuis les États membres cités au point 11 du présent arrêt jusqu'à ce premier État membre. Herst aurait ainsi procédé à autant de transports uniques de carburants, effectués sous le régime de la suspension des droits d'accise, au cours desquels ces produits étaient successivement revendus à d'autres opérateurs économiques, établis en République tchèque. Herst n'était pas rémunérée pour le transport de ces carburants, mais profitait d'une marge commerciale, constituée de la différence entre le prix d'achat et le prix de vente desdits carburants.

- 14 En outre, sur la base d'un contrat de vente entre Herst et cet opérateur économique, il était établi dès le début du transport que Herst ne serait juridiquement propriétaire des carburants qu'une fois ceux-ci mis en libre pratique en République tchèque.
- 15 Herst a fait valoir auprès de l'administration fiscale tchèque que les acquisitions des carburants qu'elle a réalisées en République tchèque constituaient des acquisitions internes. En revanche, cette administration fiscale a considéré qu'il s'agissait d'acquisitions intracommunautaires.
- 16 Selon ladite administration, dans le cas d'opérations en chaîne liées à un seul transport intracommunautaire, celui-ci ne peut être imputé qu'à une seule de ces opérations.
- 17 Ainsi, cette même administration a considéré que le lieu des acquisitions effectuées par Herst était situé non pas en République tchèque, mais dans les États membres où se trouvaient les carburants au moment de leur chargement par cette société en vue de leur transport, à ses propres frais et par ses propres moyens, à destination de la République tchèque, aux fins de sa propre activité économique.
- 18 Par plusieurs avis de redressement, l'administration fiscale tchèque a donc refusé à Herst le droit de déduire la TVA sur lesdites acquisitions et lui a infligé une amende.
- 19 Herst a introduit des recours contre ces avis de redressement devant la direction des finances, en soutenant que le lieu des acquisitions des carburants était la République tchèque, dans la mesure où les transports avaient été effectués sous le régime de la suspension des droits d'accise et que ces biens n'avaient été mis en libre pratique qu'à la suite de ces transports.
- 20 La direction des finances a, par une première décision, annulé les avis de redressement portant sur la période comprise entre les mois de juillet et d'août 2013, au motif que Herst avait présenté des factures qui démontraient que les autres opérateurs économiques auxquels les carburants avaient été successivement revendus avaient agi en qualité d'organiseurs de transport. Par une deuxième décision, la direction des finances a confirmé les avis de redressement relatifs à la période comprise entre les mois de février 2011 et de février 2013. Par une troisième décision, cette autorité a modifié les avis de redressement relatifs à la période comprise entre les mois de novembre 2010 et de janvier 2011 ainsi qu'à la période comprise entre les mois de mars et de mai 2013. Herst s'est vu notifier un redressement fiscal à hauteur de 145 381 137 couronnes tchèques (CZK) (environ 5 664 520 euros) et infliger une amende à hauteur de 30 476 215 CZK (environ 1 187 450 euros).
- 21 Herst a introduit un recours contre les deuxième et troisième décisions de la direction de finances devant la juridiction de renvoi, le Krajský soud v Praze (cour régionale de Prague, République tchèque).
- 22 Devant celle-ci, Herst soutient que les transports de carburants en cause au principal se composaient de deux transports distincts. Le premier aurait été un transport international entre les États membres concernés et la République tchèque, pendant lequel Herst agissait uniquement en tant que transporteur. Le second aurait été un transport interne après la mise en libre pratique des carburants en République tchèque, au cours duquel elle aurait acquis le pouvoir de disposer librement de ces marchandises.
- 23 La juridiction de renvoi estime que, dans l'affaire dont elle est saisie, il est nécessaire d'effectuer une appréciation globale de toutes les circonstances de l'espèce afin d'identifier laquelle des livraisons en cause remplit l'ensemble des conditions afférentes à une livraison intracommunautaire. Pour qu'une opération puisse être qualifiée de « livraison de biens », au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, cette opération devrait avoir eu pour effet d'habiliter la personne à disposer des biens faisant l'objet de celle-ci, comme si elle en était le propriétaire.

