

## Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

7 august 2018(\*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 401 – Impozite naționale care se pot caracteriza ca taxe pe cifra de afaceri – Interzicere – Noțiunea «taxă pe cifra de afaceri» – Taxă locală pe vânzări – Caracteristicile esențiale ale TVA-ului – Lipsă”

În cauza C-475/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Riigikohus (Curtea Supremă, Estonia), prin decizia din 1 august 2017, primită de Curte la 8 august 2017, în procedura

**Viking Motors AS,**

**TKM Beauty Eesti OÜ,**

**TKM King AS,**

**Kaubamaja AS,**

**Selver AS**

împotriva

**Tallinna linn,**

**Maksu- ja Tolliamet,**

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, doamna C. Toader (raportor) și domnul E. Jarašinas, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Viking Motors AS, pentru TKM Beauty Eesti OÜ, pentru TKM King AS, pentru Kaubamaja AS și pentru Selver AS, de E. Talur și de L. Naaber-Kivisoo, veadvokaadid;
- pentru Tallinna linn, de T. Pikamäe, veadvokaat;

- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
  - pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitis și de K. Toomus, în calitate de agenți,
- având în vedere decizia de judecare a cauzei fîr concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunată prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 401 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 Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS și Selver AS, pe de o parte, și Tallinna linn (orașul Tallinn, Estonia) și Maksu- ja Tolliamet (Administrația fiscală și vamală, Estonia) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu rambursarea taxei pe vânzări care a fost plătită de societățile menționate.

## Cadrul juridic

### Dreptul Uniunii

#### *A șasea directivă*

3 Articolul 33 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110) (denumită în continuare „A șasea directivă”), prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, în special celor prevăzute la dispozițiile comunitare în vigoare privind acordurile generale pentru deșinerea, circulația și monitorizarea produselor supuse accizelor, prezenta directivă nu împiedică un stat membru să mențină și să introducă impozite asupra contractelor de asigurări, impozite asupra pariurilor și a jocurilor de noroc, accize, taxe de timbru și, în general, taxe și impozite care nu pot fi caracterizate ca impozite pe cifra de afaceri, cu condiția ca taxele și impozitele în cauză să nu conducă la impunerea unor formalități la trecerea frontierei în schimburile comerciale dintre statele membre.”

#### *Directiva TVA*

4 Considerentele (4) și (7) ale Directivei TVA au următorul cuprins:

„(4) Realizarea obiectivului privind înființarea unei piețe interne presupune aplicarea în statele membre a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri care să nu denatureze condițiile concurenței sau să împiedice libera circulație a bunurilor și serviciilor. Prin urmare, este necesară realizarea acestei armonizări a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri prin intermediul unui sistem privind taxa pe valoarea adăugată (TVA), astfel încât să se elimine, pe cât posibil, factorii care pot denatura condițiile concurenței, atât la nivel național, cât și la nivel comunitar.

[...]

(7) Sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutiunile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție.”

5 Articolul 401 din Directiva TVA prevede:

„Fără să contravină altor dispoziții ale legislației comunitare, prezenta directivă nu împiedică niciun stat membru să poartă sau să introducă taxe pe contractele de asigurări, taxe asupra jocurilor de noroc și pe pariurile sportive, accize, taxe de timbru sau, mai general, orice taxe, drepturi sau impozite care nu se pot caracteriza ca taxe pe cifra de afaceri, cu condiția ca prin colectarea acestor impozite, drepturi și taxe să nu se dea naștere, în comerțul între statele membre, unor formalități legate de trecerea frontierelor.”

### **Dreptul estonian**

6 În versiunea aplicabilă litigiului principal, kohalike maksude seadus (Legea privind taxele locale) conferea colectivităților locale dreptul de a institui, ca taxă locală, o taxă pe vânzări.

