ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 9ης Μαρτίου 2000 *

Στην υπόθεση C-437/97,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο των διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Evangelischer Krankenhausverein Wien

και

Abgabenberufungskommission Wien

και μεταξύ

Wein & Co. HandelsgesmbH, πρώην Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH,

και

Oberösterreichische Landesregierung,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), και του άρθρου 3 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1), και του άρθρου 92 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 87 ΕΚ),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους D. A. O. Edward, πρόεδρο τμήματος, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J.-P. Puissochet και M. Wathelet (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Saggio
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Evangelischer Krankenhausverein Wien, εκπροσωπούμενη από τον B. Kramer, δικηγόρο Βιέννης,

— η Abgabenberufungskommission Wien, εκπροσωπούμενη από τον K. Pauer, Magistratrat στην Abgabenberufungskommission Magistratsdirektion — Verfassungs- und Rechtsmittelbüro, J. Ponzer, Bereichsdirektor της ως άνω επιτροπής,

— η Wein & Co. HandelsgesmbH, πρώην Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, εκπροσωπούμενη από τον T. Jordis, δικηγόρο Βιέννης,

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον W. Okresek, Sektionschef της Καγκελαρίας,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον V. Kreuschitz, νομικό σύμβουλο, και E. Traversa, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Evangelischer Krankenhausverein Wien, εκπροσωπούμενης από τον δικηγόρο B. Kramer, της Abgabenberufungskommission Wien, εκπροσωπούμενης από τον K. Kamhuber, Senatsrat στην Abgabenberufungskommission Magistratsdirektion — Verfassungs- und Rechtsmittelbüro, της Wein & Co. HandelsgesmbH, πρώην Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, εκπροσωπούμενης από τον δικηγόρο T. Jordis, της Αυστριακής Κυβερνήσεως, εκπροσωπούμενης από τον W. Okresek και την E. Zach, Ministerialrätin στο Υπουργείο Οικονομικών, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τους V. Kreuschitz και E. Traversa, κατά τη συνεδρίαση της 6ης Μαΐου 1999,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 1ης Ιουλίου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 18ης Δεκεμβρίου 1997, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Δεκεμβρίου 1997, το Verwaltungsgerichtshof υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 33 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), και του άρθρου 3 της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ειδικών φόρων κατανάλωσης), και του άρθρου 92 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 87 ΕΚ).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, της Evangelischer Krankenhausverein Wien (στο εξής: EKW) και της Abgabenberufungskommission Wien (αρχής αρμόδιας να αποφαίνεται, για τη Βιέννη, σε τελευταίο βαθμό, επί υποθέσεων εισπράξεων φόρων) και, αφετέρου, της Wein & Co. HandelsgesmbH, πρώην Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH (στο εξής: Wein & Co.) και της Oberösterreichische Landesregierung (κυβερνήσεως του ομόσπονδου κράτους της Άνω Αυστρίας), αναφορικά με την υποχρέωση της EKW και της Wein & Co. να καταβάλουν φόρο επί ποτών και παγωτών (Getränkesteuer, στο εξής: φόρος επί των ποτών).

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

3 Κατά το άρθρο 3 του Finanz-Verfassungsgesetz του 1948 (συνταγματικού νόμου περί δημοσιονομικών ζητημάτων, *BGBl.* αριθ. 45/1948, όπως τροποποιήθηκε με τον ομοσπονδιακό συνταγματικό νόμο που δημοσιεύθηκε στο *BGBl.* αριθ. 201/1996), η κατανομή των φορολογικών εξουσιών και του προϊόντος των φόρων διέπεται από την ομοσπονδιακή νομοθεσία.

4 Ο εφαρμοστέος κατά τον χρόνο επιβολής του φόρου επί των ποτών στις υποθέσεις των κυρίων δικών ομοσπονδιακός νόμος ήταν ο Finanzausgleichsgesetz του 1993 (νόμος περί δημοσιονομικού επιμερισμού, στο εξής: FAG, *BGBl.* αριθ. 30/1993, όπως τροποποιημένος δημοσιεύθηκε στο *BGBl.* αριθ. 853/1995). Κατά το άρθρο 14, παράγραφοι 1, σημείο 8, και 2, του FAG, αποκλειστικώς δημοτικοί-κοινοτικοί φόροι είναι:

«οι φόροι επί της εξ επαχθούς αιτίας παραδόσεως παγωτών, περιλαμβανομένων των επεξεργασμένων ή εκείνων που περιέχουν φρούτα, και οι φόροι επί των ποτών, περιλαμβανομένης, και στις δύο περιπτώσεις της συσκευασίας και των εξαρτημάτων που πωλούνται μαζί με αυτά, εφόσον η παράδοση δεν γίνεται με σκοπό την περαιτέρω πώληση στο πλαίσιο ασκήσεως μόνιμης δραστηριότητας. Εξαιρούνται από τη φορολόγηση οι παραδόσεις "οίνου", κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 3, σημείο 1, του Umsatzsteuergesetz (νόμου του 1994 περί φόρου κύκλου εργασιών), (*BGBl.* αριθ. 663), όταν το δικαίωμα διαθέσεως αποκτάται στον τόπο παραγωγής και εφόσον δεν έπεται μεταφορά ή αποστολή του, καθώς και οι παραδόσεις γάλακτος».

