Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 3 octombrie 2019[1]

Cauza C-401/18

Herst, s.r.o.
împotriva
Odvolací finanční ředitelství

[cerere de decizie preliminară formulată de Krajský soud v Praze (Curtea Regională din Praga, Republica Cehă)]

„Cerere de decizie preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Produse accizabile – Scutirea livrării de bunuri care sunt expediate sau transportate în interiorul Uniunii – Lanț de operațiuni – Atribuirea deplasării produselor uneia dintre livrările lanțului de livrări – Transportul produselor accizabile în regim suspensiv de accize – Supremația dreptului Uniunii – Limitele unei interpretări conforme a dreptului Uniunii –Principiul *in dubio mitius*”

I. Introducere

1. Prezenta procedură privește în esență, din nou, aspectul de importanță practică deosebită, care operațiune dintr-un lanț de livrări transfrontalier cu *mai multe* operațiuni trebuie considerată drept livrare intracomunitară neimpozabilă, în cazul în care există *o singură* deplasare fizică a produselor. Întrucât reclamanta din procedura principală invocă dreptul de deducere, aceasta nu dorește să beneficieze de *nicio* livrare intracomunitară scutită.

2. Deși astfel de cauze au fost soluționate de Curte în mai multe rânduri[2], instanța de trimitere consideră că, din jurisprudența existentă a Curții nu pot fi încă desprinse criterii clare pentru determinarea locului de prestare și atribuirea scutirii uneia dintre livrările din lanțul de livrări. Un criteriu relevant în speță este transferul dreptului de a dispune. În acest sens, prezenta procedură prezintă particularitatea că transportul combustibilului livrat a fost efectuat în regim suspensiv de accize. Cu toate acestea, Curtea de Justiție a statuat deja în cauza Arex că acest lucru este irelevant din punctul de vedere al dreptului privind taxa pe valoarea adăugată[3].

3. Așadar, prezenta procedură oferă Curții ocazia de a preciza încă o dată criteriile de atribuire a deplasării bunurilor unei anumite livrări din lanțul de vânzare și de a asigura mai multă securitate juridică în această privință.

1 Limba originală: germana.

2 Chestiunea privind atribuirea deplasării bunurilor unei anumite livrări din cadrul unui așa-numit lanț de operațiuni intracomunitare a fost deja abordată de Curte în mai multe proceduri – a se vedea de exemplu Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), Hotărârea din 21 februarie 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), și Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

4. În plus, se ridică întrebări în legătură cu principiul constituțional *in dubio mitius* din Republica Cehă. Potrivit acestuia, o normă fiscală trebuie să fie interpretată întotdeauna în favoarea persoanei impozabile, în cazul în care există în mod obiectiv mai multe variante de interpretare. În măsura în care varianta mai favorabilă pentru persoana impozabilă nu corespunde unei interpretări conforme cu dreptul Uniunii, se pune problema raportului dintre dreptul constituțional național și dreptul Uniunii.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. Cadrul juridic al Uniunii îl constituie Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) [4].

6. Articolul 2 din Directiva TVA prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[…]”

7. „Livrarea de bunuri” este definită la articolul 14 alineatul (1) din aceeași directivă drept „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”.

8. Articolul 32 alineatul (1) din Directiva TVA reglementează locul livrării și are următorul cuprins:

„Atunci când bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor sau de client sau de o terță persoană, locul livrării este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor către client.”

9. În capitolul 4 din titlul IX, intitulat „Scutiri”, articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA prevede următoarele:

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

B. Dreptul ceh

10. În ceea ce privește legislația cehă aplicabilă, trebuie să facem referire în special la articolul 64 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată [5], prin care Republica Cehă a transpus articolul 138 din Directiva TVA. Dreptul de deducere a taxei plătite în amonte prevăzut la articolul 167 și urm. din Directiva TVA a fost transpus prin articolul 72 și urm. din Legea privind taxa pe valoarea adăugată.

4 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

5 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată).

11. În plus, instanța de trimitere indică principiul constituțional *in dubio mitius* (în caz de îndoială, mai puțin sever). Scopul acestuia ar fi acela de a reduce efectele incertitudinii juridice asupra destinatarilor dispozițiilor de drept ambigue în cazurile în care acestora urmează să le fie impuse obligații de către stat – în calitate de subiect responsabil pentru conținutul și claritatea reglementării în vigoare.

12. Prin urmare, în dreptul fiscal ceh se consideră că, în cazul în care sunt posibile mai multe variante de interpretare ale unei norme de drept public, trebuie aplicată aceea care nu restricționează drepturile și libertățile fundamentale sau care le restricționează cel mai puțin. Instanța de trimitere consideră că norma decisivă pentru evaluarea prezentei cauze nu este clară. Deducerea taxei plătite în amonte ar trebui, prin urmare, acordată în temeiul legislației naționale deja ca urmare a principiului *in dubio mitius*.

III. Situația de fapt și procedura preliminară

13. Reclamanta din litigiul principal (Herst, s.r.o, denumită în continuare „Herst”) solicită instanței naționale deducerea taxei plătite în amonte. Herst desfășoară, printre altele, activități în domeniul transportului rutier și deține mai multe stații de alimentare cu combustibil. Utilizând propriile vehicule, reclamanta transportă combustibil din alte state membre (Austria, Germania, Slovacia, Slovenia) la locul de destinație, Republica Cehă. Mărfurile au fost vândute de mai multe ori, dar au fost transportate numai o singură dată (de Herst) la cumpărătorul final în Republica Cehă.

14. Herst a fost în multe cazuri cumpărătorul final al combustibilului. Aceasta l-a achiziționat de la furnizori care erau înregistrați în scopuri de TVA în Republica Cehă. În această privință, Herst s-a aflat la finalul lanțului de livrări. În alte cazuri, aceasta a vândut combustibilul propriilor clienți. În aceste cazuri, Herst s-a aflat în mijlocul lanțului de livrări. Herst nu a perceput furnizorilor săi costuri de transport, ci a cumpărat combustibilul la prețuri care nu includeau transportul.