7 Articolul 8 din această lege prevedea:

„(1) Taxa pe vânzări se plătește de întreprinzătorii individuali și de persoanele juridice care dispun de o autorizație de a face comerț sau de a presta servicii pe teritoriul comunei sau al orașului. În funcție de întreprindere, taxa pe vânzări se plătește de comercianții, în sensul kaubandustegevuse seadus [(Legea privind activitatea comercială)], care sunt înregistrați în registrul activităților economice și care își desfășoară activitatea în domeniul comerțului cu amănuntul, al restaurantelor sau al serviciilor.

(2) Taxa pe vânzări se percepe pe valoarea, la prețul de vânzare, a bunurilor sau serviciilor vândute de persoanele impozabile pe teritoriul comunei sau al orașului. În sensul prezentei legi, prin preț de vânzare a bunurilor și serviciilor se înțelege valoarea impozabilă a cifrei de afaceri [...], stabilită prin käibemaksuseadus [(Legea privind impozitul pe cifra de afaceri)], fără taxa pe vânzări.

(3) Cota taxei pe vânzări se stabilește de consiliul comunal sau municipal, însă aceasta nu poate depăși 1 % din valoarea, la prețul de vânzare, a bunurilor și serviciilor prevăzute la alineatul (2).

(4) Perioada pentru care se plătește taxa pe vânzări este trimestrul.

(5) Persoana impozabilă are următoarele obligații:

1) să calculeze taxa pe vânzări percepută la valoarea produselor sau serviciilor pe care le vinde pe teritoriul comunei sau al orașului în conformitate cu cota stabilită în regulamentul privind

impozitele adoptat de consiliul comunal sau municipal;

2) s? depun? la autoritatea fiscal? desemnat? în regulamentul consiliului comunal sau municipal, pentru fiecare trimestru, pân? la data de 20 a lunii care urmeaz? trimestrului, declara?ia privind cifra de afaceri stabilit? de ministrul finan?elor în privin?a taxei pe vânz?ri;

3) s? achite taxa pe vânz?ri la bugetul colectivitat?ii teritoriale locale pân? la termenul prev?zut pentru depunerea declara?iei.

(6) Administra?ia comunal? sau municipal? are dreptul s? acorde avantaje ?i scutiri privind taxa pe vânz?ri potrivit condi?iilor ?i procedurii prev?zute de consiliul comunal sau municipal.”

8 Prin Regulamentul nr. 45 din 17 decembrie 2009 privind taxa pe vânz?ri din Tallinn (denumit în continuare „Regulamentul nr. 45”), Tallinna Linnavolikogu (Consiliul Municipal din Tallinn, Estonia) a instituit o tax? pe vânz?ri, în sensul articolului 8 din Legea privind taxele locale. Aceast? tax? a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2010 ?i a fost aplicat? pân? la 1 ianuarie 2012.

9 În conformitate cu articolul 1 alineatul (2) din Regulamentul nr. 45, aceast? tax? era perceput? asupra bunurilor ?i serviciilor furnizate oric?rei persoane fizice pe teritoriul ora?ului Tallinn sau de acolo, în domeniul comer?ului cu am?nuntul, al restaurantelor ?i al serviciilor.

10 Articolul 2 din acest regulament, intitulat „Persoana impozabil?”, prevedea:

„Persoan? impozabil? înseamn? comercian?ii, în sensul kaubandustegevuse seadus [(Legea privind activitatea comercial?)], care îndeplinesc cumulativ urm?toarele condi?ii:

1) comerciantul este înscris în registrul activitat?ilor economice;

2) sediul comerciantului se situeaz? pe teritoriul ora?ului Tallinn conform datelor din registrul activitat?ilor economice;

3) comerciantul î?i desf??oar? activitatea în domeniul comer?ului cu am?nuntul, al restaurantelor ?i al serviciilor.”

11 Potrivit articolului 4 din regulamentul men?ionat, intitulat „Cota taxei”, cota taxei pe vânz?ri era stabilit? la 1 % din valoarea impozabil? a bunurilor ?i serviciilor prev?zute la articolul 1 alineatul (2) din acesta.

