



Datum van inontvangstneming : 19/09/2017

**Zaak C-475/17**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

8 augustus 2017

**Verwijzende rechter:**

Riigikohus (Estland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

1 augustus 2017

**Verzoeksters tot cassatie:**

AS Viking Motors

OÜ TKM Beauty Eesti

AS TKM King

Kaubamaja AS

Selver AS

**Verweerders in cassatie:**

Tallinna linn (Tallinna Ettevõtlusamet) (stad Tallinn, instantie voor het bedrijfsleven)

Maksu- ja Tolliamet (belasting- en douanekantoor)

---

RIIGIKOHUS (hooggerechtshof, Estland)

HALDUSKOLLEGIUM (kamer voor bestuursrechtelijke zaken)

**BESLISSING**

**Aanduiding van de zaak:** vorderingen van AS Viking Motors, OÜ TKM Beauty Eesti, AS TKM King, Kaubamaja AS en Selver AS tot nietigverklaring van de belastingaanslagen van Tallinna Ettevõtlusamet (instantie van Tallinn voor het

bedrijfsleven) alsmede van de aanslagen van Maksu- ja Tolliamet (belasting- en douanekantoor) en tot de verplichting te voldoen aan de vorderingen tot terugbetaling van teveel betaalde belasting op verkoop en tot betaling van rente.

## **DICTUM**

**Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:**

**Dient artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad 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?**

## **FEITEN EN PROCESVERLOOP**

- 1 Verzoeksters tot cassatie hebben bij de Tallinna Ettevõtlusamet (TEA) gecorrigeerde aangiften inzake belasting op verkoop alsmede vorderingen tot terugbetaling van teveel betaalde belasting op verkoop ingediend en bij de Maksu- ja Tolliamet (MTA) aanvragen tot toewijzing van de vorderingen tot terugbetaling van belasting op verkoop.
- 2 De TEA en de MTA hebben deze vorderingen en aanvragen bij verschillende, in de periode van maart tot en met september 2014 vastgestelde (belasting-)aanslagen slechts deels toegewezen.
- 3 Verzoeksters tot cassatie hebben bij de Tallinna Halduskohus (bestuursrechter Tallinn) nietigverklaring gevorderd van de belastingaanslagen van de TEA alsmede van de aanslagen van de MTA en gevorderd dat deze instanties verplicht werden te voldoen aan de vorderingen tot terugbetaling van teveel betaalde belasting op verkoop.
- 4 Ter motivering van de bij de Halduskohus ingestelde vorderingen hebben verzoeksters tot cassatie hoofdzakelijk aangevoerd dat de bij besluit nr. 45 van de Tallinna Linnavolikogu (gemeenteraad Tallinn) van 17 december 2009 (hierna: belastingbesluit) ingevoerde belasting op verkoop in strijd is met het verbod dat voortvloeit uit 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”) om belastingen in te voeren of te handhaven die kunnen worden aangemerkt als over de omzet berekende belastingen. De belasting op verkoop bezit zeker drie van de vier door het Hof van Justitie gedefinieerde wezenlijke kenmerken van de btw. Voor een inbreuk op artikel 401 van de btw-richtlijn hoeft de belasting op verkoop

niet alle wezenlijke kenmerken van de btw te vertonen. Met de belasting op verkoop zouden handelstransacties op een met de btw vergelijkbare wijze worden belast. In de arresten van het Hof van Justitie werd herhaaldelijk het standpunt verkondigd dat in ieder geval een belasting die de wezenlijke kenmerken van de btw vertoont, als strijdig met artikel 401 van de btw-richtlijn moet worden beschouwd. Dit moet volgens verzoeksters tot cassatie aldus worden opgevat dat ook belastingen die deze wezenlijke kenmerken niet hebben, in strijd kunnen zijn met artikel 401 van de btw-richtlijn.

