



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

23 aprilie 2020*

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (b) – Achiziție intracomunitară de bunuri – Articolul 20 – Obținerea dreptului de a dispune de un bun ca un proprietar – Operațiuni în lanț de cumpărare și de revânzare de bunuri cu un transport intracomunitar unic – Posibilitatea de a lua decizii de natură să afecteze situația juridică a bunului – Atribuirea transportului – Transport în regim suspensiv de accize – Efectul în timp al hotărârilor de interpretare”

În cauza C-401/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Krajský soud v Praze (Curtea Regională din Praga, Republica Cehă), prin decizia din 6 iunie 2018, primită de Curte la 18 iunie 2018, în procedura

Herst s.r.o.

împotriva

Odvolací finanční ředitelství,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul M. Vilaras, președinte de cameră, domnii S. Rodin și D. Šváby, doamna K. Jürimäe (raportoare) și domnul N. Piçarra, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Herst s.r.o., de J. Balada, advokát;
- pentru Odvolací finanční ředitelství, de T. Rozehnal, în calitate de agent;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, de J. Vláčil și de O. Serdula, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Salyková și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 3 octombrie 2019,

* Limba de procedură: ceha.

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește în principal interpretarea articolului 20 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Herst s.r.o., pe de o parte, și Odvolací finanční ředitelství (Direcția de soluționare a contestațiilor în materie fiscală, Republica Cehă) (denumită în continuare „Direcția de soluționare a contestațiilor”), pe de altă parte, cu privire la deducerea de către Herst a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferentă achizițiilor de carburanți transportați de această societate în regim suspensiv de accize din anumite state membre către Republica Cehă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 2 din Directiva TVA prevede la alineatul (1) literele (a) și (b):

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului:

- (a) livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;
- (b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:
 - (i) o persoană impozabilă care acționează ca atare sau o persoană juridică neimpozabilă, în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare și care nu poate beneficia de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292 și care nu este reglementată de articolul 33 sau 36;

[...]”

- 4 Potrivit articolului 14 alineatul (1) din această directivă:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

- 5 Articolul 20 primul paragraf din directiva menționată are următorul cuprins:

„«Achiziție intracomunitară de bunuri» înseamnă obținerea dreptului de a dispune, ca un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către persoana care achiziționează aceste bunuri, de către furnizor, sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, într-un alt stat membru decât cel în care a început expedierea sau transportul bunurilor.”

- 6 Articolul 138 din directiva menționată prevede la alineatul (1):

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor.”

Dreptul ceh

- 7 Potrivit articolului 2 alineatul 1 litera a) din zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea în vigoare la momentul faptelor din litigiul principal:

„Sunt supuse taxei livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul național de către o persoană impozabilă în cadrul unei activități economice.”

- 8 Articolul 13 alineatul 1 din această lege prevede:

„În scopul prezentei legi, este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar.”

- 9 Articolul 72 din legea menționată prevede la alineatul 1 litera a):

„Persoanele obligate la plata taxei au dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor pentru serviciile achiziționate pe care le utilizează în cadrul activităților lor economice în scopul de a efectua livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile, locul prestării acestora fiind teritoriul național.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 10 Herst este o societate cu sediul în Republica Cehă care funcționează în sectorul transportului rutier. De asemenea, aceasta deține în calitate de proprietar o serie de stații de alimentare cu carburanți.
- 11 În urma unei inspecții, administrația fiscală cehă a constatat că Herst, în perioadele cuprinse, pe de o parte, între lunile noiembrie 2010 și mai 2013, precum și, pe de altă parte, între lunile iulie și august 2013, a asigurat, prin mijloace proprii și pe propria cheltuială, transportul de carburanți din mai multe state membre, și anume Austria, Germania, Slovacia și Slovenia, către Republica Cehă.
- 12 În cadrul acestor transporturi, Herst nu ar fi acționat doar în calitate de transportator, ci și în calitate de cumpărător final al acestor carburanți, în urma unui lanț de operațiuni succesive de cumpărare și de revânzare.
- 13 Din indicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că respectivii carburanți au fost achiziționați inițial de un operator economic cu sediul în Republica Cehă și impozabil în scopuri de TVA în această țară, precum și că Herst asigură transportul acestora din statele membre menționate la punctul 11 din prezenta hotărâre până în acest prim stat membru. Herst ar fi procedat la tot atâtea transporturi unice de carburanți, efectuate în regim suspensiv de accize, în cursul cărora aceste produse erau revândute succesiv altor operatori economici cu sediul în Republica Cehă. Herst nu era remunerată pentru transportul acestor carburanți, dar beneficia de o marjă de profit reprezentând diferența dintre prețul de cumpărare și prețul de vânzare al carburanților menționați.

