

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

19 décembre 2018 (*)

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Article 2, paragraphe 1, sous b), i) et iii) – Article 3, paragraphe 1 – Acquisitions intracommunautaires de biens soumis à accises – Article 138, paragraphe 1 et paragraphe 2, sous b) – Livraisons intracommunautaires – Opérations en chaîne avec un transport unique – Imputation du transport – Transport sous régime de suspension des droits d'accise – Incidence sur la qualification d'une acquisition intracommunautaire »

Dans l'affaire C-414/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque), par décision du 29 juin 2017, parvenue à la Cour le 10 juillet 2017, dans la procédure

AREX CZ a.s.

contre

Odvolací finanční ředitelství,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. T. von Danwitz, président de la septième chambre, faisant fonction de président de la quatrième chambre, Mme K. Jürimäe (rapporteuse), MM. C. Lycourgos, E. Juhász et C. Vajda, juges,

avocat général : Mme J. Kokott,

greffier : M. M. Aleksejev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 13 juin 2018,

considérant les observations présentées :

- pour l'Odvolací finanční ředitelství, par MM. T. Rozehnal, D. Jeroušek et D. Švancara, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement tchèque, par MM. J. Vlášil, O. Serdula et M. Smolek, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par Mmes L. Lozano Palacios et Z. Malášková ainsi que par M. R. Lyal, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 25 juillet 2018,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous b), i) et iii), 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 AREX CZ a.s. (ci-après « Arex ») à l'Odvolací finanční úřad (direction des finances compétente en matière de recours, République tchèque) (ci-après la « direction des finances ») au sujet de la déduction, par Arex, de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) relative à des acquisitions, auprès de fournisseurs tchèques, de carburants transportés en suspension des droits d'accise depuis l'Autriche vers la République tchèque.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive TVA

3 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/CEE du Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accises [(JO 1992, L 76, p. 1), telle que modifiée en dernier lieu par la directive 2004/106/CE du Conseil, du 16 novembre 2004 (JO 2004, L 359, p. 30)]. »

4 Aux termes de l'article 2 de la directive TVA :

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

[...]

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 [desquels] les droits d'accise sont exigibles sur le territoire de l'État membre en vertu de la directive [92/12, telle que modifiée par la directive 2004/106], 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. Sont considérés comme "produits soumis à accises" les produits énergétiques, l'alcool et les boissons alcooliques et les tabacs manufacturés tels que définis par les dispositions [du droit de

l'Union] en vigueur, à l'exception du gaz fourni par le système de distribution de gaz naturel et de l'électricité. »

5 L'article 3, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA dispose :

« 1. Par dérogation aux dispositions de l'article 2, paragraphe 1, [sous] b)[,] i), ne sont pas soumises à la TVA les opérations suivantes :

a) les acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison serait exonérée sur le territoire de l'État membre en application des articles 148 et 151, effectuées par un assujetti ou par une personne morale non assujettie ;

b) les acquisitions intracommunautaires de biens, autres que celles visées au point a) et à l'article 4, et autres que les acquisitions de moyens de transport neufs et de produits soumis à accises, effectuées par un assujetti pour les besoins de son exploitation agricole, sylvicole ou de pêche, soumise au régime commun forfaitaire des producteurs agricoles, par un assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction, ou par une personne morale non assujettie.

2. La disposition prévue au paragraphe 1, [sous] b), ne s'applique que lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a) le montant global des acquisitions intracommunautaires de biens ne dépasse pas, dans l'année civile en cours, un seuil à fixer par les États membres qui ne peut être inférieur à la somme de 10 000 [euros] ou sa contre-valeur en monnaie nationale ;

b) le montant global des acquisitions intracommunautaires de biens n'a pas dépassé, au cours de l'année civile précédente, le seuil prévu au point a).

Le seuil qui sert de référence est constitué par le montant global, hors TVA due ou acquittée dans l'État membre de départ de l'expédition ou du transport des biens, des acquisitions intracommunautaires de biens telles que visées au paragraphe 1, [sous] b). »

6 L'article 20, premier alinéa, de cette 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. »

7 L'article 138 de ladite directive prévoit :

« 1. Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans [l'Union européenne] 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 [l'Union] 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, telle que modifiée par la directive 2004/106] ;

[...] »

8 L'article 139, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA dispose :

« L'exonération [prévue à l'article 138, paragraphe 1,] ne s'applique pas [...] 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. »

Les directives 92/12 et 2008/118/CE

9 La directive 92/12, telle que modifiée par la directive 2004/106 (ci-après la « directive 92/12 »), a été abrogée, avec effet au 1er avril 2010, par la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise (JO 2009, L 9, p. 12). Compte tenu des dates des opérations en cause au principal, il convient d'avoir égard à ces deux directives.

