

62017CJ0475

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

7. august 2018 (*1)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 401 – Riigisisised maksud, mis on käsitatavad kumuleeruva käibemaksuna – Keeld – Mõiste „kumuleeruv käibemaks“ – Kohalik müügitaks – Käibemaksu põhitunnused – Puudumine

Kohtuasjas C-475/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Riigikohtu (Eesti) 1. augusti 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. augustil 2017, menetluses

Viking Motors AS,

TKM Beauty Eesti OÜ,

TKM King AS,

Kaubamaja AS,

Selver AS

versus

Tallinna linn,

Maksu- ja Tolliamet,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president A. Rosas, kohtunikud C. Toader (ettekandja) ja E. Jarašinas,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

—

Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS ja Selver AS, esindajad: vandeadvokaadid E. Talur ja L. Naaber-Kivisoo,

—

Tallinna linn, esindaja: vandeadvokaat T. Pikamäe,

—
Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

—
Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskait? ja K. Toomus,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1

Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 401 tõlgendamist.

2

Taotlus on esitatud ühelt poolt Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS ja Selver AS ning teiselt poolt Tallinna linna (Eesti) ja Maksu- ja Tolliameti (Eesti) (edaspidi „maksuamet“) vahelises kohtuvaidluses kõnealuste äriühingute tasutud müügimaksu tagastamise üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Kuues direktiiv

3

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160) (edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 33 lõikes 1 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks ühenduse teiste sätete kohaldamist, eelkõige nende kehtivate ühenduse õigusnormide sätete kohaldamist, mis käsitlevad aktsiisiga maksustatavate toodete valdamise, liikumise ning järelevalve üldist korraldust, ei takista käesolev direktiiv liikmesriigil säilitamast või kehtestamast makse kindlustuslepingutele, hasartmängudele ja kihlvedudele, aktsiise, maksumärke ja üldiselt mis tahes makse, tollimakse ja lõive, mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena, kui nimetatud maksud, tollimaksud ja lõivud ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

Käibemaksudirektiiv

4

Käibemaksudirektiivi põhjendustes 4 ja 7 on märgitud:

„(4)

Siseturu loomine eeldab liikmesriikides niisuguste kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate õigusaktide kohaldamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Seetõttu on vajalik ühtlustada kumuleeruvaid käibemakse käsitlevad õigusaktid käibemaksusüsteemi abil, et kõrvaldada niipalju kui võimalik tegurid, mis võivad moonutada konkurentsitingimusi nii liikmesriigi kui ka ühenduse tasandil.

[...]

(7)

Ühine käibemaksusüsteem peaks isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata.“

5

Käibemaksudirektiivi artiklis 401 on ette nähtud:

„Ilma et see piiraks ühenduse teiste sätete kohaldamist, ei takista käesoleva direktiivi sätted liikmesriigil säilitamast või kehtestamast makse kindlustuslepingutele, hasartmängudele ja kihlvedudele, aktsiise, riigilõive ja üldiselt mis tahes makse, lõive ja makseid, mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena, kui nimetatud maksud, lõivud ja maksed ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

Eesti õigus

6

Kohalike maksude seadus (põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsioonis) andis kohaliku omavalitsuse üksustele õiguse kehtestada kohaliku maksuna müügitaks.

7

Selle seaduse § 8 nägi ette:

„(1) Müügitaksu maksavad valla või linna territooriumil kauplemis- või teenindusluba omavad füüsilisest isikust ettevõtjad ja juriidilised isikud. Müügitaksu maksab tegevuskohajärgselt kaupleja kaubandustegevuse seaduse mõistes, kes on registreeritud majandustegevuse registris ja tegutseb jaekaubanduse, toitlustuse või teeninduse valdkonnas.

(2) Müügitaksuga maksustatakse maksumaksja poolt valla või linna territooriumil müüdud kaupade ja teenuste maksumus müügihinnas. Kaupade ja teenuste müügihind käesoleva seaduse tähenduses on käibemaksuseaduses sätestatud maksustatava käibe maksustatav väärtus ilma müügitaksuta.