- 14 În plus, pe baza unui contract de vânzare între Herst și acest operator economic, s-a stabilit de la începutul transportului că Herst urma să fie din punct de vedere juridic proprietara carburanților numai după punerea lor în liberă circulație în Republica Cehă.
- 15 Herst a susținut în fața administrației fiscale cehe că achizițiile de carburanți pe care le-a efectuat în Republica Cehă constituiau achiziții interne. În schimb, această administrație fiscală a considerat că era vorba de achiziții intracomunitare.
- 16 Potrivit administrației menționate, în cazul unor operațiuni în lanț care au legătură cu un singur transport intracomunitar, acesta nu poate fi atribuit decât uneia dintre aceste operațiuni.
- 17 Astfel, aceeași administrație a considerat că locul achizițiilor efectuate de Herst nu era situat în Republica Cehă, ci în statele membre în care se aflau carburanții în momentul încărcării de către această societate în vederea transportării lor, pe propria cheltuială și prin mijloace proprii, în Republica Cehă în scopul desfășurării activității sale economice.
- 18 Prin mai multe decizii de rectificare, administrația fiscală cehă a refuzat, așadar, să acorde societății Herst dreptul de deducere a TVA-ului aferent achizițiilor menționate și i-a aplicat o amendă.
- 19 Herst a formulat acțiuni împotriva acestor decizii de rectificare la Direcția de soluționare a contestațiilor, susținând că locul achiziției carburanților era Republica Cehă, întrucât transporturile au fost efectuate în regim suspensiv de accize, iar aceste bunuri au fost puse în liberă circulație numai după ce s-au încheiat aceste transporturi.
- 20 Printr-o primă decizie, Direcția de soluționare a contestațiilor a anulat deciziile de rectificare privind perioada cuprinsă între lunile iulie și august 2013, pentru motivul că Herst prezentase facturi care demonstau că ceilalți operatori economici cărora le-au fost succesiv revânduți carburanții acționaseră în calitate de organizatori de transport. Printr-o a doua decizie, Direcția de soluționare a contestațiilor a confirmat deciziile de rectificare referitoare la perioada cuprinsă între lunile februarie 2011 și februarie 2013. Printr-o a treia decizie, această autoritate a modificat deciziile de rectificare referitoare la perioada cuprinsă între lunile noiembrie 2010 și ianuarie 2011, precum și la perioada cuprinsă între lunile martie și mai 2013. Societății Herst i-a fost notificată o rectificare a impunerii în valoare de 145 381 137 de coroane cehe (CZK) (aproximativ 5 664 520 de euro) și i-a fost aplicată o amendă în valoare de 30 476 215 CZK (aproximativ 1 187 450 de euro).
- 21 Herst a introdus o acțiune împotriva celei de a doua și a celei de a treia decizii ale Direcției de soluționare a contestațiilor la instanța de trimitere, Krajský soud v Praze (Curtea Regională din Praga, Republica Cehă).
- 22 În fața acesteia, Herst a susținut că transporturile de carburanți în discuție în litigiul principal erau două transporturi distincte. Primul a fost un transport internațional între statele membre în cauză și Republica Cehă, în timpul căruia Herst a acționat exclusiv în calitate de transportator. Al doilea a fost un transport intern după punerea în liberă circulație a carburanților în Republica Cehă, în cursul căruia societatea a dobândit dreptul de a dispune în mod liber de aceste mărfuri.
- 23 Instanța de trimitere apreciază că, în cauza cu care este sesizată, este necesar să se efectueze o apreciere globală a tuturor împrejurărilor speței, pentru a stabili care dintre livrările în discuție îndeplinesc toate condițiile privind o livrare intracomunitară. Pentru ca o operațiune să poată fi calificată drept „livrare de bunuri”, în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, ea ar trebui să fi avut ca efect abilitarea persoanei să dispună ca un proprietar de bunurile care fac obiectul acestei operațiuni.

