

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

7 augustus 2018 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 401 – Nationale belastingen met het karakter van omzetbelasting – Verbod – Begrip ‚omzetbelasting‘ – Lokale belasting op verkoop – Wezenlijke kenmerken van de btw – Ontbreken”

In zaak C-475/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Riigikohus (hoogste rechter, Estland) bij beslissing van 1 augustus 2017, ingekomen bij het Hof op 8 augustus 2017, in de procedure

**Viking Motors AS,**

**TKM Beauty Eesti OÜ,**

**TKM King AS,**

**Kaubamaja AS,**

**Selver AS**

tegen

**Tallinna linn,**

**Maksu- ja Tolliamet,**

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, C. Toader (rapporteur) en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS en Selver AS, vertegenwoordigd door E. Talur en L. Naaber-Kivisoo, vandeadvokaadid,

- Tallinna linn, vertegenwoordigd door T. Pikamäe, vandeadvokaat,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskait? en K. Toomus als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding van Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS en Selver AS tegen Tallinna linn (gemeente Tallinn, Estland) en tegen de Maksu- ja Tolliamet (belasting- en douanediens, Estland) (hierna: „belastingdienst”) over de teruggaaf van de door die ondernemingen betaalde belasting op verkoop.

## **Toepasselijke bepalingen**

### **Unierecht**

#### *Zesde btw-richtlijn*

3 Artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 (PB 1991, L 376, blz. 1) (hierna: „Zesde richtlijn”), luidt als volgt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen, met name betreffende de algemene regeling voor het voorhanden hebben, het verkeer en de controle van aan accijns onderworpen producten, vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten, mits deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.”

#### *Btw-richtlijn*

4 De overwegingen 4 en 7 van de btw-richtlijn luiden als volgt:

„(4) Het verwezenlijken van de doelstelling een interne markt in te stellen vooronderstelt dat in de lidstaten wetgevingen inzake omzetbelasting worden toegepast die de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Het is derhalve noodzakelijk om door middel van een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand

te brengen die ten doel heeft, de factoren die de mededingingsvoorwaarden op nationaal of op communautair niveau zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk uit te schakelen.

[...]

(7) Het gemeenschappelijke btw-stelsel moet – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.”

5 Artikel 401 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten, mits de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding.”

### Ests recht

6 In de op het hoofdgeding toepasselijke versie verleende de kohalike maksude seadus (wet inzake lokale belastingen) territoriale lichamen het recht om als lokale belasting een belasting op verkoop in te stellen.

7 § 8 van deze wet bepaalde:

„(1) De belasting op verkoop wordt betaald door de individuele ondernemers en de rechtspersonen met een handelsvergunning of een vergunning voor dienstverlening op het grondgebied van de gemeente of de stad. De belasting op verkoop wordt naargelang van de vestiging betaald door de handelaar in de zin van de kaubandustegevuse seadus [(wet inzake handelsactiviteiten)], die is ingeschreven in het handelsregister en actief is op het gebied van de detailhandel, horeca of dienstverlening.

(2) De belasting op verkoop wordt geheven over de waarde, in de verkoopprijs, van de door de belastingplichtige op het grondgebied van de gemeente of stad verkochte goederen of verrichte diensten. Onder verkoopprijs van goederen of van diensten in de zin van deze wet wordt verstaan de belastbare waarde van de omzet [...] als voorzien in de käibemaksuseadus [(wet op de omzetbelasting)], exclusief de belasting op verkoop.

(3) Het tarief van de belasting op verkoop wordt vastgesteld door de gemeente- of stadsraad, maar mag niet meer bedragen dan 1 % van de in de verkoopprijs begrepen waarde van de in lid 2 bedoelde goederen of diensten.

(4) Het belastingtijdvak voor de belasting op verkoop is het kwartaal.

