

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

7. august 2018 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 401 – nationale afgifter, der har karakter af omsætningsafgift – forbud – begrebet »omsætningsafgift« – lokal salgsafgift – momsens væsentlige kendetegn – foreligger ikke«

I sag C-475/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Riigikohus (øverste domstol, Estland) ved afgørelse af 1. august 2017, indgået til Domstolen den 8. august 2017, i sagen

**Viking Motors AS,**

**TKM Beauty Eesti OÜ,**

**TKM King AS,**

**Kaubamaja AS,**

**Selver AS**

mod

**Tallinna linn,**

**Maksu- ja Tolliamet,**

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne C. Toader (refererende dommer) og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

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

- Tallinna linn ved vandeadvokaat T. Pikamäe
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskait? og K. Toomus, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

## **Dom**

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 401 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347 s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS og Selver AS og på den anden side Tallinna linn (Tallinn by, Estland) og Maksu- ja Tolliamet (told- og skattemyndighed, Estland) (herefter »skattemyndigheden«) vedrørende tilbagebetaling af den salgsafgift, som de nævnte selskaber har betalt.

## **Retsforskrifter**

### **EU-retten**

#### *Sjette direktiv*

3 Artikel 33, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977 L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 (EFT 1991 L 376, s. 1) (herefter »sjette direktiv«), bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser, navnlig sådanne, der er fastsat i gældende fællesskabsbestemmelser om den generelle ordning for besiddelse af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer, er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler, afgifter på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, dog forudsat at disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

#### *Momsdirektivet*

4 Følgende fremgår af fjerde og syvende betragtning til momsdirektivet:

»(4) Det er en forudsætning for virkeliggørelsen af målet om indførelse af et indre marked, at der i medlemsstaterne findes lovgivning om omsætningsafgifter, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Det er derfor nødvendigt at gennemføre en harmonisering af lovgivningen om omsætningsafgift ved hjælp af et system med afgift på merværdien, i det følgende benævnt moms, for i videst muligt omfang at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene både på det nationale plan og på fællesskabsplan.

[...]

(7) Det fælles momssystem bør, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde.«

5 Momsdirektivets artikel 401 fastsætter:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler og på spil og væddemål, punktafgifter, registreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, forudsat at opkrævningen af disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

## **Estisk ret**

6 I den udgave, der var gældende på tidspunktet for tvisten i hovedsagen, gav kohalike maksude seadus (lov om lokale skatter og afgifter) lokale og regionale myndigheder ret til at indføre en salgsafgift som en lokal afgift.

7 Lovens § 8 bestemte følgende:

»1. Salgsafgift betales af individuelle erhvervsdrivende og juridiske personer, som har handelstilladelse eller tilladelse til at levere ydelser i kommunen eller byen. På grundlag af det faste forretningssted betales salgsafgiften af handlende som omhandlet i kaubandustegevuse seadus [(lov om handelsvirksomhed)], som er registreret i virksomhedsregistret, og som driver virksomhed inden for detailhandel, restaurationsvirksomhed eller levering af ydelser.

2. Salgsafgift opkræves af værdien af salgsprisen af de varer eller ydelser, som sælges eller leveres af de afgiftspligtige i kommunen eller byen. Ved salgspris forstås i denne lov den afgiftspligtige værdi af omsætningen [...]uden salgsafgift i henhold til käibemaksuseadus [(omsætningsafgiftsloven)].

3. Kommunal- eller byrådet fastsætter satsen for salgsafgiften, der ikke kan overstige 1% af salgsværdien af de i stk. 2 nævnte varer og ydelser.

4. Afgiftsperioden for salgsafgift er et kvartal.

5. Den afgiftspligtige har pligt til:

1) at beregne salgsafgift af værdien af de varer og ydelser, som den pågældende sælger eller leverer i kommunen eller byen, med den sats, som kommunal- eller byrådet har fastsat i afgiftsbekendtgørelsen

2) kvartalsvis at indgive den af finansministeren foreskrevne omsætningsangivelse vedrørende salgsafgift senest den 20. i den følgende måned til den i den kommunale bekendtgørelse anførte afgiftsmyndighed

3) at betale salgsafgift senest ved udløbet af fristen for indgivelse af angivelsen til den lokale budgetmyndighed.