- 5 Bovendien leidt de belasting op verkoop tot een vervalsing van de mededingingsvoorwaarden en gaat het juist om een belasting die volgens de btw-richtlijn moet worden afgeschaft. Indien het de belastingplichtige om redenen die losstaan van hem, niet is toegestaan om de belasting op verkoop af te trekken, die over goederen en diensten is betaald welke zijn gekocht met het oog op een aan de belasting op verkoop onderworpen transactie, leidt dit tot een cumulatie van de belasting op verkoop en tot een ongunstigere mededingingssituatie ten opzichte van personen die voor een aan de belasting op verkoop onderworpen transactie geen aan de belasting op verkoop onderworpen goederen en diensten hebben gekocht. De goederenmarkt voor de door verzoeksters tot cassatie aangeboden goederen en diensten is Estland in zijn geheel, en op deze markt moet een uniforme mededinging gewaarborgd zijn.
- 6 Bij uitspraak van 31 maart 2015 wees de Tallinna Halduskohus de vorderingen van AS Viking Motors, OÜ TKM Beauty Eesti en AS TKM King af.
- 7 Naar de opvatting van de Halduskohus is de verwijzing van verzoeksters tot cassatie naar de overwegingen 4 en 7 van de btw-richtlijn in casu niet relevant, aangezien deze bepalingen geen zelfstandige regeling vormen. Met artikel 401 van de btw-richtlijn wordt volgens deze rechter beoogd de lidstaten te verbieden belastingen en andere heffingen in te voeren die het krachtens de richtlijn in het leven geroepen gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar brengen. In het arrest van 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a. (gevoegde zaken C-283/06 en C-312/06, EU:C:2007:598) heeft het Hof van Justitie met betrekking tot zijn eerdere rechtspraak verduidelijkt dat voor de beoordeling of een belasting dient te worden geacht een verboden belasting te zijn, met name moet worden nagegaan of die belasting de werking van het gemeenschappelijk btw-stelsel in gevaar brengt door het goederen- en dienstenverkeer te belasten en op de handelstransacties te drukken op vergelijkbare wijze als de btw. Tegelijkertijd heeft het Hof van Justitie gepreciseerd dat belastingen in ieder geval moeten worden geacht het goederen- en dienstenverkeer te belasten op vergelijkbare wijze als de btw, indien zij de vier wezenlijke kenmerken van de btw vertonen: a) de btw is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten, b) het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt, c) de heffing van deze belasting vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de detailhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging, d) de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het productie- en distributieproces voldane bedragen op de

verschuldigde btw in mindering brengen, zodat deze belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en deze last uiteindelijk op de consument drukt.

- 8 Een door een lidstaat ingevoerde belasting is naar de opvatting van de Halduskohus onverenigbaar met artikel 401 van de btw-richtlijn en derhalve verboden, als is voldaan aan alle boven genoemde voorwaarden. In het arrest van 17 september 1997, Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, EU:C:1997:416), heeft het Hof van Justitie de boven aangehaalde wezenlijke kenmerken van de btw verduidelijkt (in punt 14) en uitdrukkelijk verklaard (in punt 19) dat de in de concrete uitspraak behandelde belasting één van deze wezenlijke kenmerken niet vertoonde en dat om die reden niet meer hoefde te worden onderzocht of deze één van de andere kenmerken vertoonde.
- 9 De Halduskohus heeft toegelicht dat de belasting op verkoop niet in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de detailhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging, werd geheven en dat deze belasting derhalve het derde wezenlijke kenmerk van de btw niet vertoont. Belast werd alleen de verkoop aan de eindverbruikers, waarbij het gaat om natuurlijke personen. In het geval van de belasting op verkoop dient erop te worden gelet dat met hetzelfde goed verrichte transacties tussen ondernemers in beginsel niet worden belast.
- 10 Met de belasting op verkoop wordt niet in elke fase van het productie- en distributieproces alleen de in de betreffende fase gerealiseerde toegevoegde waarde belast, reden waarom de belasting op verkoop ook het vierde wezenlijke kenmerk van de btw niet vertoont. De belasting werd berekend over de verkoopprijs in zijn geheel, ongeacht of in de belaste fase van de verkoop überhaupt een toegevoegde waarde is gerealiseerd of niet. Om die reden was de belasting op verkoop niet in strijd met de btw-richtlijn. De bestaande rechtspraak van het Hof van Justitie is toereikend voor de uitlegging van artikel 401 van de btw-richtlijn, waardoor het niet noodzakelijk is om een prejudiciële beslissing te verzoeken, aldus de Halduskohus.
- 11 De Tallinna Halduskohus heeft de vorderingen van Kaubamaja AS en Selver AS bij uitspraak van 24 juli 2015 deels toegewezen. De Halduskohus heeft § 1, lid 2, van het belastingbesluit dus buiten toepassing gelaten, voor zover daarmee een heffing van de belasting op verkoop op de verkoop van accijnsgoederen werd beoogd, en heeft de belastingaanslagen van de TEA nietig verklaard voor zover daarmee voor Kaubamaja AS en voor Selver AS belasting op verkoop op grond van de verkoop van accijnsgoederen was vastgesteld en de vorderingen tot restitutie waren afgewezen voor zover deze betrekking hadden op de belasting op verkoop over de verkoop van accijnsgoederen. Voor het overige werden de vorderingen afgewezen; in zoverre komen de overwegingen van de uitspraak van de Halduskohus overeen met de overwegingen van de uitspraak van 31 maart 2015.