5 Διευκρινίζεται ότι οι παραδόσεις οίνου, κατά την έννοια του άρθρου 10, παράγραφος 3, σημείο 1, του Umsatzsteuergesetz 1994 (στο εξής: UStG), αντιστοιχούν στην πώληση οίνου νωπών σταφυλών παραγομένου εγχωρίως σε γεωργική εκμετάλλευση για την οποία το άρθρο 10, παράγραφος 3, σημείο 1, του UStG προβλέπει την εφαρμογή συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) 12 %, δηλαδή μειωμένο σε σύγκριση με τον φόρο που επιβάλλεται στις κανονικές πωλήσεις και

οποίος ανέρχεται σε 20 %. Κατ' εφαρμογή του άρθρου 14, παράγραφος 1, σημείο 8, του FAG, η απευθείας πώληση αυτού του οίνου απαλλάσσεται από τον φόρο επί των ποτών.

6 Δυνάμει του άρθρου 15, παράγραφος 3, σημείο 2, του FAG, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοικήσεως μπορούν, με απόφαση του δημοτικού/κοινοτικού συμβουλίου και υπό την επιφύλαξη γενικότερης εγκρίσεως παρεχόμενης από τον νομοθέτη του ομοσπόνδου κράτους, να επιβάλουν τους φόρους που προβλέπει το άρθρο 14, παράγραφος 1, σημείο 8, του FAG, με συντελεστή 10 % επί της τιμής πωλήσεως, όσον αφορά τα παγωτά και τα αλκοολούχα ποτά, και 5 %, όσον αφορά τα μη αλκοολούχα ποτά. Κατά τη διάταξη αυτή, τα μη αλκοολούχα ποτά είναι εκείνα που η περιεκτικότητά τους σε οινόπνευμα είναι μικρότερη από 0,5° %.

7 Το άρθρο 15, παράγραφος 4, του FAG προβλέπει ότι η τιμή πωλήσεως πρέπει να υπολογίζεται βάσει των διατάξεων του UStG και ότι δεν περιλαμβάνει τον φόρο κύκλου εργασιών και το φιλοδώρημα.

8 Οι δημοτικοί-κοινοτικοί φόροι για τους οποίους πρόκειται στις κύριες δίκες προβλέπονται, όσον αφορά την EKW, από τον Wiener Getränkesteuergesetz (νόμο της Βιέννης, του 1992, περί φόρου επί των ποτών, στο εξής: Wiener GStG, *LGBl.* της Βιέννης αριθ. 3/1992) και την Wiener Getränkesteuerverordnung 1992 (κανονιστική απόφαση της Βιέννης, του 1992, περί φόρου επί των ποτών, στο εξής: Wiener GStV, *Amtsblatt* 6/1992, όπως τροποποιημένη δημοσιεύθηκε στην *Amtsblatt* 44/1992 και στην *Amtsblatt* 50/1994), καθώς και, όσον αφορά τη Wein & Co., από τον Oberösterreichische Gemeinde-Getränkesteuergesetz (νόμο της Άνω Αυστρίας περί δημοτικού-κοινοτικού φόρου επί των ποτών, στο εξής: Oö GStG, *LGBl.* του ομοσπόνδου κράτους της Άνω Αυστρίας αριθ. 15/1950, όπως τροποποιημένος δημοσιεύθηκε υπό μορφή νόμου του ομοσπόνδου κράτους στο *LGBl.* αριθ. 28/1992). Καίτοι οι δημοτικοί-κοινοτικοί φόροι διέπονται από χωριστές περιφερειακές διατάξεις, παρουσιάζουν χαρακτηριστικά σε μεγάλο βαθμό όμοια, ώστε να μπορούν να αποκληθούν στο σύνολό τους φόρος επί των ποτών.

Το κοινοτικό νομικό πλαίσιο

9 Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, εν όψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/288 (ΕΕ L 376, σ. 1), ορίζει:

«1) Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, ιδίως δε όσων προβλέπονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις περί του γενικού καθεστώτος κατοχής, κυκλοφορίας και ελέγχου των υποκείμενων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντων, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν εμποδίζουν την εκ μέρους κράτους μέλους διατήρηση ή εισαγωγή φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως, και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων κατανάλωσης, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχώρησης, και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους δεν έχει το χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι αυτοί οι φόροι, δικαιώματα ή τέλη δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

2) Όποτε γίνεται λόγος στην παρούσα οδηγία για προϊόντα υποκείμενα σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, σκοπούνται τα παρακάτω προϊόντα, όπως ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις:

— τα ορυκτέλαια,

— το οινόπνευμα και τα αλκοολούχα ποτά,

— τα επεξεργασμένα καπνά.»

10 Κατά την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως:

«πρέπει να προσδιοριστεί η έννοια των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης· ότι μόνο τα εμπορεύματα τα οποία αντιμετωπίζονται σαν τέτοια σε όλα τα κράτη μέλη μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο κοινοτικών διατάξεων· ότι τα προϊόντα αυτά μπορούν να αποτελούν αντικείμενο άλλων εμμέσων φορολογιών με ειδικούς στόχους· ότι η διατήρηση ή η καθιέρωση άλλων μορφών έμμεσης φορολογίας δεν πρέπει να οδηγεί σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση μιας μεθορίου».

11 Το άρθρο 3 της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως ορίζει σχετικώς:

«1. Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται, σε κοινοτικό επίπεδο, στα ακόλουθα προϊόντα όπως ορίζονται στις σχετικές οδηγίες:

— τα ορυκτέλαια,

— το οινόπνευμα και τα αλκοολούχα ποτά,

— τα βιομηχανοποιημένα καπνά.

2. Τα προϊόντα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 μπορούν να υπόκεινται σε άλλους έμμεσους φόρους που εξυπηρετούν ειδικούς σκοπούς, υπό τον όρο ότι αυτές οι φορολογικές επιβαρύνσεις τηρούν τους κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις

ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ, για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου.