6. Kommunalforvaltningen er bemyndiget til i overensstemmelse med de af kommunal- eller byrådet fastsatte betingelser og procedurer at indrømme lempelser eller fritagelser for salgsafgiften.«

8 Ved bekendtgørelse nr. 45 af 17. december 2009 om salgsafgift i Tallinn (herefter »bekendtgørelse nr. 45«) har Tallinna Linnavolikogu (byrådet i Tallinn, Estland) indført en salgsafgift i henhold til § 8 i lov om lokale skatter og afgifter. Denne afgift trådte i kraft den 1. januar 2010 og blev anvendt indtil den 1. januar 2012.

9 I overensstemmelse med § 1, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 45 blev denne afgift opkrævet på varer og tjenester leveret til enhver fysisk person i eller fra Tallinn inden for detailhandel, restaurationsvirksomhed eller levering af tjenesteydelser.

10 Bekendtgørelsens § 2 med overskriften »Afgiftspligtige personer« bestemte:

»Afgiftspligten påhviler handlende som omhandlet i kaubandustegevuse seadus [(lov om handelsvirksomhed)], der opfylder følgende betingelser:

1) Den handlende er opført i virksomhedsregistret.

2) Den handlendes forretningssted er ifølge oplysningerne i virksomhedsregistret beliggende i Tallinn.

3) Den handlende driver virksomhed inden for detailhandel, restaurationsvirksomhed eller levering af ydelser.«

11 I henhold til nævnte bekendtgørelses § 4 med overskriften »Afgiftssats« udgør satsen for salgsafgiften 1% af den afgiftspligtige værdi af de varer og tjenesteydelser, der var omhandlet i dennes § 1, stk. 2.

12 Følgende fremgik af den samme bekendtgørelses § 41 med overskriften »Afgiftspligtens indtræden«:

»1. Afgiftspligten indtræder den dag, hvor den første af følgende handlinger finder sted:

1) Varen afsendes til køberen eller stilles til rådighed for køberen, eller ydelsen leveres.

2) Hele eller en del af betalingen for varen eller ydelsen modtages.

2. I tilfælde af levering af ydelser inden for rammerne af et varigt kontraktforhold opstår afgiftspligten i løbet af den afgiftsperiode, hvor perioden, i hvilken en faktura er blevet udstedt eller en betaling aftalt for leveringen af ydelser, udløber, under hensyn til den først foretagne transaktion.

3. De individuelle erhvervsdrivende, som anvender et kasseregnskabssystem, kan med henblik på afgiftspligtens indtræden lægge modtagelsen af betalingen for varen eller ydelsen til grund.«

13 § 42, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 45 fastsatte:

»Den salgsafgiftspligtige værdi af en vare eller en ydelse omfatter i henhold til momslovens § 12, stk. 1, varens eller ydelsens salgspris og ethvert andet vederlag (uden moms), som den, der afhænder varen eller leverer ydelsen, har modtaget eller modtager for varen eller ydelsen fra den, der erhverver varen eller modtager ydelsen, eller fra tredjemand.«

### **Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

14 Da sagsøgerne i hovedsagen er af den opfattelse, at de uberettiget har betalt salgsafgiften indført ved bekendtgørelse nr. 45, har de fremsendt berigtigede angivelser for de tre sidste kvartaler af 2010 og de fire kvartaler i 2011 samt anmodninger om tilbagebetaling af allerede betalte beløb af denne afgift til Tallinna Ettevõtlusamet (handelskontoret i Tallinn, Estland).

15 Som svar fandt handelskontoret i Tallinn, at sagsøgerne i hovedsagen havde pligt til at betale den nævnte salgsafgift, og fastsatte ved afgiftsansættelser størrelsen af denne afgift, som hver af dem skulle betale, hvilket kun delvist imødekom deres anmodninger om tilbagebetaling.

16 Sagsøgerne i hovedsagen indbragte derefter sagen for skattemyndigheden, som dog i det væsentlige bekræftede, at sagsøgerne i hovedsagen var betalingspligtige for salgsafgiften.

17 Da sagsøgerne i hovedsagen navnlig er af den opfattelse, at salgsafgiften er i strid med momsdirektivets artikel 401, anlagde først Viking Motors, TKM Beauty Eesti og TKM King og dernæst Kaubamaja og Selver søgsmål ved Tallinna Halduskohus (forvaltningsdomstolen i Tallinn, Estland) i det væsentlige med påstand om annulation af afgiftsansættelserne og skattemyndighedens afgørelser herom, samt sidstnævntes idømmelse af tilbagebetaling af salgsafgiften og betaling af renter.