15. De obicei, Herst comanda de la furnizori cehi care cumpăraseră sau mai cumpărau combustibil de la o rafinărie dintr-un alt stat membru. Aceasta indica terminalul rafinăriei de unde urma să ia marfa, data și, după caz, ora încărcării, numele conducătorului vehiculului, numărul de înmatriculare al vehiculului și al remorcii, cantitatea de combustibil necesară și locul de descărcare.

16. După plata facturii de avans, Herst putea ridica marfa potrivit instrucțiunilor furnizorilor cehi. Herst a preluat combustibilul direct de la terminalele rafinăriilor din celelalte state membre. La predarea mărfurilor, nu a fost prezent niciunul dintre partenerii contractuali implicați în lanțul de livrări. Ulterior, Herst a transportat combustibilul în Republica Cehă. După trecerea frontierei, în acest stat a fost efectuată vămuirea. Combustibilul a fost pus în liberă circulație conform legislației privind accizele, iar reclamanta și-a continuat deplasarea până la locul de descărcare, și anume până la stațiile sale de alimentare cu combustibil sau la cele ale clienților săi.

17. În cursul unei inspecții fiscale care a vizat perioadele de impozitare noiembrie 2010-mai 2013, iulie și august 2013, administrația fiscală a constatat că reclamanta a solicitat deducerea TVA-ului în legătură cu livrările de combustibil ca și cum acestea ar fi fost efectuate pe teritoriul național. Cu toate acestea, potrivit Finanzamt (Administrația fiscală), livrarea bunurilor nu a avut loc în Republica Cehă, ci în celelalte state membre în care se afla combustibilul la data la care a început expedierea sau transportul acestuia. În consecință, este vorba despre o livrare intracomunitară scutită pentru care Herst nu are dreptul la deducere a TVA-ului.

18. Întrucât reclamanta a preluat ea însăși bunurile achiziționate din alte state membre și le-a transportat pe propria cheltuială în Republica Cehă în scopul desfășurării activității sale economice, autoritatea fiscală a considerat această livrare de bunuri între furnizorii cehi și reclamantă drept o livrare ce implică transportul bunurilor. Astfel, administrația fiscală a anulat deducerea solicitată în mod neîntemeiat și a stabilit – prin intermediul unor decizii de impunere suplimentare – un nou TVA care trebuia achitat de reclamantă pentru fiecare dintre perioadele de impozitare auditate. Totodată, Herst a fost sancționată cu amendă.

19. Reclamanta a contestat deciziile de impunere suplimentare, atrăgând atenția în special asupra faptului că transportul combustibilului între statele membre a fost efectuat în regim suspensiv de accize. Transportul a fost efectuat sub supraveghere vamală. Abia după încetarea acestuia, mărfurile au fost puse în liberă circulație în unul și același stat membru, livrările impozabile fiind efectuate abia ulterior. Prin urmare, ar trebui să se excludă posibilitatea ca reclamanta să fi dobândit deja drepturi asupra bunurilor în locul de începere a transportului (și anume, în străinătate).

20. Prin deciziile atacate, autoritățile fiscale au confirmat deciziile fiscale. Herst a formulat o acțiune împotriva deciziilor atacate. Krajský soud v Praze (Curtea Regională din Praga, Republica Cehă) a suspendat procedura și a adresat Curții mai multe întrebări în cadrul unei proceduri preliminare în temeiul articolului 267 TFUE. În conformitate cu Hotărârea Curții în cauza Arex[6], instanța de trimitere, la cererea Curții, și-a restrâns cererea de decizie preliminară la următoarele trei întrebări:

„1) «Dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar» în sensul Directivei TVA este dobândit de o persoană impozabilă care cumpără în mod direct bunurile de la o altă persoană impozabilă pentru un anumit client în scopul de a realiza o comandă deja existentă (identificarea tipului de bunuri, cantitatea, locul de origine și ora livrării) în cazul în care nu manipulează el însuși fizic bunurile, deoarece, în contextul încheierii contractului de vânzare, cumpărătorul său este de acord să se ocupe de transportul bunurilor de la punctul de origine, astfel încât el acordă doar accesul la bunurile solicitate prin intermediul furnizorilor săi și comunică informațiile necesare pentru acceptarea bunurilor (în nume propriu sau în numele subcontractorilor din cadrul lanțului), iar profitul obținut în urma tranzacției reprezintă diferența dintre prețul de cumpărare și prețul de vânzare a bunurilor respective fără facturarea costului de transport al bunurilor în cadrul lanțului?

2) Principiul neutralității TVA-ului sau orice alt principiu al dreptului Uniunii se opune aplicării principiului constituțional *in dubio mitius* în dreptul național, care impune autorităților publice ca, în cazul în care normele juridice sunt ambigue și oferă în mod obiectiv mai multe interpretări posibile, să aleagă interpretarea care este favorabilă persoanei supuse normei juridice (în speță persoana impozabilă în scopuri de TVA)? Aplicarea acestui principiu ar fi compatibilă cu dreptul Uniunii cel puțin dacă ar fi limitată la situațiile în care faptele relevante ale cauzei au precedat o interpretare cu caracter obligatoriu a unei chestiuni juridice în litigiu de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene, care a stabilit că o altă interpretare mai puțin favorabilă entității impozabile este corectă?

3) Dacă este posibilă aplicarea principiului *in dubio mitius*: având în vedere limitele stabilite de dreptul Uniunii în perioada în care au avut loc tranzacțiile impozabile în prezenta cauză (noiembrie 2010-mai 2013), problema dacă noțiunea juridică de livrare de bunuri sau de transport de bunuri are (sau nu are) același conținut atât în scopul Directivei TVA, cât și în scopul Directivei privind accizele poate fi considerată în mod obiectiv ca fiind incertă din punct de vedere juridic și ca oferind două interpretări?”

21. În procedura aflată pe rolul Curții au depus observații scrise Herst, Republica Cehă și Comisia Europeană.

