

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

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 7 augusti 2018 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 401 – Nationella skatter som kan karakteriseras som omsättningsskatter – Förbud – Begreppet omsättningsskatt – Lokal skatt på försäljning – Grundläggande kännetecken för mervärdesskatt – Föreligger inte”

I mål C-475/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Riigikohus (Högsta domstolen, Estland) genom beslut av den 1 augusti 2017, som inkom till domstolen den 8 augusti 2017, i målet

**Viking Motors AS,**

**TKM Beauty Eesti OÜ,**

**TKM King AS,**

**Kaubamaja AS,**

**Selver AS**

mot

**Tallinna linn,**

**Maksu- ja Tolliamet**

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna C. Toader (referent) och E. Jarašinas,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

- Tallinna linn, genom T. Pikamäe, vandeadvokat,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitis och K. Toomus, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

## **Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 401 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS, och Selver AS, och, å andra sidan, Tallinna linn, (staden Tallinn, Estland) och maksu- ja Tolliamet (Skatte- och tullförvaltningen, Estland) (nedan kallad skattemyndigheten) angående återbetalning av försäljningsskatt som betalats av nämnda bolag.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### **Unionsrätt**

#### *Sjätte direktivet*

3 Artikel 33.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, 1991, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) (nedan kallat sjätte direktivet) har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, särskilt dem som fastställs i gällande allmänna gemenskapsbestämmelser om innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor, får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningskatter, under förutsättning att dessa skatter, tullar eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstater emellan.”

#### *Mervärdesskattedirektivet*

4 I skälen 4 och 7 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”(4) Förverkligandet av målet att skapa en inre marknad förutsätter att det i medlemsstaterna tillämpas en sådan lagstiftning om omsättningskatter som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det är därför nödvändigt att genom ett mervärdesskattesystem åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrیدا

konkurrensvillkoren, på nationell nivå såväl som på gemenskapsnivå.

...

(7) Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är."

5 I artikel 401 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, under förutsättning att uttaget av dessa skatter eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan."

### **Estnisk rätt**

6 I den lydelse som är tillämplig i de nationella målen gav kohalike maksude seadus (lagen om lokala skatter) kommunerna rätt att införa en försäljningsskatt som en lokal skatt.

7 I 8 § i nämnda lag föreskrevs följande:

"(1) Enskilda näringsidkare och juridiska personer som har ett särskilt handelstillstånd eller tillstånd att tillhandahålla tjänster inom kommunen eller staden ska betala skatt på försäljning. Försäljningsskatten ska, på grundval av etableringsorten, betalas av affärsidkarna i den mening som avses i kaubandustegevuse seadus (lagen om affärsverksamhet), vilka har registrerats i handelsregistret och utövar verksamhet inom detaljhandeln, i restaurangbranschen eller i tjänstesektorn.

(2) Försäljningsskatt påförs på värdet av de varor eller tjänster som säljs av en beskattningsbar person inom kommunen eller staden och ingår i priset för dessa. Priset i den mening som avses i denna lag är beskattningsunderlaget för den beskattningsbara omsättningen som fastställs i käibemaksuseadus [(omsättningsskattelagen)] exklusive försäljningsskatt.

(3) Skattesatsen för försäljningsskatten fastställs av kommun- eller stadsfullmäktige. Den får emellertid inte överstiga 1 procent av värdet av de varor och tjänster som avses i punkt 2 ovan, vilka ingår i priset.

(4) Beskattningsperioden för försäljningsskatten ska vara ett kvartal.

(5) Den beskattningsbara personen har följande skyldigheter:

1) Att beräkna försäljningsskatten, som tas ut på värdet av de varor och tjänster som vederbörande sålt i kommunen eller staden med den skattesats som föreskrivs i den skatteförordning som antagits av kommunen eller staden.

2) Att för varje kvartal, senast den 20 i månaden efter det kvartalet, inge den deklARATION för omsättningsskatt som finansministern fastställt med avseende på försäljningsskatt till den skattemyndighet som anges i kommun- eller stadsfullmäktiges förordning.

3) Att betala in försäljningsskatten inom den tidsfrist för inlämnande av deklarationen som fastställts i den lokala myndighetens budget.

(6) Kommun- och stadsförvaltningen har enligt de villkor som kommun- och stadsfullmäktige fastställt rätt att medge undantag och lättnader avseende försäljningsskatter.”