- 24 În ceea ce privește situația în discuție în litigiul principal, instanța de trimitere arată că participarea altor operatori economici într-un lanț atât de complex de operațiuni de cumpărare și de revânzare este motivată, pe lângă motive economice, de faptul că Herst nu era autorizată să exploateze un antrepozit fiscal și nici să recepționeze produse în regim suspensiv de accize. Acesta ar fi motivul pentru care Herst ar fi trebuit să recurgă la serviciul unui intermediar, care exploatează un astfel de antrepozit, pentru ca acesta să achiziționeze carburanții în discuție în litigiul principal, în scopul plății accizelor și asigurării punerii în liberă circulație a acestor carburanți pe teritoriul Republicii Cehe. La rândul său, Direcția de soluționare a contestațiilor a susținut că implicarea mai multor operatori economici în acest lanț ar fi un indiciu privind săvârșirea unei fraude privind TVA-ul.
- 25 Această instanță consideră că, deși Herst exercita controlul asupra carburanților în discuție în litigiul principal pe toată durata transportului lor, nu avea totuși dreptul de a dispune de aceștia ca un proprietar, în sensul jurisprudenței Curții, înainte de momentul în care, după transferul lor, acești carburanți au fost puși în liberă circulație în Republica Cehă. Astfel, până în acel moment, Herst nu putea livra carburanții menționați unei alte persoane decât cea desemnată ca destinatar în documentele de însoțire.
- 26 Având în vedere aceste considerații, instanța de trimitere, deși admite că există asemănări de fapt importante între prezenta cauză și cea în care s-a pronunțat Hotărârea din 19 decembrie 2018, ALEX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), ridică totuși problema privind momentul la care, în cauza aflată pe rolul său, Herst a obținut dreptul de a dispune de carburanții în discuție în litigiul principal „ca un proprietar”, în sensul jurisprudenței Curții.
- 27 În special, în opinia instanței de trimitere, în litigiul principal, numai operatorii economici cărora le-au fost revânduți succesiv acești carburanți în cursul transportului lor au obținut un astfel de drept. În schimb, Herst, deși deținea fizic carburanții pe parcursul transportului, nu avea abilitatea de a dispune de aceștia. În această privință, societatea era în special ținută să respecte instrucțiunile operatorilor economici intermediari din lanțul de operațiuni de cumpărare și de revânzare.
- 28 Instanța de trimitere apreciază în esență că nu este cert dacă transportul bunurilor în regim suspensiv de accize, în conformitate cu Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), afectează condițiile care reglementează transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar, prevăzute de Directiva TVA. În această privință, instanța de trimitere precizează că, atunci când există o îndoială cu privire la interpretarea unei dispoziții de drept fiscal național în cadrul unui litigiu între administrație și un particular, jurisprudența Ústavní soud České republiky (Curtea Constituțională, Republica Cehă) a enunțat un principiu constituțional de drept național în temeiul căruia această îndoială trebuie să fie interpretată în favoarea particularului (așa-numitul principiu „*in dubio mitius*”). În speță, instanța de trimitere apreciază că legislația determinantă pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată nu poate fi calificată ca fiind clară la data faptelor din litigiul principal nici din punctul de vedere al dreptului intern, nici din cel al dreptului Uniunii, astfel încât ridică problema dacă ar trebui, în ipoteza în care interpretarea pe care ar urma să o dea Curtea în hotărârea care se va pronunța ar fi defavorabilă persoanei impozabile, să i se conformeze, în pofida acestui principiu constituțional de drept național. Această instanță solicită, în plus, să se stabilească dacă, având în vedere principiul menționat, efectele hotărârii Curții nu ar trebui limitate la situațiile juridice ulterioare pronunțării.
- 29 În aceste condiții, Krajský soud v Praze (Curtea Regională din Praga) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Orice persoană impozabilă trebuie calificată drept persoană impozabilă în sensul articolului 138 alineatul (2) litera (b) din Directiva [TVA]? În caz contrar, care sunt persoanele impozabile cărora li se aplică această dispoziție?