(3) Müügitaksu määra kehtestab volikogu, kuid mitte rohkem kui 1% käesoleva paragrahvi 2. lõikes sätestatud kaupade ja teenuste maksumusest müügihinnas.

(4) Müügitmaksuga maksustamise periood on kvartal.

(5) Maksumaksja on kohustatud:

1)

arvestama valla või linna territooriumil tema müüdud kaupade ja teenuste maksumuselt müügitmaksu volikogu maksumääruses sätestatud määra järgi;

2)

esitama volikogu määruses sätestatud maksuhaldurile kvartalile järgneva kuu 20. kuupäevaks müügitmaksu kohta rahandusministri poolt kehtestatud käibedeklaratsiooni;

3)

tasuma müügitmaksu kohaliku omavalitsusüksuse eelarvesse deklaratsiooni esitamise tähtpäevaks.

(6) Valla? ja linnavalitsusel on õigus anda müügitmaksu soodustusi ja vabastusi volikogu poolt kehtestatud tingimustel ja korras.“

8

17. detsembri 2009. aasta määrusega nr 45 „Müügitmaks Tallinnas“ (edaspidi „määrus nr 45“) kehtestas Tallinna Linnavolikogu (Eesti) müügitmaksu kohalike maksude seaduse § 8 tähenduses. Maks jõustus 1. jaanuaril 2010 ning see oli kohaldatav kuni 1. jaanuarini 2012.

9

Määruse nr 45 § 1 lõike 2 kohaselt maksustati müügitmaksuga Tallinna linna territooriumil asuvas tegevuskohas või selle kaudu füüsilisele isikule jaekaubanduse, toitlustuse või teeninduse valdkonnas müüdud kaubad ja osutatud teenused.

10

Sama määruse §-s 2 „Maksukohustuslane“ oli sätestatud:

„Maksukohustuslane on kaupleja kaubandustegevuse seaduse [...] mõistes, kes vastab kõikidele alljärgnevatele tingimustele:

1)

kaupleja on registreeritud majandustegevuse registris;

2)

kaupleja tegevuskoht on majandustegevuse registri andmetel Tallinna linna territooriumil;

3)

kaupleja tegutseb jaekaubanduse, toitlustuse või teeninduse valdkonnas.“

11

Määruse § 4 „Maksumäär“ kohaselt oli müügitmaks 1% määruse § 1 lõikes 2 nimetatud kaupade ja

teenuste maksustatavast väärtusest.

12

Sama määruse § 41, „Maksukohustuse tekkimise aeg“ nägi ette:

„(1) Maksukohustus tekib päeval, mil tehakse esimesena üks alljärgnevatest toimingutest:

1)

kauba ostjale lähetamine või kättesaadavaks tegemine või teenuse osutamine;

2)

kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumine.

(2) Kestvuslepingu korras teenuse osutamisel tekib maksukohustus maksustamisperioodil, millal lõpeb ajavahemik, mille kestel osutatud teenuse eest esitatakse arve või on kokku lepitud tasumine, olenevalt sellest, mis toimus varem.

(3) Füüsilisest isikust ettevõtjad, kes kasutavad kassapõhist arvestust, võivad maksukohustuse tekkimisel lähtuda kauba või teenuse eest makse laekumisest.“

13

Määruse nr 45 § 42 lõikes 1 oli ette nähtud:

„Kauba või teenuse müügitasuga maksustatav väärtus on vastavalt käibemaksuseaduse § 12 lõikele 1 kauba või teenuse müügihind ning kõik muu tasuna käsitatav (ilma käibemaksuta), mille kauba võõrandaja või teenuse osutaja kauba ostjalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult kauba või teenuse eest on saanud või saab.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

14

Kuna põhikohtuasja kaebajad leidsid, et nad on määrusega nr 45 kehtestatud müügitasu tasunud alusetult, esitasid nad Tallinna Ettevõtlusametile (Eesti) parandusdeklaratsioonid 2010. aasta kolme viimase kvartali ja 2011. aasta nelja kvartali kohta ning tasutud müügitasu tagastusnõuded.