12 Articolul 41 din acela?i regulament, intitulat „Momentul na?terii obliga?iei de plat? a taxei”, prevedea:

„(1) Obliga?ia de plat? a taxei ia na?tere la data la care, pentru prima dat?, intervine unul dintre urm?toarele acte:

1) expedierea sau punerea la dispozi?ie a unui bun sau prestarea unui serviciu c?tre un cump?r?tor;

2) încasarea în întregime sau par?ial a pl??ii pentru un bun sau serviciu.

(2) În caz de prestare a serviciilor în cadrul unei rela?ii contractuale permanente, obliga?ia de plat? a taxei ia na?tere în cursul perioadei de impozitare în care se încheie perioada în care o factur? a fost emis? sau o plat? a fost convenit? pentru prestarea serviciilor, în func?ie de care opera?iune a intervenit prima.

(3) Întreprinz?torii individuali care utilizeaz? un sistem de contabilitate de cas? pot, pentru

na?terea obliga?iei de plat? a taxei, s? se bazeze pe încasarea pl??ii pentru bun sau serviciu.”

13 Articolul 42 alineatul (1) din Regulamentul nr. 45 prevedea:

„Valoarea impozabil? a unui bun sau serviciu în baza taxei pe vânz?ri este pre?ul de vânzare al bunului sau serviciului sau orice alt? contrapresta?ie (f?r? TVA), în conformitate cu articolul 12 alineatul (1) din Legea privind taxa pe valoarea ad?ugat?, pe care vânz?torul bunului sau prestatorul serviciului o percepe sau a perceput?o de la cump?r?torul bunului, de la destinatarul serviciului sau de la un ter? pentru bun sau serviciu.”

### **Litigiul principal ?i întrebarea preliminar?**

14 Apreciind c? a pl?tit în mod neîntemeiat taxa pe vânz?ri instituit? prin Regulamentul nr. 45, reclamantele din litigiul principal au depus la Tallinna Ettevõtlusamet (Agen?ia pentru Întreprinderi din Tallinn, Estonia) declara?ii rectificative pentru ultimele trei trimestre ale anului 2010 ?i pentru cele patru trimestre ale anului 2011, precum ?i cereri de rambursare a sumelor deja achitate în temeiul acestei taxe.

15 Drept r?spuns, Agen?ia pentru Întreprinderi din Tallinn a considerat c? reclamantele din litigiul principal trebuiau s? fie obligate la plata taxei men?ionate pe vânz?ri ?i a stabilit, prin decizii de impunere, valoarea acestei taxe datorate de fiecare dintre ele, neadmi?ând decât în parte cererile lor de rambursare.

16 În aceste condi?ii, reclamantele din litigiul principal au sesizat administra?ia fiscal?, care a confirmat îns? în esen?? c? acestea din urm? erau obligate la plata taxei pe vânz?ri.

17 Considerând, printre altele, c? taxa pe vânz?ri era contrar? articolului 401 din Directiva TVA, Viking Motors, TKM Beauty Eesti ?i TKM King, pe de o parte, ?i Kaubamaja ?i Selver, pe de alt? parte, au formulat ac?iuni în fa?a Tallinna Halduskohus (Tribunalul Administrativ din Tallinn, Estonia), prin care au solicitat în esen?? anularea deciziilor de impunere ?i a deciziilor administra?iei fiscale în ceea ce le privea, precum ?i obligarea acesteia la rambursarea taxei pe vânz?ri ?i la plata de dobânzi.

18 Prin hot?rârea din 31 martie 2015, Tallinna Halduskohus (Tribunalul Administrativ din Tallinn) a respins ac?iunile Viking Motors, TKM Beauty Eesti ?i TKM King. În ceea ce prive?te ac?iunile Kaubamaja ?i Selver, aceast? instan??, prin hot?rârea din 24 iulie 2015, le?a admis, dar numai în m?sura în care taxa pe vânz?ri fusese aplicat? vânz?rilor de produse supuse accizelor.