6 Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

IV. Apreciere juridică

A. Cu privire la prima întrebare

22. Prima întrebare se referă la articolul 138 din Directiva TVA, care reglementează scutirea de TVA a livrării intracomunitare. De existența acesteia depinde în cele din urmă aspectul dacă firmei Herst i-a fost refuzat în mod întemeiat dreptul de deducere a taxei. Astfel, dacă livrarea către Herst era scutită, atunci Herst nu ar putea avea dreptul de deducere a taxei. Dimpotrivă, Herst ar trebui să încerce să obțină printr-o acțiune civilă rambursarea TVA-ului plătit în mod necuvenit furnizorului său.

1. Precizări cu privire la prima întrebare preliminară

23. Reglementările Directivei TVA cu privire la livrarea transfrontalieră de bunuri au ca scop punerea în aplicare a principiului impozitării la destinație. Acest principiu are rolul de a garanta că TVA-ul este achitat ca acciză în statul membru în care are loc consumul final. Din acest motiv, în cazul unei livrări transfrontaliere în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) și cu articolul 40 din Directiva TVA, achiziția bunului este impozitată în țara de destinație. Pentru a se evita dubla impozitare, este însă necesar ca livrarea aceluiași bun să fie anterior scutită în țara de origine [7]. Livrarea intracomunitară și achiziția intracomunitară reprezintă, prin urmare, unul și același proces economic [8].

24. Cu toate acestea, situația devine dificilă când există mai multe livrări (un lanț de livrări), dar produsul este transportat doar o singură dată (de la prima până la ultima livrare din lanțul de livrări) (lanțul de operațiuni). În acest caz, sunt eligibile mai multe livrări intracomunitare, dar scutirea prevăzută la articolul 138 din Directiva TVA se poate aplica numai unei singure livrări [9]. Într-un astfel de caz, livrarea intracomunitară scutită stabilește locul livrării următoare și al livrării precedente din lanțul de livrări [10]. Conform articolului 32 alineatul (1) din Directiva TVA, acest loc se găsește în țara de origine, pentru toate livrările efectuate înainte de cea intracomunitară scutită, și în țara de destinație, pentru toate livrările efectuate după cea intracomunitară scutită [11]. Prin urmare, este esențial să se determine care dintre livrările din lanțul de livrări poate fi atribuită transportului transfrontalier.

25. Astfel, instanța de trimitere ridică problema criteriilor pe baza cărora poate și trebuie să fie realizată atribuirea.

26. În acest sens, faptul că Herst a transportat și a vămuit mărfurile într-o procedură vamală specială (regimul suspensiv de accize) este în principiu lipsit de relevanță. Astfel, după cum a statuat deja Curtea în cauza Arex [12], chestiunea atribuirii scutirii de TVA uneia dintre livrări ține doar de legislația privind taxa pe valoarea adăugată ale cărei elemente constitutive nu sunt modificate de regimul suspensiv de accize. Prin urmare, este necesar să se stabilească pe baza regulilor generale privind TVA-ul care livrare din lanțul de livrări trebuie considerată ca fiind livrarea intracomunitară scutită.

7 A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punctul 28), și în cauza EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punctele 23-25).

8 Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punctul 31), Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 28), și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 23 și 24).

9 Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punctul 34), și Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punctul 45), precum și Concluziile noastre prezentate în cauza AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punctul 55), și în cauza EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punctul 35).

10 Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punctul 50).

11 Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punctul 50).

12 Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punctul 66 și urm., precum și 73 și 74); a se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punctul 69 și urm.).

27. În continuare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă vânzătorul (B) din mijlocul unui lanț de livrări cu două operațiuni (A – B – Herst) dobândește dreptul de a dispune chiar și atunci când transmite clientului său (în speță, Herst) doar accesul la bunuri – acestea aflându-se încă la A (cu alte cuvinte, la furnizorul său) –, iar Herst efectuează transportul subsecvent pe propria cheltuială.

28. Cu toate acestea, aspectul determinant în privința deducerii TVA-ului de către Herst este, în această situație, dacă locul livrării efectuate de la B la Herst este situat în Republica Cehă. Căci numai în acest caz livrarea ar fi impozabilă și ar genera TVA exigibil în acest stat. Evidențierea TVA-ului ceh pe factura către Herst ar fi, în acest caz, corectă, iar Herst ar putea efectua o deducere corespunzătoare a taxei achitate în amonte.

29. Acest lucru presupune însă ca prima livrare (A – B) să fie considerată livrarea intracomunitară scutită. Numai atunci locul primei livrări, în sensul articolului 32 din Directiva TVA, se află în statul membru în care începe transportul, în timp ce locul următoarei livrări (B – Herst) se află în statul membru în care se încheie transportul (în speță, în Republica Cehă) [13].

2. Atribuirea transportului transfrontalier uneia dintre livrări

30. Astfel, trebuie să se clarifice dacă transportul transfrontalier poate fi imputat livrării precedente (A – B), chiar dacă Herst a transportat în mod direct bunurile de la A la el (sau la clienții săi).

31. Având în vedere jurisprudența Curții de până în prezent, în cazul unui lanț de vânzare care implică o unică deplasare fizică a bunurilor, doar una dintre livrări poate fi calificată drept livrare intracomunitară și, ca atare, poate fi scutită de taxă [14]. Identificarea livrării scutite depinde de identificare livrării căreia trebuie să îi fie atribuit transportul transfrontalier. Toate celelalte livrări din lanțul de vânzare, care nu prezintă acest element constitutiv suplimentar al transportului transfrontalier, trebuie, prin urmare, să fie considerate livrări interne.

a) Importanța proprietății și a dreptului de a dispune

32. Având în vedere întrebarea concretă adresată de instanța de trimitere cu privire la dreptul de a dispune al întreprinderii din mijlocul unui lanț de livrări (B), este necesar totuși să se precizeze în prealabil încă o dată că această întreprindere, atunci când face parte dintr-un lanț de aprovizionare, dobândește desigur și dreptul de a dispune în sensul legislației privind TVA-ul, pe care îl transferă clienților săi (în speță, lui Herst).

