

Downloaded via the EU tax law app / web

62017CJ0475

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

7 août 2018 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 401 – Impôts nationaux ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires – Interdiction – Notion de “taxe sur le chiffre d'affaires” – Taxe locale sur les ventes – Caractéristiques essentielles de la TVA – Absence »

Dans l'affaire C-475/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Riigikohus (Cour suprême, Estonie), par décision du 1er août 2017, parvenue à la Cour le 8 août 2017, dans la procédure

Viking Motors AS,

TKM Beauty Eesti OÜ,

TKM King AS,

Kaubamaja AS,

Selver AS

contre

Tallinna linn,

Maksu- ja Tolliamet,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, Mme C. Toader (rapporteur) et M. E. Jarašiūnas, juges,

avocat général : Mme E. Sharpston,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

–

pour Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS et Selver AS, par Mes E. Talur et L. Naaber-Kivisoo, vandeadvokaadid,

–

pour la Tallinna linn, par Me T. Pikamäe, vandeadvokaat,

–

pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d'agent,

–

pour la Commission européenne, par Mmes J. Jokubauskaitė et K. Toomus, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 401 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS et Selver AS à la Tallinna linn (ville de Tallinn, Estonie) et à la Maksu- ja Tolliamet (administration fiscale et douanière, Estonie) (ci-après l'« administration fiscale ») au sujet du remboursement de la taxe sur les ventes payée par lesdites sociétés.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La sixième directive

3

L'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991 (JO 1991, L 376, p. 1) (ci-après la « sixième directive »), dispose :

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, notamment de celles prévues par les dispositions communautaires en vigueur relatives au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition, toutefois, que ces impôts, droits et taxes ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. »

La directive TVA

4

Les considérants 4 et 7 de la directive TVA énoncent :

« (4)

La réalisation de l'objectif de l'instauration d'un marché intérieur suppose l'application, dans les États membres, de législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la libre circulation des marchandises et des services. Il est donc nécessaire de réaliser une harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires au moyen d'un système de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ayant pour objet l'élimination, dans toute la mesure du possible, des facteurs qui sont susceptibles de fausser les conditions de concurrence, tant sur le plan national que sur le plan communautaire.

[...]

(7)

Le système commun de TVA devrait, même si les taux et les exonérations ne sont pas complètement harmonisés, aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens que sur le territoire de chaque État membre les biens et les services semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution. »

5

L'article 401 de la directive TVA prévoit :

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance et sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition que la perception de ces impôts, droits et taxes ne donne pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. »

Le droit estonien

6

Dans sa version applicable au litige au principal, la kohalike maksude seadus (loi relative aux taxes locales) ouvrait aux collectivités territoriales le droit d'instituer une taxe sur les ventes en tant que taxe locale.

7

L'article 8 de cette loi disposait :

« (1) La taxe sur les ventes est payée par les entrepreneurs individuels et les personnes morales disposant d'une autorisation de faire du commerce ou de fournir des services sur le territoire de la commune ou de la ville. La taxe sur les ventes est, en fonction de l'établissement, payée par les commerçants au sens de la kaubandustegevuse seadus [(loi sur l'activité commerciale)], qui sont enregistrés au registre des activités économiques et qui exercent leur activité dans le domaine du commerce de détail, de la restauration ou des services.

(2) La taxe sur les ventes est perçue sur la valeur, dans le prix de vente, des biens ou des

services vendus par l'assujetti sur le territoire de la commune ou de la ville. On entend par prix de vente des biens et des services au sens de la présente loi la valeur imposable du chiffre d'affaires [...], prévu par la käibemaksuseadus [(loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires)], hors taxe sur les ventes.

(3) Le taux de la taxe sur les ventes est fixé par le conseil communal ou municipal, mais il ne doit pas dépasser 1 % de la valeur, dans le prix de vente, des biens et des services visés au paragraphe 2.

(4) La période d'imposition pour la taxe sur les ventes est le trimestre.

(5) L'assujetti est tenu :

1)

de calculer la taxe sur les ventes, prélevée sur la valeur des biens et des services qu'il a vendus sur le territoire de la commune ou de la ville selon le taux prévu par le règlement fiscal du conseil communal ou municipal ;

2)

de soumettre, pour chaque trimestre, à l'administration fiscale désignée dans le règlement du conseil communal ou municipal au plus tard le vingtième jour du mois suivant le trimestre, la déclaration du chiffre d'affaires mise en place par le ministre des finances s'agissant de la taxe sur les ventes ;

3)

de payer la taxe sur les ventes pour la date prévue pour l'introduction de la déclaration au budget de la collectivité locale.