19 Reclamantele din litigiul principal au formulat apel împotriva acestor hot?râri în fa?a Tallinna Ringkonnakohus (Curtea de Apel din Tallinn, Estonia).

20 Prin hot?rârile din 9 mai 2016 ?i 30 iunie 2016, aceast? instan?? a respins apelurile, însu?indu??i motivele instan?ei de prim grad de jurisdic?ie ?i subliniind, în plus, c? jurispruden?a Cur?ii nu era lipsit? de claritate cu privire la faptul c? o tax? aplicabil? într?un stat membru nu este contrar? articolului 401 din Directiva TVA decât dac? întrune?te toate cele patru caracteristici esen?iale ale TVA?ului stabilite de Curte.

21 Reclamantele din litigiul principal au formulat recursuri în fa?a instan?ei de trimitere, care, prin ordonan?a din 10 mai 2017, a conexas cele dou? cauze.

22 Riigikohus (Curtea Suprem?, Estonia) apreciaz? c?, de?i, din punct de vedere formal, taxa pe vânz?ri în discu?ie în litigiul principal nu prezenta caracteristicile a treia ?i a patra ale TVA?ului în sensul jurispruden?ei Cur?ii, nefiind perceput? în fiecare etap? a procesului de produc?ie ?i de distribu?ie ?i neconferind dreptul de deducere a taxei achitate într?o etap? precedent?, aplicarea

acestei taxe pe vânzări îndeplinea în esență același obiectiv ca cel care ar fi fost atins prin intermediul caracteristicilor a treia și a patra. Astfel, sarcina fiscală a taxei pe vânzări menționate revenea în cele din urmă consumatorului.

23 Aplicarea taxei pe vânzări putea de asemenea, potrivit instanței de trimitere, să aducă atingere funcționării sistemului comun al TVA-ului, conducând la o situație în care, la nivel național, bunuri și servicii similare suportă o sarcină fiscală diferită. Fcând trimitere la Hotărârea din 5 martie 2015, *Statoil Fuel & Retail* (C-553/13, EU:C:2015:149), în care Curtea statuase că taxa pe vânzări în discuție în litigiul principal era contrară Directivei 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), în măsura în care aceasta se aplica vânzătorilor cu amănuntul de combustibil lichid accizabil, această instanță amintește că, în urma acelei hotărâri, instanțele estoniene au admis, în ceea ce privește impozitarea produselor supuse accizelor, acțiunile formulate de persoanele impozabile în litigii referitoare la taxa pe vânzări.

24 În aceste condiții, Riigikohus (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 401 din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că se opune unei taxe naționale care se aplică în mod general și al cărei quantum este proporțional cu prețul, dar care, în temeiul dispozițiilor aplicabile în materie, se percepe numai în etapa vânzării unui bun sau serviciu către un consumator, astfel încât consumatorul suportă în cele din urmă sarcina fiscală finală, ceea ce compromite funcționarea sistemului comun al TVA-ului și denaturează concurența?”

#### **Cu privire la întrebarea preliminară**

25 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 401 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune punerii sau introducerii unei taxe locale pe vânzări precum cea în discuție în litigiul principal.

26 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 401 din Directiva TVA, dispozițiile acesteia nu împiedică niciun stat membru să pună sau să introducă taxe pe contractele de asigurări, taxe asupra jocurilor de noroc și pe pariurile sportive, accize, taxe de timbru sau, mai general, orice taxe, drepturi sau impozite care nu se pot caracteriza ca taxe pe cifra de afaceri, cu condiția ca, prin colectarea acestor impozite, drepturi și taxe, să nu se dea naștere, în comerțul între statele membre, unor formalități legate de trecerea frontierelor.