- 2) În cazul în care răspunsul Curții este că articolul 138 alineatul (2) litera (b) din [Directiva TVA] se aplică unei situații precum cea în discuție în litigiul principal (mai precis, dobânditorul produselor este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri fiscale), această dispoziție trebuie interpretată în sensul că, în cazul în care expedierea sau transportul produselor respective are loc în conformitate cu dispozițiile relevante din Directiva [2008/118], livrarea în legătură cu o procedură în temeiul Directivei [2008/118] trebuie considerată o livrare care beneficiază de scutire în temeiul dispoziției menționate, deși condițiile privind scutirea prevăzute la articolul 138 alineatul (1) din [Directiva TVA] nu sunt însă îndeplinite, având în vedere că transportul de bunuri este atribuit unei alte tranzacții?
- 3) În cazul în care răspunsul Curții este că articolul 138 alineatul (2) litera (b) din [Directiva TVA] nu se aplică într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, faptul că bunurile sunt transportate în regim suspensiv de accize constituie o împrejurare determinantă pentru a stabili căreia dintre mai multe livrări succesive trebuie să i se atribuie transportul pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului în temeiul articolului 138 alineatul (1) din [Directiva TVA]?
- 4) «Dreptul de a dispune de bunuri ca un proprietar» în sensul [Directivei TVA] este dobândit de o persoană impozabilă care cumpără în mod direct bunurile de la o altă persoană impozabilă pentru un anumit client în scopul de a realiza o comandă deja existentă (care identifică tipul de bunuri, cantitatea, locul de origine și ora livrării) în cazul în care nu manipulează el însuși fizic bunurile, deoarece, în contextul încheierii contractului de vânzare, clientul său este de acord să se ocupe de transportul acestui bun de la punctul de origine, astfel încât el acordă clientului doar accesul la bunurile solicitate prin intermediul furnizorilor săi și comunică informațiile necesare pentru acceptarea bunului menționat (în nume propriu sau în numele subcontractanților din cadrul lanțului), iar profitul obținut în urma tranzacției reprezintă diferența dintre prețul de cumpărare și prețul de vânzare al bunurilor respective, fără facturarea costului său de transport în cadrul lanțului?
- 5) Dispozițiile Directivei [2008/118] stabilesc (de exemplu, la articolul 4 punctul 1, la articolul 17 sau la articolul 19), fie direct, fie indirect printr-o limită privind dreptul efectiv de a dispune de astfel de bunuri, suficiente condiții pentru transferul «dreptului de a dispune de bunuri (supuse accizelor) ca un proprietar» în sensul [Directivei TVA], cu consecința că preluarea bunurilor aflate în regim suspensiv de accize de către un antrepozitar autorizat sau un destinatar înregistrat trebuie să fie tratată ca fiind o livrare de bunuri în scopuri de TVA?
- 6) În acest context, pentru a stabili livrarea care este legată de transport în cadrul unui lanț de aprovizionare de bunuri în regim suspensiv de accize realizată printr-un singur transport, este necesar să se considere de asemenea că transportul în sensul [Directivei TVA] începe și se încheie în conformitate cu articolul 20 din Directiva [2008/118]?
- 7) Principiul neutralității TVA-ului sau orice alt principiu al dreptului Uniunii se opune aplicării principiului constituțional de drept național *in dubio mitius*, care impune autorităților publice ca, în cazul în care normele juridice sunt ambigue și oferă în mod obiectiv mai multe interpretări posibile, să aleagă interpretarea care este favorabilă persoanei supuse normei juridice (în speță, persoana impozabilă)? Aplicarea acestui principiu ar fi compatibilă cu dreptul Uniunii cel puțin dacă ar fi limitată la situațiile în care faptele relevante ale cauzei au precedat o interpretare cu caracter obligatoriu a unei chestiuni juridice în litigiu de către [Curte], care a stabilit că o altă interpretare mai puțin favorabilă entității impozabile este corectă?

Dacă este posibilă aplicarea principiului *in dubio mitius*:

- 8) Având în vedere limitele stabilite de dreptul Uniunii în perioada în care a avut loc prestarea imposibilă în prezenta cauză (noiembrie 2010-mai 2013), problema dacă noțiunea juridică de livrare de bunuri sau de transport de bunuri are (sau nu are) același conținut atât în scopul [Directivei TVA], cât și în scopul Directivei [2008/118] poate fi considerată în mod obiectiv ca fiind incertă din punct de vedere juridic și ca oferind două interpretări?”