18 Ved dom af 31. marts 2015 forkastede Tallinna Halduskohus (forvaltningsdomstolen i Tallinn) det af Viking Motors, TKM Beauty Eesti og TKM King anlagte søgsmål. Hvad angår søgsmålet anlagt af Kaubamaja og Selver gav retten ved dom af 24. juli 2015 disse sagsøgere medhold, men kun i det omfang salgsafgiften var blevet anvendt på salg af punktafgiftspligtige varer.

19 Sagsøgerne i hovedsagen iværksatte appel af disse domme ved Tallinna Ringkonnakohus (appeldomstolen i Tallinn, Estland)

20 Ved domme af 9. maj 2016 og 30. juni 2016 forkastede denne ret appellerne og anførte præmisserne fra retten i første instans, idet den desuden fremhævede, at Domstolens praksis ikke manglede klarhed vedrørende det forhold, at en salgsafgift gældende i en medlemsstat ikke er i strid med momsdirektivets artikel 401, hvis den er i overensstemmelse med alle fire af momsens væsentlige kendetegn udledt af Domstolen.

21 Sagsøgerne i hovedsagen har iværksat kassationsanket ved den forelæggende ret, som ved kendelse af 10. maj 2017 har forenet de to sager.

22 Riigikohus (øverste domstol, Estland) er af den opfattelse, at selv om den i hovedsagen omhandlede salgsafgift i formel henseende ikke udviste momsens tredje og fjerde kendetegn i henhold til Domstolens praksis, da den ikke opkræves i hvert led af produktions- og distributionskæden og ikke giver ret til fradrag af afgift betalt i et tidligere led, opfylder anvendelsen af denne afgift i det væsentlige det samme mål som det, der ville være opnået gennem det tredje og det fjerde kendetegn. Afgiftsbyrden for den nævnte afgift hvilede således i sidste ende på forbrugeren.

23 Anvendelsen af salgsafgiften kunne ifølge den forelæggende ret ligeledes undergrave det fælles momssystemets funktion og medføre, at tilsvarende varer og ydelser på nationalt plan pålægges en forskellig afgiftsbyrde. Med henvisning til dom af 5. marts 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), hvor Domstolen fastslog, at salgsafgiften i hovedsagen var i strid med Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12) i det omfang, den blev pålagt detailhandel med punktafgiftspligtigt flydende brændstof, har den forelæggende ret bemærket, at de estiske retter efter afsigelsen af den nævnte dom for så vidt angår beskatning af punktafgiftspligtige varer har givet medhold i sager anlagt af afgiftspligtige personer i tvister om salgsafgiften.

24 Riigikohus (øverste domstol) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [momsdirektivets] artikel 401 [...] fortolkes således, at den er til hinder for en national afgift, som anvendes generelt og fastsættes proportionalt med prisen, men som ifølge de relevante bestemmelser kun opkræves, når der sælges en vare eller en ydelse til en forbruger, således at den endelige afgiftsbyrde i sidste instans påhviler forbrugeren, og som bringer det fælles momssystemets funktion i fare og fordrejer konkurrencen?«

### **Om det præjudicielle spørgsmål**

25 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 401 skal fortolkes således, at den er til hinder for opretholdelsen eller indførelsen af en lokal salgsafgift som den i hovedsagen omhandlede.

26 I denne forbindelse skal det bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 401 er bestemmelserne deri ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler og på spil og væddemål, punktafgifter, registreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, forudsat at opkrævningen af disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

27 Henset til den negative betingelse, der er indeholdt i udtrykket »der ikke har karakter af omsætningsafgift«, gør en ordlydsfortolkning af denne bestemmelse det muligt at konkludere, at en medlemsstats opretholdelse eller indførsel af skatter og afgifter kun er tilladt på betingelse af, at disse ikke kan sidestilles med en omsætningsafgift.

28 Selv om begrebet »omsætningsafgift« hverken er defineret i momsdirektivets artikel 401 eller nogen anden bestemmelse deri, skal det bemærkes, at den artikel, som den forelæggende ret ønsker en fortolkning af, i det væsentlige svarer til sjette direktivs artikel 33.

29 Domstolen har imidlertid bl.a. i dom af 3. oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), fortolket sjette direktivs artikel 33, særligt begrebet »omsætningsafgift«,

som fremgår deraf, efter at have placeret denne bestemmelse i sin lovgivningsmæssige sammenhæng og mindet om de mål, som forfølges med indførelsen af et fælles momssystem.

