

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

19 decembrie 2018(*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctele (i) și (iii) – Articolul 3 alineatul (1) – Achiziții intracomunitare de bunuri supuse accizelor – Articolul 138 alineatul (1) și alineatul (2) litera (b) – Livrări intracomunitare – Operațiuni în lanț cu un transport unic – Atribuirea transportului – Transport în regim suspensiv de accize – Incidență asupra calificării unei achiziții intracomunitare”

În cauza C-414/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă), prin decizia din 29 iunie 2017, primită de Curte la 10 iulie 2017, în procedura

AREX CZ a.s.

împotriva

Odvolací finanční ředitelství,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președintele Camerei a șaptea, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, doamna K. Jürimäe (raportoare), domnii C. Lycourgos, E. Juhász și C. Vajda, judecători,

avocat general: J. Kokott,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 13 iunie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Odvolací finanční ředitelství, de T. Rozehnal, de D. Jeroušek și de D. Švancara, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de J. Vlášil, de O. Serdula și de M. Smolek, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios, de Z. Maláňšková și de R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 25 iulie 2018,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctele (i) și (iii) 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 AREX CZ a.s. (denumită în continuare „Arex”), 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 Arex a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferentă achizițiilor de carburanți de la furnizori cehi, transportați în regim suspensiv de accize din Austria către Republica Cehă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Considerentul (36) al Directivei TVA are următorul cuprins:

„Atât în beneficiul persoanelor obligate la plata TVA-ului, cât și al autorităților administrative competente, metodele de aplicare a TVA-ului anumitor livrări și achizițiilor intracomunitare de produse supuse accizelor este necesar să fie aliniată cu procedurile și obligațiile privind declararea în cazul expedierilor de astfel de produse într-un alt stat membru prevăzute de Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse [(JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129), astfel cum a fost modificat cel mai recent prin Directiva 2004/106/CE a Consiliului din 16 noiembrie 2004 (JO 2004, L 359, p. 30, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 154)].”

4 Potrivit articolului 2 din Directiva TVA:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului:

[...]

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:

(i) o persoană fizică care acționează ca atare sau o persoană juridică neimpozabilă, în cazul în care vânzătorul este o persoană fizică 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;

[...]

(iii) în cazul produselor supuse accizelor, atunci când accizele la achiziția intracomunitară sunt exigibile, în temeiul Directivei [92/12, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2004/106] pe teritoriul statului membru, o persoană fizică sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei alte achiziții nu sunt supuse TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1);

[...]

(3) «Produse supuse accizelor» înseamnă produsele energetice, alcoolul și băuturile alcoolice și tutunul prelucrat, astfel cum sunt definite de legislația [dreptului Uniunii], exceptând gazul furnizat prin sistemul de distribuție a gazelor naturale și electricitatea.»

5 Articolul 3 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA prevede:

„(1) Prin derogare de la articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i), nu sunt supuse TVA-ului următoarele operațiuni:

(a) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată de către o persoană impozabilă sau de către o persoană juridică neimpozabilă, atunci când livrarea de astfel de bunuri pe teritoriul statului membru de achiziție este scutită în temeiul articolelor 148 și 151;

(b) achiziția intracomunitară de bunuri, alta decât cea prevăzută la litera (a) și la articolul 4 și alta decât achiziția de mijloace de transport noi sau de produse supuse accizelor, efectuată de către o persoană impozabilă pentru activitățile sale agricole, forestiere sau de pescuit supuse regimului forfetar comun pentru producători agricoli sau de către o persoană impozabilă care efectuează doar livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care TVA-ul nu este deductibil sau de către o persoană juridică neimpozabilă.

(2) Alineatul (1) litera (b) se aplică numai în cazul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

(a) în anul calendaristic curent, valoarea totală a achizițiilor intracomunitare de bunuri nu depășește un plafon pe care îl stabilesc statele membre, dar care nu poate fi mai mic de 10 000 [de euro] sau echivalentul acestei sume în moneda națională;

(b) în anul calendaristic anterior, valoarea totală a achizițiilor intracomunitare de bunuri nu a depășit plafonul prevăzută la litera (a).

Plafonul care servește ca referință constă în valoarea totală, fără TVA-ul datorat sau achitat în statul membru din care a început expediția sau transportul bunurilor, a achizițiilor intracomunitare de bunuri prevăzute la alineatul (1) litera (b).»

6 Articolul 20 primul paragraf de această directivă 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 expediția sau transportul bunurilor.»

7 Articolul 138 din directiva menționată prevede:

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

(2) Pe lângă livrarea de bunuri prevăzută la alineatul (1), statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(b) livrarea de bunuri supuse accizelor, expediate sau transportate clientului la o destinație din afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul [Uniunii], de către vânzător sau client sau în numele acestora, pentru persoane impozabile sau pentru persoane juridice neimpozabile ale căror achiziții intracomunitare de bunuri altele decât produsele supuse accizelor nu se supun TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1), atunci când produsele respective au fost expediate sau transportate în conformitate cu articolul 7 alineatele (4) și (5) sau cu articolul 16 din Directiva [92/12, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2004/106];

[...]"

8 Articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA prevede:

„Scutirea [prevăzută la articolul 138 alineatul (1)] nu se aplică [...] livrării de bunuri către persoanele impozabile sau persoanele juridice neimpozabile ale căror achiziții intracomunitare de bunuri nu se supun TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1).”