(6) L'administration communale ou municipale a le droit d'accorder des avantages et des exonérations en matière de taxe sur les ventes selon les conditions et la procédure prévues par le conseil communal ou municipal. »

8

Par le règlement no 45, du 17 décembre 2009, relatif à la taxe sur les ventes de Tallinn (ci-après le « règlement no 45 »), le Tallinna Linnavalikogu (conseil municipal de Tallinn, Estonie) a institué une taxe sur les ventes, au sens de l'article 8 de la loi relative aux taxes locales. Cette taxe est entrée en vigueur le 1er janvier 2010 et a été appliquée jusqu'au 1er janvier 2012.

9

Conformément à l'article 1er, paragraphe 2, du règlement no 45, cette taxe était perçue sur les biens et les services fournis à toute personne physique sur le territoire de la ville de Tallinn ou à partir de celui-ci, dans les domaines du commerce de détail, de la restauration et des services.

10

L'article 2 de ce règlement, intitulé « L'assujetti », disposait :

« Sont assujettis les commerçants au sens de la kaubandustegevuse seadus [(loi relative à l'activité commerciale)] remplissant chacune des conditions suivantes :

1)

le commerçant est inscrit au registre des activités économiques ;

2)

le lieu d'établissement du commerçant se situe sur le territoire de la ville de Tallinn, selon les données du registre des activités économiques ;

3)

le commerçant exerce son activité dans le domaine du commerce de détail, de la restauration ou des services. »

11

Aux termes de l'article 4 dudit règlement, intitulé « Taux de taxe », le taux de la taxe sur les ventes était de 1 % de la valeur imposable des biens et des services visés à l'article 1er, paragraphe 2, de celui-ci.

12

L'article 41 du même règlement, intitulé « Moment auquel l'obligation de payer la taxe prend naissance », énonçait :

« (1) L'obligation de payer la taxe prend naissance le jour où, pour la première fois, intervient un des actes suivants :

1)

expédition ou mise à disposition d'une marchandise ou prestation d'un service à un acheteur ;

2)

encaissement de tout ou partie du paiement pour une marchandise ou un service.

(2) En cas de prestation de services dans le cadre d'un rapport contractuel permanent, l'obligation de payer la taxe prend naissance au cours de la période d'imposition pendant laquelle s'achève la période lors de laquelle une facture a été établie ou un paiement convenu pour la prestation de services, en fonction de l'opération intervenue en premier lieu.

(3) Les entrepreneurs individuels qui utilisent un système de comptabilité de caisse peuvent, pour la naissance de l'obligation de payer la taxe, se fonder sur l'encaissement du paiement pour le bien ou le service. »

13

L'article 42, paragraphe 1, du règlement no 45 prévoyait :

« La valeur imposable d'un bien ou service au titre de la taxe sur les ventes est le prix de vente du bien ou service ou toute autre contrepartie (hors TVA), conformément à l'article 12, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, que le vendeur du bien ou le fournisseur du service perçoit ou a perçu de l'acheteur du bien, du destinataire du service ou d'une tierce personne pour le bien ou le service. »

Le litige au principal et la question préjudicielle

14

Estimant avoir payé de manière indue la taxe sur les ventes instituée par le règlement no 45, les requérantes au principal ont adressé à la Tallinna Ettevõtlusamet (agence de Tallinn pour l'entreprise, Estonie) des déclarations rectificatives portant sur les trois derniers trimestres de l'année 2010 et les quatre trimestres de l'année 2011, ainsi que des demandes de remboursement des montants déjà acquittés au titre de cette taxe.

15

En réponse, l'agence de Tallinn pour l'entreprise a considéré que les requérantes au principal devaient être assujetties à ladite taxe sur les ventes et a fixé, par des avis d'imposition, le montant de cette taxe dû par chacune d'entre elles, ne faisant que partiellement droit à leurs demandes de remboursement.

16

Les requérantes au principal ont alors saisi l'administration fiscale, laquelle a néanmoins confirmé en substance que ces dernières étaient redevables de la taxe sur les ventes.

17

Considérant notamment que la taxe sur les ventes était contraire à l'article 401 de la directive TVA, Viking Motors, TKM Beauty Eesti et TKM King, d'une part, et Kaubamaja et Selver, d'autre part, ont introduit des recours devant le Tallinna Halduskohus (tribunal administratif de Tallinn, Estonie), tendant en substance à l'annulation des avis d'imposition et des décisions de l'administration fiscale les concernant, ainsi qu'à la condamnation de celle-ci au remboursement de la taxe sur les ventes et au paiement d'intérêts.