10 En vertu de l'article 3, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 92/12 et de l'article 1er, paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/118, ces directives s'appliquent, notamment, aux carburants.

11 Lesdites directives établissent des règles spécifiques relatives à la circulation sur le territoire de l'Union des produits soumis à accises en suspension des droits d'accise. Ces règles figurent aux articles 15 à 21 de la directive 92/12 et aux articles 17 à 31 de la directive 2008/118.

12 Le « régime de suspension de droits » est défini, aux termes de l'article 4, point 7, de la directive 2008/118, comme « un régime fiscal applicable à la production, à la transformation, à la détention ou à la circulation de produits soumis à accises non couverts par une procédure douanière suspensive ou par un régime douanier suspensif, les droits d'accise étant suspendus ». L'article 4, sous c), de la directive 92/12, qui visait le « régime suspensif », comportait une définition analogue.

13 Au sens de l'article 4, point 9, de la directive 2008/118, le « destinataire enregistré » s'entend comme « 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 accises circulant sous un régime de suspension de droits, en provenance d'un autre État membre ». La directive 92/12, qui employait le terme d'« opérateur enregistré », le définissait, à son article 4, sous d), de manière similaire.

Le droit tchèque

14 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la loi no 235/2004 sur la taxe sur la valeur ajoutée, dans sa version applicable au litige au principal (ci-après la « loi sur la TVA ») :

« Sont soumis à la taxe

[...]

c) l'acquisition de biens en provenance d'un autre État membre de l'[Union] à titre onéreux, effectuée sur le territoire national par un assujetti dans le cadre d'une activité économique ou par une personne morale qui n'a pas été fondée ou constituée à des fins commerciales, et l'acquisition d'un nouveau moyen de transport en provenance d'un autre État membre à titre onéreux par un non assujetti. »

15 L'article 64 de cette loi, qui transpose l'article 138 de la directive TVA dans l'ordre juridique tchèque, dispose :

« (1) La livraison de biens vers un autre État membre par le redevable à une personne immatriculée à la TVA dans un autre État membre, lorsque ces biens sont expédiés ou transportés depuis le territoire national par le redevable ou l'acquéreur ou une tierce personne autorisée, est exonérée de la taxe avec droit à déduction de la taxe, à l'exception des livraisons de biens à une personne pour laquelle l'acquisition de biens dans un autre État membre n'est pas soumise à la taxe.

[...]

(3) La livraison de biens soumis à accises vers un autre État membre par le redevable à un assujetti qui n'est pas une personne immatriculée à la TVA dans un autre État membre ou à une personne morale qui n'est pas une personne immatriculée à la TVA dans un autre État membre, lorsque ces biens sont expédiés ou transportés depuis le territoire national par le redevable ou l'acquéreur ou une tierce personne autorisée, est exonérée de la taxe avec droit à déduction de la taxe, si l'expédition ou le transport des biens est réalisé conformément à la loi relative aux droits d'accise, et le droit d'accise devient exigible dans le chef de l'acquéreur dans l'État membre où prend fin l'expédition ou le transport des biens.

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

16 Arex est une société établie en République tchèque, qui a acheté, auprès de deux sociétés tchèques, des carburants en provenance d'Autriche.

17 Ces acquisitions sont intervenues au terme de chaînes d'opérations. Ainsi, les carburants en cause au principal ont d'abord été vendus par Doppler Mineralöle GmbH, une société établie en Autriche, à quatre sociétés identifiées à la TVA et établies en République tchèque (ci-après les « premiers acheteurs tchèques »). Ils ont ensuite fait l'objet de plusieurs reventes successives à différentes sociétés tchèques, avant d'être finalement vendus à Arex.

18 Les premiers acheteurs tchèques ont conclu un contrat avec la société Garantrans s. r. o., qui effectuait pour lesdits acheteurs l'activité de destinataire enregistré. Ainsi, c'est Garantrans qui payait les droits d'accise sur les carburants au nom des premiers acheteurs tchèques. Ces derniers n'ont pas acquitté la TVA en rapport avec ces opérations en République tchèque.

19 Les carburants ont été transportés, depuis l'Autriche vers la République tchèque, sous le régime de suspension des droits d'accise. Leur transport a été assuré par Arex au moyen de ses propres véhicules.

20 À la suite d'un contrôle fiscal, le Finanční úřad pro Jihočeský kraj (bureau fiscal de la région de Bohême du sud, République tchèque) (ci-après l'« autorité fiscale ») a constaté que, pour les périodes d'imposition se rapportant aux mois de janvier à avril, de septembre, de novembre et de décembre de l'année 2010, les acquisitions réalisées par Arex constituaient des acquisitions

intracommunautaires. Se référant aux arrêts du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232), et du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786), et observant que, dans le cas d'opérations en chaîne liées à un seul transport intracommunautaire, celui-ci ne peut être imputé qu'à une seule opération, cette autorité a considéré que le lieu des acquisitions effectuées par Arex était situé en Autriche et non en République tchèque. En effet, cette société aurait obtenu le droit de disposer des biens comme un propriétaire en Autriche, puisqu'elle aurait supporté le risque lié à ces biens, et aurait effectué le transport vers la République tchèque pour son propre compte.