8 Genom förordning nr 45 av den 17 december 2009 om skatt på försäljning i Tallinn (nedan kallad förordning nr 45), införde Tallinna Linnavolikogu (Tallinns stadsfullmäktige, Estland) en skatt på försäljning i den mening som avses i 8 § i lagen om lokala skatter. Denna skatt började tillämpas den 1 januari 2010 och tillämpades till och med den 1 januari 2012.

9 I enlighet med 1 § punkt 2 i förordning nr 45 togs denna skatt ut på varor och tjänster som tillhandahölls en fysisk person i Tallinns stad, eller med utgångspunkt från denna stad, inom detaljhandeln, i restaurangbranschen eller i tjänstesektorn.

10 I 2 § i samma förordning, som hade rubriken ”Beskattningsbar person”, föreskrevs följande:

”Beskattningsbara personer är affärsidkare i den mening som avses i kaubandustegevuse seadus (lagen om affärsverksamhet) som uppfyller samtliga följande villkor:

- 1) Affärsidkaren har registrerats i handelsregistret.
- 2) Affärsidkarens driftsställe är enligt uppgifter i handelsregistret beläget i staden Tallinn.
- 3) Affärsidkaren utövar verksamhet inom detaljhandeln, i restaurangbranschen eller i tjänstesektorn.”

11 I 4 § i förordning nr 45, med rubriken ”skattesats”, fastställdes skattesatsen för försäljningsskatten till 1 procent av det beskattningsbara värdet för de varor och tjänster som avsågs i 1 § punkt 2 i samma förordning.

12 I 41 § i förordning nr 45, med rubriken ”Tidpunkt då skyldigheten att betala skatten uppkommer”, föreskrevs följande:

”(1) Skyldigheten att betala skatt inträder den dag då en av följande händelser äger rum för första gången:

- 1) försändelse eller leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster till en köpare,
- 2) erhållande av hel eller delvis betalning för en vara eller en tjänst.

(2) Om tjänsterna tillhandahålls inom ramen för ett varaktigt avtalsförhållande uppkommer betalningsskyldigheten den beskattningsperiod under vilken en faktura har utfärdats eller en betalning för tjänsterna har överenskommits, utifrån vad som skedde först.

(3) Enskilda företagare som använder kontantmetoden får för uppkomsten av skyldigheten att betala skatten utgå från erhållandet av betalningen för varan eller tjänsten.”

13 I artikel 42 punkt 1 i förordning nr 45 föreskrevs följande:

”Vad gäller försäljningsskatten är det beskattningsbara värdet av en vara eller tjänst försäljningspriset på varor eller tjänster eller annan ersättning (exklusive mervärdesskatt), i enlighet med 12 § punkt 1 i lagen om mervärdesskatt, som säljaren av varorna eller tillhandahållaren av tjänsterna mottar eller mottog från köparen av varorna, en tjänstemottagare

eller en tredje person för varorna eller tjänsterna.”

## **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

14 Klagandena i de nationella målen ansåg att betalningen av den försäljningsskatt som införts genom förordning nr 45 var en felaktig betalning. De ingav därför till Tallinna Ettevõtlusamet (Tallinns företagsbyrå, Estland) korrigerade deklarerationer avseende de tre sista kvartalen år 2010 och samtliga fyra kvartal år 2011, och en ansökan om återbetalning av de belopp som redan hade inbetalats avseende denna skatt.

15 Tallinns företagsbyrå ansåg att klagandena i de nationella målen var skyldiga att betala nämnda försäljningsskatt och fastställde genom beskattningsbeslut den skatt som skulle betalas av var och en av dem. Företagsbyrån biföll endast delvis klagandenas ansökningar om återbetalning.

16 Klagandena i de nationella målen vände sig därefter till skattemyndigheten som dock i huvudsak fastställde att klagandena var skyldiga att betala försäljningsskatten.

17 Eftersom de ansåg att försäljningsskatten stred mot artikel 401 i mervärdesskattedirektivet ingav såväl TVA, Viking Motors, TKM Beauty Eesti och TKM King, som Kaubamaja och Selver, överklaganden till Tallinna Halduskohus (Tallinns förvaltningsdomstol, Estland) vilka i huvudsak syftade till ogiltigförklaring av skattemyndighetens beslut, samt att skattemyndigheten skulle återbetala försäljningsskatten jämte ränta.

