DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

9. marts 2000 *

I sag C-437/97,

angående en anmodning, som Verwaltungsgerichtshof (Østrig) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Evangelischer Krankenhausverein Wien

mod

Abgabenberufungskommission Wien

og

Wein & Co. HandelsgesmbH, tidligere Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH

mod

Oberösterreichische Landesregierung,

* Processprog: tysk.

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145,s. 1), af artikel 3 i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76,s. 1) og af EF-traktatens artikel 92 (efter ændring nu artikel 87 EF),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D.A.O. Edward, og dommerne J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J.-P. Puissochet og M. Wathelet (refererende dommer),

generaladvokat:A. Saggio
justitssekretær: ekspeditionissekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Evangelischer Krankenhausverein Wien ved advokat B. Kramer, Wien

— Abgabenberufungskommission Wien ved kontorchef K. Pauer og kontorchef J. Ponzer, begge Abgabenberufungskommission Magistratsdirektion — Verfassungs- und Rechtsmittelbüro

— Wein & Co. HandelsgesmbH, tidligere Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, ved advokat T. Jordis, Wien

— den østrigske regering ved afdelingschef W. Okresek, Forbundskanslerens Kontor, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent V. Kreuschitz og E. Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 6. maj 1999 er afgivet mundtlige indlæg af Evangelischer Krankenhausverein Wien ved B. Kramer, af Abgabenberufungskommission Wien ved kontorchef K. Kamhuber, Abgabenberufungskommission Magistratsdirektion — Verfassungs- und Rechtsmittelbüro, af Wein & Co. HandelsgesmbH, tidligere Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, ved advokat T. Jordis, af den østrigske regering ved W. Okresek og ved kontorchef E. Zach, Finansministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved V. Kreuschitz og E. Traversa,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 1. juli 1999,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 18. december 1997, indgået til Domstolen den 24. december 1997, har Verwaltungsgerichtshof i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145,s. 1, herefter »sjette direktiv«), af artikel 3 i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76,s. 1, herefter »direktivet om punktafgifter«) og af EF-traktatens artikel 92 (efter ændring nu artikel 87 EF).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under to sager anlagt dels af Evangelischer Krankenhausverein Wien (herefter »EKW«) mod Abgabenberufungskommission Wien (den myndighed i Wien, der har kompetence til at træffe afgørelse i sidste instans i sager om opkrævning af afgifter), dels af Wein & Co. HandelsgesmbH, tidligere Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH (herefter »Wein & Co.«), mod Oberösterreichische Landesregierung (regeringen i delstaten Oberösterreich) angående EKW's og Wein & Co.'s forpligtelse til at betale afgift af drikkevarer og konsumis (»Getränkesteuer«, herefter »afgift på drikkevarer«).

De nationale retsregler

3 I medfør af § 3 i Finanz-Verfassungsgesetz 1948 (»skattestyrelsesloven«, BGBl. nr. 45/1948, som ændret ved Bundes-Verfassungsgesetz, BGBl nr. 201/1996), reguleres fordelingen af beskatningsretten og afgiftsprovenuet af forbundslovgivningen.

4 Den forbundslov, der var gældende på det tidspunkt, hvor afgiften på drikkevarer blev opkrævet i hovedsagerne, var Finanzausgleichsgesetz 1993 (lov om finansiel udligning, herefter »FAG«, BGBl nr. 30/1993, som affattet ved forbundslov offentliggjort i BGBl. nr. 853/1995). Ifølge § 14, stk. 1, nr. 8, og stk. 2, er følgende afgifter udelukkende kommunale afgifter:

»Afgifter af levering mod vederlag af konsumis, forarbejdet med eller tilsat frugter, og af drikkevarer, i begge tilfælde inklusive medfølgende emballage og tilbehør, for så vidt leveringen ikke sker med henblik på videresalg i forbindelse med en vedvarende virksomhed. Undtaget fra beskatningen er leveringer af 'vin' i henhold til § 10, stk. 3, nr. 1, i Umsatzsteuergesetz 1994 ([lov om omsætningsafgift] BGBl nr. 663), når beføjelsen til at råde over det leverede opnås på produktionsstedet, og der ikke er tale om transport og forsendelse, samt leveringer af mælk.«