21 Par sept avis de recouvrement complémentaires, l'autorité fiscale a refusé à Arex le droit de déduire la TVA sur lesdites acquisitions qualifiées par Arex d'acquisitions internes, a procédé à la régularisation de la TVA et a imposé à cette société le versement d'amendes.

22 Par une décision du 15 juillet 2015, la direction des finances a rejeté la réclamation d'Arex introduite contre ces avis. Tout en faisant siennes les conclusions de l'autorité fiscale, cette direction a, d'abord, écarté l'application de l'article 138, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA. Ensuite, se référant à l'arrêt du 14 juillet 2005, British American Tobacco et Newman Shipping (C?435/03, EU:C:2005:464), elle a souligné que l'exigibilité de la TVA n'est pas liée aux droits d'accise. Enfin, elle a rejeté les arguments d'Arex selon lesquels, en raison du régime de suspension des droits d'accise, cette société n'aurait pas eu le droit de disposer des carburants comme un propriétaire au cours du transport et avant leur mise en libre pratique en République tchèque. Ainsi, elle a également écarté la possibilité, alléguée par Arex, de scinder un transport intracommunautaire unique en transports partiels aux fins de la TVA.

23 Après le rejet de son recours contre cette décision par le Krajský soud v ?eských Bud?jovicích (cour régionale de ?eské Bud?jovice, République tchèque), Arex s'est pourvue en cassation devant la juridiction de renvoi.

24 Devant celle-ci, Arex soutient que l'article 138, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA n'a pas été correctement transposé dans l'ordre juridique tchèque. Selon cette disposition, toute livraison de biens transportés dans un autre État membre sous le régime de suspension des droits d'accise, effectuée pour un assujetti, serait exonérée en tant que livraison intracommunautaire. Au vu de la rédaction de cette disposition en langue tchèque, Arex est d'avis que les autres conditions fixées à cette disposition, reflétées dans la proposition subordonnée débutant par le pronom relatif « dont », ne sont applicables qu'à des personnes morales non assujetties. Partant, Arex considère que, dès lors qu'elle a la qualité d'assujetti, ces conditions ne sauraient s'appliquer.

25 Dans l'hypothèse où la TVA ne serait pas liée au droit d'accise et où il conviendrait de faire application de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA, Arex souligne qu'il ne saurait y avoir transfert de la propriété économique en cas de transport sous le régime de suspension des droits d'accise dès lors que, même en cas de transfert de propriété du point de vue du droit privé, il serait impossible de disposer des biens en cause au cours du transport. Au soutien de cet argument, elle fait valoir le document administratif d'accompagnement, qui délimiterait la possibilité de disposer des biens pendant le transport sous ledit régime, et estime que les arrêts du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232), et du 16 décembre 2010, Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786), n'ont pas abordé la question du transport de biens soumis à accises.

26 Au vu de ces arguments, la juridiction de renvoi se demande si les acquisitions, par Arex, de carburants transportés sous le régime de suspension des droits d'accise doivent être qualifiées d'acquisitions internes ou d'acquisitions intracommunautaires.

27 C'est dans ces circonstances que le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême,

République tchèque) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles 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 [...] 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 2008/118], 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 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 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] ? »

Sur la demande de réouverture de la phase orale de la procédure

28 Par lettre parvenue au greffe de la Cour le 31 juillet 2018, le représentant d'Arex devant la juridiction de renvoi a demandé que soit ordonnée la réouverture de la phase orale de la procédure, en application de l'article 83 du règlement de procédure de la Cour.

29 Cette demande fait suite à la transmission, par le greffe de la Cour, d'une lettre datée du 13 juillet 2018 au représentant d'Arex devant la juridiction de renvoi, l'informant, notamment, du fait que, dès lors qu'Arex n'a pas été valablement représentée lors de l'audience de plaidoiries dans la présente affaire, ses observations orales ne pouvaient être prises en compte aux fins de la présente procédure.

30 Tout en exposant les raisons et les circonstances ayant, selon lui, conduit à ce défaut de représentation valable, le représentant d'Arex devant la juridiction de renvoi est d'avis qu'il s'agit d'un vice régularisable et demande la réouverture de la phase orale de la procédure afin de permettre à Arex de présenter ses observations.