- 24 S'agissant de la situation en cause dans l'affaire au principal, la juridiction de renvoi relève que la participation d'autres opérateurs économiques dans une chaîne d'opérations d'achat et de revente aussi complexe est motivée, outre par des raisons économiques, par le fait que Herst n'était pas autorisée à exploiter un entrepôt fiscal ni à recevoir des produits sous le régime de suspension des droits d'accise. Ce serait la raison pour laquelle Herst aurait dû recourir au service d'un intermédiaire, exploitant un tel entrepôt, pour que celui-ci acquière les carburants en cause au principal, en vue de payer les droits d'accise et d'assurer la mise en libre pratique de ces carburants sur le territoire de la République tchèque. La direction des finances ferait valoir, quant à elle, que l'implication de plusieurs opérateurs économiques dans cette chaîne serait l'indice d'une fraude à la TVA.
- 25 Cette juridiction considère que, même si Herst exerçait le contrôle sur les carburants en cause au principal tout au long de leur transport, elle n'avait en revanche pas le pouvoir d'en disposer comme un propriétaire, au sens de la jurisprudence de la Cour, avant le moment où, après leur transfert, ces carburants ont été mis en libre pratique en République tchèque. En effet, jusqu'à ce moment, Herst ne pouvait pas livrer lesdits carburants à une personne autre que celle désignée comme en étant le destinataire dans les documents d'accompagnement.
- 26 Au vu de ces considérations, la juridiction de renvoi, tout en reconnaissant les grandes similitudes factuelles entre la présente affaire et celle ayant donné lieu à l'arrêt du 19 décembre 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), se demande néanmoins à quel moment, dans l'affaire pendante devant elle, Herst a obtenu le pouvoir de disposer des carburants en cause au principal « comme un propriétaire », au sens de la jurisprudence de la Cour.
- 27 En particulier, de l'avis de la juridiction de renvoi, dans l'affaire au principal, seuls les opérateurs économiques auxquels ces carburants ont été successivement revendus au cours de leur transport ont obtenu un tel pouvoir. En revanche, Herst, bien qu'elle détenait physiquement lesdits carburants lors du transport, n'aurait pas été juridiquement habilitée à en disposer. À cet égard, cette société aurait notamment été tenue de respecter les instructions des opérateurs économiques intermédiaires de la chaîne d'opérations d'achat et de revente.
- 28 La juridiction de renvoi estime, en substance, qu'il existe un doute quant à la question de savoir si le fait que des biens sont transportés sous le régime de suspension des droits d'accise, conformément à la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), affecte les conditions régissant le transfert du pouvoir d'en disposer comme un propriétaire, prévues par la directive TVA. À cet égard, la juridiction de renvoi précise que, lorsqu'il existe un doute quant à l'interprétation d'une disposition de droit fiscal national dans le cadre d'un litige qui oppose l'administration à un particulier, la jurisprudence du Ústavní soud České republiky (Cour constitutionnelle, République tchèque) a dégagé un principe constitutionnel de droit national en vertu duquel ce doute doit profiter au particulier (principe dit « in dubio mitius »). En l'occurrence, la juridiction de renvoi estime que la législation déterminante pour trancher l'affaire dont elle est saisie ne saurait être qualifiée de claire au moment des faits au principal, que ce soit du point de vue du droit interne ou du droit de l'Union, de telle sorte qu'elle se demande si, dans l'hypothèse où l'interprétation qui viendrait à être donnée par la Cour dans l'arrêt à intervenir devait être défavorable au contribuable, elle devrait s'y conformer, nonobstant ce principe constitutionnel de droit national. Cette juridiction se demande encore si, au regard dudit principe, les effets de cet arrêt de la Cour ne devraient pas être limités aux situations juridiques postérieures à son prononcé.
- 29 C'est dans ces circonstances que le Krajský soud v Praze (cour régionale de Prague) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) Y a-t-il lieu [...] de qualifier d'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 cette disposition s'applique-t-elle ?