- 12 AS Viking Motors, OÜ TKM Beauty Eesti en AS TKM King hebben ieder afzonderlijk hoger beroep ingesteld bij de Tallinna Ringkonnakohus (regionale rechter Tallinn) en gevorderd de uitspraak van de Halduskohus van 31 maart 2015 te vernietigen en een nieuw vonnis te wijzen waarbij de vorderingen worden toegewezen.
- 13 Kaubamaja AS en Selver AS hebben bij dezelfde rechter hoger beroep ingesteld en gevorderd de uitspraak van de Halduskohus van 24 juli 2015 te vernietigen en een nieuw vonnis te wijzen waarbij de vorderingen worden toegewezen.
- 14 Verzoeksters in hoger beroep hebben gevorderd dat de Ringkonnakohus het Hof van Justitie verzoekt om een prejudiciële beslissing over de vraag of de belasting op verkoop verenigbaar is met artikel 401 van de btw-richtlijn.
- 15 De Tallinna Ringkonnakohus heeft de verschillende hoger beroepen bij arresten van 9 mei 2016 en 30 juni 2016 verworpen. In beide zaken heeft het de overwegingen van de uitspraak van de Halduskohus overgenomen en de volgende overwegingen toegevoegd.
- 16 De rechtspraak van het Hof van Justitie over de uitlegging van artikel 401 van de btw-richtlijn is naar de opvatting van deze rechter niet onduidelijk. In de rechtspraak werd herhaaldelijk duidelijk vastgesteld dat een in een lidstaat toe te passen belasting alleen in strijd is met artikel 401 van de richtlijn als deze belasting inbreuk maakt op alle vier door het Hof van Justitie geformuleerde criteria. Uit het feit dat een advocaat-generaal van het Hof van Justitie in haar conclusie in de zaak *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 95) de bestaande uitlegging door het Hof van Justitie te beperkt heeft geacht, kan alleen worden geconcludeerd dat de rechtspraak van het Hof van Justitie duidelijk is, maar naar de opvatting van de advocaat-generaal wijziging behoeft.
- 17 Uit de uiteenzetting van de Halduskohus kan niet worden afgeleid dat de belasting op verkoop niet voldoet aan het eerste criterium. Dat een onrechtmatige gedraging van de betrokkene bij een transactie tot een cumulatie van de belasting op verkoop heeft geleid, is geen grond voor de slotsom dat de belasting op verkoop in elke fase van het productie- en distributieproces ongeacht het aantal van de eerder verrichte transacties is geheven. De Halduskohus heeft terecht vastgesteld dat de belasting op verkoop niet in mindering kon worden gebracht op de in een eerder stadium verrichte handelingen, waardoor deze belasting niet voldeed aan het bij de toepassing van artikel 401 van de btw-richtlijn in acht te nemen vierde wezenlijke criterium van de belasting.
- 18 De belasting op verkoop dient niet te worden aangemerkt als cumulerende belasting, waardoor zij niet reeds op grond van de bewoordingen van artikel 401 van de btw-richtlijn verboden is [opm. van de vert.: in de Estse versie van artikel 401 komt de bijzin: „die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten”

overeen met de bijzin: „mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena” (die niet kunnen worden aangemerkt als cumulerende omzetbelastingen)].

- 19 Het is ook niet noodzakelijk om te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de vraag of het op grond van de boven genoemde conclusie van de advocaat-generaal onduidelijk is of de bestaande rechtspraak van het Hof van Justitie verenigbaar is met de btw-richtlijn en met de oprichtingsverdragen of dat deze gewijzigd zou moeten worden. Het betoog van verzoeksters in hoger beroep dat bij de heffing van de belasting op verkoop inbreuk is gemaakt op het neutraliteitsbeginsel en de mededinging is vervalst, is ongegrond. Uit de territoriale toepassing van de belasting op verkoop kan niet worden afgeleid dat de mededinging daardoor op onrechtmatige wijze wordt vervalst. De lengte van de verkoop- en productieketen is niet van invloed op de prijs van een goed of een dienst voor de eindverbruiker. Door het geringe prijsverschil bij transacties binnen Tallinn en buiten Tallinn wordt de mededinging niet vervalst, aldus de Ringkonnakohus.

#### **ARGUMENTEN VAN PARTIJEN**

- 20 AS Viking Motors, OÜ TKM Beauty Eesti en AS TKM King hebben bij de Riigikohus (hooggerechtshof) beroep in cassatie ingesteld tegen het arrest van 9 mei 2016, en Kaubamaja AS en Selver AS hebben beroep in cassatie ingesteld tegen het arrest van 30 juni 2016. Met beide beroepen in cassatie wordt verzocht de uitspraken van de Ringkonnakohus en de Halduskohus te vernietigen en een nieuw arrest te wijzen waarbij de vorderingen van alle verzoeksters in volle omvang worden toegewezen.
- 21 Verzoeksters tot cassatie stellen zich met name op het standpunt dat § 8 van de wet inzake lokale belastingen (kohalike maksude seadus, KoMS) en het belastingbesluit in strijd zijn met artikel 401 van de btw-richtlijn, en zij vorderen dat de Riigikohus het Hof van Justitie in zoverre verzoekt om een prejudiciële beslissing.
- 22 De MTA voert verweer tegen de beroepen in cassatie.
- 23 Bij beslissing van 10 mei 2017 heeft de kamer voor bestuursrechtelijke zaken van de Riigikohus de onderhavige zaken gevoegd tot één procedure.