31 Il y a lieu de rappeler à cet égard que, conformément à l'article 83 du règlement de procédure, la Cour peut, à tout moment, l'avocat général entendu, ordonner la réouverture de la phase orale de la procédure, notamment si elle considère qu'elle est insuffisamment éclairée ou lorsqu'une partie a soumis, après la clôture de cette phase, un fait nouveau de nature à exercer une influence décisive sur la décision de la Cour, ou encore lorsque l'affaire doit être tranchée sur la base d'un argument qui n'a pas été débattu entre les parties ou les intéressés visés à l'article 23 du statut de la Cour de justice de l'Union européenne.

32 En l'occurrence, la Cour considère, Mme l'avocate générale entendue, que les conditions pour rouvrir la phase orale de la procédure ne sont pas réunies. En effet, les circonstances invoquées par le représentant d'Arex devant la juridiction de renvoi ne correspondent pas aux conditions dans lesquelles une réouverture de la phase orale est prévue. En tout état de cause, la

Cour estime qu'elle dispose de tous les éléments nécessaires pour statuer sur la demande de décision préjudicielle et qu'il n'y a pas lieu d'y répondre sur le fondement d'un argument qui n'a pas été débattu devant elle.

33 Partant, il n'y a pas lieu d'ordonner la réouverture de la phase orale de la procédure.

Sur les questions préjudicielles

Observations liminaires

34 Dans le cadre de la procédure de coopération entre les juridictions nationales et la Cour, instituée à l'article 267 TFUE, il appartient à celle-ci de donner au juge national une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi. Dans cette optique, il incombe, le cas échéant, à la Cour de reformuler les questions qui lui sont soumises. En effet, la Cour a pour mission d'interpréter toutes les dispositions du droit de l'Union dont les juridictions nationales ont besoin afin de statuer sur les litiges qui leur sont soumis, même si ces dispositions ne sont pas indiquées expressément dans les questions qui lui sont adressées par ces juridictions (arrêts du 14 octobre 2010, *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, point 39 et jurisprudence citée, ainsi que du 19 octobre 2017, *Otero Ramos*, C-531/15, EU:C:2017:789, point 39).

35 En conséquence, même si, sur le plan formel, la juridiction de renvoi a limité ses questions à l'interprétation du seul article 138, paragraphe 1 et paragraphe 2, sous b), de la directive TVA, une telle circonstance ne fait pas obstacle à ce que la Cour lui fournisse tous les éléments d'interprétation du droit de l'Union qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie, que cette juridiction y ait fait référence ou non dans l'énoncé de ses questions. Il appartient, à cet égard, à la Cour d'extraire de l'ensemble des éléments fournis par la juridiction de renvoi, et notamment de la motivation de la décision de renvoi, les éléments dudit droit qui appellent une interprétation compte tenu de l'objet du litige au principal (voir, en ce sens, arrêts du 14 octobre 2010, *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, point 40 et jurisprudence citée, ainsi que du 19 octobre 2017, *Otero Ramos*, C-531/15, EU:C:2017:789, point 40).

36 En l'occurrence, il y a lieu d'observer que, par ses questions, la juridiction de renvoi souhaite, en substance, savoir si des acquisitions telles que celles en cause au principal sont soumises à la TVA en République tchèque en tant qu'acquisitions intracommunautaires de biens expédiés ou transportés depuis un autre État membre.

37 Or, l'article 138, paragraphe 1 et paragraphe 2, sous b), de la directive TVA définit les conditions d'exonération de la TVA des livraisons intracommunautaires et non pas les conditions d'assujettissement à cette taxe des acquisitions intracommunautaires, lesquelles sont fixées à l'article 2, paragraphe 1, sous b), i) et iii), de cette directive.

38 Partant, il convient de reformuler les questions préjudicielles en ce sens qu'elles portent, s'agissant des première et deuxième questions, sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive TVA et, s'agissant de la troisième question, sur celle de l'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de cette directive.

Sur la première question

39 Par sa première question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'applique à des acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accises, au titre desquels les droits d'accise sont exigibles sur le territoire de l'État membre de destination de l'expédition ou du transport de ces produits, effectuées par tout assujetti ou seulement à des acquisitions effectuées

par un assujetti dont les autres acquisitions ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, de cette directive.

40 Selon une jurisprudence constante, s'agissant de l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, il importe de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (voir, en ce sens, arrêts du 19 septembre 2000, *Allemagne/Commission*, C-156/98, EU:C:2000:467, point 50, et du 19 avril 2018, *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, point 33).

41 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive TVA, sont soumises à la TVA les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre, pour autant, lorsqu'il s'agit de produits soumis à accises au titre desquels les droits d'accise sont exigibles sur le territoire de cet État membre, qu'elles sont effectuées 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, de cette directive.

42 En premier lieu, il convient de relever que le libellé de l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive TVA ne permet pas de déterminer, de manière univoque, si la proposition subordonnée « dont les autres acquisitions ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1[, de cette directive] » se rapporte à la fois à l'assujetti et à la personne morale non assujettie mentionnés à la première de ces dispositions ou si elle vise seulement cette dernière personne.