3. Τα κράτη μέλη διατηρούν τη δυνατότητα να θεσπίσουν ή να διατηρήσουν φορολογικές επιβαρύνσεις σε προϊόντα άλλα από εκείνα που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 1, υπό τον όρο όμως ότι αυτές οι επιβαρύνσεις δεν συνεπάγονται, κατά τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, διατυπώσεις που σχετίζονται με τη διάβαση συνόρου.

Με την προϋπόθεση της τήρησης του ίδιου όρου, τα κράτη μέλη διατηρούν επίσης τη δυνατότητα να εφαρμόζουν φόρους στις παροχές υπηρεσιών που δεν έχουν χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών, περιλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με τα προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.»

Οι διαφορές των κυρίων δικών

12 Η EKW εκμεταλλεύεται την καφετερία ενός νοσοκομείου. Στις 6 Δεκεμβρίου 1996 εκδόθηκε από την Abgabenbehörde Wien (αρμόδια για την είσπραξη των φόρων στη Βιέννη αρχή) πράξη επιβολής φόρου, με την οποία της επιβλήθηκε, κατ' εφαρμογή της ισχύουσας στη Βιέννη φορολογικής νομοθεσίας, το ποσό των 309 995 ATS, ως φόρος επί των ποτών, για τις πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ Ιανουαρίου 1992 και Οκτωβρίου 1996.

13 Η Abgabenberufungskommission Wien απέρριψε τη διοικητική ένσταση της EKW κατά της πράξεως αυτής.

14 Η EKW άσκησε ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof προσφυγή κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως, υποστηρίζοντας ότι οι διατάξεις περί φόρου επί των ποτών είναι αντίθετες προς το κοινοτικό δίκαιο, ιδίως δε προς τα άρθρα 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και 3 της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως.

15 Η Wein & Co. είναι εταιρία εμπορίας οίνων με έδρα το Leonding, στην Άνω Αυστρία, από την οποία οι δημοτικές αρχές ζήτησαν την καταβολή του ποσού των 417 628 ATS ως φόρο επί των ποτών οφειλόμενο για την περίοδο μεταξύ 1ης Δεκεμβρίου 1994 και 31ης Μαρτίου 1995.

16 Η Wein & Co. υπέβαλε καταρχάς διοικητική ένσταση κατά της πράξεως αυτής επιβολής φόρου ενώπιον της Oberösterreichische Landesregierung, η οποία την απέρριψε, κατόπιν δε άσκησε προσφυγή κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof, υποστηρίζοντας, μεταξύ άλλων, ότι ο φόρος επί των ποτών ομοιάζει με φόρο κύκλου εργασιών, απαγορευόμενο από το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας και ότι είναι αντίθετος προς το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως.

17 Το Verwaltungsgerichtshof έχει αμφιβολίες ως προς το κατά πόσο συμβιβάζεται ο φόρος επί των ποτών με την έκτη οδηγία και την οδηγία περί ειδικών φόρων καταναλώσεως. Ερωτά, επίσης, αν η απαλλαγή από τον φόρο των απευθείας πωλήσεων οίνου στον τόπο παραγωγής συνιστά, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή στην ανακοίνωσή της C 57/96 (ΕΕ 1997, C 82, σ. 9), ενίσχυση ασυμβίβαστη με την κοινή αγορά.

Τα προδικαστικά ερωτήματα

18 Υπό τις προϋποθέσεις αυτές, το Verwaltungsgerichtshof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Απαγορεύει το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (77/388/ΕΟΚ), τη διατήρηση σε ισχύ φορολογικής επιβαρύνσεως η οποία επιβάλλεται επί της εξ επαχθούς αιτίας παραδόσεως παγωτών, περιλαμβανομένων των επεξεργασμένων φρούτων ή των προστιθέμενων φρούτων, καθώς και επί των ποτών, περιλαμβανομένων, και στις δύο περιπτώσεις, των συσκευασιών και των εξαρτημάτων, ύψους 10 % επί της τιμής πωλήσεως των παγωτών και των αλκοολούχων ποτών και 5 % επί της τιμής πωλήσεως των μη αλκοολούχων ποτών, όταν η τιμή αυτή υπολογίζεται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις περί φόρου κύκλου εργασιών, αλλά ο φόρος κύκλου εργασιών, το φιλοδώρημα και ο φόρος επί των ποτών δεν περιλαμβάνονται στην τιμή;

2) Αποκλείει το άρθρο 3, παράγραφος 2, ή παράγραφος 3, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, (οδηγία περί ειδικών φόρων κατανάλωσης), τη διατήρηση σε ισχύ φορολογικής επιβαρύνσεως όπως αυτή που περιγράφεται στο σημείο 1;

3) Αποκλείει το άρθρο 92, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ διάταξη εισάγουσα εξαίρεση, κατά την οποία η απ' ευθείας από τη γεωργική εκμετάλλευση αγορά και πώληση οίνου απαλλάσσεται από τον φόρο επί των ποτών;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

19 Με το πρώτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά ουσιαστικώς αν το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας απαγορεύει τη διατήρηση σε ισχύ φόρου όπως ο φόρος επί των ποτών για τον οποίο πρόκειται στην κύρια δίκη.