(5) De belastingplichtige is verplicht:

1) de belasting op verkoop over de waarde van de door hem in het gebied van de gemeente of stad verkochte goederen of diensten te berekenen overeenkomstig het in de belastingregeling van de gemeente- of stadsraad vastgelegde tarief;

2) de door de minister van financiën ingestelde omzetaangifte uiterlijk op de twintigste dag

volgens op het kwartaal in te dienen bij de belastingdienst die wordt genoemd in de regeling van de gemeente- of stadsraad;

3) de belasting op verkoop vóór de uiterste datum voor het indienen van de aangifte over te maken aan de begroting van het plaatselijke publiekrechtelijke lichaam.

(6) Het gemeente- of stadsbestuur is bevoegd om overeenkomstig de door de gemeente- of stadsraad vastgelegde voorwaarden en procedures belastingvoordelen en -vrijstellingen voor belasting op verkoop te verlenen.”

8 Bij besluit nr. 45 van 17 december 2009 betreffende de belasting op verkoop in Tallinn (hierna: „besluit nr. 45”), heeft de Tallinna Linnavolikogu (gemeenteraad van Tallinn, Estland) een belasting op verkoop ingesteld in de zin van § 8 van de wet inzake lokale belastingen. Deze belasting trad op 1 januari 2010 in werking en werd toegepast tot 1 januari 2012.

9 Overeenkomstig § 1, lid 2, van besluit nr. 45 werd deze belasting geheven over op of vanuit het grondgebied van de gemeente Tallinn aan een natuurlijke persoon geleverde goederen en voor hem verrichte diensten op het gebied van de detailhandel, horeca en dienstverlening.

10 In § 2 van dat besluit, met als opschrift „Belastingplichtige”, was bepaald:

„Belastingplichtig zijn de handelaars in de zin van de kaubandustegevuse seadus [(wet inzake handelsactiviteiten)] die voldoen aan alle hierna genoemde voorwaarden:

- 1) de handelaar is ingeschreven in het handelsregister;
- 2) de vestiging van de handelaar is volgens de gegevens van het handelsregister gelegen op het grondgebied van de stad Tallinn;
- 3) de handelaar is actief in de detailhandel, horeca of dienstverlening.”

11 Volgens § 4 van dat besluit, met het opschrift „Belastingtarief” bedroeg het belastingtarief voor de belasting op verkoop 1 % van de belastbare waarde van de in § 1, lid 2, daarvan bedoelde goederen en diensten.

12 In § 41 van dat besluit, „Tijdstip waarop de verplichting tot betaling van de belasting ontstaat”, was bepaald:

„(1) De verplichting tot betaling van de belasting ontstaat op de dag waarop de eerste van een van de volgende handelingen plaatsvindt:

- 1) de verzending of terbeschikkingstelling van een goed of de verlening van een dienst aan een afnemer;
- 2) ontvangst van de volledige of gedeeltelijke betaling voor het goed of de dienst.

(2) Ingeval van dienstverrichting in het kader van een duurzame contractverhouding ontstaat de verplichting tot betaling van de belasting in het heffingstijdvak waarin de periode afloopt waarin een rekening is opgesteld of de betaling is overeengekomen voor de dienstverrichting, naargelang van de handeling die het eerste plaatsvindt.

(3) Individuele ondernemers die een systeem van boekhouding op kasbasis gebruiken, kunnen zich voor het ontstaan van de verplichting tot belastingbetaling baseren op de ontvangst van de betaling voor het goed of de dienst.”

13 § 42, lid 1, van besluit nr. 45 luidde als volgt:

„De met de belasting op verkoop te belasten waarde van een goed of een dienst is overeenkomstig § 12, lid 1, van de wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde de verkoopprijs van het goed of de dienst en al hetgeen voor het overige als vergoeding wordt beschouwd (exclusief btw), die respectievelijk dat de verkoper van het goed of de dienstverlener van de ontvanger van het goed, de ontvanger van de dienst of een derde persoon voor het goed of de dienst heeft ontvangen of ontvangt.”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vraag**

14 Daar verzoeksters in het hoofdgeding van mening waren dat zij de bij besluit nr. 45 ingestelde belasting op verkoop onverschuldigd hadden betaald, hebben zij aan de Tallinna Ettevõtlusamet (instantie van Tallinn voor het bedrijfsleven, Estland) rectificerende aangiften gezonden betreffende de laatste drie kwartalen van 2010 en de vier kwartalen van 2011, en verzocht om teruggaaf van de bedragen die reeds waren voldaan uit hoofde van die belasting.