43 En effet, plusieurs versions linguistiques de cette disposition emploient un pronom indéterminé susceptible de refléter l'emploi tant du singulier que du pluriel. Tel est le cas, en particulier, des versions allemande (« *deren* »), estonienne (« *kelle* »), espagnole (« *cuyas* »), française (« dont »), italienne (« *cui* ») ou anglaise (« *whose* ») de cette disposition. D'autres versions linguistiques emploient des pronoms au pluriel. Tel est le cas des versions grecque (« *οποιουδήποτε* »), lettone (« *kuru* ») et polonaise (« *w przypadku których* »). En outre, dans la version tchèque de cette disposition figure un pronom au singulier, lequel ne peut viser que la personne morale non assujettie (« *jejíž* »).

44 En deuxième lieu, s'agissant des finalités de l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive TVA, il convient de relever que cette disposition s'inscrit dans le cadre du régime transitoire de la TVA applicable au commerce intracommunautaire, instauré par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE (JO 1991, L 376, p. 1). Ce régime est fondé sur l'établissement d'un nouveau fait générateur de la TVA, à savoir l'acquisition intracommunautaire de biens, permettant de transférer la recette fiscale à l'État membre sur le territoire duquel a lieu la consommation finale des biens livrés. Ce régime vise à assurer une délimitation claire des souverainetés fiscales des États membres (voir, en ce sens, arrêts du 18 novembre 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, points 22 et 23 ainsi que jurisprudence citée, et du 14 juin 2017, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, points 37 et 38).

45 Ainsi, toute acquisition intracommunautaire taxée dans l'État membre de destination de l'expédition ou du transport des biens (ci-après l'« État membre de destination ») a pour corollaire une livraison intracommunautaire exonérée dans l'État membre de départ de cette expédition ou de ce transport (ci-après l'« État membre de départ »). Partant, il convient de donner aux dispositions relatives à l'acquisition intracommunautaire et à la livraison intracommunautaire une signification et une portée identiques (voir, en ce sens, arrêts du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, point 29, ainsi que du 26 juillet 2017, Toridas, C?386/16, EU:C:2017:599, point 31 et jurisprudence citée).

46 En troisième lieu, s'agissant du contexte dans lequel s'inscrit l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive TVA, il y a lieu de relever que cette disposition fait partie d'un ensemble de règles régissant la soumission à la TVA des acquisitions intracommunautaires et l'exonération des livraisons intracommunautaires correspondantes. Ces règles figurent, respectivement, aux articles 2 et 3 et aux articles 138 et 139 de cette directive.

47 D'une part, conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de la directive TVA, les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ou par une personne morale non assujettie sont, sous certaines conditions relatives au vendeur, soumises à la TVA dans l'État membre de destination, tandis que, en vertu de l'article 138, paragraphe 1, de cette directive, les livraisons intracommunautaires correspondantes en sont exonérées dans l'État membre de départ.

48 À cet égard, il importe de préciser que, compte tenu des considérations émises par Mme l'avocate générale au point 41 de ses conclusions, le champ d'application matériel de ces dispositions s'étend à tous les « biens » et que la notion de « biens » recouvre les produits soumis à accises. Il s'ensuit que, pour autant que les autres conditions relatives au vendeur prévues à ces dispositions sont remplies, les opérations intracommunautaires portant sur des produits soumis à accises sont exonérées de la TVA dans l'État membre de départ en tant que livraisons intracommunautaires et soumises à cette taxe dans l'État membre de destination en tant qu'acquisitions intracommunautaires conformément, respectivement, à l'article 138, paragraphe 1, et à l'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de la directive TVA.

49 Or, dès lors que l'acquisition intracommunautaire de « biens » par des assujettis est déjà soumise à la TVA en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de la directive TVA, prévoir à l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de cette directive une telle imposition pour l'acquisition, par ces mêmes assujettis, de produits soumis à accises serait superflu, puisque cette imposition résulte déjà de la première disposition, compte tenu également des considérations figurant au point précédent.

50 D'autre part, par dérogation à l'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de la directive TVA, l'article 3, paragraphe 1, de celle-ci exclut, toutefois, de la soumission à la TVA certaines acquisitions intracommunautaires effectuées par un assujetti ou par une personne morale non assujettie. Parallèlement, l'article 139, paragraphe 1, second alinéa, de cette directive dispose que l'exonération prévue à l'article 138, paragraphe 1, de celle-ci ne s'applique pas aux livraisons correspondant aux acquisitions visées à l'article 3, paragraphe 1, de ladite directive.

51 Eu égard à ces considérations, l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive TVA s'applique dans les cas où les acquisitions intracommunautaires effectuées par un assujetti ou par une personne morale non assujettie ne sont pas soumises à l'imposition en vertu de l'article 3, paragraphe 1, de cette directive.