20 Κατά πάγια νομολογία (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 27ης Νοεμβρίου 1985, 295/84, Rousseau Wilmot, Συλλογή 1985, σ. 3759, σκέψη 16, της 7ης Μαΐου 1992, C-347/90, Bozzi, Συλλογή 1992, σ. I-2947, σκέψη 9, και της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Συλλογή 1997, σ. I-5053, σκέψη 13), το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, αφήνοντας στα κράτη μέλη την ελευθερία να διατηρούν σε ισχύ ή να θεσπίζουν ορισμένους έμμεσους φόρους, όπως είναι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσεως, υπό την προϋπόθεση ότι δεν πρόκειται για φόρους «έχοντες τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών», έχει ως σκοπό να εμποδίσει την υπονόμευση της λειτουργίας του κοινού συστήματος ΦΠΑ με φορολογικά μέτρα κράτους μέλους που επιβαρύνουν την κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών και πλήττουν τις εμπορικές συναλλαγές κατά τρόπο παρόμοιο με εκείνο που χαρακτηρίζει τον ΦΠΑ.

21 Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να λογίζονται ως τέτοια μέτρα οι φόροι, τα δικαιώματα και τα τέλη που εμφανίζουν τα βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα του ΦΠΑ, έστω και αν δεν ταυτίζονται με αυτόν ως προς όλα τα στοιχεία τους.

22 Όπως έχει ήδη επισημάνει επανειλημμένως το Δικαστήριο, τα χαρακτηριστικά αυτά είναι τα ακόλουθα: ο ΦΠΑ τυγχάνει γενικής εφαρμογής επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες· είναι ανάλογος προς την τιμή των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών, ανεξαρτήτως του αριθμού των διενεργουμένων συναλλαγών· εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής· τέλος, εφαρμόζεται επί της προστιθεμένης αξίας των αγαθών και υπηρεσιών, δεδομένου ότι ο οφειλόμενος για κάθε συγκεκριμένη συναλλαγή φόρος υπολογίζεται μετά την έκπτωση εκείνου που καταβλήθηκε κατά την προηγούμενη συναλλαγή (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1988, 252/86, Bergandi, Συλλογή 1988, σ. 1343, σκέψη 15· Bozzi, προπαρατεθείσα, σκέψη 12, και Solisnor-Estaleiros Navais, προπαρατεθείσα, σκέψη 14).

23 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας εμποδίζει τη διατήρηση σε ισχύ ή την επιβολή δικαιωμάτων καταχωρίσεως ή άλλου είδους φόρων, δικαιωμάτων και τελών, εφόσον αυτά εμφανίζουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ. Εξάλλου, το Δικαστήριο διευκρίνισε, στην προαναφερθείσα απόφαση Solisnor-Estaleiros Navais, σκέψεις 19 και 20, ότι το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας δεν εμποδίζει τη διατήρηση σε ισχύ ή την επιβολή ενός φόρου, εφόσον αυτός δεν εμφανίζει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ.

24 Πρέπει να τονιστεί ότι φόρος όπως αυτός που περιγράφει το αιτούν δικαστήριο δεν συνιστά γενικό φόρο, δεδομένου ότι δεν έχει ως αντικείμενο την επιβάρυνση του συνόλου των οικονομικής φύσεως πράξεων εντός του οικείου κράτους μέλους (βλ. σχετικώς, αποφάσεις Solisnor-Estaleiros Navais, προπαρατεθείσα, σκέψη 17, και της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-208/91, Beaulande, Συλλογή 1992, σ. I-6709), σκέψη 16). Πράγματι, από τα άρθρα 14, παράγραφος 1, σημείο 8, του FAG, 1 του Wiener GStV και 1 του Οö GStG προκύπτει ότι ο φόρος επιβάλλεται επί μιας περιορισμένης κατηγορίας αγαθών, πλήττοντας μόνον την εξ επαχθούς αιτίας παράδοση παγωτών περιλαμβανομένων των μεταποιημένων φρούτων που περιέχονται σ' αυτά ή των φρούτων που τα συνοδεύουν, καθώς και των ποτών, περιλαμβανομένων, και στις δύο περιπτώσεις, των συσκευασιών και των εξαρτημάτων που πωλούνται μαζί με τα προϊόντα αυτά.

25 Συνεπώς, χωρίς να παρίσταται ανάγκη να εξεταστούν τα λοιπά χαρακτηριστικά του φόρου επί των ποτών, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680, δεν απαγορεύει τη διατήρηση σε ισχύ φόρου όπως ο φόρος επί των ποτών για τον οποίο πρόκειται στην κύρια δίκη, ο οποίος πλήττει την εξ επαχθούς αιτίας παράδοση παγωτών, περιλαμβανομένων των μεταποιημένων φρούτων που περιέχονται σ' αυτά και των φρούτων που τα συνοδεύουν, καθώς και ποτών, περιλαμβανομένων, και στις δύο περιπτώσεις, των συσκευασιών και των εξαρτημάτων που πωλούνται μαζί με τα προϊόντα αυτά.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

26 Με το δεύτερο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ερωτά ουσιαστικώς αν το άρθρο 3, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως απαγορεύει τη διατήρηση σε ισχύ φόρου όπως ο φόρος επί των ποτών που ίσχυε στη Βιέννη και την Άνω Αυστρία κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης.

27 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει καταρχάς να γίνει διάκριση αναλόγως του αν ο φόρος επί των ποτών πλήττει, αφενός, τα μη αλκοολούχα ποτά και τα παγωτά και, αφετέρου, τα αλκοολούχα ποτά. Πράγματι, το άρθρο 3 της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως περιέχει διαφορετικές διατάξεις αναλόγως του αν το υποκείμενο στον φόρο προϊόν αναφέρεται στην παράγραφο 1, όπως συμβαίνει με τα αλκοολούχα ποτά (η σχετική διάταξη είναι αυτή της παραγράφου 2) ή όχι (η σχετική διάταξη είναι αυτή της παραγράφου 3).