15 In antwoord daarop heeft de instantie van Tallinn voor het bedrijfsleven gesteld dat verzoeksters in het hoofdgeding moesten worden onderworpen aan deze belasting op verkoop en heeft zij bij belastingaanslagen het bedrag van de door elk van hen verschuldigde belasting vastgesteld en hun verzoeken om teruggaaf slechts gedeeltelijk ingewilligd.

16 Verzoeksters in het hoofdgeding hebben zich daarop tot de belastingdienst gewend, die niettemin in wezen heeft bevestigd dat zij de belasting op verkoop verschuldigd waren.

17 Daar zij van mening waren dat de belasting op verkoop in strijd was met artikel 401 van de btw-richtlijn, hebben Viking Motors, TKM Beauty Eesti en TKM King enerzijds en Kaubamaja en Selver anderzijds beroep ingesteld bij de Tallinna Halduskohus (bestuursrechter Tallinn, Estland), in wezen strekkende tot nietigverklaring van de belastingaanslagen en de hen betreffende besluiten van de belastingdienst, alsmede tot veroordeling van die dienst tot teruggaaf van de belasting op verkoop en betaling van rente.

18 Bij vonnis van 31 maart 2015 heeft de Tallinna Halduskohus de beroepen van Viking Motors, TKM Beauty Eesti en TKM King verworpen. De beroepen van Kaubamaja en van Selver zijn door deze rechter bij vonnis van 24 juli 2015 toegewezen, maar enkel voor zover de belasting op verkoop was toegepast op de verkoop van accijnsgoederen.

19 Verzoeksters in het hoofdgeding hebben tegen deze vonnissen hoger beroep ingesteld bij de Tallinna Ringkonnakohus (rechter in tweede aanleg Tallinn, Estland).

20 Bij uitspraken van 9 mei 2016 en 30 juni 2016 heeft die rechter de hoger beroepen verworpen op dezelfde gronden als die van de rechter in eerste aanleg en heeft hij voorts beklemtoond dat de rechtspraak van het Hof niets aan duidelijkheid te wensen laat over het feit dat een in een lidstaat toepasselijke belasting enkel in strijd is met artikel 401 van de btw-richtlijn indien zij alle vier door het Hof geformuleerde wezenlijke kenmerken van de btw vertoont.

21 Verzoeksters in het hoofdgeding hebben cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter, die de twee zaken heeft gevoegd bij beschikking van 10 mei 2017.

22 Volgens de Riigikohus (hoogste rechter, Estland) vertoonde de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting op verkoop weliswaar formeel niet het derde en het vierde wezenlijke kenmerk van btw in de zin van de rechtspraak van het Hof, aangezien die belasting niet in elke fase van het productie- en distributieproces werd geheven en geen recht deed ontstaan om de in een eerdere fase voldane belasting in aftrek te brengen, doch werd met de toepassing van deze belasting op verkoop in wezen hetzelfde doel bereikt als dat wat zou zijn bereikt dankzij het derde en het vierde kenmerk. De belasting op verkoop drukte dus uiteindelijk op de consument.