52 Il s'ensuit que, lorsqu'une acquisition est effectuée par un assujetti, c'est non pas tout

assujetti, mais seulement l'assujetti dont les autres acquisitions intracommunautaires ne sont pas soumises à la TVA en vertu de cette dernière disposition qui tombe dans le champ d'application de l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de ladite directive en vue de la soumission à la TVA de ses acquisitions intracommunautaires portant sur des produits soumis à accises au titre desquels les droits d'accise sont exigibles dans l'État membre de destination.

53 À cet égard, ainsi que Mme l'avocate générale l'a relevé aux points 42 et 43 de ses conclusions, cette interprétation est corroborée par le libellé de l'article 138, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA duquel il ressort, en substance, que, « [o]utre les livraisons visées au paragraphe 1 » de cet article 138, les livraisons intracommunautaires correspondantes aux acquisitions visées à l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de cette directive sont exonérées lorsqu'elles sont effectuées, dans les conditions y énoncées, pour des assujettis ou pour des personnes morales non assujetties, dont les acquisitions intracommunautaires de biens autres que des produits soumis à accises échappent à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, de ladite directive. Ainsi que l'a relevé Mme l'avocate générale au point 43 de ses conclusions, il résulte, en effet, du choix de ces termes introduisant les exonérations figurant à l'article 138, paragraphe 2, de la directive TVA que celle prévue au point b) de cette disposition a un contenu normatif allant au-delà de l'exonération prévue à l'article 138, paragraphe 1, de cette directive.

54 L'interprétation retenue au point 52 du présent arrêt est également conforme à l'objectif, énoncé au considérant 36 de la directive TVA, visant à opérer un certain alignement des modalités d'imposition à la TVA de certaines acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accises sur les procédures et les obligations déclaratives dans les cas d'expéditions de tels produits à destination d'un autre État membre telles que prévues par les directives 92/12 et 2008/118. En effet, l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive TVA s'appliquant aux acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accises au titre desquels les droits d'accise sont exigibles sur le territoire de l'État membre de destination, cette interprétation a pour conséquence que ces acquisitions sont soumises à la TVA dans le même État membre, même lorsque les autres acquisitions de l'acquéreur échappent à cette soumission à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, de cette directive.

55 En l'occurrence, sous réserve d'une vérification par la juridiction de renvoi qui est seule compétente pour constater et apprécier les faits du litige au principal, il ne ressort pas des éléments du dossier dont dispose la Cour que les autres acquisitions intracommunautaires effectuées par Arex relèvent des dérogations prévues à l'article 3, paragraphe 1, de la directive TVA. Dans l'hypothèse où la juridiction de renvoi, sur la base de sa propre appréciation de toutes les circonstances du litige au principal, parviendrait à une telle conclusion, il y aurait lieu de faire application non pas des dispositions de l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive TVA, mais de celles de l'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de cette directive, afin de déterminer si les acquisitions, par Arex, des carburants en cause au principal doivent être soumises à la TVA dans l'État membre de destination en tant qu'acquisitions intracommunautaires.

56 À la lumière des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'applique à des acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accises, au titre desquels les droits d'accise sont exigibles sur le territoire de l'État membre de destination, effectuées par un assujetti dont les autres acquisitions ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, de cette directive.

Sur la deuxième question

57 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que, en présence

d'une chaîne d'acquisitions successives portant sur les mêmes produits soumis à accises et n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intracommunautaire de ces produits sous le régime de suspension des droits d'accise, l'acquisition effectuée par l'opérateur redevable du paiement de ces droits dans l'État membre de destination doit être qualifiée d'acquisition intracommunautaire soumise à la TVA en vertu de cette disposition, même lorsque ce transport ne peut être imputé à cette acquisition.

58 Selon les indications figurant dans la décision de renvoi, il semble que les premiers acheteurs tchèques, et non Arex, soient redevables des droits d'accise sur le carburant en cause au principal. Dans ce contexte, la deuxième question cherche à déterminer si le transport intracommunautaire en cause au principal doit nécessairement être imputé à l'acquisition réalisée par ces acheteurs, dès lors qu'ils sont redevables de ces droits d'accise, et ne peut être imputé à une autre acquisition, en l'occurrence celle réalisée par Arex.

59 À cet égard, il découle du libellé de l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive TVA, tel qu'exposé au point 41 du présent arrêt, que la soumission à la TVA, en application de cette disposition, des acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accises dans l'État membre de destination est subordonnée à trois conditions cumulatives.

60 En effet, elle présuppose, premièrement, que l'opération constitue une acquisition intracommunautaire au sens de l'article 20 de la directive TVA, deuxièmement, que cette opération porte sur des biens soumis à accises au titre desquels les droits d'accise sont exigibles sur le territoire de l'État membre de destination et, troisièmement, que ladite opération soit effectuée 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, de cette directive.