5 Det må præciseres, at levering af vin i henhold til § 10, stk. 3, nr. 1, i Umsatzsteuergesetz 1994 (herefter »UStG«) svarer til salg af vin af friske druer, som er fremstillet i landet i en landbrugsbedrift, og hvor der i henhold til UStG's § 10, stk. 3, nr. 1, skal anvendes en sats for merværdiafgiften (herefter »moms«)

på 12%, som er reduceret i forhold til satsen på det almindelig salg, som udgør 20%. I medfør af FAG's § 14, stk. 1, nr. 8, er det direkte salg af denne vin fritaget for afgiften på drikkevarer.

6 I medfør af FAG's § 15, stk. 3, nr. 2, kan kommunerne ved beslutning truffet af kommunalbestyrelsen og med forbehold af videregående bemyndigelse i delstatens lovgivning opkræve afgifter i medfør af FAG's § 14, stk. 1, nr. 8, med 10% af vederlaget ved konsumis og alkoholholdige drikkevarer og med 5% af vederlaget ved alkoholfrie drikkevarer. I henhold til denne bestemmelse er drikkevarer med et alkoholindhold i volumenprocent på 0,5% vol eller derunder alkoholfrie drikkevarer.

7 I FAG's § 15, stk. 4, bestemmes det, at vederlaget skal beregnes i overensstemmelse med bestemmelserne i UStG, og at omsætningsafgiften og drikkepenge ikke medregnes.

8 De kommunale afgifter, som ligger til grund for hovedsagerne, er — for så vidt angår EKW — fastsat ved Wiener Getränkesteuergesetz 1992 (herefter Wiener GStG, LGBl Wien nr. 3/1992) og Wiener Getränkesteuerverordnung 1992 (herefter »Wiener GStV«, *Amtsblatt* 6/1992, som affattet ved *Amtsblatt* 44/1992 og *Amtsblatt* 50/1994) og — for så vidt angår Wein & Co. — ved Oberösterreichisches Gemeinde-Getränkesteuergesetz (herefter »Oö GStG«, LGBl for delstaten Oberösterreich nr. 15/1950, som affattet ved delstatens lov, der er offentliggjort i LGBl nr. 28/1992). Selv om de kommunale afgifter reguleres af forskellige regionale bestemmelser, har de i vidt omfang samme kendetegn, og de vil derfor under ét blive betegnet som »afgift på drikkevarer«.

Fællesskabsreglerne

9 Artikel 33 i sjette direktiv, som affattet ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (EFT L 376,s. 1), bestemmer følgende:

»1. 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.

2. Enhver henvisning i dette direktiv til punktafgiftsbelagte varer er en henvisning til følgende varer, således som de er defineret i gældende fællesskabsbestemmelser:

— mineralolie

— alkohol og alkoholholdige drikkevarer

— forarbejdet tobak.«

10 I tredje betragtning til direktivet om punktafgifter hedder det:

»Begrebet punktafgiftspligtige varer bør defineres; kun varer, der behandles som sådanne i alle medlemsstater, kan underkastes fællesskabsbestemmelser; disse varer kan pålægges andre indirekte afgifter, som tjener specifikke formål; opretholdelse eller indførelse af andre indirekte afgifter må ikke give anledning til formaliteter i tilknytning til passage af en grænse.«

11 I artikel 3 i direktivet om punktafgifter bestemmes det:

»1. Dette direktiv finder anvendelse på fællesskabsplan på følgende varer, således som de er defineret i de pågældende direktiver:

— mineralolier

— alkohol og alkoholholdige drikkevarer

— forarbejdede tobaksvarer.

2. De i stk. 1 nævnte varer kan pålægges andre former for indirekte beskatning i særligt øjemed, såfremt der ved den pågældende beskatning iagttages de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms, for så vidt angår

bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen.