Cu privire la procedura în fața Curții

- 30 Printr-o scrisoare din 21 decembrie 2018, Curtea a transmis instanței de trimitere Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), solicitându-i să stabilească, având în vedere această hotărâre, dacă dorește să își mențină cererea de decizie preliminară și, în caz afirmativ, dacă intenționează să mențină toate întrebările adresate.
- 31 Prin răspunsul din 11 ianuarie 2019, instanța de trimitere a arătat că își menține cererea de decizie preliminară, dar că nu mai solicită răspuns la prima, a doua, a treia, a cincea și a șasea întrebare.
- 32 Prin urmare, este necesar să se răspundă numai la a patra, a șaptea și a opta întrebare.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la a patra întrebare

- 33 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 20 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că persoana impozabilă care efectuează un transport intracomunitar de bunuri în regim suspensiv de accize, cu intenția de a achiziționa aceste bunuri în scopul desfășurării activității sale economice, după punerea lor în liberă circulație în statul membru de destinație, obține dreptul de a dispune de respectivele bunuri ca un proprietar, în sensul acestei dispoziții, atunci când, în cursul transportului lor, aceleași bunuri au fost revândute succesiv altor operatori economici.
- 34 Trebuie amintit, cu titlu introductiv, că achiziția intracomunitară a unui bun, în sensul articolului 20 din Directiva TVA, este efectuată atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și furnizorul demonstrează că acest bun a fost expediat sau transportat în alt stat membru și că, după această expediție sau după acest transport, a părăsit fizic teritoriul statului membru de origine (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 27 și 42, precum și Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punctul 61).
- 35 Instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe, în speță, cu privire la îndeplinirea primei condiții, și anume dacă dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis unei persoane impozabile precum Herst, care, fără să fie proprietarul său în această etapă, transportă bunuri în regim suspensiv de accize dintr-un prim stat membru către un al doilea, cu intenția de a achiziționa aceste bunuri odată puse în liberă circulație în acest din urmă stat membru.
- 36 În primul rând, trebuie amintit că transferul dreptului de a dispune de bun ca un proprietar nu se limitează, potrivit jurisprudenței Curții, la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitază cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun (a se

vedea în acest sens Hotărârea din 3 iunie 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punctul 24 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punctul 75).

- 37 Astfel, după cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctul 36 din concluziile sale, transferul dreptului de proprietate, în modalitățile prevăzute de dreptul național, nu coincide în mod necesar cu transferul dreptului de a dispune de un bun ca un proprietar.
- 38 În al doilea rând, trebuie amintit că transferul dreptului de a dispune de un bun corporal ca un proprietar nu impune ca partea căreia îi este transferat acest bun să îl dețină fizic, nici ca bunul menționat să fie transportat fizic către ea și/sau să fie primit fizic de ea (Ordonanța din 15 iulie 2015, Itales, C-123/14, nepublicată, EU:C:2015:511, punctul 36, și Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punctul 75).
- 39 În această privință, o operațiune de transport de carburanți, mai precis deplasarea acestor produse dintr-un prim stat membru către un al doilea stat membru, nu poate fi considerată decisivă pentru a determina dacă dreptul de a dispune de un bun ca un proprietar a fost transferat, cu excluderea oricărei alte împrejurări de natură să creeze prezumția că a avut loc un astfel de transfer la data acestui transport (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punctul 78).
- 40 De altfel, existența unui transfer al dreptului de a dispune de un bun corporal ca un proprietar înseamnă că partea căreia i se transferă acest drept are posibilitatea de a lua decizia de natură să afecteze situația juridică a bunului în cauză, printre care se numără în special decizia de a-l vinde.
- 41 Acesta este cazul într-o situație precum cea din litigiul principal, în care carburanții, atât înainte de transportul lor, cât și pe parcursul acestuia, au fost cumpărați și apoi revânduți de diferiți operatori economici care au acționat ca proprietari.
- 42 În acest sens, trebuie precizat că, având în vedere împrejurările litigiului principal, astfel cum au fost prezentate în cererea de decizie preliminară, nu este exclus ca instanța de trimitere să fie determinată să constate că, în litigiul principal, au fost operate mai multe transferuri succesive ale dreptului de a dispune de aceste bunuri ca un proprietar.
- 43 În aceste condiții, pentru a oferi instanței de trimitere un răspuns util în vederea soluționării litigiului principal, trebuie adăugat că, potrivit jurisprudenței Curții referitoare la interpretarea articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA, în ceea ce privește acele operațiuni care formează un lanț de mai multe livrări succesive care au ocazionat doar un singur transport intracomunitar, transportul intracomunitar nu poate fi atribuit decât uneia dintre aceste livrări, care va fi, prin urmare, singura scutită în temeiul acestei dispoziții, și că, pentru a stabili livrarea căreia trebuie să îi fie atribuit transportul intracomunitar, este necesar să se facă o apreciere globală a tuturor împrejurărilor speciale din speță. Această jurisprudență se aplică de asemenea la aprecierea operațiunilor care, la fel ca cea în discuție în cauza principală, formează un lanț de operațiuni de cumpărare și de revânzare succesive de produse supuse accizelor care au ocazionat doar un singur transport intracomunitar (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punctele 70 și 71).
- 44 Pe baza acestei aprecieri globale, trebuie în special să se stabilească momentul în care a intervenit transferul dreptului de a dispune de bun ca un proprietar către cumpărătorul final. Astfel, în speță, în ipoteza în care acest transfer a avut loc înainte ca transportul intracomunitar să fie efectuat, transferul menționat trebuie considerat o împrejurare de natură să conducă la calificarea achiziției astfel efectuate drept achiziție intracomunitară (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punctele 70 și 72).