33. Din jurisprudența Curții de Justiție rezultă fără echivoc că, în cadrul unui lanț de livrări cu un singur transport există mai multe livrări, iar locul acestora trebuie să fie determinat în mod diferit [15]. În cazul în care o livrare este definită, în conformitate cu articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, prin faptul că furnizorul serviciului a transferat beneficiarului dreptul de a dispune, înseamnă că și întreprinderea de la mijloc a obținut (cel puțin într-o logică firească) dreptul de a dispune. În caz contrar, nu ar exista două livrări, ci cel mult o livrare și o prestare de servicii. Prin urmare, este suficient ca întreprinderea de la mijloc (B) să permită clientului său (Herst) „doar” accesul la bunurile care urmează să fie furnizate, pe care aceasta le-a achiziționat anterior (dar pe care nu le-a ridicat încă), pentru a presupune că a existat un transfer de la A la B al dreptului de a dispune, iar apoi de la B la Herst.

13 Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punctele 40, 42 și 50).

14 Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punctul 34), și Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punctul 45), precum și Concluziile noastre prezentate în cauza AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punctul 55) și în cauza EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punctul 35).

15 A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punctul 70), Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punctele 34-36), și Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punctul 50).

34. Această constatare (mai multe livrări au de asemenea drept consecință logică mai multe transferuri ale dreptului de a dispune) nu se modifică nici în cazul în care dreptul civil național permite achiziționarea directă a unei proprietăți de la primul (A) până la ultimul (în cazul de față, Herst) element din lanțul de livrări. Articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA nu se referă, în orice caz în unele versiuni [16], în mod specific la dobândirea dreptului de proprietate de către cineva, ci la faptul că s-a efectuat transferul dreptului de a dispune „în calitate de proprietar" de un bun corporal. A dispune „în calitate de proprietar" de ceva nu este însă neapărat același lucru precum achiziționarea unei proprietăți. Pe de o parte, în acest caz, persoana nu ar mai dispune de un bun „în calitate de", ci „ca proprietar". Pe de altă parte, în caz contrar, noțiunea de livrare din legislația privind TVA-ul ar depinde de interpretarea proprietății în dreptul național respectiv. Dar noțiunea de „livrare de bunuri" nu se referă la transferul proprietății în formele prevăzute de dreptul național aplicabil [17].

35. Chiar din aceasta rezultă în mod clar că aspectul dacă și când a avut loc un *transfer de proprietate în conformitate cu normele de drept civil* către întreprinderea de la mijloc (B) sau către ultima întreprindere din lanț (Herst) este în principiu lipsit de relevanță. Astfel cum a subliniat Comisia în mod întemeiat, dreptul de proprietate formal nu este determinant. Dobândirea dreptului de proprietate poate fi cel mult un indiciu în cadrul unei aprecieri generale deoarece, în marea majoritate a cazurilor, dobândirea dreptului de a dispune are loc simultan cu achiziția proprietății.

36. Pe baza acestei interpretări, devine clar sensul afirmației Curții cu privire la potențiala achiziție de proprietate cehă de către Arex în Hotărârea Arex [18]. În acea cauză, Curtea a considerat relevant pentru soluționarea litigiului aspectul dacă proprietatea fusese deja dobândită de către beneficiarul transportator (Arex) la încărcarea combustibilului. Astfel, dobândirea dreptului de proprietate de către transportator este un indiciu foarte important al unei livrări, însă nu este singurul indiciu relevant. [19]

37. În această privință, Curtea a statuat deja că nu are nicio importanță cine este, în timpul transportului, proprietarul bunului în sensul dreptului național sau cine exercită dreptul de a dispune în mod efectiv de bunul corporal [20]. Totodată, Curtea a statuat că, din simpla împrejurare că bunul a fost deja revândut, nu se poate deduce că transportul trebuie atribuit de fiecare dată următoarei livrări [21]. Din acest punct de vedere, simplul fapt al revânzării este de asemenea lipsit de relevanță pentru atribuirea deplasării bunurilor uneia dintre livrări.

38. Prin urmare, dreptul de a dispune în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA este mai larg decât dreptul de proprietate în dreptul civil. Dar, la fel ca acesta din urmă, dreptul de a dispune nu este exclus ca urmare a unor restricții juridice. În același mod ca și drepturile preexistente – de exemplu un chiriaș nu poate exclude dreptul de a dispune al proprietarului – restricțiile juridice privind dreptul de a dispune împiedică la fel de puțin dobânditorul să își exercite dreptul de a dispune în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA în cadrul unui regim de tranzit vamal.

39. Ca o concluzie intermediară, se poate reține că momentul dobândirii dreptului de proprietate conform dreptului național nu este determinant pentru atribuirea transportului uneia dintre livrările eligibile și, prin urmare, pentru determinarea livrării intracomunitare scutite.

16 Astfel, în versiunea germană („wie ein Eigentümer"), în versiunea franceză („comme un propriétaire"), însă diferit în engleză („as owner") și în versiunea estonă („"Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek").

17 Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 29), Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 39), Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punctul 32), și Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punctele 7 și 8).

18 A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punctul 78).

19 A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 40), și Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 32 și urm.), în care transferul dreptului de proprietate nu joacă absolut niciun rol și în care a fost luată în considerare mai mult comunicarea intenției de revânzare.

20 Este cert faptul că, de exemplu, un transportator, deși poate dispune efectiv de bunul transportat, nu acționează în calitate de furnizor implicat, ci ca transportator al unui furnizor. A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 40).

21 Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctele 36 și 37).

b) Atribuirea concretă a transportului transfrontalier în cadrul unui lanț de livrări

40. Atribuirea transportului transfrontalier unei livrări din lanțul de livrări – în cazul de față, uneia dintre cele două livrări (de la A la B sau de la B la Herst) – se va face, potrivit jurisprudenței Curții, în urma unei evaluări complete a tuturor circumstanțelor specifice ale fiecărui caz în parte [22].

41. În cazul unui lanț de operațiuni, este necesar să se țină seama în special de persoana care efectuează sau în numele căreia este efectuat transportul [23]. În opinia noastră, este necesar să se stabilească cine suportă riscul pieirii accidentale a bunului în timpul transportului [24].