3. Medlemsstaterne bevarer retten til at indføre eller opretholde beskatning af andre varer end de i stk. 1 nævnte, forudsat at sådan beskatning ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage.

På samme betingelse bevarer medlemsstaterne ligeledes muligheden for at lægge afgifter på tjenesteydelser, såfremt disse ikke har karakter af omsætningsafgifter, herunder i forbindelse med punktafgiftspligtige varer.«

Hovedsagerne

12 EKW driver et cafeteria på et hospital. Den 6. december 1996 traf Abgabenbehörde Wien (den myndighed i Wien, der har kompetence til at opkræve afgifter) en afgørelse, hvorved EKW i medfør af Wiener Getränkesteuerverordnung blev afkrævet et beløb på 309 995 ATS i afgifter på drikkevarer solgt i perioden fra januar 1992 til oktober 1996.

13 EKW indbragte afgørelsen for Abgabenberufungskommission Wien, som stadfæstede den.

14 EKW har ved Verwaltungsgerichtshof anlagt sag til prøvelse af afgørelsen om stadfæstelse, idet foreningen har gjort gældende, at bestemmelserne om afgiften på drikkevarer var i modstrid med fællesskabsretten, navnlig med artikel 33, stk. 1, i sjette direktiv og artikel 3 i direktivet om punktafgifter.

15 Wein & Co. er et selskab, der handler med vin, og som har hjemsted i Leonding i Oberösterreich. Selskabet blev af de kommunale myndigheder afkrævet et beløb på 417 628 ATS i afgifter på drikkevarer for perioden mellem den 1. december 1994 og den 31. marts 1995.

16 Wein & Co. indbragte først en klage over denne afgørelse for delstatsregeringen i Oberösterreich, som stadfæstede afgørelsen, og selskabet anlagde derefter sag ved Verwaltungsgerichtshof til prøvelse af delstatsregeringens afgørelse om stadfæstelse, idet selskabet navnlig gjorde gældende, at afgiften på drikkevarer lignede en omsætningsafgift, der er forbudt i henhold til artikel 33 i sjette direktiv, og at den var i modstrid med artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter.

17 Verwaltungsgerichtshof er i tvivl om, hvorvidt afgiften på drikkevarer er forenelig med sjette direktiv og direktivet om punktafgifter. Den har også rejst spørgsmålet, om fritagelsen for afgift ved direkte salg af vin på produktionsstedet er en støtteforanstaltning, som er uforenelig med det fælles marked, således som Kommissionen har gjort gældende i meddelelse C 57/96 (EFT 1997 C 82, s. 9).

De præjudicielle spørgsmål

18 Under disse omstændigheder har Verwaltungsgerichtshof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 33, stk. 1, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) til hinder for at opretholde en afgift, som opkræves ved levering mod vederlag af konsumis, forarbejdet med eller tilsat frugter, og af drikkevarer, i begge tilfælde inklusive medfølgende emballage og tilbehør, nemlig med 10% af vederlaget ved konsumis og alkoholholdige drikkevarer og 5% af vederlaget ved alkoholfrie drikkevarer, hvorved vederlaget skal beregnes i overensstemmelse med de relevante bestemmelser om omsætningsafgifter, men omsætningsafgiften, drikkepenge og afgiften af drikkevarer ikke medregnes til vederlaget?

2) Er artikel 3, stk. 2, henholdsvis artikel 3, stk. 3, andet punktum, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 (direktivet om punktafgifter) til hinder for at opretholde en afgift som den ovenfor under 1) beskrevne?

3) Er EF-traktatens artikel 92, stk. 1, til hinder for en undtagelsesbestemmelse, hvorefter salg af vin på produktionsstedet er fritaget for afgiften af drikkevarer?«

Det første spørgsmål

19 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 33, stk. 1, i sjette direktiv er til hinder for at opretholde en afgift som den i hovedsagen omtvistede afgift på drikkevarer.