Directivele 92/12 și 2008/118/CE

9 Directiva 92/12, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/106 (denumită în continuare „Directiva 92/12”) a fost abrogată începând de la 1 aprilie 2010 prin Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor (JO 2009, L 9, p. 12). Având în vedere datele la care s-au desfășurat operațiunile în discuție în cauza principală, trebuie să se ia în considerare ambele directive.

10 În temeiul articolului 3 alineatul (1) prima linie din Directiva 92/12 și al articolului 1 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2008/118, aceste directive se aplică printre altele carburanților.

11 Directivele menționate instituie norme specifice privind circulația pe teritoriul Uniunii a produselor supuse accizelor în regim suspensiv de accize. Aceste norme figurează la articolele 15-21 din Directiva 92/12 și la articolele 17-31 din Directiva 2008/118.

12 „Regimul suspensiv de accize” este definit, potrivit articolului 4 punctul 7 din Directiva 2008/118, drept „un regim fiscal aplicat producerii, transformării, deținerii sau deplasării de produse accizabile care nu fac obiectul unei proceduri sau al unui regim vamal suspensiv, accizele fiind suspendate”. Articolul 4 litera (c) din Directiva 92/12, care privea „regimul de suspendare”, cuprindea o definiție similară.

13 Potrivit articolului 4 punctul 9 din Directiva 2008/118, prin „destinatar înregistrat” se înțelege „o persoană fizică sau juridică autorizată de autoritățile competente din statul membru de destinație, în condițiile stabilite de autoritățile în cauză în cadrul activității sale, să primească produse accizabile care se deplasează în regim suspensiv de accize dintr-un alt stat membru”. Directiva 92/12, care utiliza termenul „comerciant înregistrat”, îl definea în mod similar la articolul 4 litera (d).

Dreptul ceh

14 Potrivit articolului 2 alineatul 1 litera c) din Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată, în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA”):

„Sunt supuse taxei [pe valoarea adăugată]:

[...]

c) achiziția cu titlu oneros de bunuri provenind din alt stat membru al [Uniunii], efectuat pe teritoriul național de către o persoană impozabilă în cadrul unei activități economice sau de către o persoană juridică care nu a fost întemeiată sau constituită în scopuri comerciale, și achiziția cu titlu oneros a unui mijloc de transport nou provenind din alt stat membru de către o persoană neimpozabilă.”

15 Articolul 64 din legea menționată, care transpune articolul 138 din Directiva TVA în ordinea juridică respectivă, prevede:

„(1) Livrarea de bunuri către un alt stat membru de către persoana obligată la plata TVA-ului unei persoane înregistrate în scopuri de TVA în alt stat membru, atunci când bunurile sunt expediate sau transportate de pe teritoriul național de către persoana obligată la plata TVA-ului sau de către persoana care a achiziționat bunurile sau de către un terț, persoană autorizată, este scutită de taxa [pe valoarea adăugată] cu drept de deducere a taxei, cu excepția livrării de bunuri unei persoane pentru care achiziția de bunuri într-un alt stat membru nu este supusă la plata taxei.

[...]

(3) Livrarea de bunuri supuse accizelor spre teritoriul unui alt stat membru de către persoana obligată la plata TVA-ului unei persoane impozabile care nu este o persoană înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru sau unei persoane juridice care nu este o persoană înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru, atunci când aceste bunuri sunt expediate sau transportate de pe teritoriul național de către persoana obligată la plata TVA-ului sau de către persoana care a achiziționat bunurile sau de către un terț, persoană autorizată, este scutită de taxa [pe valoarea adăugată] dacă expedierea sau transportul bunurilor este realizat în conformitate cu Legea privind accizele, iar accizele devin exigibile pentru persoana obligată la plata TVA-ului în statul membru unde se termină expedierea sau transportul bunurilor.

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

16 Arex este o societate cu sediul în Republica Cehă, care a achiziționat de la două societăți cehe carburanți proveniți din Austria.

17 Aceste achiziții au intervenit la finalul unor lanțuri de operațiuni. Astfel, carburanții în discuție în litigiul principal au fost mai întâi vânduți de Doppler Mineralöle GmbH, o societate cu sediul în Austria, către patru societăți identificate în scopuri de TVA cu sediul în Republica Cehă (denumite în continuare „primii cumpărători cehi”). Carburanții au făcut apoi obiectul mai multor revânzări succesive către diferite societăți cehe înainte de a fi vânduți în cele din urmă societății Arex.

18 Primii cumpărători cehi au încheiat un contract cu societatea Garantrans s. r. o., care desfășura activitatea de destinație înregistrată pentru respectivi cumpărători. Astfel, Garantrans a fost cea care a plătit accizele la carburanți în numele primilor cumpărători cehi. Aceștia din urmă nu au achitat TVA-ul aferent acestor operațiuni în Republica Cehă.

19 Carburanții au fost transportați din Austria către Republica Cehă în regim suspensiv de accize. Transportul lor a fost asigurat de Arex cu propriile vehicule.