28 Όσον αφορά φόρο όπως ο αυστριακός δημοτικός-κοινοτικός φόρος που πλήττει τα μη αλκοολούχα ποτά και τα παγωτά, από το άρθρο 3, παράγραφος 3, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν σε ισχύ φόρο ο οποίος πλήττει προϊόντα πλην εκείνων που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 1 ή πλήττει παροχές υπηρεσιών και δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, υπό την προϋπόθεση ότι δεν συνεπάγεται, στο μεταξύ κρατών μελών εμπόριο, διατυπώσεις σχετιζόμενες με τη διέλευση συνόρων.

29 Ούτε στο πλαίσιο των διαφορών των κυρίων δικών ούτε ενώπιον του Δικαστηρίου αμφισβητήθηκε ότι ο φόρος επί των μη αλκοολούχων ποτών και των παγωτών πληροί μια τέτοια προϋπόθεση. Συνεπώς, ο φόρος αυτός συμβιβάζεται με το άρθρο 3, παράγραφος 3, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως.

30 Προκειμένου περί φόρου όπως ο αυστριακός δημοτικός-κοινοτικός φόρος που πλήττει αλκοολούχα ποτά, πρέπει να υπομνηστεί ότι, κατά το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, τα προϊόντα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού (περιλαμβανομένων των αλκοολούχων ποτών) μπορούν να υπόκεινται σε έμμεσους φόρους διαφορετικούς από τον ειδικό φόρο καταναλώσεως εφόσον, αφενός, επιδιώκουν ένα ή περισσοτέρους ειδικούς σκοπούς κατά την έννοια αυτής της διατάξεως και εφόσον, αφετέρου, πληρούν τους κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων καταναλώσεως ή για τον ΦΠΑ, για τον καθορισμό της φορολογικής βάσεως, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου.

31 Επιβάλλεται καταρχάς να εξεταστεί αν φόρος όπως αυτός στον οποίο υπόκεινται τα αλκοολούχα ποτά επιδιώκει ειδικό σκοπό κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, δηλαδή σκοπό που δεν αφορά μόνο τον προϋπολογισμό (βλ. σχετικώς την απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2000, C-434/97, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2000, σ. I-1095, σκέψη 19).

32 Κατά την Αυστριακή Κυβέρνηση, ο ειδικός σκοπός του φόρου επί των ποτών είναι η ενίσχυση της οικονομικής αυτονομίας των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως.

33 Η ενίσχυση, όμως, της αυτονομίας των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως διά της παροχής της εξουσίας επιβολής φόρων συνιστά καθαρώς δημοσιονομικό σκοπό ο οποίος δεν μπορεί, μόνος του, όπως προαναφέρθηκε, να αποτελέσει ειδικό σκοπό κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως.

34 Η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστήριξε, επίσης, ότι ο ειδικός σκοπός του φόρου επί των ποτών είναι η αντιστάθμιση των σημαντικών εξόδων που συνεπάγεται για τους δήμους και τις κοινότητες η εξυπηρέτηση των τουριστικών αναγκών.

35 Όπως, όμως, προκύπτει από τη δικογραφία της κύριας δίκης, πράγμα το οποίο εξάλλου δεν αμφισβήτησε η Αυστριακή Κυβέρνηση, δεν επιβάλλεται στους δήμους και τις κοινότητες υποχρέωση προκαθορισμού της διαθέσεως των εσόδων ούτε υφίσταται κανένας δεσμός με τις τουριστικές υποδομές ή την ανάπτυξη του τουρισμού, δεδομένου ότι ο φόρος αυτός, ο οποίος πλήττει τα ποτά ανεξαρτήτως του τόπου στον οποίο καταναλώνονται, ισχύει και σε μη τουριστικές περιοχές. Εξάλλου, πρέπει να τονιστεί ότι στην Αυστρία υπάρχουν ήδη φόροι που ειδικώς προορίζονται για την προώθηση του τουρισμού (βλ., σχετικώς, απόφαση της 8ης Ιουνίου 1999, C-338/97, C-344/97 και C-390/97, Pelzl κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-3318).

36 Τέλος, η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστήριξε ότι σκοπός του φόρου είναι η προστασία της δημόσιας υγείας, διότι συνιστά κίνητρο για την κατανάλωση μη αλκοολούχων ποτών, τα οποία φορολογούνται λιγότερο από τα αλκοολούχα ποτά.

37 Συναφώς, όπως προκύπτει από το άρθρο 14, παράγραφος 1, σημείο 8, του FAG, η απευθείας πώληση οίνου εντός της Αυστρίας απαλλάσσεται από τον φόρο επί των ποτών, οπότε είναι αμφίβολο αν ο φόρος αυτός αποσκοπεί στην αποθάρρυνση της καταναλώσεως αλκοολούχων ποτών και επιδιώκει την προστασία της δημόσιας υγείας. Επίσης, όπως υπογράμμισε η Επιτροπή, χωρίς αυτό να αμφισβητηθεί, σύμφωνα με το άρθρο 10, παράγραφος 3, σημείο 1, του UStG, ο οίνος εκ νωπών σταφύλων που παράγεται και πωλείται απευθείας από τις εθνικές αμπελουργικές εκμεταλλεύσεις απολαύει στην Αυστρία μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, οπότε ένα ποτό, όπως ο αυστριακός οίνος, που πωλείται απευθείας από τις εκμεταλλεύσεις φορολογείται γενικώς ελαφρύτερα από ένα μη αλκοολούχο ποτό όπως ο χυμός πορτοκαλιού. Εξάλλου, ο φόρος επί των ποτών πλήττει με τον ίδιο συντελεστή που ισχύει για τα αλκοολούχα ποτά (10 %) τα παγωτά, καθώς και, με μικρότερο συντελεστή (5 %) τα μη αλκοολούχα ποτά, πράγμα που αποδεικνύει ότι ο ειδικός σκοπός της επίμαχης νομοθεσίας δεν είναι η προστασία της δημόσιας υγείας.