20 Ifølge fast retspraksis (jf. bl.a. dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml.s. 3759, præmis 16, af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, præmis 9, og af 17.9.1997, sag C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Sml. I, s. 5053, præmis 13) har sjette direktivs artikel 33, hvorefter medlemsstaterne frit kan opretholde eller indføre visse indirekte afgifter, som f.eks. punktafgifter, på betingelse af, at der ikke er tale om afgifter, »der... har karakter af omsætningsafgift«, til formål at forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystems funktion bringes i fare på grund af afgifter i en medlemsstat, som pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms.

21 Skatter og afgifter, som har momsens væsentlige kendetegn, selv om de ikke på alle punkter svarer til momsen, må under alle omstændigheder anses for at være sådanne afgifter.

22 Som Domstolen allerede har fastslået i en række domme, er der tale om følgende kendetegn: Momsen anvendes generelt på transaktioner vedrørende varer eller tjenesteydelser, den er proportional med prisen på disse varer og tjenesteydelser, uanset antallet af transaktioner, den opkræves i hvert led af produktions- og distributionsprocessen, og endelig finder den anvendelse på varernes og tjenesteydelsernes merværdi, idet den afgift, som skal betales ved en transaktion, beregnes efter fradrag af den afgift, der er betalt i det foregående led (jf. bl.a. dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 15, Bozzi-dommen, præmis 12, og Solisnor-Estaleiros Navais-dommen, præmis 14).

23 Heraf følger, at artikel 33 i sjette direktiv er til hinder for, at der opretholdes eller indføres indregistreringsafgifter eller andre former for skatter og afgifter, når disse har momsens væsentlige kendetegn. Desuden har Domstolen i Solisnor-Estaleiros Navais-dommen, præmis 19 og 20, præciseret, at artikel 33 i sjette direktiv ikke er til hinder for, at der opretholdes eller indføres en afgift, som savner et af momsens væsentlige kendetegn.

24 Det bemærkes, at en afgift som den, der beskrives af den forelæggende ret, ikke er en generel skat, da den ikke har til formål at ramme samtlige økonomiske transaktioner i den pågældende medlemsstat (jf. i denne retning Solisnor-Estaleiros Navais-dommen, præmis 17, og dom af 16.12.1992, sag C-208/91, Beaulande, Sml. I, s. 6709, præmis 16). Det fremgår nemlig af FAG's § 14, stk. 1, nr. 8, Wiener GStV's § 1, og Oö GStG's § 1, at afgiften kun finder anvendelse på en nærmere afgrænset kategori af varer, idet den kun pålægges levering mod vederlag af konsumis, forarbejdet med eller tilsat frugter, og af drikkevarer, i begge tilfælde inklusive medfølgende emballage og tilbehør.

25 Følgelig skal det første spørgsmål — uden at der er grund til at undersøge drikkevareafgiftens andre kendetegn — besvares med, at artikel 33 i sjette direktiv, som affattet ved direktiv 91/680, ikke er til hinder for at opretholde en afgift som den i hovedsagen omtvistede afgift på drikkevarer, som pålægges levering mod vederlag af konsumis, forarbejdet med eller tilsat frugter, og af drikkevarer, i begge tilfælde inklusive medfølgende emballage og tilbehør.

Det andet spørgsmål

26 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 3, stk. 2 og 3, i direktivet om punktafgifter er til hinder for at opretholde en afgift som den afgift på drikkevarer, der var gældende i Wien og i Oberösterreich på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

27 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål må der først sondres efter, om afgiften på drikkevarer pålægges alkoholfrie drikkevarer og is, eller den pålægges alkoholholdige drikkevarer. Artikel 3 i direktivet om punktafgifter indeholder nemlig bestemmelser, der er forskellige, alt efter om den vare, der er pålagt afgift, er nævnt i stk. 1, hvilket er tilfældet for så vidt angår alkoholholdige drikkevarer (den relevante bestemmelse er i så fald stk. 2), eller ej (den relevante bestemmelse er i så fald stk. 3).