61 S'agissant de la première de ces conditions, il convient de rappeler 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 18 novembre 2010, *X*, C-784/09, EU:C:2010:693, point 27). La condition relative au passage de frontières entre États membres constitue un élément constitutif de l'acquisition intracommunautaire (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.*, C-409/04, EU:C:2007:548, point 37).

62 Seule une acquisition réunissant l'ensemble de ces conditions peut être qualifiée d'acquisition intracommunautaire.

63 Partant, lorsque plusieurs acquisitions effectuées à titre onéreux donnent lieu à une unique expédition intracommunautaire ou à un unique transport intracommunautaire de biens, cette expédition ou ce transport ne peut être imputé qu'à une seule de ces acquisitions, qui sera seule soumise à la TVA dans l'État membre de destination en tant qu'acquisition intracommunautaire pour autant que les autres conditions prévues à l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA sont remplies (voir, par analogie, arrêt du 6 avril 2006, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, point 45).

64 Une telle interprétation s'impose afin d'atteindre de façon simple l'objectif, poursuivi par le régime transitoire des opérations intracommunautaires, visant à transférer, comme cela ressort du point 44 du présent arrêt, la recette fiscale à l'État membre sur le territoire duquel a lieu la consommation finale des biens livrés. Ce transfert est, en effet, assuré à l'occasion de l'unique opération donnant lieu à un mouvement intracommunautaire (voir, par analogie, arrêt du 6 avril

2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, point 40).

65 Quant à la deuxième condition mentionnée au point 60 du présent arrêt, il y a lieu de préciser que l'exigibilité des droits d'accise dans l'État membre de destination présuppose la réalisation de l'expédition ou du transport des produits soumis à accises sous le régime de suspension des droits d'accise conformément aux dispositions de la directive 92/12 ou de la directive 2008/118. Cette condition reflète l'objectif énoncé au considérant 36 de la directive TVA consistant à soumettre les produits soumis à accises aux droits d'accise et à la TVA dans le même État membre.

66 En revanche, ladite condition ne laisse nullement entendre que l'acquisition, réalisée par l'assujetti ou par la personne morale non assujettie, visés à l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive TVA, qui sont redevables des droits d'accise, doit être soumise à la TVA en vertu de cette disposition dans l'État membre de destination, même si le transport intracommunautaire en cause ne peut être imputé à cette acquisition.

67 Une interprétation, selon laquelle l'acquisition devrait être soumise à la TVA en vertu de ladite disposition même si le transport intracommunautaire ne peut lui être imputé, serait, par ailleurs, contraire au caractère cumulatif des conditions rappelées au point 60 du présent arrêt. En effet, elle permettrait de soumettre à la TVA dans l'État membre de destination une acquisition qui ne serait pas liée à un transport intracommunautaire et qui, ainsi, ne remplirait pas l'ensemble des conditions requises pour être qualifiée d'acquisition intracommunautaire.

68 À la lumière des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la deuxième question que l'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que, en présence d'une chaîne d'opérations successives n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intracommunautaire des produits soumis à accises sous le régime de suspension des droits d'accise, l'acquisition effectuée par l'opérateur redevable du paiement des droits d'accise dans l'État membre de destination ne saurait être qualifiée d'acquisition intracommunautaire soumise à la TVA en vertu de cette disposition, lorsque ce transport ne peut être imputé à cette acquisition.

Sur la troisième question

69 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si l'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que, en présence d'une chaîne d'acquisitions successives portant sur les mêmes produits soumis à accises et n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intracommunautaire de ces produits sous le régime de suspension des droits d'accise, la circonstance que ces produits sont transportés sous ce régime constitue une circonstance déterminante pour établir à quelle acquisition le transport doit être imputé aux fins de sa soumission à la TVA en vertu de cette disposition.

70 À cet égard, il ressort de la jurisprudence relative à l'interprétation de l'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA que, s'agissant d'opérations qui forment une chaîne de deux livraisons successives n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intracommunautaire, le transport intracommunautaire ne peut être imputé qu'à une seule des deux livraisons, qui sera, partant, la seule exonérée en application de cette disposition, et que, afin de déterminer celle des deux livraisons à laquelle le transport intracommunautaire doit être imputé, il convient de procéder à une appréciation globale de toutes les circonstances particulières de l'espèce. Au titre de cette appréciation, il y a lieu notamment de déterminer à quel moment est intervenu le second transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire, au bénéfice de l'acquéreur final. En effet, dans l'hypothèse où le second transfert de ce pouvoir, à savoir la seconde livraison, a lieu avant que le transport intracommunautaire n'intervienne, celui-ci ne peut être imputé à la première

livraison en faveur du premier acquéreur (voir, en ce sens, arrêt du 26 juillet 2017, *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, points 34 à 36 ainsi que jurisprudence citée).