18 I dom av den 31 mars 2015 ogillade Tallinna Halduskohus (Tallinns förvaltningsdomstol, Estland) det överklagande som ingetts av Viking Motors, TKM Beauty Eesti och TKM King. Vad gällde överklagandena från Kaubamaja och Selver biföll nämnda domstol deras överklaganden genom dom av den 24 juli 2015, men endast i den mån försäljningsskatten hade tillämpats på försäljning av punktskattepliktiga varor.

19 Klagandena i de nationella målen överklagade dessa domar till Tallinna Ringkonnakohus (Appellationsdomstolen i Tallinn, Estland).

20 Nämnda domstol avslog dessa överklaganden genom domar av den 9 maj 2016 och den 30 juni 2016. Appellationsdomstolen delade förstainstansdomstolens bedömning och underströk vidare att rättspraxis från EU-domstolen var klar vad gällde att en skatt i en medlemsstat strider mot artikel 401 i mervärdesskattedirektivet endast om den motsvarar vart och ett av de fyra grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt som EU-domstolen har slagit fast.

21 Klagandena i de nationella målen överklagade till den hänskjutande domstolen, vilken förenade de båda målen genom beslut av den 10 maj 2017.

22 Riigikohus (Högsta domstolen, Estland) anser att även om försäljningsskatten som är i fråga i de nationella målen formellt sett inte uppvisar de tredje och fjärde kännetecknen för en mervärdesskatt i den mening som avses i domstolens rättspraxis, då den inte tas ut i varje produktions- och distributionsled och den inte ger rätt att dra av den skatt som betalats i föregående led, uppnår tillämpningen av denna försäljningsskatt i huvudsak samma mål som skulle ha uppnåtts tack vare de tredje och fjärde kännetecknen. Skattebördan för nämnda försäljningsskatt bars således i sista hand av konsumenten.

23 Enligt den hänskjutande domstolen skulle tillämpningen av försäljningsskatten även kunna skada det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion, genom att den på nationell nivå leder till att liknande varor och tjänster beskattas olika. Med hänvisning till domstolens dom av den

5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), i vilken domstolen slog fast att den försäljningsskatt som var i fråga i de nationella målen stred mot rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s. 12) i den mån den träffade detaljhandelsförsäljning av punktskattepliktiga flytande drivmedel, har den hänskjutande domstolen påpekat att, till följd av denna dom har de estniska domstolarna, vad gäller beskattning av punktskattepliktiga varor, bifallit överklaganden som ingetts av beskattningsbara personer i mål rörande försäljningsskatt.

24 Mot denna bakgrund beslutade Riigikohus (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 401 i rådets direktiv 2006/112/EG tolkas så, att nämnda bestämmelse utgör hinder mot en nationell skatt som är generellt tillämplig och fastställs proportionellt i förhållande till priset, vilken enligt de tillämpliga bestämmelserna emellertid endast ska tas ut i ledet för försäljning av en vara eller en tjänst till en konsument, vilket innebär att skatten i slutänden bärs av konsumenten, och vilken äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion och snedvrider konkurrensen?”

### **Prövning av tolkningsfrågan**

25 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida unionsrätten ska tolkas så, att den utgör hinder för att behålla eller införa en lokal försäljningsskatt, såsom den som är aktuell i de nationella målen.

26 Det ska härvidlag erinras om att enligt artikel 401 i mervärdesskattedirektivet utgör bestämmelserna i direktivet inte hinder för att en medlemsstat behåller eller inför skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, under förutsättning att uttaget av dessa skatter eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan.

27 Med tanke på det negativa villkoret i uttrycket ”som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter” föranleder en bokstavstolkning av denna bestämmelse slutsatsen att en medlemsstat får behålla eller införa skatter, tullar och avgifter endast om dessa inte är att jämföras med en omsättningsskatt.

28 Även om begreppet omsättningsskatt inte definieras i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet eller i någon annan bestämmelse i direktivet, kan det konstateras att denna artikel, vars tolkning begärs av den hänskjutande domstolen, i huvudsak är identisk med artikel 33 i sjätte direktivet.

29 Domstolen har, bland annat i domen av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), tolkat artikel 33 i sjätte direktivet, och i synnerhet begreppet omsättningsskatt i den artikeln, efter att domstolen satt in denna bestämmelse i dess juridiska sammanhang och erinrat om målen med ett gemensamt system för mervärdesskatt.