20 În urma unui control fiscal, Finanční úřad pro Jihočeský kraj (Administrația financiară a regiunii Boemia de Sud, Republica Cehă) (denumită în continuare „administrația financiară”) a constatat că, pentru perioadele de taxare raportate la lunile ianuarie-aprilie, septembrie, noiembrie și decembrie ale anului 2010, achizițiile realizate de Arex constituiau achiziții intracomunitare. Referindu-se la Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), și la Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), și remarcând faptul că, în cazul operațiunilor în lanț care au legătură cu singur transport intracomunitar, acesta poate fi atribuit doar unei singure operațiuni, administrația menționată a considerat că locul achizițiilor efectuate de Arex se situa în Austria, iar nu în Republica Cehă. Astfel, această societate ar fi obținut dreptul de a dispune de bunuri ca un proprietar în Austria, întrucât ea ar fi suportat riscul legat de aceste bunuri și ar fi efectuat în numele și pe seama sa transportul spre Republica Cehă.

21 Prin șapte decizii de recuperare suplimentare, administrația financiară a refuzat să acorde Arex dreptul de deducere a TVA-ului asupra respectivelor achiziții calificate de Arex drept achiziții interne, a procedat la regularizarea TVA-ului și a aplicat amenzi acestei societăți.

22 Printr-o decizie din 15 iulie 2015, Direcția de soluționare a contestațiilor a respins contestația formulată de Arex împotriva acestei decizii. Înșuindu-și concluziile administrației financiare, această direcție, mai întâi, a înțeles aplicarea articolului 138 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA. În continuare, referindu-se la Hotărârea din 14 iulie 2005, British American Tobacco și Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464), a subliniat că exigibilitatea TVA-ului nu este legată de accize. În sfârșit, ea a respins argumentele invocate de Arex potrivit cărora, din cauza regimului suspensiv de accize, această societate nu ar fi avut dreptul să dispună de carburanți ca un proprietar pe parcursul transportului și înainte de punerea lor în liberă practică în Republica Cehă. Astfel, ea a înțeles și posibilitatea, evocată de Arex, de a scinda un transport intracomunitar unic în transporturi parțiale în scopuri de TVA.

23 După respingerea de către Krajský soud v českých Budějovicích (Curtea Regională din České Budějovice, Republica Cehă) a acțiunii sale formulate împotriva acestei decizii, Arex a formulat recurs la instanța de trimitere.

24 La această instanță, Arex a susținut că articolul 138 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA nu a fost corect transpus în ordinea juridică cehă. Potrivit acestei dispoziții, orice livrare de bunuri transportate în alt stat membru în regim suspensiv de accize efectuat pentru o persoană impozabilă ar fi scutită ca livrare intracomunitară. Având în vedere modul de redactare al acestei dispoziții în limba cehă, Arex este de părere că celelalte condiții prevăzute la această dispoziție, reflectate în propoziția subordonată introdusă prin pronumele relativ „ale căror”, nu sunt aplicabile decât persoanelor juridice neimpozabile. Prin urmare, Arex consideră că, din moment ce are calitatea de persoană impozabilă, aceste condiții nu îi sunt aplicabile.

25 În ipoteza în care TVA-ul nu ar fi legat de accize și ar trebui să se facă aplicarea articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA, Arex subliniază că nu se poate să se fi transferat proprietatea economică în cazul unui transport în regim suspensiv de accize din moment ce, chiar în cazul transferului de proprietate din punctul de vedere al dreptului privat, ar fi imposibil să se dispună de bunurile în cauză pe parcursul transportului. În susținerea acestui argument, Arex invocă documentul administrativ de însoțire, care ar circumscrie posibilitatea de a dispune de bunuri în timpul transportului efectuat în respectivul regim, și apreciază că Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), și Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), nu au abordat problema transportului bunurilor supuse accizelor.

26 Întrînd seama de aceste argumente, instanța de trimitere ridică problema dacă achizițiile de către Arex de carburanți transportați în regim suspensiv de accize trebuie să fie calificate drept achiziții interne sau achiziții intracomunitare.

27 În aceste condiții, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Orice persoană impozabilă trebuie considerată 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 din litigiul principal (mai precis, dobânditorul este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri fiscale), dispoziția menționată 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 acestei dispoziții, deși condițiile privind scutirea prevăzute la articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA nu sunt 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 este definitiv 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?”

Cu privire la cererea de redeschidere a fazei orale a procedurii

28 Prin scrisoarea primită de grefa Curții la 31 iulie 2018, reprezentantul Arex la instanța de trimitere a solicitat redeschiderea fazei orale a procedurii în temeiul articolului 83 din Regulamentul de procedură al Curții.

29 Această cerere vine în urma comunicării de către grefa Curții a unei scrisori, datată 13 iulie 2018, reprezentantului Arex la instanța de trimitere, prin care l-a informat, printre altele, cu privire la faptul că, întrucât Arex nu a fost reprezentat legal în ședința de audiere a pledoariilor în prezenta cauză, observațiile sale orale nu puteau fi avute în vedere în prezenta procedură.

30 Deși a indicat motivele și împrejurările care au condus, în opinia sa, la această reprezentare nelegală, reprezentantul Arex la instanța de trimitere este de părere că este vorba despre un viciu care poate fi acoperit și solicită redeschiderea fazei orale a procedurii pentru a permite Arex să își prezinte observațiile.