- 45 Cu toate acestea, dacă instanța de trimitere ar trebui să considere că au intervenit mai multe transferuri ale dreptului de a dispune de carburanții în discuție în litigiul principal în timpul transportului acestora, în beneficiul diferiților operatori intermediari din lanțul de operațiuni de cumpărare și de revânzare, aplicarea jurisprudenței Curții amintită la punctul anterior nu i-ar permite să determine căreia dintre achizițiile din lanț trebuie să i se atribuie transportul unic al carburanților.
- 46 Astfel, această jurisprudență se bazează pe un criteriu temporal pe baza căruia trebuie apreciat dacă a avut loc un transfer al dreptului de a dispune de un bun ca un proprietar înainte de transportul acestui bun, pentru a determina achiziția din lanțul în discuție căreia trebuie să îi fie atribuit acest transport intracomunitar unic și care, prin urmare, este singura care trebuie să fie calificată drept achiziție intracomunitară. În speță, aplicarea acestui criteriu temporal ar putea permite instanței de trimitere să determine dacă transportul carburanților în discuție în litigiul principal trebuie atribuit achiziției efectuate de primul operator economic din lanțul de operațiuni de cumpărare și de revânzare înainte să fi avut loc transportul intracomunitar unic al acestor carburanți. În schimb, criteriul sus-menționat se va dovedi inaplicabil dacă în litigiul principal au avut loc, pe parcursul transportului, transferuri succesive ale acestui drept.
- 47 În aceste împrejurări, pentru a determina care achiziție în discuție în litigiul principal este cea căreia trebuie să îi fie atribuit transportul intracomunitar unic și care, prin urmare, este singura care trebuie să fie calificată drept achiziție intracomunitară, revine, potrivit jurisprudenței Curții amintite la punctul 43 din prezenta hotărâre, instanței de trimitere sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor împrejurărilor speciale din litigiul principal.
- 48 După cum susține Republica Cehă în observațiile sale scrise, instanța de trimitere va putea, în cadrul aprecierii sale globale, să ia în considerare împrejurarea că Herst a inițiat transportul intracomunitar în discuție în litigiul principal în scopul realizării propriei activități economice, și anume achiziționarea carburanților după ce aceștia urmau să fie puși în liberă circulație în Republica Cehă, pentru a-i revinde ulterior propriilor clienți, beneficiind de o marjă de profit constituită din diferența dintre prețul de cumpărare și prețul de vânzare ale acestor carburanți.
- 49 Astfel, după cum reiese din decizia de trimitere, Herst însăși a inițiat transportul carburanților, plățind o factură de avans primului operator economic din lanțul de operațiuni de cumpărare și de revânzare, chiar înainte de a proceda la încărcarea acestor carburanți la locații situate în statele membre de expediție, a asigurat transportul lor cu propriile vehicule și nu a facturat prețul transportului.
- 50 În schimb, în cadrul acestei aprecieri globale, împrejurarea că transportul carburanților în discuție în cauza principală a fost realizat în regim suspensiv de accize nu poate să constituie un element decisiv pentru a stabili care este achiziția în discuție în cauza principală căreia trebuie să îi fie atribuit transportul menționat (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punctul 73).
- 51 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că:
- articolul 20 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că persoana impozabilă care efectuează un transport intracomunitar unic de bunuri în regim suspensiv de accize, cu intenția de a achiziționa aceste bunuri în scopul desfășurării activității sale economice, după punerea lor în liberă circulație în statul membru de destinație, obține dreptul de a dispune de respectivele bunuri ca un proprietar, în sensul acestei dispoziții, cu condiția să aibă posibilitatea de a lua decizii de natură să afecteze situația juridică a acestor bunuri, printre care se numără în special decizia de a le vinde;
 - împrejurarea că această persoană impozabilă avea de la bun început intenția de a achiziționa aceste bunuri în scopul desfășurării activității sale economice, după punerea lor în liberă circulație în statul membru de destinație, constituie o împrejurare care trebuie luată în considerare de instanța