27 O interpretare literală a acestei dispoziții permite să se concluzioneze, având în vedere condiția negativă cuprinsă în expresia „care nu se pot caracteriza ca taxe pe cifra de afaceri”, că punerea sau introducerea de către un stat membru a unor taxe, drepturi sau impozite nu este autorizată decât cu condiția ca acestea să nu fie asimilabile unei taxe pe cifra de afaceri.

28 Chiar dacă noțiunea „taxă pe cifra de afaceri” nu este definită nici la articolul 401 din Directiva TVA, nici în altă dispoziție a acesteia, trebuie arătat că acest articol, a cărui interpretare este solicitată de instanța de trimitere, este în esență identic cu articolul 33 din A șasea directivă.

29 Or, Curtea, printre altele în Hotărârea din 3 octombrie 2006, *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629), a interpretat articolul 33 din A șasea directivă, în special noțiunea „taxă pe cifra de afaceri” care figura în aceasta, după ce a încadrat această dispoziție în contextul său legislativ și a amintit obiectivele pe care le urmărește instituirea unui sistem comun al TVA-ului.

30 Astfel, Curtea a subliniat că reieșea deja din considerentele Primei directive 67/227/CEE a

Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301) c? armonizarea legisla?iilor privind impozitele pe cifra de afaceri trebuie s? permit? instituirea unei pie?e comune în cadrul c?reia s? existe o concuren?? nedenaturat? ?i ale c?rei caracteristici s? fie similare cu cele ale unei pie?e interne, prin eliminarea diferen?elor de impunere fiscal? susceptibile s? denatureze concuren?a ?i s? împiedice schimburile (Hot?rârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punctul 19).

31 Instituirea unui sistem comun al TVA?ului a fost realizat? prin A doua directiv? 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Structura ?i procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea ad?ugat? (JO 1967, 71, p. 1303) ?i prin A ?asea directiv? (Hot?rârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punctul 20).

32 Principiul sistemului comun al TVA?ului const?, în temeiul articolului 2 din Prima directiv? 67/227, în aplicarea, în cazul bunurilor ?i serviciilor, pân? la etapa comer?ului cu am?nuntul, a unui impozit general pe consum exact propor?ional cu pre?ul bunurilor ?i serviciilor, indiferent de num?rul tranzac?iilor care au loc în procesul de produc?ie ?i de distribu?ie înainte etapei de impozitare (Hot?rârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punctul 21).

33 Cu toate acestea, la fiecare tranzac?ie, TVA?ul este exigibil numai dup? deducerea cuantumului TVA?ului care a grevat direct costul diverselor elemente constitutive ale pre?ului bunurilor ?i serviciilor. Mecanismul deducerilor a fost reglementat la articolul 17 alineatul (2) din A ?asea directiv?, astfel încât persoanele impozabile s? fie autorizate s? deduc? din TVA?ul pe care îl datoreaz? cuantumurile TVA?ului care au fost deja aplicate bunurilor sau serviciilor aferente intr?rilor, iar aceast? tax? s? priveasc?, în fiecare etap?, numai valoarea ad?ugat? ?i s? fie, în cele din urm?, suportat? de consumatorul final (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punctul 22).

34 În vederea atingerii obiectivului egalit??ii condi?iilor de impunere a aceleia?i opera?iuni, indiferent de statul membru în care aceasta intervine, sistemul comun al TVA?ului trebuia s? înlocuiasc?, potrivit considerentelor celei de A doua directive 67/228, impozitele pe cifra de afaceri în vigoare în diferitele state membre (Hot?rârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punctul 23).

35 În aceast? ordine de idei, articolul 33 din A ?asea directiv? permite men?inerea sau introducerea de c?tre un stat membru a unor impozite ?i taxe asupra livr?rilor de bunuri, prest?rilor de servicii sau importurilor numai dac? nu pot fi caracterizate drept impozite pe cifra de afaceri (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punctul 24).