30 Domstolen har understrukit att det av skälen i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, 1967, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3), framgår att en harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter bör göra det möjligt att upprätta en gemensam marknad inom vilken det råder sund konkurrens och vars egenskaper liknar dem som råder på en inhemsk marknad, genom att undanröja skillnader i beskattningen som kan snedvrída konkurrensen och försvåra handeln (dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punkt 19).

31 Ett gemensamt system för mervärdesskatt infördes genom rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, 1967, s. 1303) (nedan kallat andra direktivet), och genom sjätte direktivet (dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punkt 20).

32 Det gemensamma systemet för mervärdesskatt vilar enligt artikel 2 i första direktivet 67/227 på principen att det, till och med detaljhandelsledet, på varor och tjänster ska tas ut en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatten tas ut (dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punkt 21).

33 Avdragssystemet har utformats så, att beskattningsbara personer har rätt att dra av den mervärdesskatt som redan tagits ut på varorna i ett tidigare led från den skatt som de är skyldiga att betala. Avdragssystemet ändrades genom artikel 17.2 i sjätte direktivet så att beskattningsbara personer har rätt att från den mervärdesskatt som de ska betala dra av den mervärdesskatt som redan tagits ut på varorna eller tjänsterna och att skatten, i varje skede, endast läggs på mervärdet, och i sista hand bärs av slutkonsumenten (dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punkt 22).

34 För att uppnå målet att det ska råda likabehandling vad avser skattevillkoren för samma transaktion, oavsett i vilken medlemsstat den äger rum, skulle det gemensamma systemet för mervärdesskatt, enligt ordalydelsen i övervägandena till andra direktivet, ersätta de omsättningsskatter som var tillämpliga i medlemsstaterna (dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punkt 23).

35 I enlighet därmed tillät artikel 33 i sjätte direktivet medlemsstaterna att införa eller behålla skatter, tullar eller avgifter på varor, tjänster eller import endast om de inte kunde karakteriseras som omsättningsskatter (dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punkt 24).

36 För att avgöra om en skatt, tull eller avgift kan karakteriseras som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet, ska det särskilt prövas om den äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion, genom att den belastar omsättningen av varor och tjänster och tas ut på affärstransaktioner på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt (se, analogt, dom av den 11 oktober 2007, KÖGÁZ m.fl., C?283/06 och C?312/06, EU:C:2007:598, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

37 Domstolen har härvidlag förtydligat att under alla förhållanden ska åtminstone skatter, tullar och avgifter som uppvisar de väsentliga kännetecknen för mervärdesskatt anses belasta omsättningen av varor och tjänster på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt, även om

de inte i alla delar är identiska med denna (dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

38 Artikel 33 i sjätte direktivet utgör däremot inte hinder för ett bibehållande eller ett införande av en skatt som inte uppvisar något av de väsentliga kännetecknen för mervärdesskatten (dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punkt 27 och där angiven rättspraxis). Detsamma gäller för artikel 401 i mervärdesskattedirektivet.

39 Det framgår av domstolens praxis att nämnda kännetecken är fyra till antalet: mervärdesskatten tas ut generellt på transaktioner avseende varor eller tjänster; den är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster; den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner; den mervärdesskatt som ska betalas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen, vilket innebär att skatten i varje led endast beräknas på det mervärde som tillförts i detta led och att skatten i sista hand bärs av konsumenten (dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punkt 28).

40 Det är därför nödvändigt att undersöka huruvida en sådan skatt som den försäljningsskatt som är i fråga i de nationella målen har dessa kännetecken, och detta trots att domstolen i domen av den 5 mars 2015, Statoil Fuel & Retail (C?553/13, EU:C:2015:149), slog fast att försäljningsskatten stred mot unionsrätten, eftersom de nationella målen inte avser huruvida denna skatt är förenlig med allmänna regler för punktskatt utan huruvida den är förenlig med det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

41 För att undvika resultat som inte överensstämmer med ändamålet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt, såsom det beskrivs i punkterna 31–37 i förevarande dom, ska varje jämförelse mellan kännetecknen för en skatt som den försäljningsskatt som är aktuell i de nationella målen och kännetecknen för mervärdesskatt göras med beaktande av detta ändamål. Särskild uppmärksamhet ska i detta sammanhang fästas vid att kravet på neutralitet i det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställs. (dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punkt 29).