națională în cadrul aprecierii sale globale a tuturor împrejurărilor specifice ale cauzei cu care este sesizată, pentru a determina care achiziție succesivă este cea căreia trebuie să îi fie atribuit transportul intracomunitar.

Cu privire la a șaptea întrebare

- 52 Prin intermediul celei de a șaptea întrebări, instanța de trimitere ridică în esență problema dacă dreptul Uniunii se opune ca o instanță națională, atunci când se confruntă cu o dispoziție de drept fiscal național care a transpus o dispoziție a Directivei TVA și care are mai multe variante posibile de interpretare, să rețină interpretarea cea mai favorabilă persoanei impozabile, întemeindu-se pe principiul constituțional național *in dubio mitius*, inclusiv după ce Curtea a statuat că o astfel de interpretare este incompatibilă cu dreptul Uniunii.
- 53 În speță, instanța de trimitere arată în esență că dreptul ceh este ambiguu în ceea ce privește incidența pe care o are reglementarea referitoare la tratamentul bunurilor accizabile în ceea ce privește stabilirea momentului la care se transferă dreptul de a dispune de astfel de bunuri ca un proprietar. Astfel, potrivit acestei instanțe, reglementarea cehă care a transpus Directiva TVA în ordinea juridică națională lasă în mod legitim persoanele impozabile să presupună că transportul bunurilor către un alt stat membru în regim suspensiv de accize afectează condițiile care reglementează transferul dreptului de a dispune de acestea ca un proprietar.
- 54 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, interpretarea pe care aceasta o dă unei norme de drept al Uniunii, în exercitarea competenței pe care i-o conferă articolul 267 TFUE, lămurește și precizează semnificația și câmpul de aplicare ale acestei norme, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată de la intrarea sa în vigoare. Rezultă că norma astfel interpretată poate și trebuie să fie aplicată de instanță chiar și raporturilor juridice născute și constituite înainte de hotărârea asupra cererii de interpretare, dacă, pe de altă parte, sunt întrunite condițiile care permit sesizarea instanțelor competente cu un litigiu referitor la aplicarea normei respective (Hotărârea din 19 octombrie 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, punctul 31, și Hotărârea din 13 decembrie 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, punctul 56).
- 55 În ceea ce privește problema dacă dreptul Uniunii se opune aplicării unui principiu constituțional de drept național în temeiul căruia, atunci când, în cadrul unui litigiu între administrație și un particular, există o îndoială cu privire la interpretarea unei dispoziții de drept fiscal național care a transpus o dispoziție de drept al Uniunii, această administrație trebuie să rețină interpretarea cea mai favorabilă persoanei impozabile, este necesar să se arate că aplicarea acestui principiu, astfel cum este avută în vedere de instanța de trimitere, ar echivala în realitate cu limitarea efectelor în timp ale interpretării reținute de Curte privind dispozițiile de drept al Uniunii a căror transpunere a fost asigurată prin aceste dispoziții de drept național, din moment ce, din acest motiv, această interpretare nu și-ar găsi aplicarea în cauza principală (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 aprilie 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punctul 39, și Hotărârea din 13 decembrie 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, punctul 61).
- 56 În această privință, trebuie amintit că Curtea poate numai în mod excepțional, în aplicarea principiului general al securității juridice inerent ordinii juridice a Uniunii, să fie pusă în situația de a limita posibilitatea oricărei persoane interesate de a invoca o dispoziție, pe care a interpretat-o, în scopul de a contesta raporturi juridice stabilite cu bună-credință. Pentru a putea impune o astfel de limitare, este necesară întrunirea a două criterii esențiale, și anume buna-credință a mediilor interesate și riscul unor perturbări grave (Hotărârea din 13 decembrie 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, punctul 57 și jurisprudența citată).