18

Par un arrêt du 31 mars 2015, le Tallinna Halduskohus (tribunal administratif de Tallinn) a rejeté les recours de Viking Motors, de TKM Beauty Eesti et de TKM King. S'agissant des recours de Kaubamaja et de Selver, cette juridiction a, par un arrêt du 24 juillet 2015, fait droit à ceux-ci, mais seulement dans la mesure où la taxe sur les ventes avait été appliquée aux ventes de produits soumis à accise.

19

Les requérantes au principal ont interjeté appel de ces arrêts devant la Tallinna Ringkonnakohus (cour d'appel de Tallinn, Estonie).

20

Par des arrêts du 9 mai 2016 et du 30 juin 2016, cette juridiction a rejeté les appels, en adoptant

les motifs de la juridiction de première instance et en soulignant, en outre, que la jurisprudence de la Cour ne manquait pas de clarté concernant le fait qu'une taxe applicable dans un État membre n'est contraire à l'article 401 de la directive TVA que si elle correspond à chacune des quatre caractéristiques essentielles de la TVA dégagées par la Cour.

21

Les requérantes au principal ont introduit des pourvois en cassation devant la juridiction de renvoi, qui, par une ordonnance du 10 mai 2017, a joint les deux affaires.

22

La Riigikohus (Cour suprême, Estonie) estime que, même si, d'un point de vue formel, la taxe sur les ventes en cause au principal ne présentait pas les troisième et quatrième caractéristiques d'une TVA au sens de la jurisprudence de la Cour, n'étant pas perçue à chaque stade du processus de production et de distribution et n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe acquittée lors d'une étape précédente, l'application de cette taxe sur les ventes réalisait en substance le même objectif que celui qui aurait été atteint grâce aux troisième et quatrième caractéristiques. Ainsi, la charge fiscale de ladite taxe sur les ventes reposait en définitive sur le consommateur.

23

L'application de la taxe sur les ventes pouvait, selon la juridiction de renvoi, également porter atteinte au fonctionnement du système commun de TVA, en aboutissant à ce que, au niveau national, des biens et des services semblables supportent une charge fiscale différente. Faisant référence à l'arrêt du 5 mars 2015, *Statoil Fuel & Retail* (C-553/13, EU:C:2015:149), dans lequel la Cour avait jugé que la taxe sur les ventes en cause au principal était contraire à la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), dans la mesure où elle frappait les ventes au détail de combustibles liquides soumis à accise, cette juridiction rappelle que, à la suite de cet arrêt, les juridictions estoniennes ont, en ce qui concerne l'imposition des produits soumis à accise, fait droit aux recours introduits par les assujettis dans des litiges relatifs à la taxe sur les ventes.

24

Dans ces conditions, la Riigikohus (Cour suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Convient-il d'interpréter l'article 401 de la directive [TVA] en ce sens qu'il s'oppose à une taxe nationale qui est appliquée de manière générale et dont le montant est proportionnel au prix, mais qui, selon les règles applicables en la matière, ne doit être perçue qu'au stade de la vente d'un bien ou d'un service au consommateur de sorte que la charge fiscale finale pèse en définitive sur le consommateur, et qui affecte le fonctionnement du système général de TVA et fausse la concurrence ? »

Sur la question préjudicielle

25

Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 401 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose au maintien ou à l'introduction d'une taxe locale sur les ventes, telle que celle en cause au principal.

26

À cet égard, il importe de rappeler que, en vertu de l'article 401 de la directive TVA, les dispositions de celle-ci ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance et sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition que la perception de ces impôts, droits et taxes ne donne pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

27

Une interprétation littérale de cette disposition permet de conclure, eu égard à la condition négative contenue dans l'expression « n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires », que le maintien ou l'introduction par un État membre d'impôts, de droits et de taxes ne sont autorisés qu'à la condition que ceux-ci ne soient pas assimilables à une taxe sur le chiffre d'affaires.

28

Si la notion de « taxe sur le chiffre d'affaires » n'est définie ni à l'article 401 de la directive TVA ni à une autre disposition de celle-ci, il convient de relever que cet article, dont l'interprétation est sollicitée par la juridiction de renvoi, est en substance identique à l'article 33 de la sixième directive.

29

Or, la Cour a, notamment dans l'arrêt du 3 octobre 2006, *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629), interprété l'article 33 de la sixième directive, en particulier la notion de « taxe sur le chiffre d'affaires » qui y figurait, après avoir situé cette disposition dans son contexte législatif et rappelé les objectifs que poursuit l'instauration d'un système commun de TVA.