- 2) Si la Cour devait juger que l'article 138, paragraphe 2, sous b), de la [directive TVA] s'applique à une situation telle que celle en cause au principal (à savoir à une situation où l'acquéreur des produits est un assujetti immatriculé à la TVA), cette disposition 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 [2008/118], il y a lieu de considérer comme une livraison ouvrant le droit à une exonération en vertu de ladite disposition la livraison présentant un lien avec les procédures prévues par la directive [2008/118], 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 devait juger que l'article 138, paragraphe 2, sous b), de la [directive TVA] ne s'applique pas à une situation telle que celle en cause 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] ?
- 4) L'assujetti acquiert-il le "pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire", au sens de la [directive TVA], s'il achète le bien auprès d'un autre assujetti directement pour un acquéreur concret en vue de réaliser sa commande antérieure (qui détermine le type de bien, sa quantité, le lieu d'origine et le moment de la livraison), s'il ne dispose pas lui-même physiquement du bien puisque, à la suite de la conclusion du contrat de vente, son acquéreur consent à ce qu'il assure le transport de ce bien depuis le lieu d'origine et qu'il se contente de faciliter à l'acquéreur l'accès aux biens par l'intermédiaire de ses fournisseurs et qu'il transmet les informations nécessaires à la prise en charge dudit bien (en son nom ou au nom de leurs sous-traitants dans la chaîne), son bénéficiaire dans la transaction étant constitué de la différence entre le prix d'achat et le prix de vente du même bien, sans que soit facturé dans le cadre de la chaîne le prix de son transport ?
- 5) Les dispositions de la directive [2008/118] (par exemple, l'article 4, point 1, l'article 17 ou l'article 19) fixent-elles, directement ou indirectement via des limitations au pouvoir effectif de disposer d'un tel bien, des conditions suffisantes pour le transfert du "pouvoir de disposer du bien (soumis à accises) comme un propriétaire", au sens de la [directive TVA], de sorte que la prise en charge de la livraison du bien sous le régime de suspension des droits d'accise par l'entrepositaire agréé ou le destinataire enregistré doit être qualifiée de livraison de biens aux fins de la TVA ?
- 6) À cet égard, aux fins de déterminer la livraison à laquelle se rattache le mouvement dans le cadre d'une livraison en chaîne sous le régime de suspension des droits d'accise réalisée par un seul mouvement, doit-on considérer également que le transport au sens de la [directive TVA] a débuté et a pris fin conformément aux dispositions de l'article 20 de la directive [2008/118] ?
- 7) Le principe de neutralité de la TVA, ou tout autre principe du droit de l'Union, s'oppose-t-il à l'application du principe constitutionnel de droit interne *in dubio mitius*, qui, en cas d'ambiguïté d'une règle de droit qui propose objectivement plusieurs interprétations possibles, impose aux autorités publiques de retenir l'interprétation favorable au destinataire de la règle de droit (en l'espèce, à l'assujetti) ? L'application de ce principe serait-elle conforme au droit de l'Union à tout le moins si elle est limitée aux situations où les circonstances de fait déterminantes du cas d'espèce sont antérieures à l'interprétation contraignante de la question de droit litigieuse par la Cour [...], qui a jugé correcte une autre interprétation, moins avantageuse pour le contribuable ?

Dans l'hypothèse où le principe *in dubio mitius* peut s'appliquer :

- 8) Eu égard aux limites fixées par le droit de l'Union au cours de la période où a été effectuée la prestation imposable en l'occurrence (novembre 2010 – mai 2013), la question de savoir si la notion juridique de livraison de biens, ou la notion juridique de transport de biens, a (ou n'a pas)

le même contenu aux fins de la [directive TVA] et aux fins de la directive [2008/118] pouvait-elle être objectivement considérée comme n'étant pas juridiquement claire et comme se prêtant à deux interprétations ? »

### **Sur la procédure devant la Cour**

- 30 Par courrier du 21 décembre 2018, la Cour a transmis à la juridiction de renvoi l'arrêt du 19 décembre 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), en lui demandant si, au vu de cet arrêt, cette juridiction souhaitait maintenir sa demande de décision préjudicielle et, dans l'affirmative, si elle entendait maintenir toutes les questions posées.
- 31 Par sa réponse du 11 janvier 2019, la juridiction de renvoi a déclaré qu'elle maintenait sa demande de décision préjudicielle, mais qu'elle ne sollicitait plus de réponse aux première à troisième, cinquième et sixième questions.
- 32 Partant, il y a lieu de répondre uniquement aux quatrième, septième et huitième questions.