#### **TOEPASSELIJKE BEPALINGEN**

- 24 Artikel 401 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Artikel 401

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.”

- 25 Estse wet inzake lokale belastingen (kohalike maksude seadus, in de versie zoals van toepassing tot en met 31 december 2011)

**„§ 8. Belasting op verkoop**

(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 Estse wet inzake handelsactiviteiten ([wet betreffende de regeling van bepaalde vormen van handelsactiviteiten] kaubandustegevuse seadus), 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 belastbare omzet als voorzien in de 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.

[...]”

- 26 Besluit nr. 45 van de Tallinna Linnavolikogu (gemeenteraad van Tallinn) van 17 december 2009

**„§ 1. Benaming en doel van de belasting**

(1) Bij het onderhavige besluit wordt in de stad Tallinn een belasting op verkoop ingevoerd.

(2) De belasting op verkoop wordt geheven over goederen die worden geleverd en diensten die worden verricht door een belastingplichtige die voldoet aan de voorwaarden van § 2 van het besluit, in of vanuit een op het grondgebied van de stad Tallinn gelegen vestiging, aan een natuurlijke persoon (behalve wanneer het gaat om leveringen aan een individuele ondernemer voor zijn bedrijfsbehoeften) op het gebied van de detailhandel, horeca en dienstverlening.



## **§ 2. Belastingplichtige**

Belastingplichtig zijn de handelaars in de zin van de wet inzake handelsactiviteiten (kaubandustegevuse seadus, hierna: KaubTS) 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.

[...]

## **§ 4. Belastingtarief**

Het tarief van de belasting op verkoop bedraagt 1 % van de belastbare waarde van de in § 1, lid 2, van dit besluit bedoelde goederen en diensten.

### **§ 4<sup>1</sup>. Ontstaan van de belastingplicht**

(1) De belastingplicht ontstaat op de dag waarop de eerste van de volgende handelingen wordt verricht:

- 1) toezending van het goed aan de koper of terbeschikkingstelling van het goed ten behoeve van de koper of verrichting van een dienst;
- 2) ontvangst van de volledige of gedeeltelijke betaling voor het goed of de dienst.

[...]

### **§ 4<sup>2</sup>. Belastbare waarde**

(1) De met de belasting op verkoop te belasten waarde van een goed of een dienst is overeenkomstig § 12, lid 1, van de Estse wet op de omzetbelasting (käibemaksuseadus) de verkoopprijs van het goed of de dienst en al hetgeen voor het overige als vergoeding wordt beschouwd (exclusief btw), die resp. 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.

[...]”

**STANDPUNT VAN DE KAMER**

- 27 In alle instanties bestaat onenigheid over de vraag of de belasting op verkoop zoals vormgegeven in § 8 KoMS en in het belastingbesluit verenigbaar is met artikel 401 van de btw-richtlijn die het de lidstaten verbiedt andere over de omzet geheven belastingen dan de btw in te voeren of te handhaven.
- 28 De kamer voor bestuursrechtelijke zaken van de Riigikohus acht het noodzakelijk het Hof van Justitie te verzoeken om een prejudiciële beslissing inzake de uitlegging van artikel 401 van de btw-richtlijn. De kamer betwijfelt de stelling dat het tegen de achtergrond van de bestaande rechtspraak niet zinvol zou zijn om de verenigbaarheid van een omzetbelasting in de vorm van de belasting op verkoop als destijds in Tallinn toepasselijke lokale belasting met artikel 401 van de btw-richtlijn te beoordelen.
- 29 Het recht van de gemeentelijke overheden om de belasting op verkoop als een lokale belasting in te voeren, bestond in Estland vanaf de inwerkingtreding van de wet inzake lokale belastingen (kohalike maksude seadus) op 24 oktober 1994 tot en met 1 januari 2012. Bij de voorbereiding van de toetreding tot de Europese Unie werd de vraag naar de verenigbaarheid van de belasting op verkoop met het Unierecht niet gesteld, en er werden ook geen wijzigingen in de regeling doorgevoerd.
- 30 In Tallinn werd de belasting op verkoop vanaf 1 juni 2010 toegepast. Per 1 januari 2012 werd § 8 KoMS ongeldig verklaard. In dit verband werd ook het belastingbesluit van Tallinn ongeldig.
- 31 Het Hof van Justitie heeft op 5 maart 2015 een arrest gewezen inzake een verzoek om een prejudiciële beslissing van de Tallinna Ringkonnakohus (arrest Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149), waarin het Hof heeft uiteengezet dat de belasting op verkoop die in Tallinn werd geheven over de detailverkoop van aan accijns onderworpen vloeibare brandstof, 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). In overeenstemming met het genoemde arrest hebben de Estse rechterlijke instanties in geschillen inzake de belasting op verkoop vorderingen van de belastingbetalers met betrekking tot de belasting van accijnsgoederen toegewezen.
- 32 Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie (onder meer arrest van 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a., C-283/06 en C-312/06, EU:C:2007:598, punt 37) is het een lidstaat op grond van artikel 401 van de btw-richtlijn verboden belastingen in te voeren die de vier wezenlijke kenmerken van de btw bezitten: de belasting is algemeen van toepassing, het bedrag ervan is evenredig aan de prijs, de heffing van deze belasting vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, de belastingplichtige kan de eerder voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen, zodat deze belasting telkens slechts