31 Este necesar să se amintească în această privință că, potrivit articolului 83 din Regulamentul de procedură, Curtea poate oricând să dispună, după ascultarea avocatului general, redeschiderea fazei orale a procedurii, în special atunci când consideră că nu este suficient de lămurit sau atunci când o parte a invocat, după închiderea acestei faze, un fapt nou de natură să aibă o influență decisivă asupra deciziei Curții sau atunci când cauza trebuie soluționată pe baza unui argument care nu a fost pus în discuție pînă la momentul prezentei procedurii sau pe baza intereselor prevăzute la articolul 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene.

32 În speță, Curtea consideră, după ascultarea doamnei avocat generală că nu sunt întrunite

condi?iile pentru a redeschide faza oral? a procedurii. Astfel, împrejur?rile invocate de reprezentantul Arex la instan?a de trimitere nu corespund condi?iilor prev?zute pentru redeschiderea fazei orale. În orice caz, Curtea consider? c? dispune de toate elementele necesare pentru a statua cu privire la cererea de decizie preliminar? ?i c? nu este necesar s? se r?spund? la aceasta în temeiul unui argument care nu a fost dezb?tut în fa?a sa.

33 Prin urmare, nu este necesar s? se dispun? redeschiderea fazei orale a procedurii.

Cu privire la întreb?rile preliminare

Observa?ii introductive

34 În cadrul procedurii de cooperare dintre instan?ele na?ionale ?i Curte, instituit? la articolul 267 TFUE, este de competen?a acesteia din urm? s? ofere instan?ei na?ionale un r?spuns util care s? îi permit? s? solu?ioneze litigiul cu care a fost sesizat?. Din această perspectiv?, Curtea trebuie, dac? este cazul, s? reformuleze întreb?rile care îi sunt adresate. Astfel, misiunea Cur?ii este aceea de a interpreta toate dispozi?iile de drept al Uniunii care sunt necesare instan?elor na?ionale pentru a statua în cauzele cu care sunt sesizate, chiar dac? respectivele dispozi?ii nu sunt expres indicate în întreb?rile adresate de aceste instan?e (Hot?rârea din 14 octombrie 2010, Fuß, C?243/09, EU:C:2010:609, punctul 39 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 19 octombrie 2017, Otero Ramos, C?531/15, EU:C:2017:789, punctul 39).

35 În consecin?ă, chiar dac? pe plan formal instan?a de trimitere ?i?a limitat întreb?rile numai la interpretarea articolului 138 alineatul (1) ?i alienatul (2) litera (b) din Directiva TVA, o astfel de împrejurare nu împiedic? Curtea s? îi furnizeze acesteia toate elementele de interpretare a dreptului Uniunii care pot fi utile pentru judecarea cauzei cu care este sesizat?, indiferent dac? respectiva instan?? s?a referit sau nu la aceste elemente în enun?ul întreb?rilor sale. În această privin?ă, revine Cur?ii sarcina de a extrage din ansamblul elementelor furnizate de instan?a na?ional?, mai ales din motivarea deciziei de trimitere, elementele de drept al Uniunii care necesit? o interpretare, având în vedere obiectul litigiului (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 14 octombrie 2010, Fuß, C?243/09, EU:C:2010:609, punctul 40 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 19 octombrie 2017, Otero Ramos, C?531/15, EU:C:2017:789, punctul 40).

36 În spe?ă, trebuie remarcat c?, prin intermediul întreb?rilor formulate, instan?a de trimitere solicit? în esen?ă s? se stabileasc? dac? achizi?ii precum cele în discu?ie în cauza principal? sunt supuse TVA?ului în Republica Ceh? ca achizi?ii intracomunitare de bunuri expediate sau transportate dintr?un alt stat membru.

37 Or, articolul 138 alineatul (1) ?i alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA define?te condi?iile de scutire de TVA a livr?rilor intracomunitare, iar nu condi?iile pentru a supune achizi?iile intracomunitare la plata acestei taxe, care sunt stabilite la articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctele (i) ?i (iii) din această directiv?.

38 Prin urmare, este necesar s? se reformuleze întreb?rile preliminare în sensul c? prima ?i a doua întrebare vizeaz? interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva TVA, iar a treia întrebare, interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din această directiv?.

Cu privire la prima întrebare

39 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?ă s? se stabileasc? dac? articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? se aplic? achizi?iilor intracomunitare de produse supuse accizelor, pentru care accizele sunt

exigibile pe teritoriul statului membru de destinație al expediției sau al transportului acestor produse, efectuate de orice persoană impozabilă sau doar achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă ale cărei alte achiziții nu sunt supuse TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1) din această directivă.

40 Potrivit unei jurisprudențe constante, pentru interpretarea unei dispoziții de drept al Uniunii, este necesar să se țină cont nu doar de termenii acesteia, ci, în egală măsură, de contextul său și de obiectivele urmărite prin reglementarea din care aceasta face parte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia, C-156/98, EU:C:2000:467, punctul 50, și Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punctul 33).

41 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva TVA, sunt supuse TVA-ului achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru cu condiția, în cazul produselor supuse accizelor pentru care accizele sunt exigibile pe teritoriul acestui stat membru, ca acestea să fie efectuate de o persoană impozabilă sau de o persoană juridică neimpozabilă ale cărei alte achiziții nu sunt supuse TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1) din această directivă.