### **Sur les questions préjudicielles**

#### *Sur la quatrième question*

- 33 Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si l'article 20 de la directive TVA doit être interprété en ce sens que l'assujetti qui effectue un transport intracommunautaire de biens sous le régime de suspension des droits d'accise, avec l'intention d'acquérir ces biens aux fins de son activité économique une fois ceux-ci mis en libre pratique dans l'État membre de destination, obtient le pouvoir de disposer desdits biens comme un propriétaire, au sens de cette disposition, alors que, pendant leur transport, les mêmes biens ont été successivement revendus à d'autres opérateurs économiques.
- 34 Il y a lieu de rappeler, à titre liminaire, que l'acquisition intracommunautaire d'un bien, au sens de l'article 20 de la directive TVA, est effectuée lorsque le droit de disposer du bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur et que le fournisseur établit que ce bien a été expédié ou transporté dans un autre État membre et que, à la suite de cette expédition ou de ce transport, il a quitté physiquement le territoire de l'État membre de départ (voir, en ce sens, arrêts du 27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, points 27 et 42, ainsi que du 19 décembre 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, point 61).
- 35 La juridiction de renvoi interroge la Cour dans le but de déterminer, en l'occurrence, si la première de ces conditions est remplie, à savoir si le droit de disposer du bien comme un propriétaire a été transmis à un assujetti tel que Herst, qui, sans en être propriétaire à ce stade, transporte des biens sous le régime de suspension des droits d'accise depuis un premier État membre vers un second, avec l'intention d'acquérir ces biens une fois qu'ils ont été mis en libre pratique dans ce dernier État membre.
- 36 En premier lieu, il convient de rappeler que le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire ne se limite pas, selon la jurisprudence de la Cour, au transfert opéré dans les formes prévues par le droit national applicable, mais inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien (voir, en ce sens, arrêts du 3 juin 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, point 24 et jurisprudence citée, ainsi que du 19 décembre 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, point 75).

- 37 En effet, ainsi que l'a relevé, en substance, M<sup>me</sup> l'avocate générale au point 36 de ses conclusions, le transfert du droit de propriété selon les modalités prévues par le droit national ne coïncide pas nécessairement avec le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire.
- 38 En second lieu, il convient de rappeler que le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire n'exige pas que la partie à laquelle ce bien est transféré le détienne physiquement ni que ledit bien soit physiquement transporté vers elle et/ou physiquement reçu par elle (ordonnance du 15 juillet 2015, Itales, C-123/14, non publiée, EU:C:2015:511, point 36, et arrêt du 19 décembre 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, point 75).
- 39 À cet égard, une opération de transport de carburants, c'est-à-dire le déplacement de ces produits d'un premier État membre vers un second État membre, ne saurait être considérée comme décisive aux fins de déterminer si le pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire a été transféré, en dehors de toute autre circonstance susceptible de faire présumer qu'un tel transfert a eu lieu à la date de ce transport (voir, en ce sens, arrêt du 19 décembre 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, point 78).
- 40 Au demeurant, l'existence d'un transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire signifie que la partie à laquelle ce pouvoir est transféré a la possibilité de prendre des décisions de nature à affecter la situation juridique du bien concerné, parmi lesquelles, notamment, la décision de le vendre.
- 41 Il en va ainsi dans une situation, telle que celle au principal, dans laquelle les carburants ont été, tant avant qu'au cours de leur transport, achetés puis revendus par différents opérateurs économiques, qui ont agi comme des propriétaires.
- 42 À ce titre, il convient de préciser que, au vu des circonstances de l'affaire au principal, telles que présentées dans la demande de décision préjudicielle, il n'est pas exclu que la juridiction de renvoi soit amenée à constater que, dans l'affaire au principal, plusieurs transferts successifs du pouvoir de disposer de ces biens comme s'ils en étaient propriétaires se sont opérés.
- 43 Dans ces conditions, afin de donner à la juridiction de renvoi une réponse utile aux fins de la solution du litige au principal, il y a lieu d'ajouter que, selon la jurisprudence de la Cour relative à l'interprétation de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA, s'agissant d'opérations qui forment une chaîne de plusieurs livraisons successives n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intracommunautaire, le transport intracommunautaire ne peut être imputé qu'à une seule de ces livraisons, qui sera, partant, la seule exonérée en application de cette disposition, et que, afin de déterminer la livraison à laquelle le transport intracommunautaire doit être imputé, il convient de procéder à une appréciation globale de toutes les circonstances particulières de l'espèce. Cette jurisprudence s'applique également à l'appréciation d'opérations qui, à l'instar de celle en cause au principal, forment une chaîne d'opérations d'achat et de revente successives de produits soumis à accises n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intracommunautaire (voir, en ce sens, arrêt du 19 décembre 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, points 70 et 71).
- 44 Au titre de cette appréciation globale, il y a lieu, notamment, de déterminer le moment auquel est intervenu le transfert, au bénéfice de l'acquéreur final, du pouvoir de disposer des biens en cause comme un propriétaire. En effet, en l'occurrence, dans l'hypothèse où ce transfert a eu lieu avant que le transport intracommunautaire n'intervienne, ledit transfert doit être considéré comme une circonstance susceptible de conduire à ce que l'acquisition ainsi effectuée soit qualifiée d'acquisition intracommunautaire (voir, en ce sens, arrêt du 19 décembre 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, points 70 et 72).