42. Astfel, Curtea a statuat într-o serie de cazuri privind un lanț de vânzare compus din două operațiuni (A – B – C) că transportul nu mai poate fi atribuit „primei" livrări în cazul în care capacitatea de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost deja transferată clientului final (C) înainte de efectuarea transportului, cu alte cuvinte a fost transferată beneficiarului celei de a „doua" livrări (B – C) [25].

43. Acela care dispune deja de bun „în calitate de proprietar" suportă de regulă și riscul pierderii accidentale a acestuia, căci dreptul de a dispune de bunuri în maniera considerată adecvată, de exemplu, dreptul de a-l distruge sau de a-l consuma, este o formă tipică de exercitare a dreptului de proprietate [26]. Astfel, Comisia se referă de asemenea în mod întemeiat în observațiile sale la autoritatea decizională legală în raport cu un bun. Reversul acestei autorități decizionale legale este însă de asemenea faptul că titularul suportă riscul distrugerii accidentale a bunului (al autorității sale decizionale legale).

44. Prin urmare, se poate presupune că persoana care trebuie să suporte riscul pierderii accidentale deține și capacitatea prevăzută la articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA de a dispune de bun în calitate de proprietar [27].

45. Într-adevăr, este posibil – astfel cum susține Republica Cehă – să nu fie întotdeauna ușor de răspuns la întrebarea cine suportă riscul pierderii accidentale, care este o chestiune juridică. Cu toate acestea, un răspuns este mai simplu și conduce la mai multă securitate juridică decât o evaluare de ansamblu în cazul căreia nu este clar care ar trebui să fie criteriile determinante și cum ar trebui acestea ponderate.

46. În schimb, din suportarea riscului se poate deduce cel mai ușor rolul părții în cauză în cadrul lanțului de livrări [28] căci există o prezumție în favoarea faptului că persoana care livrează un bun *unei alte persoane* și suportă riscul pierderii accidentale a bunului respectiv în timpul livrării acționează totodată ca furnizor de drept (și nu doar ca transportator pentru o altă persoană). Dacă însă acesta este furnizorul livrării transfrontaliere, atunci este necesar și ca livrarea efectuată de el să fie cea intracomunitară scutită.

22 Hotărârea din 21 februarie 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, punctul 32), Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punctul 35), Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 32), Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 27), precum și Concluziile noastre prezentate în cauza AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punctul 58 și urm.), și în cauza EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punctul 56).

23 A se vedea de asemenea Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 40 la final).

24 A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punctul 60).

25 A se vedea pentru comparație Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punctul 36), Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 34), și Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 33).

26 A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punctul 62), și în cauza EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punctul 58).

27 A se vedea în acest sens de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punctul 62).

28 A se vedea în acest sens de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punctul 73).

47. Preluarea cheltuielilor de transport de către Herst în prezenta cauză poate fi privită numai ca un indiciu al faptului că Herst a acționat în nume propriu în calitate de furnizor. Cu toate acestea, întrucât cumpărătorul suportă de regulă întotdeauna cheltuielile de transport (fie în preț, fie în plus), acest indiciu nu este unul imperativ. În cazul în care vânzătorul (în cazul de față B) reușește să majoreze prețul cu cheltuielile de transport, dar Herst suportă riscul pierderii accidentale în timpul transportului, atunci transportul transfrontalier trebuie totuși atribuit lui Herst.

48. Acest lucru este valabil indiferent de chestiunea privind identitatea persoanei care efectuează în aceste cazuri transportul din punct de vedere exterior (în majoritatea cazurilor soluționate, aceasta a fost întreprinderea din mijlocul lanțului)[29] și indiferent de modul în care este calificată juridic relația cu bunul pe care o are cel care are dreptul de a dispune[30] (mai exact, dacă acesta este deja proprietarul sau doar are un drept la transferul dreptului de proprietate).

49. Aceasta înseamnă că aspectul determinant pentru soluționarea litigiului principal este dacă Herst obținuse deja, înainte de transportul transfrontalier al combustibilului, dreptul de a dispune de combustibil astfel încât să suporte riscul distrugerii accidentale a acestuia. Nu se poate exclude faptul că acest lucru a avut loc deja printr-un transfer de proprietate în momentul încărcării la terminalul rafinăriei deoarece, de regulă, proprietarul unui obiect suportă și riscul pierderii acestuia. În acest caz, în cadrul unui lanț de livrări cu două operațiuni, a doua livrare (de la B la Herst) ar fi cea scutită, iar Herst nu ar avea dreptul la deducere.

50. În schimb, dacă bunul a fost revândut înainte de transport și dacă, prin urmare, ar exista un lanț de livrări cu trei operațiuni (A – B – Herst – D), rezultatul se modifică ușor. În acest caz, transportul ar fi efectuat nu de ultima, ci de întreprinderea din mijlocul lanțului de livrări. În acest caz – dacă Herst suportă riscul pierderii accidentale în timpul transportului –, livrarea acestuia (și anume, a treia livrare, de la Herst la D) ar fi cea transfrontalieră și, prin urmare, cea scutită[31]. Chiar și în acest caz, Herst nu ar putea invoca în Republica Cehă un drept de deducere a TVA-ului din livrarea precedentă, ci numai în țara în care a început transportul.

51. Este însă de asemenea posibil ca momentul transferării riscului (cu sau fără dobândirea simultană a dreptului de proprietate civil) să fi fost conceput altfel. Astfel, instanța de trimitere comunică faptul că, potrivit contractelor utilizate în mod obișnuit în acest sector, dobândirea proprietății și, prin urmare, transferul riscului la cumpărătorul transportator au loc abia în momentul în care produsele accizabile sunt puse în liberă circulație.