23 De toepassing van de belasting op verkoop kon volgens de verwijzende rechter tevens afbreuk doen aan de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel doordat die belasting ertoe leidt dat op nationaal niveau op soortgelijke goederen en diensten een verschillende belastingdruk rust. Onder verwijzing naar het arrest van 5 maart 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), waarin het Hof heeft geoordeeld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting op verkoop in strijd was met richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (PB 2009, L 9, blz. 12), voor zover deze werd geheven over de detailverkoop van aan accijns onderworpen vloeibare brandstof, brengt die rechter in herinnering dat de Estse rechterlijke instanties, naar aanleiding van dat arrest, met betrekking tot de belastingheffing op accijnsgoederen de door belastingplichtigen ingestelde beroepen in gedingen over de belasting op verkoop hebben toegewezen.

24 Daarop heeft de Riigikohus de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Dient artikel 401 van [de btw-richtlijn] aldus te worden uitgelegd dat daarmee onverenigbaar is een nationale belasting die algemeen wordt toegepast en evenredig aan de prijs wordt vastgesteld, maar die volgens de toepasselijke voorschriften uitsluitend bij de verkoop van een goed of een dienst aan een consument wordt geheven, waardoor de fiscale last uiteindelijk op de consument drukt, en die de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar brengt en de mededinging vervalst?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

25 Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 401 van de btw-richtlijn in die zin moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de handhaving of de invoering van een lokale belasting op verkoop zoals die welke aan de orde is in het hoofdgeding.

26 In dit verband moet in herinnering worden gebracht dat krachtens artikel 401 van de btw-richtlijn de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel vormen voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten, mits de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding.

27 Op basis van een letterlijke uitlegging van deze bepaling kan, gelet op de negatieve voorwaarde in de uitdrukking „die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten”, worden geconcludeerd dat de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen, rechten en heffingen slechts is toegestaan op voorwaarde dat zij niet kunnen worden gelijkgesteld met een omzetbelasting.

28 Hoewel het begrip „omzetbelasting” noch in artikel 401 van de btw-richtlijn noch in een

andere bepaling daarvan is gedefinieerd, moet worden opgemerkt dat dit artikel, waarvan uitlegging is gevraagd door de verwijzende rechter, in essentie identiek is aan artikel 33 van de Zesde richtlijn.

29 Het Hof heeft, met name in het arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), een uitlegging gegeven van artikel 33 van de Zesde richtlijn, in het bijzonder van het begrip „omzetbelasting” daarin, na deze bepaling in haar wettelijke context te hebben geplaatst en te hebben gewezen op de doelen die met de instelling van een gemeenschappelijk btw-stelsel worden nagestreefd.

30 Aldus heeft het Hof beklemtoond dat blijkens de overwegingen van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301) de harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting de instelling mogelijk dient te maken van een gemeenschappelijke markt waarin een niet-vervalste mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een binnenlandse markt, door het wegwerken van de verschillen in belasting die de mededinging zouden kunnen vervalsen en het handelsverkeer zouden kunnen belemmeren (arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 19).

31 De invoering van een gemeenschappelijk btw-stelsel kreeg haar beslag bij de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303), en bij de Zesde richtlijn (arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 20).

32 Volgens artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227) berust het gemeenschappelijke btw-stelsel op het beginsel dat tot en met de kleinhandelsfase van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond (arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 21).

33 Bij elke transactie is de btw evenwel slechts verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs van de goederen en de diensten rechtstreeks zijn belast. In artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn werd de aftrek aldus geregeld dat de belastingplichtigen de reeds voordien over de goederen of diensten geheven btw in mindering mochten brengen op de door hen verschuldigde btw, zodat in elke fase enkel de toegevoegde waarde wordt belast en de belasting uiteindelijk wordt gedragen door de eindverbruiker (zie in die zin arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 22).

34 Om te bereiken dat eenzelfde verrichting op dezelfde wijze wordt belast ongeacht in welke lidstaat zij plaatsvindt, dienden volgens de considerans van de Tweede richtlijn (67/228) de omzetbelastingen in de verschillende lidstaten te worden vervangen door het gemeenschappelijke btw-stelsel (arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 23).

