

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-475 din 2017 Viking Motors AS. O altă taxă pe cifra de afaceri decât taxa pe valoarea adăugată permișiunea sau interzicerea conform directivei TVA.

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. Jarašiūnas, 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, vandeadvokaadid;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru Tallinna linn, de T. Pikamäe, vandeadvokaat;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și de K. Toomus, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță 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 deținerea, 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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

armonizării 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 scutiile 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 păstreze 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;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

2) să depună la autoritatea fiscală desemnată în regulamentul consiliului comunal sau municipal, pentru fiecare trimestru, până la data de 20 a lunii care urmează trimestrului, declarația privind cifra de afaceri stabilită de ministrul finanțelor în privința taxei pe vânzări;

3) să achite taxa pe vânzări la bugetul colectivității teritoriale locale până la termenul prevăzut pentru depunerea declarației.

(6) Administrația comunală sau municipală are dreptul să acorde avantaje și scutiri privind taxa pe vânzări potrivit condițiilor și procedurii prevăzute de consiliul comunal sau municipal.”

8 Prin Regulamentul nr. 45 din 17 decembrie 2009 privind taxa pe vânzări din Tallinn (denumit în continuare „Regulamentul nr. 45”), Tallinna Linnavalikogu (Consiliul Municipal din Tallinn, Estonia) a instituit o taxă pe vânzări, în sensul articolului 8 din Legea privind taxele locale. Această taxă a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2010 și a fost aplicată până la 1 ianuarie 2012.

9 În conformitate cu articolul 1 alineatul (2) din Regulamentul nr. 45, această taxă era percepută asupra bunurilor și serviciilor furnizate oricărei persoane fizice pe teritoriul orașului Tallinn sau de acolo, în domeniul comerțului cu amănuntul, al restaurantelor și al serviciilor.

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

„Persoană impozabilă înseamnă comercianții, în sensul kaubandustegevuse seadus [(Legea privind activitatea comercială)], care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- 1) comerciantul este înscris în registrul activităților economice;
- 2) sediul comerciantului se situează pe teritoriul orașului Tallinn conform datelor din registrul activităților economice;
- 3) comerciantul își desfășoară activitatea în domeniul comerțului cu amănuntul, al restaurantelor și al serviciilor.”

11 Potrivit articolului 4 din regulamentul menționat, intitulat „Cota taxei”, cota taxei pe vânzări era stabilită la 1 % din valoarea impozabilă a bunurilor și serviciilor prevăzute la articolul 1 alineatul (2) din acesta.

12 Articolul 4¹ din același regulament, intitulat „Momentul nașterii obligației de plată a taxei”, prevedea:

„(1) Obligația de plată a taxei ia naștere la data la care, pentru prima dată, intervine unul dintre următoarele acte:

- 1) expedierea sau punerea la dispoziție a unui bun sau prestarea unui serviciu către un cumpărător;
- 2) încasarea în întregime sau parțial a plății pentru un bun sau serviciu.

(2) În caz de prestare a serviciilor în cadrul unei relații contractuale permanente, obligația de plată a taxei ia naștere în cursul perioadei de impozitare în care se încheie perioada în care o factură a fost

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

emisă sau o plată a fost convenită pentru prestarea serviciilor, în funcție de care operațiune a intervenit prima.

(3) „Întreprinzătorii individuali care utilizează un sistem de contabilitate de casă pot, pentru nașterea obligației de plată a taxei, să se bazeze pe încasarea plății pentru bun sau serviciu.”

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

„Valoarea impozabilă a unui bun sau serviciu în baza taxei pe vânzări este prețul de vânzare al bunului sau serviciului sau orice altă contraprestație (fără TVA), în conformitate cu articolul 12 alineatul (1) din Legea privind taxa pe valoarea adăugată, pe care vânzătorul bunului sau prestatorul serviciului o percepe sau a perceput-o de la cumpărătorul bunului, de la destinatarul serviciului sau de la un terț pentru bun sau serviciu.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

14 Apreciind că a plătit în mod neîntemeiat taxa pe vânzări instituită prin Regulamentul nr. 45, reclamantele din litigiul principal au depus la Tallinna Ettevõtlusamet (Agenția pentru Întreprinderi din Tallinn, Estonia) declarații rectificative pentru ultimele trei trimestre ale anului 2010 și pentru cele patru trimestre ale anului 2011, precum și cereri de rambursare a sumelor deja achitate în temeiul acestei taxe.

15 Drept răspuns, Agenția pentru Întreprinderi din Tallinn a considerat că reclamantele din litigiul principal trebuiau să fie obligate la plata taxei menționate pe vânzări și a stabilit, prin decizii de impunere, valoarea acestei taxe datorate de fiecare dintre ele, neadmițând decât în parte cererile lor de rambursare.

16 În aceste condiții, reclamantele din litigiul principal au sesizat administrația fiscală, care a confirmat însă în esență că acestea din urmă erau obligate la plata taxei pe vânzări.