28 Med hensyn til en afgift som den kommunale østrigske afgift, som pålægges alkoholfrie drikkevarer og konsumis, fremgår det af artikel 3, stk. 3, i direktivet om punktafgifter, at en beskatning af andre varer end de i stk. 1 nævnte, eller afgifter, som pålægges tjenesteydelser, og som ikke har karakter af omsætningsafgifter, kan opretholdes af medlemsstaterne, forudsat at de ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage.

29 Det er hverken under hovedsagerne eller for Domstolen blevet bestridt, at afgiften på alkoholfrie drikkevarer og konsumis opfylder denne betingelse. Denne afgift er derfor forenelig med artikel 3, stk. 3, i direktivet om punktafgifter.

30 Med hensyn til en afgift som den kommunale østrigske afgift, som pålægges alkoholholdige drikkevarer, bemærkes, at de varer, der er nævnt i artikel 3, stk. 1, i direktivet om punktafgifter (herunder alkoholholdige drikkevarer), ifølge artikel 3, stk. 2, kan pålægges andre former for indirekte beskatning end punktafgiften, hvis de dels pålægges i særligt øjemed i denne bestemmelses forstand, og der dels ved den pågældende beskatning iagttages de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen.

31 Det må for det første undersøges, om en afgift som den, der er pålagt alkoholholdige drikkevarer, er pålagt i særligt øjemed i den forstand, hvori udtrykket anvendes i artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter, dvs. med et andet formål end et rent budgetmæssigt (jf. i denne retning dom af 24.2.2000, sag C-434/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1095, præmis 19).

32 Ifølge den østrigske regering er det særlige øjemed med afgiften på drikkevarer at sikre kommunernes økonomiske selvstyre.

33 At sikre kommunernes selvstyre ved at give dem en beføjelse til at opkræve skatter er et rent budgetmæssigt formål, som ikke i sig selv — som det netop er anført — kan udgøre et særligt øjemed i den forstand, hvori udtrykket anvendes i artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter.

34 Den østrigske regering har også gjort gældende, at det særlige øjemed med afgiften på drikkevarer var at opveje de betydelige økonomiske byrder, der pålægges kommunerne på grund af de krav, der følger af turismen.

35 Det fremgår af oplysningerne i hovedsagen, som i øvrigt ikke er blevet bestridt af den østrigske regering, at det ikke er pålagt kommunerne at anvende provenuet til et bestemt formål, og at der ikke er nogen forbindelse med turistinfrastrukturen eller udviklingen af turismen, da afgiften, som pålægges drikkevarerne, uanset hvor de indtages, også opkræves på steder, som ikke er turiststeder. I øvrigt bemærkes, at der allerede i Østrig findes afgifter, som specielt har til formål at fremme turismen (jf. herom dom af 8.6.1999, forenede sager C-338/97, C-344/97 og C-390/97, Pelzl m.fl., Sml. I, s. 3319).

36 Den østrigske regering har endelig gjort gældende, at formålet med afgiften er at beskytte folkesundheden, da den tilskynder folk til at indtage alkoholfrie drikkevarer, hvor afgiften er lavere end på alkoholholdige drikkevarer.

37 Det fremgår af FAG's § 14, stk. 1, nr. 8, at direkte salg af vin i Østrig er fritaget for afgiften på drikkevarer, og at det derfor er tvivlsomt, om afgiften har til formål at afholde folk fra at indtage alkoholholdige drikkevarer og forfølger det formål at beskytte folkesundheden. Som Kommissionen har anført uden at blive modsagt, gælder der desuden i Østrig ifølge UStG's § 10, stk. 3, nr. 1, en reduceret momssats for vin af friske druer, som fremstilles og sælges direkte af indenlandske vinbrug, således at drikkevarer som den østrigske vin, der sælges direkte på driftsstedet, samlet beskattes mindre hårdt end alkoholfrie drikkevarer som f.eks. appelsinjuice. Desuden rammer afgiften på drikkevarer — med samme sats som gælder for alkoholholdige drikkevarer (10%) — konsumis og — om end med en lavere sats (5%) — alkoholfrie drikkevarer, hvilket også viser, at beskyttelsen af folkesundheden ikke har været det særlige øjemed med den omtvistede lovgivning.