52. Dacă aceasta ar fi situația, atunci Herst ar acționa în timpul transportului transfrontalier (mai exact, de la rafinărie până la punerea în liberă circulație în Republica Cehă) doar în calitate de transportator[32]. Deși acest lucru ar fi oarecum neobișnuit, nu ar fi însă exclus. Totodată, articolul 32 alineatul (1) din Directiva TVA permite acest lucru, deoarece astfel bunurile pot fi transportate de către furnizor (în speță, A și B), de către cumpărător (în speță, B și Herst) sau de către un terț (de exemplu, un transportator, în acest caz Herst ca transportator pentru A sau B). Într-un astfel de caz, transportul ar trebui să fie atribuit, în sensul articolul 32 alineatul (1) din Directiva TVA, fie livrării de la A la B, fie celei de la B la Herst.

29 Transportatorul nu are dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar, a se vedea Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 88), și Hotărârea din 3 iunie 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punctul 25).

30 A se vedea în acest sens Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 86), și Hotărârea din 3 iunie 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punctul 24).

31 Legiuitorul Uniunii încearcă, cu ajutorul unei ficțiuni, să reglementeze această situație (transportul de către întreprinderea din mijloc) din nou astfel încât să se asigure securitatea juridică, prin intermediul noului articol 36a din Directiva TVA care trebuie să fie transpus până la 1 ianuarie 2020 (JO 2018, L 311, p. 3).

32 A se vedea de asemenea Hotărârea din 20 iunie 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punctul 89).

53. Pentru a stabili dacă livrarea de la B la Herst a avut loc în Republica Cehă, este determinant aspectul dacă transportul trebuie atribuit primei livrări (de la A la B), ceea ce înseamnă că prima întreprindere (A) a suportat riscul de pierdere la livrarea transfrontalieră. Această din urmă situație ar fi neobișnuită, întrucât A i-a permis lui B să ridice bunul și prin intermediul unui terț (în speță, Herst), pe care A nu îl cunoaște. La prima vedere, nu este clar de ce, într-un astfel de scenariu, A ar trebui să suporte riscul pierderii accidentale chiar și după momentul ridicării bunului.

54. Cu toate acestea, Curtea nu poate efectua evaluarea cu privire la cine a suportat riscul pierderii în timpul transportului transfrontalier. Dimpotrivă, această sarcină revine instanței de trimitere [33].

3. Concluzie

55. În concluzie, trebuie să se rețină că, pentru atribuirea singurei deplasări transfrontaliere a mărfurilor unei anumite livrări dintr-un lanț de operațiuni este esențial să se determine cine suportă riscul pierderii accidentale a mărfii în timpul transportului transfrontalier al bunului. Această livrare este livrarea intracomunitară scutită de la plata impozitului, locul livrării fiind locul în care începe transportul. În schimb, nu este relevant cine este proprietarul de drept civil în timpul transportului sau dacă transportul este efectuat într-un regim vamal special.

B. Cu privire la a doua și la a treia întrebare preliminară

1. Cu privire la admisibilitatea și la sensul celor două întrebări

56. A doua și a treia întrebare se referă la rezultatul raportului dintre o directivă și dreptul național. Mai exact, principiul constituțional *in dubio mitius* din dreptul fiscal cere ca întotdeauna să fie aleasă interpretarea unei legi naționale care este mai favorabilă persoanei impozabile. Cu toate acestea, condiția prealabilă este ca norma juridică respectivă să permită în mod obiectiv mai multe variante de interpretare.

57. Însă din cererea de decizie preliminară nu reiese clar dacă acest lucru este posibil în cazul de față. În mod curios, în cererea de decizie preliminară nu a fost menționată relevanța acestui principiu în cauza AREX [34], deși situația de fapt din litigiul pe fond și cea mai mare parte a întrebărilor erau aproape identice. Faptul menționat este oarecum contrar prezentării efectuate de instanța de trimitere, potrivit căreia, în temeiul dreptului național, sunt în mod obiectiv posibile mai multe variante de interpretare.

58. Cu toate acestea, nu poate fi adoptat punctul de vedere al Republicii Cehe, potrivit căruia, în această privință, cererea de pronunțare a unei decizii preliminare este deja inadmisibilă. Astfel, în conformitate cu jurisprudența constantă a Curții, trimiterile preliminare efectuate de instanțele naționale beneficiază de o prezumție de pertinență. Instanțele naționale stabilesc pe propria răspundere cadrul juridic și material în care își formulează întrebările în vederea interpretării dreptului Uniunii. Curtea de Justiție poate refuza să se pronunțe cu privire la întrebarea preliminară a unei instanțe naționale numai în cazul în care interpretarea dreptului comunitar solicitată nu are în mod evident nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, în cazul în care problema este de natură ipotetică sau aceasta nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate [35].

33 A se vedea în acest sens, de asemenea, Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punctul 45), și Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 37).

34 Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 Hotărârea din 17 septembrie 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punctul 32), Hotărârea din 30 aprilie 2014, Pfleger și alții (C-390/12, EU:C:2014:281, punctul 26), Hotărârea din 22 iunie 2010, Melki și Abdeli (C-188/10 și C-189/10, EU:C:2010:363, punctul 27), și Hotărârea din 22 ianuarie 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punctul 19).

59. Chiar dacă – astfel cum subliniază în mod întemeiat Comisia – există îndoieli cu privire la aplicabilitatea principiului *in dubio mitius* în cazul de față, nu se poate prezuma existența unui scenariu ipotetic. În consecință, Curtea de Justiție ar trebui să dea un răspuns la chestiunea juridică din spatele întrebării.

60. Republica Cehă a transpus în mare măsură Directiva TVA. Noțiunile din Directiva TVA și interpretarea acestora sunt suficient de clare. Există totuși un anumit grad de incertitudine juridică în ceea ce privește atribuirea scutirii fiscale uneia dintre livrările din lanțul de livrări și, legat de aceasta, în ceea ce privește stabilirea locului celorlalte livrări. Acest lucru este reflectat de numeroasele decizii pronunțate în ultima perioadă de Curtea de Justiție [36], precum și de noul articol 36a din Directiva TVA care trebuie transpus până la 1 ianuarie 2020 [37].