15

Vastuseks leidis Tallinna Ettevõtlusamet, et põhikohtuasja kaebajad pidid müügitasu maksma, ning ta määras maksuotsustes kindlaks selle maksu summa, mida igaüks neist pidi tasuma, ja rahuldaski nende tagastamisnõuded vaid osaliselt.

16

Põhikohtuasja kaebajad pöördusid seetõttu maksuameti poole, kes aga kinnitas sisuliselt, et nad pidid müügitasu maksma.

17

Olles nimelt seisukohal, et müügitas oli vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 401, esitasid

ühelt poolt Viking Motors, TKM Beauty Eesti ja TKM King ning teiselt poolt Kaubamaja ja Selver Tallinna Halduskohtule (Eesti) kaebused, milles palusid sisuliselt tühistada neid puudutavad maksuotsused ja maksuameti otsused ning kohustada maksuametit müügitaksu tagastama ja intressi tasuma.

18

Tallinna Halduskohus jättis 31. märtsi 2015. aasta otsusega Viking Motorsi, TKM Beauty Eesti ja TKM Kinga kaebused rahuldamata. See kohus rahaldas 24. juuli 2015. aasta otsusega Kaubamaja ja Selveri kaebused, kuid seda vaid osas, milles müügitaksu oli kohaldatud aktsiisikaupade müügile.

19

Põhikohtuasja kaebajad esitasid nende otsuste peale apellatsioonkaebused Tallinna Ringkonnakohtule (Eesti).

20

Nimetatud kohus jättis 9. mai 2016. aasta ja 30. juuni 2016. aasta otsusega need apellatsioonkaebused rahuldamata, nõustudes esimese astme kohtu põhjendustega ning märkides lisaks, et Euroopa Kohtu praktika ei ole ebaselge selles suhtes, et liikmesriigis kohaldatav maks on käibemaksudirektiivi artikliga 401 vastuolus ainult siis, kui see vastab kõigile neljale Euroopa Kohtu määratletud käibemaksu põhitunnusele.

21

Põhikohtuasja kaebajad esitasid kassatsioonkaebused eelotsusetaotluse esitanud kohtule, kes 10. mai 2017. aasta määrusega need kaks kohtuasja liitis.

22

Riigikohus (Eesti) leiab, et kuigi põhikohtuasjas käsitletav müügitaks ei vastanud formaalselt Euroopa Kohtu praktikas välja toodud käibemaksu kolmandale ja neljandale tunnusele, kuna maksu ei nõutud sisse igas tootmis? ja turustusetapis ning puudus eelmises etapis tasutud maksu mahaarvamise õigus, oli müügitaksu kohaldamisel sisuliselt saavutatud sama eesmärk, mis oleks tekkinud kolmanda ja neljanda tunnuse koostoimes. Nimelt lasus müügitaksu lõplik maksukoormus lõpptulemusena tarbijal.

23

Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et müügitaksu kohaldamine võib kahjustada ka ühise käibemaksusüsteemi toimimist, viies selleni, et sarnased kaubad ja teenused kannavad riigisisest erinevat maksukoormust. Viidates 5. märtsi 2015. aasta kohtuotsusele Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), milles Euroopa Kohus leidis, et põhikohtuasjas käsitletav müügitaks oli aktsiisikaubaks oleva vedelkütuse jaemüügi osas vastuolus nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiviga 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12), osutab see kohus, et sellest kohtuotsusest tulenevalt on Eesti kohtud rahuldanud müügitaksu vaidlustes maksumaksjate kaebused aktsiisikaupade maksustamise suhtes.