- 45 Cependant, si la juridiction de renvoi devait considérer que plusieurs transferts du droit de disposer des carburants en cause au principal sont intervenus pendant leur transport, au profit des différents opérateurs intermédiaires de la chaîne d'opérations d'achat et de revente, l'application de la jurisprudence de la Cour rappelée au point précédent ne lui permettrait pas de déterminer celle des acquisitions de la chaîne à laquelle le transport unique des carburants doit être imputé.
- 46 En effet, cette jurisprudence est fondée sur un critère temporel en application duquel il convient d'apprécier si un transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire est intervenu avant son transport, aux fins de déterminer celle des acquisitions de la chaîne en cause à laquelle ce transport intracommunautaire unique doit être imputé et qui doit, partant, seule être qualifiée d'acquisition intracommunautaire. En l'occurrence, l'application de ce critère temporel pourrait permettre à la juridiction de renvoi de déterminer s'il y a lieu d'imputer le transport de carburants en cause au principal à l'acquisition effectuée par le premier opérateur économique de la chaîne d'opérations d'achat et de revente avant que n'ait lieu l'unique transport intracommunautaire de ces carburants. En revanche, ledit critère s'avèrera inapplicable si, dans l'affaire au principal, des transferts successifs de ce pouvoir ont eu lieu au cours dudit transport.
- 47 Dans ces circonstances, pour déterminer celle des acquisitions en cause au principal à laquelle l'unique transport intracommunautaire doit être imputé et qui doit, partant, seule être qualifiée d'acquisition intracommunautaire, il appartient, conformément à la jurisprudence de la Cour rappelée au point 43 du présent arrêt, à la juridiction de renvoi de procéder à une appréciation globale de toutes les circonstances particulières de l'affaire au principal.
- 48 Ainsi que le fait valoir la République tchèque dans ses observations écrites, la juridiction de renvoi pourra, dans le cadre de son appréciation globale, prendre en considération la circonstance que Herst a initié le transport intracommunautaire en cause au principal aux fins de réaliser sa propre activité économique, à savoir acquérir les carburants une fois ceux-ci mis en libre pratique en République tchèque pour ensuite les revendre à ses propres clients, en profitant d'une marge commerciale constituée de la différence entre le prix d'achat et le prix de vente de ces carburants.
- 49 En effet, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, Herst a elle-même initié le transport des carburants, en payant une facture d'acompte au premier opérateur économique de la chaîne d'opérations d'achat et de revente avant même d'avoir procédé au chargement de ces carburants dans des locaux situés dans les États membres de départ, a assuré leur transport avec ses propres véhicules et n'a pas facturé le prix de leur transport.
- 50 En revanche, dans le cadre de cette appréciation globale, la circonstance que le transport des carburants en cause au principal a été réalisé sous le régime de suspension des droits d'accise ne saurait constituer un élément décisif en vue de déterminer celle des acquisitions en cause au principal à laquelle ledit transport doit être imputé (voir, par analogie, arrêt du 19 décembre 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, point 73).
- 51 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la quatrième question que :
- l'article 20 de la directive TVA doit être interprété en ce sens que l'assujetti qui effectue un transport intracommunautaire unique de biens sous le régime de suspension des droits d'accise, avec l'intention d'acquérir ces biens aux fins de son activité économique une fois ceux-ci mis en libre pratique dans l'État membre de destination, obtient le pouvoir de disposer desdits biens comme un propriétaire, au sens de cette disposition, à condition qu'il ait la possibilité de prendre des décisions de nature à affecter la situation juridique des mêmes biens, parmi lesquelles, notamment la décision de les vendre ;