42 În primul rând, trebuie arătat că textul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva TVA nu permite să se stabilească fără echivoc dacă propoziția subordonată „ale cărei alte achiziții nu sunt supuse TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1) [din această directivă]” se raportează atât la persoana impozabilă, cât și la persoana juridică neimpozabilă menționate în prima dintre aceste dispoziții sau dacă ea vizează doar această din urmă persoană.

43 Astfel, mai multe versiuni lingvistice ale acestei dispoziții utilizează un pronume relativ care poate indica atât singularul, cât și pluralul. Aceasta este situația în special a versiunilor în limbile germană („*deren*”), estoniană („*kelle*”), spaniolă („*cuyas*”), franceză („*dont*”), italiană („*i cui*”) sau engleză („*whose*”) ale acestei reglementări. Alte versiuni lingvistice utilizează pronumele la plural. Aceasta este situația versiunilor în limbile greacă („*των οποίων*”), letonă („*kuru*”) și poloneză („*w przypadku których*”). În plus, în versiunea în limba cehă a acestei dispoziții figurează un pronume la singular care nu poate viza decât persoana juridică neimpozabilă („*jejíž*”).

44 În al doilea rând, în ceea ce privește finalitățile articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva TVA, trebuie arătat că această dispoziție se înscrie în regimul tranzitoriu al TVA-ului aplicabil comerțului intracomunitar instituit prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110). Acest regim se întemeiază pe instituirea unui fapt generator de TVA nou, și anume achiziția intracomunitară de bunuri care permite transferul venitului fiscal către statul membru pe teritoriul căruia are loc consumul final al bunurilor livrate. Acest regim urmărește asigurarea unei delimitări clare a suveranităților fiscale ale statelor membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punctele 22 și 23, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 14 iunie 2017, Santogal M.Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punctele 37 și 38).

45 Astfel, orice achiziție intracomunitară taxată în statul membru de destinație a expedierii sau a transportului bunurilor (denumit în continuare „statul membru de destinație”) are drept corolar o livrare intracomunitară scutită în statul membru din care a început această expediție sau acest transport (denumit în continuare „statul membru de origine”). Prin urmare, trebuie să se dea dispozițiilor referitoare la achiziția intracomunitară și la livrarea intracomunitară o semnificație și o întindere identice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punctul 29, precum și Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punctul 31 și jurisprudența citată).

46 În al treilea rând, în ceea ce privește contextul în care se înscrie articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva TVA, este necesar să se arate că această dispoziție face parte dintr-un ansamblu de norme care reglementează supunerea la TVA a achizițiilor intracomunitare și scutirea livrărilor intracomunitare corelate. Aceste norme figurează la articolele 2 și 3 și, respectiv, la articolele 138 și 139 din această directivă.

47 Pe de o parte, conform articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva TVA, achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate cu titlu oneros de o persoană impozabilă care acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, în anumite condiții care privesc vânzătorul, sunt supuse TVA-ului pe teritoriul statului membru de destinație, în timp ce, potrivit articolului 138 alineatul (1) din această directivă, livrările intracomunitare corelate sunt exorate în statul membru de origine.

48 În această privință, trebuie precizat că, ținând seama de considerațiile formulate de doamna avocat general la punctul 41 din concluzii, domeniul de aplicare material al acestor dispoziții acoperă toate „bunurile”, iar noțiunea „bunuri” include produsele supuse accizelor. În consecință, în măsura în care celelalte condiții referitoare la vânzător prevăzute la aceste dispoziții sunt îndeplinite, operațiunile intracomunitare care privesc produse supuse accizelor sunt scutite de TVA în statul membru de origine ca livrări intracomunitare și supuse la plata acestei taxe în statul membru de destinație ca achiziții intracomunitare conform articolului 138 alineatul (1) și, respectiv, articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva TVA.

49 Or, din moment ce achiziția intracomunitară de „bunuri” efectuată de persoanele impozabile este deja supusă TVA-ului conform articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva TVA, a prevedea la articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din această directivă o astfel de taxare pentru achiziția, de către aceleași persoane impozabile, de produse supuse accizelor ar fi superfluu întrucât această taxare rezultă deja din prima dispoziție, ținând cont și de considerațiile de la punctul precedent.

50 Pe de altă parte, prin derogare de la articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva TVA, articolul 3 alineatul (1) din aceeași directivă exclude totuși de la impunerea TVA-ului anumite achiziții intracomunitare efectuate de o persoană impozabilă sau de o persoană juridică neimpozabilă. În paralel, articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă prevede că scutirea prevăzută la articolul 138 alineatul (1) din aceeași directivă nu se aplică livrărilor de bunuri care corespund achizițiilor menționate la articolul 3 alineatul (1) din directiva menționată.

51 Având în vedere aceste considerații, articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva TVA se aplică în cazurile în care achizițiile intracomunitare efectuate de o persoană impozabilă sau de o persoană juridică neimpozabilă nu sunt supuse taxei în temeiul articolului 3 alineatul (1) din această directivă.

52 În consecință, atunci când o achiziție este efectuată de o persoană impozabilă, nu orice persoană impozabilă, ci doar aceea ale cărei alte achiziții intracomunitare nu sunt supuse

TVA-ului în temeiul acestei din urm? dispozi?ii intr? în domeniul de aplicare al articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din directiva men?ionat? în vederea supunerii la TVA a acestor achizi?ii intracomunitare privind produse supuse accizelor atunci când accizele sunt exigibile pe teritoriul statului membru de destina?ie.