30 Domstolen har således fremhævet, at det allerede fremgår af betragtningerne til Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), at harmoniseringen af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal gøre det muligt, ved at fjerne forskelle i beskatningen, der kan fordreje konkurrencen og hindre samhandelen, at etablere et fælles marked, hvor der hersker lige konkurrence, og som har de kendetegn, der svarer til kendetegnene ved et internt marked (dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 19).

31 Der blev gennemført et fælles momssystem ved Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14), og ved sjette direktiv (dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 20).

32 Det fælles momssystem bygger i henhold til artikel 2 i første direktiv 67/227 på det princip, at der på goder og tjenesteydelser til og med detailhandelsleddet skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtigt proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet (dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 21).

33 Dog skal der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der direkte er blevet pålagt priserne på de forskellige elementer, der indgår i prisdannelsen for varer og tjenesteydelser. Fradragsmekanismen er ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 2, udformet således, at afgiftspligtige personer kan fradrage den moms, der er blevet pålagt goderne eller tjenesteydelserne i det foregående omsætningsled, i den moms, de skal betale, og således at afgiften ved enhver omsætning kun svares af merværdien og i sidste instans bæres af den endelige forbruger (jf. i denne retning dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 22).

34 I henhold til betragtningerne til andet direktiv 67/228 skal målsætningen om lige afgiftsvilkår for samme transaktion, uanset i hvilken medlemsstat den finder sted, nås ved at indføre et fælles momssystem i stedet for de omsætningsafgifter, der gælder i de forskellige medlemsstater (dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 23).

35 I overensstemmelse hermed fulgte det af sjette direktivs artikel 33, at en medlemsstat kun måtte opretholde eller indføre skatter og afgifter på levering af goder, tjenesteydelser eller indførsler, såfremt de ikke havde karakter af omsætningsafgift (jf. i denne retning dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 24).

36 Ved afgørelsen af, om en skat eller afgift har karakter af omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 401, må det navnlig undersøges, om den bringer det fælles momssystems funktion i fare, fordi den pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser og rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms (jf. analogt dom af 11.10.2007, KÖGÁZ m.fl., C-283/06 og C-312/06, EU:C:2007:598, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

37 Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at skatter og afgifter, der har momsens væsentligste kendetegn, under alle omstændigheder må anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms, selv om de ikke i alle henseender svarer til momsen (dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 26).

og den deri nævnte retspraksis).

38 Det er derimod blevet fastslået, at sjette direktivs artikel 33 ikke er til hinder for at opretholde eller indføre en afgift, som savner et af momsens væsentligste kendetegn (dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis). Det samme gør sig gældende for momsdirektivets artikel 401.

39 Det fremgår af retspraksis, at der er fire sådanne kendetegn, nemlig at moms generelt anvendes på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser, den er proportional med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer, den opkræves i hvert led af produktions- og distributionskæden, herunder i detailhandelsleddet, uanset antallet af tidligere transaktioner, og en afgiftspligtig kan fra den moms, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående led, således at afgiften i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at den nævnte afgift i sidste instans bæres af forbrugeren (dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 28).

40 Det skal derfor undersøges, om en afgift som den i hovedsagen omhandlede salgsafgift har de samme kendetegn, idet det præciseres, at selv om Domstolen i dom af 5. marts 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), fastslog, at sidstnævnte var i strid med EU-retten, vedrører hovedsagen ikke spørgsmålet om, hvorvidt denne afgift er i overensstemmelse med den generelle ordning for punktafgifter, men med det fælles momssystem.

41 Med henblik på at undgå resultater, som ikke stemmer overens med det mål, som forfølges med det fælles momssystem, som anført i nærværende doms præmis 31-37, skal enhver sammenligning af kendetegnene ved en afgift som den i hovedsagen omhandlede salgsafgift med momsens kendetegn foretages i lyset af dette mål. I denne forbindelse skal der lægges særlig vægt på kravet om, at det til enhver tid skal sikres, at det fælles momssystem er neutralt (jf. i denne retning dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 29).

42 I det foreliggende tilfælde skal det for så vidt angår det tredje og det fjerde af momsens væsentlige kendetegn, dvs. opkrævningen af afgiften i hvert led af produktions- og distributionskæden og retten til fradrag af moms betalt i foregående led, fastslås, at den i hovedsagen omhandlede afgift, som anerkendt af den forelæggende ret selv, ikke opfylder disse betingelser.