- la circonstance que cet assujetti avait d'emblée l'intention d'acquérir ces biens, aux fins de son activité économique une fois ceux-ci mis en libre pratique dans l'État membre de destination, constitue une circonstance qui doit être prise en compte par la juridiction nationale dans le cadre de son appréciation globale de toutes les circonstances particulières du cas d'espèce dont elle est saisie en vue de déterminer celle des acquisitions successives à laquelle ledit transport intracommunautaire doit être imputé.

### *Sur la septième question*

- 52 Par sa septième question, la juridiction de renvoi s'interroge, en substance, sur le point de savoir si le droit de l'Union s'oppose à ce qu'une juridiction nationale, confrontée à une disposition de droit fiscal national, ayant transposé une disposition de la directive TVA, qui se prête à plusieurs interprétations, retienne l'interprétation la plus favorable à l'assujetti, en s'appuyant sur le principe constitutionnel national *in dubio mitius*, même après que la Cour aurait jugé qu'une telle interprétation est incompatible avec le droit de l'Union.
- 53 En l'occurrence, la juridiction de renvoi relève, en substance, que le droit tchèque est ambigu quant à l'incidence de la réglementation relative au traitement des biens soumis aux droits d'accise sur la détermination du moment du transfert du droit de disposer de tels biens comme un propriétaire. En effet, selon cette juridiction, la réglementation tchèque ayant transposé la directive TVA dans l'ordre juridique national laisse légitimement supposer aux assujettis que la circonstance que des biens sont transportés vers un autre État membre sous le régime de suspension des droits affecte les conditions régissant le transfert du pouvoir d'en disposer comme un propriétaire.
- 54 Il convient de relever, à cet égard, que, selon une jurisprudence constante de la Cour, l'interprétation que cette dernière donne d'une règle de droit de l'Union, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 267 TFUE, éclaire et précise la signification et la portée de cette règle telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis la date de son entrée en vigueur. Il en résulte que la règle ainsi interprétée peut et doit être appliquée par le juge même à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation si, par ailleurs, les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de ladite règle se trouvent réunies (arrêts du 19 octobre 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, point 31, et du 13 décembre 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, point 56).
- 55 Quant à la question de savoir si le droit de l'Union s'oppose à l'application d'un principe constitutionnel de droit national, en vertu duquel, lorsque, dans le cadre d'un litige qui oppose l'administration à un particulier, il existe un doute quant à l'interprétation d'une disposition de droit fiscal national, ayant transposé une disposition de droit de l'Union, cette administration doit retenir l'interprétation la plus favorable à l'assujetti, il y a lieu de relever que l'application de ce principe, telle qu'envisagée par la juridiction de renvoi, reviendrait, en réalité, à limiter les effets dans le temps de l'interprétation retenue par la Cour des dispositions du droit de l'Union dont la transposition a été assurée par ces dispositions de droit national, dès lors que, de ce fait, cette interprétation ne trouverait pas à s'appliquer dans l'affaire au principal (voir, par analogie, arrêts du 19 avril 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, point 39, et du 13 décembre 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, point 61).
- 56 À cet égard, il convient de rappeler que ce n'est qu'à titre tout à fait exceptionnel que la Cour peut, par application d'un principe général de sécurité juridique inhérent à l'ordre juridique de l'Union, être amenée à limiter la possibilité pour tout intéressé d'invoquer une disposition qu'elle a interprétée en vue de mettre en cause des relations juridiques établies de bonne foi. Pour qu'une telle limitation puisse être décidée, il est nécessaire que deux critères essentiels soient réunis, à savoir la bonne foi des milieux intéressés et le risque de troubles graves (arrêt du 13 décembre 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, point 57 et jurisprudence citée).