38 Efter det således anførte kan en afgift som afgiften på alkoholholdige drikkevarer ikke anses for at være pålagt i særligt øjemed i den forstand, hvori udtrykket anvendes i artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter.

39 For det andet må der tages stilling til, om der ved en beskatning som afgiften på alkoholholdige drikkevarer iagttages de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen.

40 For det første bemærkes, at de sproglige versioner af artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter er forskellige i to henseender.

41 I denne forbindelse bemærkes, at såfremt en fællesskabsbestemmelse kan fortolkes på flere måder, hvoraf kun den ene kan sikre bestemmelsens effektive virkning, skal der efter Domstolens faste praksis gives denne fortolkning prioritet (jf. bl.a. dom af 22.9.1988, sag 187/87, Saarland m.fl., Sml. s. 5013, præmis 19).

42 I tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sproglige versioner af en fællesskabsbestemmelse skal den pågældende bestemmelse desuden fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i (jf. bl.a. dom af 27.3.1990, sag C-372/88, Cricket St. Thomas, Sml. I, s. 1345, præmis 19).

43 For det første opstilles der i kraft af anvendelsen af ordet »eller« i den franske, den italienske, den portugisiske, den spanske og den tyske version et alternativ mellem iagttagelsen af de fællesskabsregler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter, og af dem, der gælder for moms, mens ordet »og« i den danske, den engelske, den finske, den græske, den nederlandske og den svenske version synes at forudsætte, at begge sæt regler iagttages.

44 Moms og punktafgifter har imidlertid visse kendetegn, der er uforenelige med hinanden. Momsen er således proportional med prisen på de varer, den pålægges, mens punktafgifterne hovedsagelig beregnes på grundlag af mængden af varen. Desuden opkræves momsen i hvert led af produktions- og distributionsprocessen (således at den afgift, der er betalt i det tidligere omsætningsled, i princippet kan fradrages), mens punktafgifter forfalder ved de pågældende varers overgang til forbrug (uden en tilsvarende fradragsmekanisme). Endelig er momsen kendetegnet ved, at den er generel, mens der kun skal svares punktafgifter af bestemte varer. Følgelig fastsættes der i artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter en betingelse, som ville være umulig at opfylde, hvis den skulle fortolkes således, at

det pålægges medlemsstaterne at overholde reglerne for afgiftspålæggelsen for begge kategorier af afgifter på én gang.

45 For det andet foreskrives det i den danske, den engelske, den finske, den nederlandske, den portugisiske og den svenske version af direktivet om punktafgifter, at de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms, skal iagttages. Derimod forpligter direktivet i den tyske version kun medlemsstaterne til at iagttage de principper for afgiftspålæggelsen (»Besteuerungsgrundsätze«), der gælder for punktafgifter eller moms. I den franske, den græske, den italienske og den spanske version af direktivet anvendes der omskrivninger som »las normas impositivas aplicables *en relación* con los impuestos especiales o el IVA«, »les règles applicables *pour les besoins* des accises ou de la TVA«, »κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ», «le regole di imposizione applicabili *ai fini* della accise o dell'IVA«.

46 Det fremgår såvel af en sammenligning mellem artikel 3, stk. 2, og artikel 3, stk. 3, som af tredje betragtning til direktivet om punktafgifter, som behandler de i artikel 3 omhandlede tilfælde under ét, at formålet med direktivet er at undgå, at yderligere indirekte afgifter hindrer samhandelen mellem medlemsstaterne utilbørligt. Dette ville navnlig være tilfældet, hvis de erhvervsdrivende var underkastet andre formaliteter end dem, der er fastsat i fællesskabsbestemmelserne om punktafgifter eller moms, idet de ville kunne variere fra den ene medlemsstat til den anden.

47 Under disse omstændigheder må det antages, at det efter artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter ikke kræves, at medlemsstaterne skal iagttage alle de regler, der gælder for punktafgifter eller for moms med hensyn til bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen. Det er tilstrækkeligt, at en indirekte beskatning i særligt øjemed på disse

punkter er i overensstemmelse med den almindelige opbygning af en af disse former for beskatning, således som de er fastsat i fællesskabsbestemmelserne.