36 Pentru a aprecia dac? un impozit, un drept sau o tax? pot fi caracterizate drept impozit pe cifra de afaceri, în sensul articolului 401 din Directiva TVA, trebuie cercetat în special dac? aceasta are ca efect compromiterea func?ion?rii sistemului comun al TVA?ului prin afectarea circula?iei bunurilor ?i serviciilor ?i prin afectarea tranzac?iilor comerciale într?o manier? comparabil? celei care caracterizeaz? TVA?ul (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ ?i al?ii, C?283/06 ?i C?312/06, EU:C:2007:598, punctul 34 ?i jurispruden?a citat?).

37 Curtea a precizat în aceast? privin?? c?, în orice caz, trebuie s? se considere c? greveaz? circula?ia bunurilor ?i serviciilor într?un mod comparabil cu TVA?ul impozitele, drepturile ?i taxele care prezint? caracteristicile esen?iale ale TVA?ului, chiar dac? nu sunt identice cu acesta sub

toate aspectele (Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 26 și jurisprudența citată).

38 În schimb, articolul 33 din A șasea directivă nu se opune menținerii sau introducerii unei taxe care nu ar prezenta una dintre caracteristicile esențiale ale TVA-ului (Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 27 și jurisprudența citată). Situația este aceeași în ceea ce privește articolul 401 din Directiva TVA.

39 Reiese din jurisprudență că aceste caracteristici sunt în număr de patru, și anume aplicarea generală a TVA-ului în cazul tuturor operațiunilor care au ca obiect bunuri și servicii, stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează, perceperea acestei taxe în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, inclusiv în cea a vânzării cu amănuntul, indiferent de numărul tranzacțiilor intervenite anterior, și deducerea TVA-ului datorat de o persoană impozabilă din sumele achitate în cadrul etapelor precedente ale procesului de producție și de distribuție, astfel încât această taxă să se aplice, într-o etapă determinată, numai valorii adăugate în acea etapă, iar sarcina finală a taxei menționate să revină în cele din urmă consumatorului (Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 28).

40 Prin urmare, este necesar să se examineze dacă o taxă precum taxa pe vânzări în discuție în litigiul principal prezintă asemenea caracteristici, cu precizarea că, deși în Hotărârea din 5 martie 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), Curtea a statuat că aceasta din urmă era contrară dreptului Uniunii, cauza principală privește compatibilitatea taxei menționate cu sistemul comun al TVA-ului, iar nu cu regimul general al accizelor.

41 În vederea evitării rezultatelor discordante în raport cu obiectivul pe care îl urmărește sistemul comun al TVA-ului, astfel cum s-a amintit la punctele 31-37 din prezenta hotărâre, orice comparație a caracteristicilor unui impozit precum taxa pe vânzări în discuție în litigiul principal cu cele ale TVA-ului trebuie făcută în lumina acestui obiectiv. În acest cadru, trebuie privită cu deosebită atenție cerința ca neutralitatea sistemului comun al TVA-ului să fie garantată în orice moment (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 29).

42 În speță, în ceea ce privește a treia și a patra condiție esențială a TVA-ului, și anume perceperea taxei în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, precum și existența unui drept de deducere a taxei achitate într-o etapă precedentă a acestui proces, trebuie să se constate că, astfel cum însăși instanța de trimitere recunoaște, taxa în discuție în litigiul principal nu îndeplinește aceste condiții.

43 Or, această împrejurare este suficientă pentru a concluziona că taxa pe vânzări în discuție în litigiul principal, din moment ce nu respectă toate caracteristicile esențiale ale TVA-ului, iese astfel de sub incidența interdicției prevăzute la articolul 401 din Directiva TVA (a se vedea prin analogie Ordonanța din 12 octombrie 2017, Palais Kaiser Kron, C-549/16, nepublicată, EU:C:2017:761, punctul 21).

44 Instanța de trimitere arată însă că aplicarea acestei taxe îndeplinește în esență același obiectiv ca cel care corespunde caracteristicilor esențiale a treia și a patra ale TVA-ului, întrucât sarcina finală a taxei menționate revine în cele din urmă consumatorului.