over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en deze last uiteindelijk op de consument drukt.

- 33 De kamer stelt zich op het standpunt dat met de toepassing van de belasting op verkoop, ook als deze formeel gezien niet voldeed aan het derde en vierde kenmerk van de btw volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie (de belasting werd niet in elke fase van het productie- en distributieproces geheven en er was geen sprake van een recht om de in een eerdere fase voldane belasting in mindering te brengen), feitelijk hetzelfde doel werd bereikt zoals bij een samenspel van het derde en vierde kenmerk het geval was geweest. Uiteindelijk drukt de belasting op verkoop immers op de consument.
  
- 34 Overeenkomstig § 8, lid 1, KoMS (zoals gewijzigd per 1 juli 2004) werd de belasting op verkoop naargelang van de vestiging betaald door handelaars in de zin van de Estse wet inzake handelsactiviteiten (kaubandustegevuse seadus, hierna: KaubTS), die zijn ingeschreven in het handelsregister en actief zijn op het gebied van de detailhandel, horeca of dienstverlening.
  
- 35 Aangezien volgens de definitie van het begrip in § 3, lid 2, KaubTS onder groothandel wordt verstaan de verkoop van goederen aan een „persoon die geen consument is” – en derhalve niet valt onder de belasting op verkoop –, kan worden geconcludeerd dat met de belasting op verkoop werd beoogd een met de btw gelijkwaardige situatie te bewerkstelligen waarin de fiscale last op de eindverbruiker drukt. Terwijl in het geval van de btw de ondernemer door de aftrek van voorbelasting van belasting is vrijgesteld, kon de ondernemer onder de belasting op verkoop uitkomen door de in zijn onderneming gebruikte goederen te betrekken bij een in de groothandel werkzame handelaar.
  
- 36 Deze doelstelling werd nog sterker benadrukt door § 2, lid 2, van het belastingbesluit van Tallinn op grond waarvan alleen die goederen en diensten aan belasting onderworpen waren die aan natuurlijke personen (met uitzondering van individuele ondernemers voor hun bedrijfsbehoeften) werden geleverd respectievelijk verricht. Aangezien volgens de definitie van het begrip in § 3, lid 2, KaubTS de detailhandel de verkoop aan „klanten” omvat waartoe zowel consumenten als ook ondernemers kunnen worden gerekend, werd met deze bepaling aan klanten die ondernemers waren, de mogelijkheid geboden om aankopen in de detailhandel te verrichten en zich aan de belasting op verkoop te onttrekken, als de klant de verkoper toestaat hem als een persoon te identificeren bij wie over de transactie met het aan hem verkochte goed geen belasting op verkoop verschuldigd was (onder de voorwaarde dat de verkoper bereid was aan verschillende kopers verschillende prijzen te berekenen).
  
- 37 Advocaat-generaal Kokott van het Hof van Justitie heeft in haar conclusie van 5 september 2013 in de zaak Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 92) de overtuiging uitgesproken dat de abstracte voorwaarden voor een toepassing van artikel 401 van de btw-richtlijn correctie

behoeven teneinde het nuttig effect van deze regeling te waarborgen. Advocaat-generaal Kokott heeft haar standpunt als volgt gemotiveerd:

- 38 Het gemeenschappelijke btw-stelsel van de Unie is bedoeld ter vervanging van de verschillende omzetbelastingen die voorheen in de verschillende lidstaten golden. Zoals de overwegingen 4 en 8 van richtlijn 67/227/EEG laten zien, werd vroeger in de meeste lidstaten omzetbelasting geheven volgens het cumulatieve cascadestelsel. Met het gemeenschappelijke btw-stelsel dienden alle omzetbelastingen in de Unie te worden vervangen door een bepaalde vorm van omzetbelasting, namelijk de geldende belasting over de toegevoegde waarde (punt 93 van de conclusie).
- 39 Bijgevolg beoogt het gemeenschappelijke btw-stelsel niet een harmonisatie op het gebied van de btw, maar een harmonisatie op het ruimere gebied van de omzetbelastingen doordat het een specifieke vorm van de omzetbelasting – de huidige btw – bindend vaststelt. Het zou natuurlijk in strijd zijn met deze harmonisatie wanneer de lidstaten naast het gemeenschappelijke btw-stelsel andere omzetbelastingen, in welke vorm ook, zouden handhaven (punt 94 van de conclusie). Een beperkende uitlegging van artikel 401 van de btw-richtlijn zou paradoxaal genoeg de lidstaten toestaan weer een cumulatief cascadestelsel in te voeren dat door het gemeenschappelijke btw-stelsel nu juist moest worden afgeschaft (punt 95 van de conclusie).
- 40 Volgens vaste rechtspraak van het Hof bezit een nationale belasting het karakter van een omzetbelasting in de zin van artikel 401 van de btw-richtlijn en wordt daarmee door het Unierecht verboden wanneer zij de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar brengt. De werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel berust echter juist op het feit dat een bepaalde vorm van omzetbelasting – namelijk de geldende btw – in alle lidstaten voor gelijke mededingingsvoorwaarden moet zorgen (punt 96 van de conclusie). Het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt het sterkst verstoord door een belasting die zowel wezenlijke kenmerken van de btw heeft, als kenmerken die met de btw in strijd zijn (punt 97 van de conclusie).
- 41 De aftrek van voorbelasting kan geen wezenlijk kenmerk van de omzetbelasting zijn. Juist dit kenmerk zou verhinderen dat het de lidstaten verboden is weer een cumulatief cascadestelsel in te voeren, dat door het gemeenschappelijke btw-stelsel juist moet worden afgeschaft (punt 104 van de conclusie).
- 42 Ook het kenmerk dat de belasting in elke fase van het productie- en distributieproces wordt geheven, vormt geen wezenlijk kenmerk van een omzetbelasting. Stelsels waarin slechts één fase wordt belast, zijn ook een alternatief voor het geldende btw-stelsel, aangezien ze bij toepassing op transacties aan eindverbruikers in beginsel tot hetzelfde fiscale resultaat leiden (punten 106-107 van de conclusie).

- 43 De kamer stelt zich op het standpunt dat de in § 8 KoMS vastgelegde belasting op verkoop, zoals deze bij het belastingbesluit was ingevoerd als lokale belasting in Tallinn, overduidelijk in strijd was met artikel 401 van de btw-richtlijn, als men de uitbreidende uitlegging door de advocaat-generaal – zoals weergegeven in de punten 38-42 van de onderhavige samenvatting – toepast. De belasting op verkoop, die in Tallinn gold, was een omzetbelasting juist van het soort dat op grond van richtlijn 67/227/EEG diende te worden vervangen door de btw. Ook al werd de belasting op verkoop niet geheven in elke fase van het productie- en distributieproces en bestond er geen recht om de in een eerdere fase voldane belasting in mindering te brengen, werd met de toepassing van de belasting op verkoop feitelijk hetzelfde doel bereikt, dat wil zeggen dat de uit de belasting op verkoop resulterende fiscale last uiteindelijk op de consument drukt.
- 44 Naar de opvatting van de kamer kon de naast het geldende btw-stelsel toegepaste belasting op verkoop, zoals deze in Tallinn gold, de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar brengen.
- 45 Het btw-stelsel kon in gevaar worden gebracht doordat de in de detailhandel werkzame ondernemers in het kader van de organisatie van hun werkzaamheden bij de berekening van de btw en de berekening van de belasting op verkoop verschillende belastingvoorschriften moesten toepassen die in enkele opzichten identiek waren en in andere opzichten volledig van elkaar verschilden.
- 46 Bij beide belastingen waren het doel van de belasting, de berekening van de belastbare waarde en de periode waarin de belastingplicht ontstaat, deels identiek, terwijl de belastingvrijstellingen en de bepaling van de plaats waar een transactie werd verricht, verschillend geregeld waren.
- 47 Terwijl in het geval van de btw als algemene regel het principe van het land van bestemming geldt (dat wil zeggen dat goederen en diensten worden belast in het land waar de consument verblijft), werd bij de belasting op verkoop uitgegaan van het tegengestelde principe van het land van herkomst, op grond waarvan in het land van de plaats van verkoop ook aan in het buitenland gevestigde consumenten verkochte goederen onderworpen waren aan de belasting op verkoop. Bijgevolg vielen ook die transacties onder de belasting op verkoop waarvoor § 15 van de wet op de omzetbelasting (käibemaksuseadus, KMS) (artikel 138, 142, 146-163 van de btw-richtlijn) voorziet in een belastingtarief van 0 % (belastingvrijstelling met het recht op aftrek van voorbelasting).
- 48 De in § 16 KMS (artikel 132-136 van de btw-richtlijn) geregelde vrijstellingen van de omzetbelasting en de in het belastingbesluit geregelde vrijstellingen van de belasting op verkoop waren niet identiek. De belasting op verkoop moest ook door kleine ondernemers worden betaald die niet als omzetbelastingplichtige waren geregistreerd. Voor de belasting op verkoop was geen speciale regeling ingevoerd.
- 49 Het btw-stelsel kon ook in gevaar worden gebracht doordat de verplichting tot betaling van de belasting op verkoop afhankelijk was van de persoon van de