- 57 La Cour a déjà jugé qu'une limitation dans le temps des effets d'une telle interprétation ne peut être admise que dans l'arrêt même qui statue sur l'interprétation sollicitée. Ce principe garantit l'égalité de traitement des États membres et des autres justiciables face au droit de l'Union et remplit par là même les exigences découlant du principe de sécurité juridique (voir, en ce sens, arrêts du 6 mars 2007, *Meilicke e.a.*, C-292/04, EU:C:2007:132, point 37, ainsi que du 23 octobre 2012, *Nelson e.a.*, C-581/10 et C-629/10, EU:C:2012:657, point 91).
- 58 À cet égard, il convient de relever que la Cour a déjà constaté, au point 76 de l'arrêt du 19 décembre 2018, *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027), que la directive 2008/118, prévoyant notamment des exigences s'appliquant au transport des biens sous régime de suspension des droits d'accise, n'affecte nullement les conditions régissant le transfert du pouvoir d'en disposer comme un propriétaire, prévues par la directive TVA. Or, dans ce dernier arrêt, la Cour n'a pas limité dans le temps les effets de son interprétation de la directive TVA.
- 59 Il s'ensuit que, en l'occurrence, en appliquant le droit national, la juridiction de renvoi est tenue de prendre en considération l'ensemble des règles de ce droit et de faire application des méthodes d'interprétation reconnues par celui-ci afin de l'interpréter, dans toute la mesure du possible, à la lumière du texte ainsi que de la finalité de la directive TVA, telle qu'interprétée par la Cour, pour atteindre le résultat fixé par celle-ci et de se conformer ainsi à l'article 288, troisième alinéa, TFUE (voir, en ce sens, arrêt du 19 avril 2016, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, point 31 et jurisprudence citée).
- 60 Il résulte de ce qui précède qu'il convient de répondre à la septième question que le droit de l'Union s'oppose à ce qu'une juridiction nationale, confrontée à une disposition de droit fiscal national, ayant transposé une disposition de la directive TVA, qui se prête à plusieurs interprétations, retienne l'interprétation la plus favorable à l'assujetti, en s'appuyant sur le principe constitutionnel national *in dubio mitius*, même après que la Cour aurait jugé qu'une telle interprétation est incompatible avec le droit de l'Union.

### ***Sur la huitième question***

- 61 Eu égard à la réponse apportée à la septième question, il n'y a pas lieu de répondre à la huitième question.

### **Sur les dépens**

- 62 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) dit pour droit :

- 1) L'article 20 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que l'assujetti qui effectue un transport intracommunautaire unique de biens sous le régime de suspension des droits d'accise, avec l'intention d'acquérir ces biens aux fins de son activité économique une fois ceux-ci mis en libre pratique dans l'État membre de destination, obtient le pouvoir de disposer desdits biens comme un propriétaire, au sens de cette disposition, à condition qu'il ait la possibilité de prendre des décisions de nature à affecter la situation juridique des mêmes biens, parmi lesquelles, notamment, la décision de les vendre ;**

**La circonstance que cet assujetti avait d'emblée l'intention d'acquérir ces biens, aux fins de son activité économique une fois ceux-ci mis en libre pratique dans l'État membre de destination, constitue une circonstance qui doit être prise en compte par la juridiction nationale dans le cadre de son appréciation globale de toutes les circonstances particulières du cas d'espèce dont elle est saisie en vue de déterminer celle des acquisitions successives à laquelle ledit transport intracommunautaire doit être imputé.**

- 2) Le droit de l'Union s'oppose à ce qu'une juridiction nationale, confrontée à une disposition de droit fiscal national, ayant transposé une disposition de la directive 2006/112, qui se prête à plusieurs interprétations, retienne l'interprétation la plus favorable à l'assujetti, en s'appuyant sur le principe constitutionnel national *in dubio mitius*, même après que la Cour aurait jugé qu'une telle interprétation est incompatible avec le droit de l'Union.**

Signatures