24

Neil asjaoludel otsustas Riigikohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise

eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksu]direktiivi artiklit 401 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisene maks, mida kohaldatakse üldiselt ja mis määratakse proportsionaalselt hinnaga, kuid mida asjakohaste eeskirjade kohaselt tuleb sisse nõuda vaid kauba või teenuse tarbijale müügi etapis nõnda, et lõplik maksukoormus lasub lõpptulemusena tarbijal, ning mis kahjustab ühise lisandväärtusmaksusüsteemi toimimist ja moonutab konkurentsi?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

25

Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 401 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellise kohaliku müügimaksu säilitamine või kehtestamine, nagu on põhikohtuasjas käsitletav müügimaks.

26

Sellega seoses tuleb osutada, et käibemaksudirektiivi artikli 401 kohaselt ei takista direktiivi sätteid liikmesriigil säilitamast või kehtestamast makse kindlustuslepingutele, hasartmängudele ja kihlvedudele, aktsiise, riigilõive ja üldiselt mis tahes makse, lõive ja makseid, mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena, kui nimetatud maksud, lõivud ja maksed ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

27

Arvestades väljendis „mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena“ sisalduvat eitavat tingimust, võimaldab selle sätte grammatiline tõlgendus järeldada, et liikmesriigil on lubatud makse, lõive ja makseid säilitada ja kehtestada ainult tingimusel, et need ei ole kumuleeruva käibemaksuga samastatavad.

28

Kuigi mõistet „kumuleeruv käibemaks“ ei ole määratletud käibemaksudirektiivi artiklis 401 ega selle üheski teises sättes, tuleb märkida, et see artikkel, mille tõlgendamist eelotsusetaotluse esitanud kohus taotleb, on sisuliselt sama mis kuuenda direktiivi artikkel 33.

29

Euroopa Kohus on aga eelkõige 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsuses Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629) tõlgendanud kuuenda direktiivi artiklit 33, eeskätt selles sisaldunud mõistet „käibemaks“, olles selle sätte asetanud selle seadusandlikku konteksti ja korranud eesmärgi, mida ühise käibemaksusüsteemi loomisega taotletakse.

30

Nimelt rõhutas Euroopa Kohus, et juba nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3) põhjendustest tulenes, et kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate õigusnormide ühtlustamine peab võimaldama luua ühisturu, kus konkurentsi ei ole moonutatud ja mille tunnused sarnanevad siseturu omadega, kõrvaldades maksuõiguslikud erinevused, mis võivad moonutada konkurentsi ja takistada kaubandust (3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 19).

31

Ühine käibemaksusüsteem loodi nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiiviga 67/228/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad (EÜT 1967, 71, lk 1303) ja kuuenda direktiiviga (3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 20).

32

Vastavalt esimese direktiivi 67/227 artiklile 2 seisneb ühise käibemaksusüsteemi põhimõte selles, et kaupade ja teenuste suhtes kohaldatakse kuni jaemüügietapi lõpuni üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi (3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 21).

33

Samas on iga tehingu puhul käibemaks sissenõutav üksnes pärast selle käibemaksu mahaarvamist, mis on vahetult makstud kaupade ja teenuste hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt. Mahaarvamiste mehhanism kehtestati kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 2 selliselt, et maksukohustuslasel on õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata sisendkäibemaks, mis on soetatud kaubalt või teenuselt juba tasutud, ja et maksu kohaldatakse igas etapis ainult lisandunud väärtuse suhtes ja see jääb lõpptulemusena lõpptarbija kanda (vt selle kohta 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 22).

34

Et saavutada eesmärk, et sama tehingu puhul on maksustamise tingimused võrdsed sõltumata liikmesriigist, kus tehing sooritatakse, pidi ühine käibemaksusüsteem teise direktiivi 67/228 põhjenduste kohaselt asendama erinevates liikmesriikides kehtinud kumuleeruvad käibemaksud (3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 23).

35

Sellega seoses lubab kuuenda direktiivi artikkel 33 liikmesriigil säilitada või kehtestada kaubatarnele, teenuste osutamisele või impordile makse, tollimakse ja lõive üksnes siis, kui need ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena (vt selle kohta 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 24).