38 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι φόρος όπως αυτός στον οποίο υπόκεινται τα αλκοολούχα ποτά δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επιδιώκει ειδικό σκοπό κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως.

39 Δεύτερον, πρέπει να εξεταστεί αν φόρος όπως αυτός που πλήττει τα αλκοολούχα ποτά πληροί τους κανόνες φορολογήσεως που εφαρμόζονται στους ειδικούς φόρους καταναλώσεως και τον ΦΠΑ για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου, τον υπολογισμό, το απαιτητό του φόρου και τον έλεγχο αυτού.

40 Καταρχάς, πρέπει να τονιστεί ότι οι γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως διίστανται διττώς.

41 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οσάκις μια διάταξη του κοινοτικού δικαίου επιδέχεται πλείονες ερμηνείες, πρέπει να προτιμάται η ερμηνεία η οποία διασφαλίζει την πρακτική της αποτελεσματικότητα (βλ., ιδίως, απόφαση της 22ας Σεπτεμβρίου 1988, 187/87, Ομόσπονδο κράτος του Σάαρ κ.λπ., Συλλογή 1988, σ. 5013, σκέψη 19).

42 Περαιτέρω, σε περίπτωση διαφοράς μεταξύ των γλωσσικών αποδόσεων μιας κοινοτικής διατάξεως, η οικεία διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται με βάση την όλη οικονομία και τον σκοπό της κανονιστικής ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί στοιχείο (βλ., ιδίως, απόφαση της 27ης Μαρτίου 1990, C-372/88, Cricket St Thomas, Συλλογή 1990, σ. I-1345, σκέψη 19).

43 Πρώτον, στο γερμανικό, το ισπανικό, το γαλλικό, το ιταλικό και το πορτογαλικό κείμενο, η χρήση της λέξεως «ή» εισάγει διάζευξη μεταξύ της τηρήσεως των κοινοτικών κανόνων φορολογήσεως που ισχύουν επί των ειδικών φόρων καταναλώσεως και της τηρήσεως εκείνων που ισχύουν επί του ΦΠΑ, ενώ, στο αγγλικό, το δανικό, το φινλανδικό, το ελληνικό, το ολλανδικό και το σουηδικό κείμενο, η λέξη «και» φαίνεται να απαιτεί τη σωρευτική τήρηση των κανόνων αυτών.

44 Ο ΦΠΑ και οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως, όμως, εμφανίζουν ορισμένα αλληλοαποκλειόμενα χαρακτηριστικά. Έτσι, ο πρώτος είναι αναλογικός προς την τιμή των αγαθών τα οποία επιβαρύνει, ενώ οι δεύτεροι υπολογίζονται κυρίως επί του όγκου του προϊόντος. Περαιτέρω, ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής (ο καταβληθείς σε προηγούμενο στάδιο φόρος λόγω της προηγηθείσας συναλλαγής κατ' αρχήν εκπίπτει), ενώ οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως καθίστανται απαιτητοί κατά τη θέση των φορολογουμένων προϊόντων στην κατανάλωση (χωρίς να λειτουργεί παρόμοιος μηχανισμός εκπτώσεως). Τέλος, ο ΦΠΑ είναι γενικής φύσεως, ενώ ο ειδικός φόρος καταναλώσεως επιβάλλεται επί ορισμένων μόνον προϊόντων. Κατά συνέπεια, το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως θα προέβλεπε μια ανέφικτη προϋπόθεση, αν έπρεπε να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι υποχρεώνει τα κράτη μέλη να τηρούν

ταυτόχρονα τους κανόνες φορολογήσεως που αφορούν και τις δύο αυτές κατηγορίες φόρων.

45 Δεύτερον, στο αγγλικό, το δανικό, το φινλανδικό, το ολλανδικό, το πορτογαλικό και το σουηδικό κείμενο, η οδηγία περί ειδικών φόρων καταναλώσεως επιβάλλει την τήρηση της φορολογικής ρυθμίσεως ή των φορολογικών ρυθμίσεων των σχετικών με τους ειδικούς φόρους καταναλώσεως και τον ΦΠΑ. Αντιθέτως, στη γερμανική της απόδοση, υποχρεώνει απλώς τα κράτη μέλη να τηρούν τις φορολογικές αρχές («Besteuerungsgrundsätze») επί ειδικών φόρων καταναλώσεως ή ΦΠΑ. Το ισπανικό, το γαλλικό, το ελληνικό και το ιταλικό κείμενο, από την άλλη πλευρά, χρησιμοποιούν περιφράσεις όπως «las normas impositivas aplicables *en relación* con los impuestos especiales o el IVA», «les règles de taxation 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* delle accise o dell'IVA».

46 Συναφώς, όπως προκύπτει από την παραβολή τόσο του άρθρου 3, παράγραφοι 2 και 3, όσο και της τρίτης αιτιολογικής σκέψεως της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως, η οποία αντιμετωπίζει ταυτόχρονα τις σκοπούμενες στο άρθρο 3 περιπτώσεις, σκοπός της οδηγίας αυτής είναι να αποφεύγεται η άσκοπη παρακώλυση των εμπορικών συναλλαγών από πρόσθετους εμμέσους φόρους. Αυτό θα συνέβαινε ιδίως αν οι επιχειρηματίες υποβάλλονταν σε πρόσθετες διατυπώσεις πέραν εκείνων που προβλέπει η περί ειδικών φόρων καταναλώσεως ή περί ΦΠΑ κοινοτική ρύθμιση, δεδομένου ότι αυτές ενδέχεται να ποικίλλουν μεταξύ κρατών μελών.