43 Denne omstændighed er imidlertid tilstrækkelig til at konkludere, at den i hovedsagen omhandlede salgsafgift, eftersom den ikke opfylder alle momsens væsentlige kendetegn, derfor falder uden for det i momsdirektivets artikel 401 fastsatte forbud (jf. analogt kendelse af 12.10.2017, Palais Kaiserchron, C-549/16, ikke trykt i Sml., EU:C:2017:761, præmis 21).

44 Den forelæggende ret har dog gjort opmærksom på, at anvendelsen af denne afgift i det væsentlige realiserer det samme mål som det, der svarer til det tredje og det fjerde af momsens væsentlige kendetegn, da den nævnte afgift i sidste instans bæres af forbrugeren.

45 I denne forbindelse skal det fremhæves, at lovgivningen vedrørende den i hovedsagen omhandlede salgsafgift, således som det fremgår af de sagsakter, der er til rådighed for Domstolen, hverken pålægger afgiftspligtige personer en pligt til at tilføje denne afgift til salgsprisen eller til separat at angive det afgiftsbeløb, der skal betales, på fakturaen til køberen. Overvæltningen af den nævnte afgift på den endelige forbruger er således en mulighed og ikke en pligt for forhandlerne, som på ethvert tidspunkt kunne vælge at bære afgiftsbyrden selv uden at øge prisen på de leverede varer og tjenester.



46 Der er derfor ingen sikkerhed for, at opkrævningen af den i hovedsagen omhandlede salgsafgift i sidste instans var overvæltet på den endelige forbruger, således som det er kendetegnende for en forbrugsafgift som moms.

47 Domstolen har allerede fastslået, at en afgift, som pålægges indtægtsgivende virksomhed på en sådan måde, at det ikke er sikkert, at den, ligesom en forbrugsafgift som moms, i sidste instans bæres af den endelige forbruger, falder uden for anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 401 (dom af 11.10.2007, KÖGÁZ m.fl., C-283/06 og C-312/06, EU:C:2007:598, præmis 50).

48 Hvor momsen i kraft af fradragsmekanismen udelukkende påhviler den endelige forbruger og er fuldstændig neutral i forhold til de afgiftspligtige personer, der deltager i produktions- og distributionskæden forud for den endelige afgiftspålæggelse, uanset antallet af tidligere transaktioner, er dette nemlig ikke tilfældet for så vidt angår en afgift som salgsafgiften (jf. analogt dom af 11.10.2007, KÖGÁZ m.fl., C-283/06 og C-312/06, EU:C:2007:598, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

49 Den forelæggende ret er ligeledes af den opfattelse, at anvendelsen af den i hovedsagen omhandlede afgift samtidig med det gældende momssystem kan undergrave det fælles momssystems funktion og den konkurrencemæssige neutralitet, hvis nødvendige overholdelse der er henvist til i fjerde og syvende betragtning til momsdirektivet.

50 Under hensyn til de i nærværende doms præmis 34-38 anførte betragtninger undergraver en afgift som den i hovedsagen omhandlede salgsafgift imidlertid ikke det fælles momssystems funktion, så længe den ikke rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms.

51 I betragtning af, at anvendelsen på salgsprisen af den i hovedsagen omhandlede afgift afhænger af forhandlerne, som kan beslutte, hvorvidt opkrævningen af salgsafgiften skal overføres til køberen eller ej, skal det i øvrigt bemærkes, at det alene er forhandlerens adfærd, som afgør, om den pågældende undergives en forskellig afgiftsmæssig behandling sammenlignet med en konkurrent, samt de eventuelle prisforskelle, der bæres af nogle af forbrugerne sammenlignet med andre. Som følge heraf kan det fælles momssystems neutralitet, som det er anført i denne doms præmis 41, ikke være truet.

52 Henset til samtlige ovenstående betragtninger fremgår det, at en afgift som den i hovedsagen omhandlede salgsafgift ikke kan anses for at have karakter af omsætningsafgift i henhold til momsdirektivets artikel 401.

53 Det forelagte spørgsmål skal som følge heraf besvares med, at momsdirektivets artikel 401 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for opretholdelsen eller indførelsen af en afgift som den i hovedsagen omhandlede salgsafgift.

### **Sagsomkostninger**

54 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

**Artikel 401 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for opretholdelsen**

**eller indførelsen af en afgift som den i hovedsagen omhandlede salgsafgift.**

Underskrifter

\* Processprog: estisk.