71 Au regard de l'objectif visé au point 64 du présent arrêt, il y a lieu de transposer la jurisprudence citée au point précédent à l'appréciation d'opérations qui, à l'instar de celle en cause au principal, forment une chaîne de plusieurs acquisitions successives de produits soumis à accises n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intracommunautaire.

72 Dès lors, pour déterminer celle des acquisitions de la chaîne 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 à la juridiction de renvoi de procéder à une appréciation globale de toutes les circonstances particulières de l'espèce et de déterminer, notamment, à quel moment est intervenu le transfert, au profit d'Arex, du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire. Dans l'hypothèse où ce transfert a eu lieu avant que le transport intracommunautaire n'intervienne, celui-ci doit être imputé à l'acquisition effectuée par Arex et cette acquisition doit, partant, être qualifiée d'acquisition intracommunautaire.

73 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 toutefois constituer un élément décisif en vue de déterminer celle des acquisitions de la chaîne en cause au principal à laquelle ledit transport doit être imputé.

74 En effet, la jurisprudence rappelée au point 70 du présent arrêt fait essentiellement dépendre l'imputation du transport à l'une ou l'autre acquisition d'une chaîne d'acquisitions successives d'un critère temporel, en ce qu'elle met l'accent sur le moment auquel les conditions ayant trait au transport intracommunautaire ainsi qu'au transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire sont respectivement réalisées.

75 S'agissant de cette dernière condition, il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'elle ne se limite pas 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, arrêt du 3 juin 2010, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, point 24 et jurisprudence citée). 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).

76 Or, il convient de rappeler que les directives 92/12 et 2008/118 établissent un régime général d'accises frappant des produits soumis à accises. Si ces directives prévoient, à cet effet, notamment des exigences s'appliquant au transport sous régime de suspension des droits d'accise, elles n'affectent nullement les conditions régissant le transfert de la propriété des biens ou du pouvoir d'en disposer comme un propriétaire.

77 Par ailleurs, la Cour a déjà jugé que 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 dernière (arrêt du 14 juillet 2005, *British American Tobacco et Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, point 41).

78 En l'occurrence, il ressort des éléments du dossier dont dispose la Cour que, après avoir acquis les carburants en cause au principal auprès de ses cocontractants tchèques, Arex en a pris possession en les chargeant, en Autriche, dans ses citernes avant de les transporter, avec ses propres moyens de transport, depuis l'Autriche vers la République tchèque. Il ressort par ailleurs

de ces éléments qu'Arex semble s'être vu transférer la propriété de ces biens au sens du droit privé tchèque lors de ce chargement. Sous réserve d'une vérification par la juridiction de renvoi, il apparaît ainsi desdits éléments que le transport intracommunautaire unique est intervenu après le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire au profit d'Arex, de telle sorte que ce sont les acquisitions effectuées par cette dernière qui doivent être qualifiées d'acquisitions intracommunautaires.

79 À la lumière des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la troisième question que l'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que, en présence d'une chaîne d'acquisitions successives portant sur les mêmes produits soumis à accises et n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intracommunautaire de ces produits sous le régime de suspension des droits d'accise, la circonstance que ces produits sont transportés sous ce régime ne constitue pas une circonstance déterminante pour établir à quelle acquisition le transport doit être imputé aux fins de sa soumission à la TVA en vertu de cette disposition.

Sur les dépens

80 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 2, paragraphe 1, sous b), iii), 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 qu'il s'applique à des acquisitions intracommunautaires de produits soumis à accises, au titre desquels les droits d'accise sont exigibles sur le territoire de l'État membre de destination de l'expédition ou du transport de ces produits, effectuées par un assujetti dont les autres acquisitions ne sont pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'article 3, paragraphe 1, de cette directive.**
- 2) **L'article 2, paragraphe 1, sous b), iii), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que, en présence d'une chaîne d'opérations successives n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intracommunautaire des produits soumis à accises sous le régime de suspension des droits d'accise, l'acquisition effectuée par l'opérateur redevable du paiement des droits d'accise dans l'État membre de destination de l'expédition ou du transport de ces produits ne saurait être qualifiée d'acquisition intracommunautaire soumise à la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de cette disposition, lorsque ce transport ne peut être imputé à cette acquisition.**
- 3) **L'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que, en présence d'une chaîne d'acquisitions successives portant sur les mêmes produits soumis à accises et n'ayant donné lieu qu'à un seul transport intracommunautaire de ces produits sous le régime de suspension des droits d'accise, la circonstance que ces produits sont transportés sous ce régime ne constitue pas une circonstance déterminante pour établir à quelle acquisition le transport doit être imputé aux fins de sa soumission à la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de cette disposition.**

Signatures

* Langue de procédure : le tchèque.