61. În cazul în care norma națională permite, ca urmare a interpretării, în mod obiectiv o altă atribuire a scutirii fiscale unei alte livrări, iar acest lucru determină faptul că locul furnizării este, analizând obiectiv, în speță Republica Cehă, se pune problema raportului dintre principiul constituțional *in dubio mitius* și Directiva TVA. În continuare, trebuie să se stabilească dacă interpretarea mai favorabilă prevăzută de dreptul constituțional național poate împiedica o interpretare a dreptului național mai puțin favorabilă persoanei impozabile, dar care este conformă cu dreptul Uniunii.

2. Lipsa unei chestiuni privind supremația dreptului Uniunii

62. La o abordare mai superficială, ar putea exista tendința de a da un răspuns negativ la această chestiune, invocând supremația dreptului Uniunii [38]. Cu toate acestea, s-ar ignora faptul că întrebarea formulată de instanța de trimitere – în măsura în care aceasta se pune în mod efectiv – nu privește supremația dreptului Uniunii. Acest lucru se datorează faptului că supremația dreptului Uniunii presupune existența unei norme privind conflictul de legi [39], care se referă la raportul dintre două norme aplicabile. Această situație nu se regăsește în speță.

63. Directiva TVA nu este un regulament, ci o directivă care, conform articolului 288 TFUE, se adresează doar statului membru. Prin urmare, în principiu, aceasta nu este aplicabilă în mod direct. La aplicabilitatea directă a unei directive a Uniunii se ajunge, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție [40], numai în cazul în care directiva este necondiționată sub aspectul conținutului și suficient de exactă.

36 Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), Hotărârea din 21 februarie 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), Hotărârea din 26 iulie 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), Hotărârea din 16 decembrie 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), și Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 Directiva (UE) 2018/1910 a Consiliului din 4 decembrie 2018 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește armonizarea și simplificarea anumitor norme din sistemul taxei pe valoarea adăugată pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre (JO 2018, L 311, p. 3).

38 Hotărârea din 9 martie 1978, Simmenthal, (106/77, EU:C:1978:49, punctul 17/18), Hotărârea din 17 decembrie 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, punctul 3), și Hotărârea din 15 iulie 1964, Costa (6/64, EU:C:1964:66, p. 1270).

39 Astfel, principiul supremației este caracterizat în mod corect ca normă privind conflictul de legi de către Marc Desens, *Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, EuGRZ 2011, p. 211 (212), de către Harald Schaumburg în Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht* [Drept fiscal european], Köln 2015, punctul 4.19 și urm., de către Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim în Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, München, ediția a 8-a, 2018, capitolul 10, punctul 33.

40 Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 26), Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctele 48 și 49), Hotărârea din 12 decembrie 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punctul 18), Hotărârea din 24 ianuarie 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punctul 33), și Hotărârea din 19 ianuarie 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punctul 25).

64. Totuși, o astfel de directivă nu poate – după cum susține Curtea în mod expres – să creeze prin ea însăși obligații în sarcina unei persoane fizice și, prin urmare, nu poate fi invocată ca atare la instanțele naționale [41]. Astfel, obligațiile care decurg dintr-o directivă trebuie transpuse în dreptul național pentru a putea fi invocate în mod direct împotriva unei persoane fizice.

65. Curtea a creat astfel un instrument eficace de punere în aplicare a dreptului Uniunii în favoarea persoanelor fizice. Prin urmare, statul membru nu poate opune persoanelor fizice netranspunerea sau transpunerea incorectă a dreptului Uniunii. În acest mod, se evită situația în care statul poate obține beneficii ca urmare a nerespectării dreptului Uniunii [42]. În cazul în care interpretarea dreptului național în conformitate cu dreptul Uniunii ar trebui să reprezinte interpretarea mai favorabilă pentru persoana impozabilă, atât principiul național *in dubio mitius*, cât și posibila aplicare directă a directivei au același rezultat.

66. Prin urmare, principiul *in dubio mitius* nu poate dezvolta un efect independent în domeniul dreptului privind TVA-ul decât în cazul în care o posibilă interpretare națională ar conduce la un rezultat mai favorabil pentru persoana impozabilă decât cel impus de directivă. Cu toate acestea, în astfel de cazuri, aplicabilitatea directă a Directivei TVA este exclusă. Astfel, nu există niciun conflict între două dispoziții aplicabile ca atare și, prin urmare, nu se pune problema supremației uneia dintre dispoziții.

3. Divergența dintre directivă și dreptul național

67. În discuție este mai curând un caz clasic de divergență între o directivă și dreptul național. Această divergență trebuie soluționată în principiu pe baza cerinței interpretării conforme cu dreptul Uniunii [43]. Această cerință permite instanței naționale să asigure, în cadrul competențelor sale, efectivitatea deplină a dreptului Uniunii atunci când soluționează litigiile cu care este sesizată.

68. Principiul interpretării conforme impune ca instanțele naționale să facă tot ceea ce ține de domeniul lor de competență, luând în considerare ansamblul dispozițiilor de drept intern și aplicând metodele de interpretare recunoscute de acestea, astfel încât să asigure efectivitatea deplină a directivei în discuție și să identifice o soluție conformă cu obiectivul urmărit de directivă [44].

4. Limitele unei interpretări conforme cu dreptul Uniunii

69. Cu toate acestea, cerința unei interpretări conforme cu dreptul Uniunii nu este nelimitată. Dimpotrivă, obligația instanței naționale de a se referi la conținutul unei directive atunci când interpretează normele relevante de drept intern este limitată de principiile juridice generale și în special de principiile securității juridice și neretroactivității; de asemenea, directiva nu poate servi drept temei pentru o interpretare *contra legem* a dreptului național [45].

41 Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 26), Hotărârea din 12 decembrie 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punctul 22), Hotărârea din 24 ianuarie 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punctele 37 și 38), Hotărârea din 14 iulie 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punctul 20), și Hotărârea din 26 februarie 1986, Marshall (C-152/84, EU:C:1986:84, punctul 48).

42 A se vedea în același sens în mod expres: Hotărârea din 24 ianuarie 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punctul 38), Hotărârea din 14 iulie 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punctele 22 și 23), și Hotărârea din 26 februarie 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punctul 49).