17 Considerând, printre altele, că taxa pe vânzări era contrară articolului 401 din Directiva TVA, Viking Motors, TKM Beauty Eesti și TKM King, pe de o parte, și Kaubamaja și Selver, pe de altă parte, au formulat acțiuni în fața Tallinna Halduskohus (Tribunalul Administrativ din Tallinn, Estonia), prin care au solicitat în esență anularea deciziilor de impunere și a deciziilor administrației fiscale în ceea ce le privea, precum și obligarea acestora la rambursarea taxei pe vânzări și la plata de dobânzi.

18 Prin hotărârea din 31 martie 2015, Tallinna Halduskohus (Tribunalul Administrativ din Tallinn) a respins acțiunile Viking Motors, TKM Beauty Eesti și TKM King. În ceea ce privește acțiunile Kaubamaja și Selver, această instanță, prin hotărârea din 24 iulie 2015, le-a admis, dar numai în măsura în care taxa pe vânzări fusese aplicată vânzărilor de produse supuse accizelor.

19 Reclamantele din litigiul principal au formulat apel împotriva acestor hotărâri în fața Tallinna Ringkonnakohus (Curtea de Apel din Tallinn, Estonia).

20 Prin hotărârile din 9 mai 2016 și 30 iunie 2016, această instanță a respins apelurile, însușindu-și motivele instanței de prim grad de jurisdicție și subliniind, în plus, că jurisprudența Curții nu era lipsită de claritate cu privire la faptul că o taxă aplicabilă într-un stat membru nu este contrară articolului 401 din Directiva TVA decât dacă întrunește toate cele patru caracteristici esențiale ale TVA-ului stabilite de Curte.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

21 Reclamantele din litigiul principal au formulat recursuri în fața instanței de trimitere, care, prin ordonanța din 10 mai 2017, a conexas cele două cauze.

22 Riigikohus (Curtea Supremă, Estonia) apreciază că, deși, din punct de vedere formal, taxa pe vânzări în discuție în litigiul principal nu prezenta caracteristicile a treia și a patra ale TVA-ului în sensul jurisprudenței Curții, nefiind percepută în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție și neconferind dreptul de deducere a taxei achitate într-o etapă precedentă, 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. Făcând 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 vânzărilor 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 păstrării 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 păstreze 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 păstrarea 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.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 populare 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 legislațiilor statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri (JO 1967, 71, p. 1301) că armonizarea legislațiilor privind impozitele pe cifra de afaceri trebuie să permită instituirea unei piețe comune în cadrul căreia să existe o concurență nedezaturată și ale cărei caracteristici să fie similare cu cele ale unei piețe interne, prin eliminarea diferențelor de impunere fiscală susceptibile să denatureze concurența și să împiedice schimburile (Hotărârea 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 realizată prin A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Structura și procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO 1967, 71, p. 1303) și prin A șasea directivă (Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 20).

32 Principiul sistemului comun al TVA-ului constă, în temeiul articolului 2 din Prima directivă 67/227, în aplicarea, în cazul bunurilor și serviciilor, până la etapa comerțului cu amănuntul, a unui impozit general pe consum exact proporțional cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc în procesul de producție și de distribuție înainte etapei de impozitare (Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 21).

33 Cu toate acestea, la fiecare tranzacție, TVA-ul este exigibil numai după deducerea cuantumului TVA-ului care a grevat direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor. Mecanismul deducerilor a fost reglementat la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă, astfel încât persoanele impozabile să fie autorizate să deducă din TVA-ul pe care îl datorează cuantumul TVA-ului care au fost deja aplicate bunurilor sau serviciilor aferente intrărilor, iar această taxă să privească, în fiecare etapă, numai valoarea adăugată și să fie, în cele din urmă, suportată de consumatorul final (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 22).

34 În vederea atingerii obiectivului egalității condițiilor de impunere a aceleiași operațiuni, indiferent de statul membru în care aceasta intervine, sistemul comun al TVA-ului trebuia să înlocuiască, potrivit considerentelor celei de A doua directive 67/228, impozitele pe cifra de afaceri în vigoare în diferitele state membre (Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 23).

35 În această ordine de idei, articolul 33 din A șasea directivă permite menținerea sau introducerea de către un stat membru a unor impozite și taxe asupra livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau importurilor numai dacă nu pot fi caracterizate drept impozite pe cifra de afaceri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca populare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punctul 24).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

36 Pentru a aprecia dacă un impozit, un drept sau o taxă pot fi caracterizate drept impozit pe cifra de afaceri, în sensul articolului 401 din Directiva TVA, trebuie cercetat în special dacă aceasta are ca efect compromiterea funcționării sistemului comun al TVA-ului prin afectarea circulației bunurilor și serviciilor și prin afectarea tranzacțiilor comerciale într-o manieră comparabilă celei care caracterizează TVA-ul (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 34 și jurisprudența citată).

37 Curtea a precizat în această privință că, în orice caz, trebuie să se considere că grevează circulația bunurilor și serviciilor într-un mod comparabil cu TVA-ul impozitele, drepturile și taxele care prezintă caracteristicile esențiale ale TVA-ului, chiar dacă 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 din TVA-ul datorat de o persoană impozabilă a sumelor 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.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 Kaiserchron, 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, repercutoarea 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 repercutoa 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 vânzători, 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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 precedă, 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 păstrării 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 păstrării sau introducerii unei taxe precum taxa locală pe vânzări în discuție în litigiul principal.

Semnături