48 Det bemærkes, at afgiften på drikkevarer ikke er i overensstemmelse med den almindelige opbygning af reglerne om punktafgifter på alkoholholdige drikkevarer. Den afviger nemlig fra reglerne om afgiftsberegningen, idet afgiftens størrelse fastsættes i forhold til varens værdi, ikke på grundlag af varens vægt, mængden af varen eller dens alkoholindhold. Den er heller ikke i overensstemmelse med reglerne om afgiftens forfald, da den først forfalder ved salget til forbrugeren, ikke ved overgangen til forbrug, således som dette begreb defineres i artikel 6, stk. 1, i direktivet om punktafgifter.

49 Afgiften på drikkevarer er heller ikke i overensstemmelse med den almindelige opbygning af de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for moms. Selv om afgiften ikke er uforenelig med artikel 33 i sjette direktiv, er den ikke i overensstemmelse med de regler, der gælder for moms, for så vidt angår reglerne om beregningen og om afgiftens forfald. Da afgiften udelukkende opkræves ved salget til forbrugeren, opkræves den nemlig ikke i hvert led af produktions- og distributionsprocessen, og desuden beregnes den uden fradrag af den indgående afgift.

50 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 3, stk. 3, i direktivet om punktafgifter ikke er til hinder for at opretholde en afgift på alkoholfrie drikkevarer og konsumis som den i hovedsagen omtvistede afgift. Artikel 3, stk. 2, i direktivet er til hinder for at opretholde en afgift på alkoholholdige drikkevarer som den i hovedsagen omtvistede afgift.

Det tredje spørgsmål

51 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om fritagelsen for betaling af afgiften på drikkevarer ved direkte salg af vin til den endelige forbruger er statsstøtte, som er uforenelig med fællesskabsretten.

52 For det første bemærkes, at det ifølge fast retspraksis udelukkende tilkommer den nationale ret, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retlige afgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen (jf. dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 59). Domstolen har imidlertid udtalt, at den ikke kan træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den af den nationale ret ønskede fortolkning eller vurdering af en fællesskabsbestemmelses gyldighed savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, eller når problemet er af hypotetisk karakter, og Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. Bosman-dommen, præmis 61, og dom af 15.6.1999, sag C-421/97, Tarantik, Sml. I, s. 3633, præmis 33).

53 Det må konstateres, at det forelagte spørgsmål ikke er relevant for afgørelsen af hovedsagerne, som vedrører EKW's og Wein & Co.'s forpligtelse til at betale afgiften på drikkevarer for levering mod vederlag af drikkevarer og konsumis, og ikke spørgsmålet om, hvorvidt fritagelsen for betaling af en sådan afgift for salg af vin direkte på produktionsstedet er en statsstøtte, som er uforenelig med traktaten.

54 Det er derfor ufornødent at besvare det tredje præjudicielle spørgsmål.

Begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger

55 Den østrigske regering har i sit indlæg henvist til, at Domstolen — hvis den finder, at en afgift som afgiften på drikkevarer er uforenelig med de relevante bestemmelser i fællesskabsretten — kan begrænse dommens tidsmæssige virkninger.

56 Til støtte for denne anmodning har den østrigske regering for det første henledt Domstolens opmærksomhed på de katastrofale økonomiske konsekvenser, det ville have, hvis der afsiges en dom, der medfører en forpligtelse til at tilbagebetale den afgift, som indtil nu er opkrævet uretmæssigt. De østrigske kommuner ville nemlig være nødsaget til at opfylde utallige anmodninger om tilbagebetaling, som de ikke ville kunne bestride. En sådan tilbagebetaling ville i øvrigt blive vanskeliggjort af det store antal transaktioner, som er blevet foretaget, og som løber op i millioner. Desuden vil de leverandører, der er pålagt afgiften på drikkevarer, som led i deres virksomhed have overvæltet afgiften på forbrugerne. Da forbrugerne normalt ikke beholder beviset for betalingen, når de har indtaget en drikkevare eller en is, kan afgiften ikke tilbagebetales. Endelig har den østrigske regering — uden at det er blevet imødegået — anført, at Kommissionens repræsentanter ved forhandlingerne om Republikken Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union forsikrede, at afgiften på drikkevarer var forenelig med fællesskabsretten.