- 57 Curtea a statuat deja că o limitare în timp a efectelor unei astfel de interpretări nu poate fi admisă decât în hotărârea care se pronunță asupra interpretării solicitate. Acest principiu garantează egalitatea de tratament a statelor membre și a altor justițiabili în fața dreptului Uniunii și îndeplinește astfel cerințele care decurg din principiul securității juridice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 martie 2007, Meilicke și alții, C-292/04, EU:C:2007:132, punctul 37, precum și Hotărârea din 23 octombrie 2012, Nelson și alții, C-581/10 și C-629/10, EU:C:2012:657, punctul 91).
- 58 În această privință, trebuie arătat că Curtea a constatat deja, la punctul 76 din Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), că Directiva 2008/118, întrucât prevede mai ales cerințe aplicabile transportului de bunuri în regim suspensiv de accize, nu aduce nicidecum atingere condițiilor care reglementează transferul dreptului de a dispune de acestea ca un proprietar, prevăzute de Directiva TVA. Or, în hotărârea menționată, Curtea nu a limitat efectele în timp ale interpretării pe care a dat-o Directivei TVA.
- 59 Rezultă că, în speță, la aplicarea dreptului național, instanța de trimitere este ținută să ia în considerare ansamblul normelor dreptului respectiv și să aplice metodele de interpretare recunoscute de acesta pentru interpretarea sa, în măsura posibilului, în lumina literei și a spiritului Directivei TVA, astfel cum a fost interpretată de Curte, pentru a atinge rezultatul urmărit prin aceasta și pentru a se conforma astfel articolului 288 al treilea paragraf TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 aprilie 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punctul 31 și jurisprudența citată).
- 60 Rezultă din cele ce precedă că trebuie să se răspundă la a șaptea întrebare că dreptul Uniunii se opune ca o instanță națională, atunci când se confruntă cu o dispoziție de drept fiscal național care a transpus o dispoziție a Directivei TVA și care are mai multe variante posibile de interpretare, să rețină interpretarea cea mai favorabilă persoanei impozabile, întemeindu-se pe principiul constituțional național *in dubio mitius*, inclusiv după ce Curtea a statuat că o astfel de interpretare este incompatibilă cu dreptul Uniunii.

Cu privire la a opta întrebare

- 61 Având în vedere răspunsul dat la a șaptea întrebare, nu este necesar să se răspundă la a opta întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 62 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

- 1) Articolul 20 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că persoana impozabilă care efectuează un transport intracomunitar unic de bunuri în regim suspensiv de accize, cu intenția de a achiziționa aceste bunuri în scopul desfășurării activității sale economice, după punerea lor în liberă circulație în statul membru de destinație, obține dreptul de a dispune de respectivele bunuri ca un proprietar, în sensul acestei dispoziții, cu condiția să aibă posibilitatea de a lua decizia de natură să afecteze situația juridică a acestor bunuri, printre care se numără în special decizia de a le vinde.**

Împrejurarea că această persoană impozabilă avea de la bun început intenția de a achiziționa aceste bunuri în scopul desfășurării activității sale economice, după punerea lor în liberă circulație în statul membru de destinație, constituie o împrejurare care trebuie luată în considerare de instanța națională în cadrul aprecierii sale globale a tuturor împrejurărilor specifice ale cauzei cu care este sesizată, pentru a determina care achiziție succesivă este cea căreia trebuie să îi fie atribuit transportul intracomunitar.

- 2) Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune ca o instanță națională, atunci când se confruntă cu o dispoziție de drept fiscal național care a transpus o dispoziție a Directivei 2006/112 și care are mai multe variante posibile de interpretare, să rețină interpretarea cea mai favorabilă persoanei impozabile, întemeindu-se pe principiul constituțional național *in dubio mitius*, inclusiv după ce Curtea a statuat că o astfel de interpretare este incompatibilă cu dreptul Uniunii.

Semnături