35 Daartoe liet artikel 33 van de Zesde richtlijn de lidstaten slechts de vrijheid om belastingen, rechten en heffingen op de levering van goederen, op het verrichten van diensten of op importen te handhaven of in te voeren die niet het karakter van omzetbelasting bezaten (zie in die zin arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punt 24).

36 Om uit te maken of een belasting, een recht of een heffing het karakter van omzetbelasting

bezit in de zin van artikel 401 van de btw-richtlijn, moet met name worden nagegaan of die belasting, dat recht of die heffing de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar brengt door het goederen- en dienstenverkeer te belasten en op de handelstransacties te drukken op vergelijkbare wijze als de btw (zie naar analogie arrest van 11 oktober 2007, *KÖGÁZ e.a.*, C?283/06 en C?312/06, EU:C:2007:598, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Het Hof heeft in dit verband gepreciseerd dat in ieder geval moeten worden geacht het goederen- en dienstenverkeer te belasten op vergelijkbare wijze als de btw, belastingen, rechten en heffingen die de wezenlijke kenmerken van de btw bezitten, ook al zijn zij niet in alle onderdelen daaraan identiek (arrest van 3 oktober 2006, *Banca popolare di Cremona*, C?475/03, EU:C:2006:629, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Daarentegen heeft het Hof ook geoordeeld dat artikel 33 van de Zesde richtlijn zich niet verzet tegen de handhaving of de invoering van een belasting die één van de wezenlijke kenmerken van de btw niet bezit (arrest van 3 oktober 2006, *Banca popolare di Cremona*, C?475/03, EU:C:2006:629, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dit geldt ook voor artikel 401 van de btw-richtlijn.

39 Blijkens de rechtspraak zijn er vier van die kenmerken, te weten de belasting is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; de heffing vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging, en de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het productie- en distributieproces voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt (arrest van 3 oktober 2006, *Banca popolare di Cremona*, C?475/03, EU:C:2006:629, punt 28).

40 Derhalve moet worden onderzocht of een belasting als de belasting op verkoop die in het hoofdgeding aan de orde is, dergelijke kenmerken heeft, met dien verstande dat het Hof in het arrest van 5 maart 2015, *Statoil Fuel & Retail* (C?553/13, EU:C:2015:149) heeft geoordeeld dat die belasting in strijd was met het Unierecht, terwijl het hoofdgeding niet betrekking heeft op de verenigbaarheid van die belasting met de algemene accijnsregeling maar op de verenigbaarheid ervan met het gemeenschappelijke btw-stelsel.

41 Teneinde resultaten te vermijden die niet stroken met het doel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, zoals het in de punten 31 tot en met 37 van dit arrest in herinnering is gebracht, moet elke vergelijking van de kenmerken van een belasting, zoals de belasting op verkoop die in het hoofdgeding aan de orde is, moet die van de btw worden verricht in het licht van dat doel. In dat verband moet bijzondere aandacht worden besteed aan het vereiste dat de neutraliteit van het gemeenschappelijke btw-stelsel steeds is gewaarborgd (zie in die zin arrest van 3 oktober 2006, *Banca popolare di Cremona*, C?475/03, EU:C:2006:629, punt 29).

42 Wat de derde en de vierde wezenlijke voorwaarde van de btw betreft, te weten dat de heffing plaatsvindt in elke fase van het productie- en distributieproces en dat er een recht bestaat op aftrek van de in voorgaande fase van dat proces voldane belasting, moet in casu worden vastgesteld dat, zoals de verwijzende rechter zelf erkent, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting deze voorwaarden niet vervult.

43 Deze omstandigheid volstaat om tot de slotsom te kunnen komen dat de belasting op verkoop die in het hoofdgeding aan de orde is, daar zij niet beantwoordt aan alle wezenlijke kenmerken van de btw, bijgevolg niet onder het verbod van artikel 401 van de btw-richtlijn valt (zie naar analogie beschikking van 12 oktober 2017, *Palais Kaiser Kron*, C?549/16, niet gepubliceerd,

EU:C:2017:761, punt 21).