36

Selleks et hinnata, kas maks, tollimaks või lõiv on käsitatav käibemaksudirektiivi artikli 401 tähenduses kumuleeruva käibemaksuna, tuleb eeskätt uurida, kas selle tagajärjel kahjustatakse ühist käibemaksusüsteemi, takistades kaupade ja teenuste liikumist ja koormates kaubandustehinguid käibemaksuga võrreldaval moel (vt analoogia alusel 11. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus KÖGÁZ jt, C?283/06 ja C?312/06, EU:C:2007:598, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

37

Euroopa Kohus on selle kohta täpsustanud, et igal juhul tuleb kaupade ja teenuste liikumist käibemaksuga võrreldaval moel takistavateks lugeda maksud, tollimaksud ja lõivud, millel on käibemaksu põhitunnused, olgugi et need tunnused ei ole käibemaksu tunnustega igas suhtes identsed (3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

38

Seevastu on leitud, et kuuenda direktiivi artikkel 33 ei välista sellise maksu säilitamist või kehtestamist, millel puudub üks käibemaksu põhitunnustest (3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika). Sama kehtib käibemaksudirektiivi artikli 401 kohta.

39

Kohtupraktikast nähtub, et neid tunnuseid on neli: käibemaksu üldine kohaldamine tehingute suhtes, mille ese on kaubad või teenused; maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai; selle maksu sissenõudmine igas tootmis- ja turustusetapis, kaasa arvatud jaemüügi etapis, olenemata eelnenud tehingute arvust, ning eelnevates etappides makstud summade mahaarvamine maksukohustustase poolt tasumisele kuuluvast käibemaksust selliselt, et maksu kohaldatakse konkreetsetes etapis üksnes selles etapis lisandunud väärtuse suhtes ja et lõplik maksukoormus lasub lõpptulemusena tarbijal (3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punkt 28).

40

Seega tuleb analüüsida, kas sellisel maksul, nagu on põhikohtuasjas käsitletav müügi maks, on niisugused tunnused, kusjuures olgu täpsustatud, et kuigi 5. märtsi 2015. aasta otsuses Statoil Fuel & Retail (C?553/13, EU:C:2015:149) Euroopa Kohus leidis, et see maks oli vastuolus liidu õigusega, puudutab põhikohtuasi selle maksu kooskõla mitte aktsiisi üldise korraga, vaid ühise käibemaksusüsteemiga.

41

Selleks et vältida tagajärgi, mis ei ole kooskõlas ühise käibemaksusüsteemi eesmärgiga, mida on käsitletud käesoleva kohtuotsuse punktides 31–37, tuleb sellise maksu nagu põhikohtuasjas käsitletav müügi maks tunnuseid käibemaksu tunnustega võrrelda seda eesmärki silmas pidades. Selle raames tuleb erilist tähelepanu pöörata nõudele, et kogu aeg oleks tagatud ühise käibemaksusüsteemi neutraalsus (vt selle kohta 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punkt 29).

42

Käesolevas asjas tuleb seoses käibemaksu kolmanda ja neljanda põhitunnusega, see tähendab maksu sissenõudmine igas tootmis? ja turustusetapis ning eelnevates etappides makstud summade mahaarvamise õiguse olemasolu, tõdeda, et nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus ise, ei vasta põhikohtuasjas käsitletav maks nendele tunnustele.

43

See asjaolu on aga piisav, et järeldada, et põhikohtuasjas käsitletav müügitaks ei kuulu käibemaksudirektiivi artiklis 401 kehtestatud keelu kohaldamisalasse, kuna see ei vasta käibemaksu kõigile põhitunnustele (vt analoogia alusel 12. oktoobri 2017. aasta kohtumäärus Palais Kaiserchron, C-549/16, ei avaldata, EU:C:2017:761, punkt 21).