45 În această privință, trebuie subliniat că, după cum reiese din dosarul aflat la dispoziția Curții, textele care reglementează taxa pe vânzări în discuție în litigiul principal nu impuneau persoanelor impozabile obligația de a adăuga valoarea acestei taxe la prețul de vânzare sau de a indica separat pe factura emisă cumpărătorului valoarea taxei de achitat. Astfel, repercutarea taxei



menționate asupra consumatorului final constituia o posibilitate, iar nu o obligație pentru comercianții cu amănuntul care, în orice moment, puteau alege să suporte ei înșiși aceeași taxă, fără să procedeze la o creștere a prețurilor bunurilor și serviciilor furnizate.

46 În consecință, nu există nicio certitudine că sarcina taxei pe vânzări în discuție în litigiul principal se repercutează în cele din urmă asupra consumatorului final într-un mod caracteristic unui impozit pe consum precum TVA-ul.

47 Curtea a statuat deja că un impozit care se aplică activităților de producție astfel încât nu este sigur dacă este suportat în cele din urmă, precum un impozit pe consum cum este TVA-ul, de consumatorul final este susceptibil să iasă din domeniul de aplicare al articolului 401 din Directiva TVA (Hotărârea din 11 octombrie 2007, *KÖGÁZ și alții*, C-283/06 și C-312/06, EU:C:2007:598, punctul 50).

48 Astfel, chiar dacă, prin mecanismul de deducere a TVA-ului, acesta este suportat numai de consumatorul final și este perfect neutru în raport cu persoanele impozabile care intervin în procesul de producție și de distribuție anterior etapei impunerii finale, indiferent de numărul tranzacțiilor intervenite, această situație nu se regăsește în cazul unui impozit precum taxa pe vânzări (a se vedea prin analogie Hotărârea din 11 octombrie 2007, *KÖGÁZ și alții*, C-283/06 și C-312/06, EU:C:2007:598, punctul 51, precum și jurisprudența citată).

49 Instanța de trimitere apreciază de asemenea că aplicarea taxei în discuție în litigiul principal, alături de sistemul TVA-ului aplicabil, ar putea aduce atingere funcționării sistemului comun al TVA-ului și neutralității în domeniul concurenței, a căror necesară respectare este amintită în considerentele (4) și (7) ale Directivei TVA.

50 Or, având în vedere considerațiile prezentate la punctele 34-38 din prezenta hotărâre, din moment ce nu afectează tranzacțiile comerciale într-o manieră comparabilă celei care caracterizează TVA-ul, o taxă precum taxa pe vânzări în discuție în litigiul principal nu poate aduce atingere funcționării sistemului comun al TVA-ului.

51 De altfel, ținând seama de faptul că aplicarea la prețul de vânzare a taxei în discuție în litigiul principal depinde de vânzătorii, care pot decide să transfere sau nu sarcina taxei asupra cumpărătorului, trebuie arătat că numai comportamentul vânzătorului poate determina tratamentul fiscal diferit al acestuia în raport cu un concurent, precum și eventualele diferențe de preț suportate de o parte a consumatorilor în raport cu ceilalți. Prin urmare, neutralitatea sistemului comun al TVA-ului, astfel cum a fost amintită la punctul 41 din prezenta hotărâre, nu poate fi periclitată.

52 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, reiese că o taxă precum taxa pe vânzări în discuție în litigiul principal nu poate fi considerată ca având caracterul unei taxe pe cifra de afaceri, în sensul articolului 401 din Directiva TVA.

53 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 401 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că nu se opune punerii sau introducerii unei taxe precum taxa locală pe vânzări în discuție în litigiul principal.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

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

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

**Articolul 401 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că nu se opune punerii sau introducerii unei taxe precum taxa locală pe vânzări în discuție în litigiul principal.**

Semnături

\* Limba de procedură: estona.