44 De verwijzende rechter merkt evenwel op dat met de toepassing van deze belasting in wezen hetzelfde doel wordt bereikt als dat wat overeenkomt met het derde en het vierde wezenlijke kenmerk van de btw, omdat de last van die belasting uiteindelijk op de consument drukt.

45 In dit verband moet worden beklemtoond dat, zoals blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt, de teksten die de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting op verkoop regelen, de belastingplichtigen niet de verplichting oplegden om het bedrag van deze belasting op te nemen in de verkoopprijs, noch om op de aan de koper verstrekte factuur afzonderlijk het te betalen bedrag van die belasting te vermelden. De afwenteling van de belasting op de eindverbruiker vormde aldus een mogelijkheid en niet een verplichting voor de detailhandelaars, die elk moment ervoor konden kiezen zelf de deze belasting op zich te nemen, zonder de prijzen van de geleverde goederen of de verrichte diensten te verhogen.

46 Er is dus geen enkele zekerheid dat de last van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting op verkoop uiteindelijk op de eindverbruiker werd afgewenteld op een voor een verbruiksbelasting zoals de btw kenmerkende wijze.

47 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat een belasting die op zodanige wijze op productieve activiteiten drukt dat het niet zeker is dat zij, zoals een verbruiksbelasting als de btw, uiteindelijk door de eindverbruiker wordt gedragen, buiten de werkingssfeer van artikel 401 van de btw-richtlijn kan vallen (arrest van 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a., C-283/06 en C-312/06, EU:C:2007:598, punt 50).

48 Terwijl via het mechanisme van btw-aftrek immers enkel de eindverbruiker met btw wordt belast en deze belasting volledig neutraal is ten aanzien van de belastingplichtigen die vóór het stadium van de uiteindelijke belastingheffing in het productie- en distributieproces optreden, ongeacht het aantal transacties, is dat voor een belasting als de belasting op verkoop niet het geval (zie naar analogie arrest van 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a., C-283/06 en C-312/06, EU:C:2007:598, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 De verwijzende rechter meent tevens dat de toepassing van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting naast het toepasselijke btw-stelsel, de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel en de mededingingsneutraliteit, die volgens de overwegingen 4 en 7 van de btw-richtlijn in acht moeten worden genomen, in gevaar kan brengen.

50 Gelet op de overwegingen in de punten 34 tot en met 38 van het onderhavige arrest, kan een belasting als de belasting op verkoop die in het hoofdgeding aan de orde is, geen afbreuk doen aan de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel aangezien zij niet op vergelijkbare wijze als de btw drukt op de handelstransacties.

51 Rekening houdend met het feit dat de toepassing van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting op de verkoopprijs afhangt van de verkopers, die kunnen beslissen om de last van de belasting al dan niet over te hevelen op de koper, moet bovendien worden opgemerkt dat alleen de handelwijze van de verkoper de verschillende fiscale behandeling ervan ten opzichte van een concurrent alsmede eventuele verschillen in de prijzen die een gedeelte van de consumenten in vergelijking met anderen moeten dragen, kan bepalen. Bijgevolg kan de neutraliteit van het gemeenschappelijke btw-stelsel, zoals in herinnering gebracht in punt 41 van dit arrest, niet in gevaar worden gebracht.

52 Gelet op een en ander blijkt dat een belasting als de belasting op verkoop die in het hoofdgeding aan de orde is, niet kan worden beschouwd het karakter van omzetbelasting te

hebben in de zin van artikel 401 van de btw-richtlijn.

53 Bijgevolg dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 401 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen de handhaving of invoering van een belasting als de belasting op verkoop die in het hoofdgeding aan de orde is.

### **Kosten**

54 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen de handhaving of invoering van een belasting als de belasting op verkoop die in het hoofdgeding aan de orde is.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Ests.