44

Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et selle maksu kohaldamisega saavutatakse sisuliselt sama eesmärk nagu see, mis vastab käibemaksu kolmandale ja neljandale põhitunnusele, kuna lõplik maksukoormus lasub lõpptulemusena tarbijal.

45

Selles küsimuses tuleb toonitada, et nagu nähtub Euroopa Kohtule kättesaadavast toimikust, ei olnud põhikohtuasjas käsitletavat müügitaksu reguleerinud õigusnormides ette nähtud maksumaksja kohustust lisada see maks müügihinna ega näidata tasumisele kuuluva maksu summat ostjale väljastatud arvel eraldi. Jaemüüjad võisid seega maksu lõpptarbijale üle kanda, kuid ei olnud selleks kohustatud, ning nad võisid igal hetkel otsustada võtta müügitaksu kulu enda kanda ning kaupade ja teenuste hinda mitte tõsta.

46

Seega ei ole üldsegi kindel, et põhikohtuasjas käsitletava müügitaksu kulu jääb lõpptulemusena lõpptarbijale kanda, nagu on iseloomulik sellisele tarbimismaksule nagu käibemaks.

47

Euroopa Kohus on juba leidnud, et maks, mis koormab tootmistegevust selliselt, et ei ole kindel, kas selle kannab – sarnaselt sellisele tarbimismaksule nagu käibemaks – lõpptulemusena lõpptarbijale, võib jääda käibemaksudirektiivi artikli 401 kohaldamisalast välja (11. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus KÖGÁZ jt, C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 50).

48

Nimelt kui maksu mahaarvamise mehhanismi kaudu koormab käibemaks üksnes lõpptarbijat ja on igati neutraalne maksukohustuslaste suhtes, kes osalevad tootmis? ja turustusahelas enne lõplikku maksustamisetappi, olenemata sooritatud tehingute arvust, ei ole see nii sellise maksu puhul nagu müügitaks (vt analoogia alusel 11. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus KÖGÁZ jt, C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

49

Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab samuti, et põhikohtuasjas käsitletava maksu kohaldamine kehtiva käibemaksusüsteemi kõrval võib kahjustada ühise käibemaksusüsteemi toimimist ja konkurentsi neutraalsust, mille järgimise vajadusele on viidatud käibemaksudirektiivi põhjendustes 4 ja 7.

50

Käesoleva kohtuotsuse punktides 34–38 esitatud kaalutlusi arvestades ei kahjusta aga selline maks nagu põhikohtuasjas käsitletav müügitaks ühise käibemaksusüsteemi toimimist, kuna see ei koorma kaubandustehinguid käibemaksuga võrreldaval moel.

51

Arvestades ka asjaolu, et põhikohtuasjas käsitletava müügitaksu müügihinnale kohaldamine sõltub müüjatest, kes võivad otsustada maksu kulu ostjale üle kanda või mitte, tuleb märkida, et ainult müüja tegevus saab kindlaks määrata konkurendiga võrreldes erineva maksualase kohtlemise ning selle, et üks osa tarbijatest kannab võrreldes teistega võimalikud hinnaerinevused. Järelikult ei seata ohtu ühise käibemaksusüsteemi neutraalsust, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 41.

52

Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades ilmneb, et sellist maksu nagu põhikohtuasjas käsitletav müügitaks ei saa käsitleda maksuna, mis on käsitletav kumuleeruva käibemaksuna käibemaksudirektiivi artikli 401 tähenduses.

53

Esitatud küsimusele tuleb järelikult vastata, et käibemaksudirektiivi artikliga 401 ei ole vastuolus sellise maksu säilitamine või kehtestamine nagu põhikohtuasjas käsitletav müügitaks.

Kohtukulud

54

Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 401 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus sellise maksu säilitamine või kehtestamine nagu põhikohtuasjas käsitletav müügitaks.

Rosas

Toader

Jaraši?nas

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 7. augustil 2018 Luxembourgis.

Kohtusekretär

A. Calot Escobar

Seitsmenda koja president

A. Rosas

(*1) Kohtumenetluse keel: eesti.