42 Vad beträffar den tredje och den fjärde förutsättningen för mervärdesskatt, nämligen att mervärdesskatt ska tas ut i varje produktions- och distributionsled och förekomsten av en rätt att dra av den skatt som betalats i ett tidigare skede av denna process, konstaterar domstolen att det i förevarande fall är uppenbart att, såsom den hänskjutande domstolen själv medgett, den skatt som är aktuell i de nationella målen inte uppfyller dessa villkor.

43 Denna omständighet är tillräcklig för att dra slutsatsen att den försäljningsskatt som är aktuell i de nationella målen inte omfattas av förbudet i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet, eftersom den inte uppvisar alla de väsentliga kännetecknen för mervärdesskatt (se, analogt, beslut av den 12 oktober 2017, Palais Kaiserchron, C?549/16, ej publicerat, EU:C:2017:761, punkt 21).

44 Den hänskjutande domstolen har dock påpekat att tillämpningen av denna skatt uppnår i huvudsak samma mål som de som motsvarar det tredje och fjärde grundläggande kännetecknet för mervärdesskatt, eftersom den slutliga skattebördan bärs av konsumenten.

45 I detta avseende bör det noteras att, såsom framgår av de handlingar som ingetts till domstolen, lagstiftningen om den försäljningsskatt som är aktuell i de nationella målen inte ålägger beskattningsbara personer skyldigheten att inkludera beloppet för denna skatt i försäljningspriset, och inte heller att på fakturan till köparen separat ange beloppet av den skatt som ska betalas. Övervältring av skatten på konsumenten var således en möjlighet och inte en skyldighet för



återförsäljarna, som när som helst kunde välja att själva bära skatten, utan att höja priset på de varor och tjänster som tillhandahålls.

46 Det är alltså inte säkert att försäljningsskatten slutligen vältrades över på slutkonsumenten på det sätt som är utmärkande för en konsumtionsskatt såsom mervärdesskatten.

47 Domstolen har redan slagit fast att en skatt som tas ut på produktionsverksamhet på ett sätt som innebär att det inte är säkert att den i likhet med en sådan konsumtionsskatt som mervärdesskatten i slutändan bärs av slutkonsumenten kan hamna utanför tillämpningsområdet för artikel 401 i mervärdesskattedirektivet (dom av den 11 oktober 2007, KÖGÁZ m.fl., C?283/06 och C?312/06, EU:C:2007:598, punkt 50).

48 Medan mervärdesskatten, genom avdrag för ingående mervärdesskatt, endast belastar slutkonsumenten och är fullständigt neutral vad gäller de beskattningsbara personer som är inblandade i produktions- och distributionsprocessen i leden före den sista beskattningen, oavsett antalet transaktioner, är detta inte fallet vad gäller en skatt såsom försäljningsskatten (se, analogt, dom av den 11 oktober 2007, KÖGÁZ m.fl., C?283/06 och C?312/06, EU:C:2007:598, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

49 Den hänskjutande domstolen anser även att tillämpningen av den skatt som är aktuell i de nationella målen, vid sidan av det tillämpliga mervärdesskattesystemet, kan ha en skadlig inverkan på det gemensamma mervärdesskattesystemet och den konkurrensneutralitet som ska gälla enligt skälen 4 och 7 i mervärdesskattedirektivet.

50 Mot bakgrund av övervägandena i punkterna 34–38 ovan gäller dock att när en skatt inte tas ut på affärstransaktioner på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt, kan en sådan skatt som den i de nationella målen inte ha en skadlig inverkan på det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

51 Med hänsyn till att inverkan på försäljningspriset av den försäljningsskatt som är aktuell i de nationella målen beror på säljarna, som kan besluta att övervältra eller inte övervältra kostnaden för skatten på köparen, ska det påpekas att endast säljarens agerande kan medföra att dennes skattemässiga behandling skiljer sig jämfört med en konkurrent, och de eventuella prisskillnader som bärs av en del konsumenter jämfört med andra. Neutraliteten i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, som det erinrats om i punkt 43 ovan, äventyras således inte.

52 Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden framgår att en sådan skatt som den försäljningsskatt som är i fråga i de nationella målen inte kan karakteriseras som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet.

53 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande: Artikel 401 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att behålla eller införa en sådan skatt som den försäljningsskatt som är aktuell i de nationella målen.

### **Rättegångskostnader**

54 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i de nationella målen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

**Artikel 401 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att behålla eller införa**

**en sådan skatt som den försäljningsskatt som är aktuell i de nationella målen.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: estniska.