53 În această privin?ă, astfel cum doamna avocat? general? a subliniat la punctele 42 și 43 din concluzii, această interpretare se coroborează cu textul articolului 138 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA din care rezult? în esen?ă c?, „[p]e lâng? livrarea de bunuri prev?zute la alineatul (1)” al acestui articol 138, liv?rile intracomunitare corelative achizi?iilor men?ionate la articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din această directiv? sunt scutite atunci când sunt efectuate în condi?iile prev?zute la această dispozi?ie pentru persoanele impozabile sau pentru persoanele juridice neimpozabile ale c?ror achizi?ii intracomunitare de bunuri, altele decât produsele supuse accizelor, nu sunt supuse TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1) din directiva men?ionat?. Astfel cum a subliniat doamna avocat? general? la punctul 43 din concluzii, din alegerea acestor termeni care instituie scutirile care se reg?esc la articolul 138 alineatul (2) din Directiva TVA rezult? c? scutirea prev?zute la litera (b) din această dispozi?ie are un con?inut normativ care dep?e?te scutirea prev?zute la articolul 138 alineatul (1) din această directiv?.

54 Interpretarea re?inut? la punctul 52 din prezenta hot?râre este de asemenea conform? cu obiectivul enun?at în cuprinsul considerentului (36) din Directiva TVA privind o anumit? aliniere a metodelor de aplicare a TVA-ului anumitor achizi?ii intracomunitare de produse supuse accizelor cu procedurile și obliga?iile privind declararea în cazul expedierilor unor asemenea produse într?un alt stat membru prev?zute de Directivele 92/12 și 2008/118. Astfel, dat fiind c? articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva TVA se aplic? achizi?iilor intracomunitare de produse supuse accizelor atunci când accizele sunt exigibile pe teritoriul statului membru de destina?ie, această interpretare are drept consecin?ă faptul c? respectivele achizi?ii sunt supuse TVA-ului în același stat membru chiar și atunci când celelalte achizi?ii ale dobânditorului nu sunt supuse TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1) din această directiv?.

55 În spe?ă, sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a de trimitere care este singura competent? să constate și să aprecieze situa?ia de fapt din litigiul principal, din elementele dosarului de care dispune Curtea nu rezult? c? celelalte achizi?ii intracomunitare efectuate de Arex intr? în sfera derog?rilor prev?zute la articolul 3 alineatul (1) din Directiva TVA. În ipoteza în care instan?a de trimitere, pe baza propriei aprecieri a tuturor împrejur?rilor din litigiul principal, ar ajunge la o astfel de concluzie, nu ar trebui să aplice articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din această directiv?, ci articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva TVA, pentru a determina dac? achizi?iile de carburan?i în discu?ie în litigiul principal efectuate de Arex trebuie supuse TVA-ului în statul membru de destina?ie ca achizi?ii intracomunitare.

56 În lumina considera?iilor care preced?, este necesar să se r?spund? la prima întrebare c? articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? se aplic? achizi?iilor intracomunitare de produse supuse accizelor, pentru care accizele sunt exigibile pe teritoriul statului membru de destina?ie, efectuate de o persoan? impozabil? ale c?rei alte achizi?ii nu sunt supuse TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1) din această directiv?.

Cu privire la a doua întrebare

57 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?ă să se stabilească dac? articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c?, atunci când exist? un lan? de achizi?ii succesive privind aceleași produse supuse accizelor și care au ocazionat doar un singur transport intracomunitar al acestor produse în regim suspensiv de accize, achizi?ia efectuat? de operatorul obligat la plata acestor accize în statul membru de destina?ie trebuie calificat? drept achizi?ie intracomunitar? supus? TVA-ului în

temeiul acestei dispoziții, chiar și atunci când acest transport nu poate fi atribuit acestei achiziții.

58 Potrivit informațiilor din decizia de trimitere, rezultă că nu Arex, ci primii cumpărători cehi sunt cei obligați la plata accizelor la carburantul în discuție în cauza principală. În acest context, prin a doua întrebare se urmărește să se stabilească dacă transportul intracomunitar în discuție în litigiul principal trebuie în mod obligatoriu să fie atribuit achiziției realizate de acești cumpărători din moment ce ei sunt obligați la plata acestor accize și el nu poate fi atribuit unei alte achiziții, în speță cea efectuată de Arex.

59 În această privință, din textul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva TVA, astfel cum s-a arătat la punctul 41 din prezenta hotărâre, reiese că supunerea la TVA, în temeiul acestei dispoziții, a achizițiilor intracomunitare de produse supuse accizelor în statul membru de destinație depinde de trei condiții cumulative.

60 Astfel, ea presupune în primul rând ca operațiunea să constituie o achiziție intracomunitară în sensul articolului 20 din Directiva TVA, în al doilea rând, ca această operațiune să privească bunuri supuse accizelor pentru care accizele sunt exigibile pe teritoriul statului membru de destinație și, în al treilea rând, ca respectiva operațiune să fie efectuată de o persoană fizică sau de o persoană juridică neimpozabilă ale cărei alte operațiuni nu sunt supuse TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1) de această directivă.