57 Det bemærkes, at Domstolen kun undtagelsesvis under anvendelse af et almindeligt retssikkerhedsprincip, der er knæsat i Fællesskabets retsorden, vil finde anledning til at begrænse de retsundergivnes mulighed for at påberåbe sig

den således fortolkede bestemmelse med henblik på anfægtelse af tidligere i god tro stiftede retsforhold. En sådan begrænsning skal ifølge Domstolens faste praksis fremgå af selve den dom, der afgør fortolkningsspørgsmålet. Ved afgørelsen af, om en doms tidsmæssige virkning skal begrænses, skal der lægges vægt på, at selv om de praktiske følger af enhver retsafgørelse omhyggeligt må vurderes, kan man dog ikke gå så langt som til at gribe ind i rettens objektivitet og bringe dens fremtidige anvendelse i fare, blot fordi en retsafgørelse kan få virkninger for fortiden (jf. dom af 2.2.1988, sag 24/86, Blaizot, Sml. s. 379, præmis 28 og 30, og af 16.7.1992, sag C-163/90, Legros m.fl., Sml. I, s. 4625, præmis 30).

58 Hvad angår den foreliggende sag bemærkes for det første, at artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter ikke hidtil har været genstand for en fortolkende dom i en præjudiciel sag, og at Kommissionens handlemåde med rimelighed kan have ført den østrigske regering til at antage, at reglerne vedrørende afgiften på alkoholholdige drikkevarer var i overensstemmelse med fællesskabsretten.

59 Under disse omstændigheder er tvingende retssikkerhedshensyn til hinder for anfægtelse af retsforhold, der har udtømt deres virkninger i fortiden, idet en sådan anfægtelse med tilbagevirkende kraft ville skabe kaos i de østrigske kommuners økonomiske forvaltning, og det er ikke nødvendigt at henvise til det samlede beløb, der er tale om, manglende beviser for betalingen eller det meget store antal små transaktioner, der vedrører småbeløb.

60 Det må derfor fastslås, at bestemmelserne i artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter ikke kan påberåbes til støtte for krav vedrørende en afgift som afgiften på alkoholholdige drikkevarer, som er betalt eller forfalden til betaling

inden datoen for denne doms afsigelse, medmindre den, der fremsætter kravet, inden denne dato har anlagt sag eller på tilsvarende måde administrativt har fremsat krav.

Sagens omkostninger

61 De udgifter, der er afholdt af den østrigske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Verwaltungsgerichtshof ved kendelse af 18. december 1997, for ret:

1) Artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som affattet ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det

fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388, er ikke til hinder for at opretholde en afgift som den i hovedsagen omtvistede afgift på drikkevarer, som pålægges levering mod vederlag af konsumis, forarbejdet med eller tilsat frugter, og af drikkevarer, i begge tilfælde inklusive medfølgende emballage og tilbehør.

2) Artikel 3, stk. 3, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed er ikke til hinder for at opretholde en afgift på alkoholfrie drikkevarer og konsumis som den i hovedsagen omtvistede afgift. Artikel 3, stk. 2, i direktivet er til hinder for at opretholde en afgift på alkoholholdige drikkevarer som den i hovedsagen omtvistede afgift.

3) Bestemmelserne i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 kan ikke påberåbes til støtte for krav vedrørende en afgift som afgiften på alkoholholdige drikkevarer, som er betalt eller forfalden til betaling inden datoen for denne doms afsigelse, medmindre den, der fremsætter kravet, inden denne dato har anlagt sag eller på tilsvarende måde administrativt har fremsat krav.

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Puissochet Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 9. marts 2000.

R. Grass

Justitssekretær

D.A.O. Edward

Formand for Femte Afdeling