47 Υπ' αυτές τις συνθήκες, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως δεν απαιτεί από τα κράτη μέλη να τηρούν όλους τους κανόνες περί ειδικών φόρων καταναλώσεως ή περί ΦΠΑ για τον καθορισμό της φορολογικής βάσεως, τον υπολογισμό, το απαιτητό του φόρου και τον έλεγχο αυτού. Αρκεί οι έμμεσοι φόροι που υπηρετούν ειδικούς σκοπούς να

συμφωνούν, ως προς τα σημεία αυτά, προς την όλη οικονομία της μιας ή της άλλης από τις τεχνικές αυτές φορολογήσεως, όπως τις έχει οργανώσει η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση.

48 Επιβάλλεται σχετικώς να τονιστεί ότι ο φόρος επί των ποτών δεν συνάδει προς τη γενική οικονομία των κανόνων περί ειδικών φόρων καταναλώσεως των επιβαλλομένων επί των αλκοολούχων ποτών. Πράγματι, ο φόρος αυτός διαφέρει από τον τρόπο υπολογισμού των ειδικών φόρων καταναλώσεως, δεδομένου ότι το ύψος του καθορίζεται σε σχέση με την αξία του προϊόντος και όχι βάσει του βάρους του προϊόντος, της ποσότητας του προϊόντος ή του οινοπνεύματος που περιέχει. Εξάλλου, δεν συνάδει προς τους κανόνες που ρυθμίζουν το απαιτητό των ειδικών φόρων καταναλώσεως, δεδομένου ότι καθίσταται απαιτητός μόνον κατά το στάδιο της πωλήσεως στον καταναλωτή και όχι κατά τη θέση των προϊόντων σε κατανάλωση, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως.

49 Ο φόρος επί των ποτών δεν συνάδει, επίσης, προς τη γενική οικονομία των κανόνων που εφαρμόζονται ως προς τον ΦΠΑ. Ανεξαρτήτως του ότι δεν είναι ασυμβίβαστος προς το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, ο εν λόγω φόρος δεν συνάδει προς τους κανόνες που εφαρμόζονται ως προς τον ΦΠΑ, όσον αφορά τον υπολογισμό και το απαιτητό του φόρου. Πράγματι, δεδομένου ότι εισπράττεται αποκλειστικώς κατά το στάδιο πωλήσεως στον καταναλωτή, δεν εισπράττεται σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και καταναλώσεως. Εξάλλου, υπολογίζεται ανεξάρτητα από οποιαδήποτε έκπτωση του προκαταβληθέντος φόρου.

50 Συνεπώς, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 3, παράγραφος 3, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως δεν αποκλείει τη διατήρηση σε ισχύ φόρου που εισπράττεται επί των μη αλκοολούχων ποτών και των παγωτών, όπως αυτός για τον οποίο πρόκειται στην κύρια δίκη. Το άρθρο 3, παράγραφος 2, της αυτής οδηγίας απαγορεύει τη διατήρηση σε ισχύ φόρου ο οποίος εισπράττεται επί των αλκοολούχων ποτών, όπως αυτός για τον οποίο πρόκειται στην κύρια δίκη.

Επί του τρίτου ερωτήματος

51 Με το τρίτο του ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά, ουσιαστικώς, αν η απαλλαγή από τον φόρο επί των ποτών, όταν πρόκειται για την απευθείας πώληση οίνου στον τελικό καταναλωτή, συνιστά κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με το κοινοτικό δίκαιο.

52 Πρέπει σχετικώς να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής αποφάσεως, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο (βλ., ιδίως, απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman, Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 59). Εντούτοις, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν μπορεί να απαντήσει σε προδικαστικό ερώτημα υποβαλλόμενο από εθνικό δικαστήριο όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία ή η εκτίμηση του κύρους ενός κοινοτικού κανόνα που ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης ή ακόμα όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως και το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά ή νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν (βλ., αποφάσεις Bosman, προπαρατεθείσα, σκέψη 61, και της 15ης Ιουνίου 1999, Tarantik, C-421/97, Συλλογή 1999, σ. I-3633, σκέψη 33).

53 Διαπιστώνεται ότι το υποβληθέν ερώτημα δεν έχει σημασία για την επίλυση των διαφορών της κύριας δίκης, οι οποίες αφορούν την υποχρέωση της EKW και της Wein & Co. να καταβάλουν τον φόρο επί των ποτών για πράξεις παραδόσεως εξ επαχθούς αιτίας ποτών και παγωτών και όχι το αν η απαλλαγή από έναν τέτοιο φόρο της απευθείας πωλήσεως οίνου στον τόπο παραγωγής συνιστά ενίσχυση ασυμβίβαστη με τη Συνθήκη.

54 Συνεπώς, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

Επί του διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της αποφάσεως

55 Η Αυστριακή Κυβέρνηση αναφέρθηκε με τις παρατηρήσεις της στη δυνατότητα του Δικαστηρίου να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεώς του στην περίπτωση που αποφανθεί ότι φόρος όπως ο φόρος επί των ποτών είναι ασυμβίβαστος με τις σχετικές διατάξεις του κοινοτικού δικαίου.