koper. Zoals boven uiteengezet, werd met de belasting die uitsluitend werd geheven over de transactie met aan natuurlijke personen verkochte goederen, beoogd dat ondernemers die in de detailhandel goederen voor hun bedrijfsbehoeften kochten, werden vrijgesteld van de belasting op verkoop. Tegelijkertijd werd met de normen waarbij de belasting op verkoop werd geregeld, niet gewaarborgd dat dit doel wordt bereikt.

- 50 Terwijl in het geval van de omzetbelasting aan de verkoper uitdrukkelijk de verplichting werd opgelegd omzetbelasting te heffen over de belastbare waarde van een goed of een dienst en het bedrag van de omzetbelasting op een aan de koper uitgereikte factuur te vermelden, bestond een dergelijke verplichting in het geval van de belasting op verkoop niet. De verkoper kon weliswaar vaststellen dat de persoon die de goederen bij hem kocht, geen consument was en de betrokken omzet bijgevolg niet aan verbruiksbelasting onderworpen was, maar de verkoper was niet verplicht aan deze koper een lagere prijs in rekening te brengen dan de prijs inclusief de belasting op verkoop. De verkoper kon de kosten van de belasting op verkoop zelf dragen en de prijs van de goederen in het algemeen niet verhogen (sommige van verzoeksters tot cassatie voeren aan dat zij precies dit hebben gedaan), ook kon de verkoper de belasting op verkoop onder alle kopers gelijkelijk verdelen, ongeacht of over de met de concrete koper verrichte transactie belasting moest worden geheven of niet. Of de belasting op verkoop uitsluitend door de eindverbruiker moest worden gedragen of ondanks alles ook tot een verhoging van de kosten van de verkoper leidde, kon - samengevat - ook afhangen van de overwegingen van de verkoper met betrekking tot de vraag of het voor hem mogelijk of voordelig was verschillende prijzen te hanteren.
- 51 Het btw-stelsel kon ook in gevaar worden gebracht doordat de groep personen die van een vrijstelling van de belasting op verkoop profiteerde, niet geheel identiek was aan de groep personen die zich via het recht op aftrek van voorbelasting konden onttrekken aan de betaling van omzetbelasting.
- 52 Over verkopen van goederen en diensten aan rechtspersonen en individuele ondernemers werd geen belasting op verkoop geheven, ongeacht of zij als omzetbelastingplichtige waren geregistreerd en in welke omvang zij een recht hadden op aftrek van voorbelasting. Een rechtspersoon die geen recht had op aftrek van voorbelasting, had een voordeel ten opzichte van een consument, aangezien de kosten van door hem gekochte goederen en diensten weliswaar onderworpen waren aan omzetbelasting, maar niet aan de belasting op verkoop.
- 53 Het btw-stelsel kon ook in gevaar worden gebracht door verschillen in de vereisten ten aanzien van het opstellen van facturen.
- 54 Overeenkomstig § 37, lid 3, KMS (artikel 220, lid 1, van de btw-richtlijn) hoeft bij de verkoop van een goed of de levering van een dienst aan een natuurlijke persoon voor privédoeleinden geen factuur te worden uitgereikt, behalve bij op afstand gesloten overeenkomsten, bij de verkoop van een nieuw transportmiddel en

wanneer de verkoop van een goed aan een natuurlijke persoon uit een derde land als export wordt aangemerkt.