61 În ceea ce privește prima dintre aceste condiții, trebuie amintit 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 expedit sau transportat în alt stat membru, iar 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 18 noiembrie 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 27). Condiția privind trecerea frontierei dintre state membre constituie un element constitutiv al achiziției intracomunitare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 37).

62 Numai o achiziție care întrunește toate aceste condiții poate fi calificată drept achiziție intracomunitară.

63 Prin urmare, atunci când mai multe achiziții efectuate cu titlu oneros ocazional o expediție intracomunitară unică sau un transport intracomunitar unic de bunuri, această expediție sau acest transport nu poate fi atribuit decât uneia dintre aceste achiziții, care va fi singura supusă TVA-ului în statul membru de destinație ca achiziție intracomunitară în măsura în care sunt îndeplinite celelalte condiții prevăzute la articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA (a se vedea prin analogie, Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punctul 45).

64 O astfel de interpretare se impune pentru a atinge într-un mod simplu obiectivul urmărit de regimul tranzitoriu al operațiunilor intracomunitare, care vizează, după cum rezultă din cuprinsul punctului 44 din prezenta hotărâre, să transfere venitul fiscal la statul membru pe teritoriul căruia are loc consumul final de bunuri livrate. Acest transfer este în fapt asigurat cu ocazia unicei operațiuni care ocazional o mică achiziție intracomunitară (a se vedea prin analogie, Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punctul 40).

65 În ceea ce privește a doua condiție menționată la punctul 60 din prezenta hotărâre, este necesar să se precizeze că exigibilitatea accizelor în statul membru de destinație presupune realizarea expediției sau a transportului produselor supuse accizelor în regim suspensiv de accize

în conformitate cu dispozițiile Directivei 92/12 sau ale Directivei 2008/118. Această condiție reflectă obiectivul enunțat în considerentul (36) al Directivei TVA care constă în a supune produsele supuse accizelor la plata accizelor și la plata TVA-ului în același stat membru.

66 În schimb, condiția menționată nu lasă nicidecum să se înțeleagă că achiziția realizată de persoana impozabilă sau de persoana juridică neimpozabilă menționate la articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva TVA, care sunt persoane obligate la plata accizelor, trebuie supusă TVA-ului în temeiul acestei dispoziții în statul membru de destinație, chiar dacă transportul intracomunitar în cauză nu poate fi atribuit acestei achiziții.

67 O interpretare potrivit căreia achiziția ar trebui să fie supusă la TVA în temeiul dispoziției menționate chiar dacă transportul intracomunitar nu îi poate fi atribuit ar fi de altfel contrar caracterului cumulativ al condițiilor amintite la punctul 60 din prezenta hotărâre. Astfel, ea ar permite supunerea la TVA în statul membru de destinație a unei achiziții care nu ar avea legătură cu un transport intracomunitar și care nu ar îndeplini în acest fel toate condițiile necesare pentru a fi calificat drept achiziție intracomunitară.

68 În lumina considerațiilor care preced, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, atunci când există un lanț de operațiuni succesive care au ocazionat doar un singur transport intracomunitar de produse supuse accizelor în regim suspensiv de accize, achiziția efectuată de operatorul obligat la plata acestor accize în statul membru de destinație nu poate fi calificat drept achiziție intracomunitară supusă la TVA în temeiul acestei dispoziții atunci când respectivul transport nu poate fi atribuit acestei achiziții.

Cu privire la a treia întrebare

69 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, atunci când există un lanț de achiziții succesive care privesc aceleași produse supuse accizelor și care a ocazionat doar un singur transport intracomunitar al acestor produse în regim suspensiv de accize, împrejurarea că aceste produse sunt transportate în regimul menționat constituie o împrejurare determinantă pentru a stabili căreia achiziții trebuie să îi fie atribuit transportul în vederea supunerii sale la TVA în temeiul acestei dispoziții.

70 În această privință, reiese din jurisprudența referitoare la interpretarea articolului 138 alineatul (1) din Directiva TVA că, în ceea ce privește acele operațiuni care formează un lanț de două livrări succesive care au ocazionat doar un singur transport intracomunitar, transportul intracomunitar nu poate fi atribuit decât uneia dintre aceste două livrări, care va fi, prin urmare, singura scutită în temeiul acestei dispoziții și că, pentru a stabili căreia dintre cele două livrări trebuie să îi fie atribuit transportul intracomunitar, este necesar să se facă o apreciere globală a tuturor împrejurărilor speciale din speță. Pe baza acestei aprecieri, trebuie în special să se stabilească în ce moment a intervenit al doilea transfer al dreptului de a dispune de bun ca un proprietar către cumpărătorul final. Astfel, în ipoteza în care al doilea transfer al acestui drept, și anume a doua livrare, a avut loc înainte ca transportul intracomunitar să intervină, acesta nu poate fi atribuit primei livrări în favoarea primului cumpărător (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punctele 34-36, precum și jurisprudența citată).

71 Având în vedere obiectivul menționat la punctul 64 din prezenta hotărâre, este necesar să se transpună jurisprudența citată la punctul precedent la aprecierea operațiunilor care, la fel ca cea în discuție în cauza principală, formează un lanț de mai multe achiziții succesive de produse supuse accizelor care au ocazionat doar un singur transport intracomunitar.