30

Ainsi, la Cour a souligné qu'il ressortait déjà des considérants de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301), que l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires doit permettre d'établir un marché commun comportant une concurrence non faussée et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur, en éliminant les différences d'impositions fiscales susceptibles de fausser la concurrence et d'entraver les échanges (arrêt du 3 octobre 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, point 19).

31

L'institution d'un système commun de TVA a été réalisée par la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303), et par la sixième directive (arrêt du 3 octobre 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, point 20).

32

Le principe du système commun de TVA consiste, en vertu de l'article 2 de la première directive

67/227, à appliquer aux biens et aux services, jusqu'au stade du commerce de détail, un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition (arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, point 21).

33

Toutefois, à chaque transaction, la TVA n'est exigible qu'après déduction du montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix des biens et des services. Le mécanisme des déductions a été aménagé par l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive de sorte que les assujettis soient autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables les montants de TVA qui ont déjà grevé les biens ou les services en amont et que cette taxe ne frappe, à chaque stade, que la valeur ajoutée et soit, en définitive, supportée par le consommateur final (voir, en ce sens, arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, point 22).

34

Pour atteindre l'objectif d'une égalité des conditions d'imposition d'une même opération quel que soit l'État membre dans lequel elle intervient, le système commun de TVA devait remplacer, aux termes des considérants de la deuxième directive 67/228, les taxes sur le chiffre d'affaires en vigueur dans les différents États membres (arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, point 23).

35

Dans cet ordre d'idées, la sixième directive ne permettait, à son article 33, le maintien ou l'introduction, par un État membre, d'impôts, de droits et de taxes frappant les livraisons de biens, les prestations de services ou les importations que s'ils n'avaient pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires (voir, en ce sens, arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, point 24).

36

Pour apprécier si un impôt, un droit ou une taxe a le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 401 de la directive TVA, il y a notamment lieu de rechercher s'il a pour effet de compromettre le fonctionnement du système commun de TVA en grevant la circulation des biens et des services, et en frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA (voir, par analogie, arrêt du 11 octobre 2007, KÖGÁZ e.a., C-283/06 et C-312/06, EU:C:2007:598, point 34 et jurisprudence citée).

37

La Cour a précisé, à cet égard, que doivent, en tout cas, être considérés comme grevant la circulation des biens et des services d'une façon comparable à la TVA les impôts, les droits et les taxes qui présentent les caractéristiques essentielles de la TVA, même s'ils ne sont pas en tous points identiques à celle-ci (arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, point 26 et jurisprudence citée).

38

En revanche, il a été jugé que l'article 33 de la sixième directive ne s'oppose pas au maintien ou à l'introduction d'une taxe qui ne présenterait pas l'une des caractéristiques essentielles de la TVA

(arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, point 27 et jurisprudence citée). Il en va de même de l'article 401 de la directive TVA.

39

Il ressort de la jurisprudence que lesdites caractéristiques sont au nombre de quatre, à savoir l'application générale de la TVA aux transactions ayant pour objet des biens ou des services, la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit, la perception de cette taxe à chaque stade du processus de production et de distribution, y compris à celui de la vente au détail, quel que soit le nombre de transactions intervenues précédemment, et la déduction de la TVA due par un assujetti des montants acquittés lors des étapes précédentes du processus de production et de distribution, de telle sorte que cette taxe ne s'applique, à un stade donné, qu'à la valeur ajoutée à ce stade et que la charge finale de ladite taxe repose en définitive sur le consommateur (arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, point 28).

40

Il y a donc lieu d'examiner si une taxe, telle que la taxe sur les ventes en cause au principal, présente de telles caractéristiques, étant précisé que si, dans l'arrêt du 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), la Cour a jugé que cette dernière était contraire au droit de l'Union, l'affaire au principal porte sur la compatibilité de ladite taxe par rapport non pas au régime général d'accise, mais au système commun de TVA.

41

Afin d'éviter des résultats discordants par rapport à l'objectif que poursuit le système commun de TVA, tel que rappelé aux points 31 à 37 du présent arrêt, toute comparaison des caractéristiques d'une taxe, telle que la taxe sur les ventes en cause au principal, avec celles de la TVA doit se faire à la lumière de cet objectif. Dans ce cadre, il y a lieu de réserver une attention particulière à l'exigence que la neutralité du système commun de TVA soit à tout moment garantie (voir, en ce sens, arrêt du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, point 29).