43 Hotărârea din 4 iulie 2006, Adeneler și alții (C-212/04, EU:C:2006:443, punctele 109 și 110), Hotărârea din 16 iunie 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, punctele 44 și 47), Hotărârea din 5 octombrie 2004, Pfeiffer și alții (C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punctul 114), Hotărârea din 14 iulie 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punctul 26), și Hotărârea din 13 noiembrie 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, punctul 8).

44 Hotărârea din 24 ianuarie 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punctul 24), Hotărârea din 4 iulie 2006, Adeneler și alții (C-212/04, EU:C:2006:443, punctul 111), Hotărârea din 5 octombrie 2004, Pfeiffer și alții (C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punctele 115, 116, 118 și 119).

45 Hotărârea din 24 ianuarie 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punctul 25), Hotărârea din 4 iulie 2006, Adeneler și alții (C-212/04, EU:C:2006:443, punctul 110), Hotărârea din 16 iunie 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, punctele 44 și 47).

70. Potrivit instanței de trimitere, principiul juridic general *in dubio mitius* stă în Republica Cehă la baza securității juridice, întrucât reglementează în mod clar efectele incertitudinii juridice ale unei legi neclare, imputându-le persoanei care a cauzat incertitudinea. Așadar, în calitate de principiu juridic al dreptului ceh, acesta reprezintă totodată o limită a interpretării conforme cu dreptul Uniunii, astfel cum este limita modului de redactare a unei dispoziții.

71. Faptul că nu orice drept național permite o interpretare conformă cu dreptul Uniunii rezultă deja din jurisprudența menționată anterior. În plus, dreptul Uniunii obligă statele membre ca, în anumite împrejurări, să repare prejudiciile cauzate dacă obiectivul prevăzut de o directivă nu poate fi atins prin intermediul interpretării[46].

72. Astfel, în cazul în care o interpretare a dreptului național în conformitate cu dreptul Uniunii nu este posibilă, atunci există un drept național contrar dreptului Uniunii, dar care poate fi aplicat în favoarea persoanei impozabile. Această situație poate apărea nu numai în cazul unui mod de redactare evident contrar a dreptului național, ci și atunci când principiile juridice – în speță, principiul constituțional *in dubio mitius* – reduc posibilitățile de interpretare la o singură interpretare posibilă. Constatarea acestei situații este însă o responsabilitate a instanței naționale.

73. Asemenea consecințe regretabile sub aspectul dreptului Uniunii ale lipsei de aplicabilitate directă a unei directive există și în alte domenii de drept[47]. În astfel de cazuri, este responsabilitatea statului membru să își îndeplinească obligația de transpunere și să elaboreze o legislație națională care să fie (în mod clar) în conformitate cu dreptul Uniunii, pentru a evita inițierea de către Comisie a unei proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor.

5. Concluzie

74. Principiul neutralității TVA-ului sau un alt principiu din dreptul Uniunii nu se opune aplicării unor legislații naționale diferite, cu excepția cazului în care particularul invocă sau poate să invoce în nume propriu în mod direct Directiva TVA, iar o interpretare a dreptului național conformă cu dreptul Uniunii (în acest caz, ca urmare a principiului *in dubio mitius*) nu este posibilă.

C. Cu privire la a treia întrebare

75. Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă – în cazul în care principiul *in dubio mitius* este „aplicabil” – noțiunea juridică de livrare de bunuri și noțiunea juridică de transport de bunuri, care au (sau nu) același conținut atât în sensul Directivei TVA, cât și în sensul Directivei privind accizele, trebuie considerate ca fiind în mod obiectiv nesigure și ca oferind două posibilități de interpretare.

76. Astfel cum s-a arătat deja mai sus, pentru a stabili locul livrării în conformitate cu articolul 32 din Directiva TVA, sunt determinante doar noțiunile din dreptul TVA, iar acestea nu trebuie considerate ca fiind în mod obiectiv nesigure. Un anumit grad de incertitudine juridică există „numai” în ceea ce privește atribuirea scutirii uneia dintre livrările din lanț și, în legătură cu aceasta, stabilirea locului celorlalte livrări.

46 A se vedea în acest sens Hotărârea din 24 ianuarie 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punctele 42 și 43), Hotărârea din 4 iulie 2006, Adeneler și alții (C-212/04, EU:C:2006:443, punctul 112), și Hotărârea din 14 iulie 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punctul 27).

47 A se vedea de exemplu Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 52), Hotărârea din 12 decembrie 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punctul 31, în măsura în care instituția nu era suficient de asimilabilă unui organism de interes public), și Hotărârea din 14 iulie 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punctul 30).

77. Totuși, acest lucru nu exclude posibilitatea ca formulările din dreptul național să fie interpretate în mod diferit, în propriul context (sistem, geneză, sens și scop), în pofida unui mod de redactare identic. Principiul *in dubio mitius* se referă numai la dreptul național, astfel încât, în acest context, determinant este numai dacă dispozițiile naționale oferă în mod obiectiv mai multe posibilități de interpretare.

78. Constatarea acestui lucru rămâne o chestiune de drept național la care numai instanța de trimitere poate răspunde.

V. Concluzie

79. Sintetizând, propunem Curții să răspundă după cum urmează la întrebările preliminare adresate de Krajský soud v Praze (Curtea Regională din Praga, Republica Cehă):

„1. Pentru atribuirea singurei deplasări transfrontaliere a bunurilor unei anumite livrări dintr-un lanț de operațiuni este esențial să se determine cine suportă riscul pierderii accidentale a mărfii în timpul transportului transfrontalier al bunului. Această livrare este livrarea intracomunitară scutită de la plata impozitului, locul livrării fiind locul în care începe transportul.

2. Principiul neutralității TVA-ului sau orice alt principiu din dreptul Uniunii nu se opune aplicării principiului constituțional național *in dubio mitius* conform căruia autoritățile publice trebuie, în cazul în care o normă juridică este ambiguă și oferă în mod obiectiv mai multe interpretări posibile, să aleagă interpretarea care este mai favorabilă destinatarului normei juridice (în speță, persoana impozabilă în scopuri de TVA).”