72 În consecință, pentru a determina care achiziție dintre cele care fac parte din lanțul în discuție în cauza principală este cea care trebuie să îi fie atribuit transportul intracomunitar unic și care, prin urmare, este singura care trebuie să fie calificată drept achiziție intracomunitară, revine instanței de trimitere sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor împrejurărilor speciale și să stabilească printre altele în ce moment a intervenit transferul către Arex a dreptului de a dispune de bun ca un proprietar. În ipoteza în care acest transfer a avut loc înainte ca transportul intracomunitar să fie efectuat, acesta trebuie atribuit achiziției efectuate de Arex și, prin urmare, această achiziție trebuie să fie calificată drept achiziție intracomunitară.

73 În cadrul acestei aprecieri globale, împrejurarea că transportul carburanților în discuție în cauza principală a fost realizat în regim suspensiv de accize nu poate totuși să constituie un element decisiv pentru a stabili care este achiziția din lanțul în discuție în cauza principală care trebuie să îi fie atribuit transportul menționat.

74 Astfel, jurisprudența amintită la punctul 70 din prezenta hotărâre implică în esență ca atribuirea transportului uneia sau alteia dintre achizițiile dintr-un lanț de achiziții succesive să depindă de un criteriu temporal, prin aceea că pune accentul pe momentul în care sunt îndeplinite condițiile care au legătură cu transportul intracomunitar și, respectiv, cu transferul dreptului de a dispune de bun ca un proprietar.

75 În ceea ce privește această din urmă condiție, din jurisprudența Curții reiese că ea nu se limitează 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). Transferul dreptului de a dispune de un bun corporal ca un proprietar nu impune ca partea care 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).

76 Or, trebuie amintit că Directivele 92/12 și 2008/118 stabilesc un regim general de accize aplicabil produselor supuse accizelor. Deși aceste directive prevăd în acest scop mai ales cerințele aplicabile transportului în regim suspensiv de accize, ele nu aduc nicidecum atingere condițiilor care reglementează transferul proprietății bunurilor sau dreptul de a dispune de acestea ca un proprietar.

77 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că faptul generator de TVA, prin care sunt îndeplinite condițiile legale impuse pentru exigibilitatea taxei, este livrarea sau importul mărfii, iar nu încasarea accizelor la aceasta din urmă (Hotărârea din 14 iulie 2005, British American Tobacco și Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, punctul 41).

78 În speță, din elementele dosarului de care dispune Curtea rezultă că, după ce a achiziționat carburanții în discuție în cauza principală de la cocontractanții săi cehi, Arex a intrat în posesia lor încărcându-i în Austria în cisternele sale înainte de a-i transporta cu propriile mijloace de transport din Austria către Republica Cehă. Rezultă, pe de altă parte, din aceste elemente că, aparent, lui Arex i s-a transferat proprietatea acestor bunuri în sensul dreptului privat ceh în momentul acestei încărcări. Sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, rezultă astfel din respectivele elemente că transportul intracomunitar unic a intervenit după transferul către Arex al dreptului de a dispune de bun ca un proprietar, astfel încât achizițiile efectuate de Arex sunt cele care trebuie să fie calificate drept achiziții intracomunitare.

79 În lumina considerațiilor care preced, este necesar să se răspundă la a treia întrebare că

articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c?, atunci când există un lan? de achizi?ii succesive care privesc acelea?i produse supuse accizelor ?i care a ocazionat doar un singur transport intracomunitar al acestor produse în regim suspensiv de accize, împrejurarea c? aceste produse sunt transportate în regimul men?ionat nu constituie o împrejurare determinant? pentru a stabili c?rei achizi?ii trebuie s? îi fie atribuit transportul în vederea supunerii sale la TVA în temeiul acestei dispozi?ii.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

80 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declar?:

1) **Articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretat în sensul c? se aplic? achizi?iilor intracomunitare de produse supuse accizelor, pentru care accizele sunt exigibile pe teritoriul statului membru de destina?ie, efectuate de o persoan? impozabil? ale c?rei alte achizi?ii nu sunt supuse taxei pe valoarea ad?ugat? în temeiul articolului 3 alineatul (1) din această directiv?.**

2) **Articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (iii) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c?, atunci când există un lan? de opera?iuni succesive care au ocazionat doar un singur transport intracomunitar de produse supuse accizelor în regim suspensiv de accize, achizi?ia efectuat? de operatorul obligat la plata acestor accize în statul membru de destina?ie nu poate fi calificat? drept achizi?ie intracomunitar? supus? taxei pe valoarea ad?ugat? în temeiul acestei dispozi?ii atunci când respectivul transport nu poate fi atribuit acestei achizi?ii.**

3) **Articolul 2 alineatul (1) litera (b) i) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c?, atunci când există un lan? de achizi?ii succesive care privesc acelea?i produse supuse accizelor ?i care a ocazionat doar un singur transport intracomunitar al acestor produse în regim suspensiv de accize, împrejurarea c? aceste produse sunt transportate în regimul men?ionat nu constituie o împrejurare determinant? pentru a stabili c?rei achizi?ii trebuie s? îi fie atribuit transportul în vederea supunerii sale la plata taxei pe valoarea ad?ugat? în temeiul acestei dispozi?ii.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: ceha.