- 55 § 37, leden 9-11, KMS (artikel 220 bis van de btw-richtlijn) voorziet in de mogelijkheid om een vereenvoudigde factuur uit te reiken wanneer het bedrag van de transactie niet hoger is dan 160 EUR exclusief btw en het ofwel gaat om een dienst op het gebied van het personenvervoer ofwel de factuur door een parkeerautomaat, betaalautomaat van een onbemand tankstation of een soortgelijk apparaat wordt uitgeprint. Op een dergelijke factuur hoeven bij wijze van uitzondering op § 37, lid 7, punt 3, KMS (artikel 226, punt 5, van de btw-richtlijn) de naam en het adres van de ontvanger van het goed of de dienst niet te worden vermeld, maar de koper kan op grond van § 37, lid 11, KMS zijn naam zelf op de factuur zetten.
- 56 Bijgevolg is het in het geval van transacties van geringere omvang mogelijk dat de verkoper de identiteit van de klant niet hoeft vast te stellen en in zijn boekhouding de naam en het adres van de koper niet hoeft te vermelden; desondanks verkrijgt de klant die een ondernemer is, het recht om overeenkomstig § 29, lid 1, KMS voorbelasting af te trekken of op grond van § 35 of § 39 KMS te verzoeken om terugbetaling van de omzetbelasting. Om een vrijstelling van de belasting op verkoop te verkrijgen, hadden de klanten die ondernemer zijn, echter af moeten zien van een vereenvoudigde factuur en van de verkoper een factuur moeten verlangen waarop de identiteit van de klant was vermeld.
- 57 De identificatie van de klant en de toepassing van verschillende prijzen konden het tijdsbestek waarbinnen een transactie in de vorm van een verkoop wordt verricht, verlengen en de handelaars het voordeel ontnemen dat zij genoten op grond van het recht om overeenkomstig § 37, lid 9, KMS vereenvoudigde facturen uit te reiken.
- 58 Volgens overweging 7 van de btw-richtlijn moet het gemeenschappelijke btw-stelsel mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust.
- 59 Naar de opvatting van de kamer konden de verschillen in de voorschriften inzake de regeling van de omzetbelasting en de belasting op verkoop tot gevolg hebben dat gelijke goederen en diensten op nationaal niveau desondanks fiscaal verschillend werden behandeld. Het was mogelijk dat een deel van de ondernemers ten gevolge van de belasting op verkoop werd geconfronteerd met een hogere belastingdruk en dat een deel van de consumenten zich aan de belasting op verkoop kon onttrekken.
- 60 De belastingdienst controleert of het recht op aftrek van voorbelasting juist wordt toegepast, terwijl het recht en de plicht tot toepassing van de vrijstelling van de belasting op verkoop op de verkoper rustte. De verkoper moest op het moment van het verrichten van de transactie te weten komen of de persoon die een goed van hem wilde kopen of een dienst wilde ontvangen, als ondernemer of als

consument optrad (in dit verband moest onder meer worden onderzocht of een individuele ondernemer beoogt een gekocht goed binnen zijn onderneming te gebruiken), en op basis daarvan was hij bevoegd verschillende prijzen te berekenen.

- 61 De toepassing van de belasting op verkoop kon de keuzevrijheid van kleine ondernemers beperken die de voor bedrijfsdoeleinden vereiste inkopen niet zonder belasting op verkoop in de detailhandel konden doen, maar goederen bij een groothandel moesten kopen. Tegelijkertijd bestond het gevaar van een omzeiling van de belasting op verkoop, aangezien consumenten inkopen bij een groothandel konden doen of bij een koop in de detailhandel aan verkoper onjuiste informatie konden verstrekken in die zin dat zij als vertegenwoordiger van een rechtspersoon handelden.
- 62 In de wettelijke bepalingen die de belasting op verkoop regelden, was niet vastgelegd welke rechtsgevolgen konden ontstaan indien de verkoper bij de identificatie van de persoon van de koper dwaalde of indien de koper aan de verkoper bewust onjuiste informatie over zijn persoon of het doel van het gebruik van een goed verstrekke. Er ontbraken gedragsregels ten aanzien van de bewijzen waarmee de verkoper de bevoegdheden van een natuurlijke persoon die als vertegenwoordiger van een rechtspersoon handelde, bij de afwikkeling van een koop kon of moest controleren.
- 63 In de wet- en regelgeving met betrekking tot handelsactiviteiten zijn geen voorschriften te vinden die de verkoop binnen de groothandel aan consumenten beperken of het mogelijk maken effectief te controleren met welke klanten binnen de groothandel transacties worden verricht. Dergelijke beperkingen of controlemaatregelen bestonden ook niet in de bepalingen van het belastingrecht.
- 64 Gezien het bovenstaande heeft de kamer er twijfels over of § 8 KoMS en het belastingbesluit van Tallinn mogelijk in strijd waren met artikel 401 van de btw-richtlijn. Om die reden dient het Hof van Justitie te worden verzocht om een prejudiciële beslissing en dient de behandeling van de onderhavige zaak te worden geschorst.