42

En l'occurrence, en ce qui concerne les troisième et quatrième conditions essentielles de la TVA, à savoir la perception de la taxe à chaque stade du processus de production et de distribution ainsi que l'existence d'un droit à déduction de la taxe acquittée lors de l'étape précédente de ce processus, force est de constater que, comme le reconnaît la juridiction de renvoi elle-même, la taxe en cause au principal ne remplit pas ces conditions.

43

Or, cette circonstance est suffisante pour conclure que la taxe sur les ventes en cause au principal, du moment qu'elle ne respecte pas toutes les caractéristiques essentielles de la TVA, échappe, dès lors, à l'interdiction prévue à l'article 401 de la directive TVA (voir, par analogie, ordonnance du 12 octobre 2017, Palais Kaiserkron, C-549/16, non publiée, EU:C:2017:761, point 21).

44

Toutefois, la juridiction de renvoi relève que l'application de cette taxe réalise en substance le même objectif que celui correspondant aux troisième et quatrième caractéristiques essentielles de la TVA, puisque la charge finale de ladite taxe repose en définitive sur le consommateur.

45

À cet égard, il convient de souligner que, ainsi qu'il ressort du dossier à la disposition de la Cour, les textes régissant la taxe sur les ventes en cause au principal n'imposaient pas aux assujettis l'obligation d'ajouter le montant de cette taxe au prix de vente? ni d'indiquer séparément sur la facture délivrée à l'acheteur le montant de la taxe à acquitter. Ainsi, la répercussion de ladite taxe sur le consommateur final constituait une possibilité et non une obligation pour les détaillants, lesquels, à tout moment, pouvaient choisir de supporter eux-mêmes la même taxe, sans procéder à une augmentation des prix des biens et des services fournis.

46

Il n'existe donc aucune certitude que la charge de la taxe sur les ventes en cause au principal était, en définitive, répercutée sur le consommateur final d'une manière caractéristique d'une taxe sur la consommation telle que la TVA.

47

La Cour a déjà jugé qu'une taxe grevant les activités productives d'une manière telle qu'il n'est pas certain qu'elle soit, à l'instar d'une taxe sur la consommation comme la TVA, supportée en définitive par le consommateur final est susceptible de sortir du champ d'application de l'article 401 de la directive TVA (arrêt du 11 octobre 2007, *KÖGÁZ e.a.*, C-283/06 et C-312/06, EU:C:2007:598, point 50).

48

En effet, alors que, au moyen du mécanisme de déduction de la TVA, celle-ci grève uniquement le consommateur final et est parfaitement neutre à l'égard des assujettis qui interviennent dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition finale quel que soit le nombre de transactions intervenues, il n'en est pas de même pour ce qui concerne une taxe telle que la taxe sur les ventes (voir, par analogie, arrêt du 11 octobre 2007, *KÖGÁZ e.a.*, C-283/06 et C-312/06, EU:C:2007:598, point 51 ainsi que jurisprudence citée).

49

La juridiction de renvoi estime également que l'application de la taxe en cause au principal, à côté du système de TVA applicable, pourrait porter atteinte au fonctionnement du système commun de TVA et à la neutralité concurrentielle dont le nécessaire respect est rappelé aux considérants 4 et 7 de la directive TVA.

50

Or, eu égard aux considérations exposées aux points 34 à 38 du présent arrêt, du moment qu'elle ne frappe pas les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA, une taxe telle que la taxe sur les ventes en cause au principal, ne saurait porter atteinte au fonctionnement du système commun de TVA.

51

Par ailleurs, compte tenu du fait que l'application au prix de vente de la taxe en cause au principal dépend des vendeurs, qui peuvent décider de transférer ou non la charge de la taxe sur l'acheteur, il convient de relever que seul le comportement du vendeur peut déterminer son traitement fiscal différent par rapport à un concurrent, ainsi que les éventuelles différences de prix supportées par une partie des consommateurs par rapport aux autres. Par conséquent, la neutralité du système commun de TVA, telle que rappelée au point 41 du présent arrêt, n'est pas susceptible d'être mise en péril.

52

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il apparaît qu'une taxe, telle que la taxe sur les ventes en cause au principal, ne saurait être regardée comme ayant le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 401 de la directive TVA.

53

Il convient par conséquent de répondre à la question posée que l'article 401 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas au maintien ou à l'introduction d'une taxe, telle que la taxe sur les ventes en cause au principal.

Sur les dépens

54

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

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

L'article 401 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas au maintien ou à l'introduction d'une taxe, telle que la taxe sur les ventes en cause au principal.

Signatures

(*1) Langue de procédure : l'estonien.