56 Προς στήριξη του αιτήματός της αυτού η Αυστριακή Κυβέρνηση επέστησε, καταρχάς, την προσοχή του Δικαστηρίου επί των καταστρεπτικών οικονομικών συνεπειών που θα είχε μια απόφαση συνεπαγόμενη την υποχρέωση επιστροφής του φόρου που έχει μέχρι σήμερα αχρεωστήτως εισπραχθεί. Πράγματι, οι αυστριακοί οργανισμοί τοπικής αυτοδιοικήσεως θα ήταν υποχρεωμένοι να αντιμετωπίσουν ανυπολόγιστο αριθμό αιτήσεων επιστροφής του φόρου που θα ήταν αδύνατο να ικανοποιήσουν. Τυχόν επιστροφή θα ήταν, εξάλλου, δυσχερής λόγω του σημαντικού αριθμού των σχετικών πράξεων που ανέρχονται σε εκατομμύρια. Εξάλλου, οι υποκείμενοι στον φόρο επί των ποτών προμηθευτές μετακύλισαν, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων τους, τον φόρο επί των καταναλωτών. Δεδομένου ότι αυτοί δεν διατηρούν κατά κανόνα κανένα ίχνος πληρωμής μετά την κατανάλωση ενός ποτού και ενός παγωτού, θα ήταν αδύνατο να τους επιστραφεί ο φόρος. Τέλος, η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει, χωρίς αυτό να αμφισβητηθεί, ότι οι εκπρόσωποι της Επιτροπής είχαν παράσχει τη διαβεβαίωση, κατά τις διαπραγματεύσεις για την προσχώρηση της Αυστριακής Δημοκρατίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ότι ο φόρος επί των ποτών δεν είναι ασυμβίβαστος προς το κοινοτικό δίκαιο.

57 Πρέπει να επισημανθεί ότι μόνον κατ' εξαίρεση μπορεί το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου που είναι συμφυής με την κοινοτική έννομη τάξη, να αποφασίσει τον περιορισμό της δυνατότητας που έχει κάθε

ενδιαφερόμενος να επικαλεστεί μια διάταξη που αυτό έχει ερμηνεύσει προκειμένου να τεθούν υπό αμφισβήτηση έννομες σχέσεις που έχουν καλοπίστως συναφθεί. Κατά πάγια νομολογία, ο περιορισμός αυτός μπορεί να γίνει μόνο με την ίδια την απόφαση με την οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί της αιτηθείσας ερμηνείας. Προκειμένου να αποφασιστεί αν επιβάλλεται ή όχι ο διαχρονικός περιορισμός του πεδίου εφαρμογής μιας αποφάσεως, πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, καίτοι οι πρακτικές συνέπειες κάθε δικαστικής αποφάσεως πρέπει να σταθμίζονται με προσοχή, δεν μπορεί, εντούτοις, μια τέτοια μέριμνα να καταλήγει στο να περιορίζεται η αντικειμενικότητα του δικαίου και να διακυβεύεται η μελλοντική του εφαρμογή λόγω των επιπτώσεων που μια δικαστική απόφαση μπορεί να συνεπάγεται για το παρελθόν (αποφάσεις της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 24/86, Blaizot, Συλλογή 1988, σ. 379, σκέψεις 28 και 30, και της 16ης Ιουλίου 1992, C-163/90, Legros κ.λπ., Συλλογή 1992, σ. I-4625, σκέψη 30).

58 Όσον αφορά την παρούσα υπόθεση, επισημαίνεται ότι, πρώτον, το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως δεν είχε αποτελέσει μέχρι σήμερα αντικείμενο προδικαστικής αποφάσεως περί ερμηνείας και ότι, δεύτερον, η συμπεριφορά της Επιτροπής ώθησε την Αυστριακή Κυβέρνηση να κρίνει, ευλόγως, ότι η νομοθεσία περί φόρου επί των αλκοολούχων ποτών είναι σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο.

59 Υπό τις περιστάσεις αυτές, χωρίς να απαιτείται να προβληθεί το συνολικό σχετικό ποσό, η έλλειψη αποδεικτικών στοιχείων πληρωμής ή ο μεγάλος αριθμός μικροσυναλλαγών που αφορούν μικρά ποσά, επιτακτικοί λόγοι ασφαλείας δικαίου αποκλείουν την αμφισβήτηση εννόμων σχέσεων οι οποίες έχουν εξαντλήσει κατά το παρελθόν τις συνέπειές τους, δεδομένου ότι η αμφισβήτηση αυτή θα αναστάτωνε αναδρομικώς το σύστημα χρηματοδοτήσεως των αυστριακών οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως.

60 Επιβάλλεται, συνεπώς, να αποφασιστεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως δεν μπορούν να προβληθούν προς στήριξη αιτημάτων σχετικών με φόρο όπως ο φόρος επί των

αλκοολούχων ποτών, ο οποίος έχει καταβληθεί ή έχει καταστεί απαιτητός πριν από την ημερομηνία εκδόσεως της παρούσας απόφασης, με εξαίρεση τους αιτούντες οι οποίοι, πριν από την ημερομηνία αυτή, άσκησαν δικαστική προσφυγή ή ισοδύναμη ένσταση.

Επί των δικαστικών εξόδων

61 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Αυστριακή Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα)

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 18ης Δεκεμβρίου 1997 το Verwaltungsgerichtshof, αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/**

ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας και την τροποποίηση, εν όψει της κατάργησης των φορολογικών συνόρων, της οδηγίας 77/388, δεν απαγορεύει τη διατήρηση σε ισχύ φόρου όπως ο φόρος επί των ποτών για τον οποίο πρόκειται στην κύρια δίκη, ο οποίος πλήττει την εξ επαχθούς αιτίας παράδοση παγωτών, περιλαμβανομένων των μεταποιημένων φρούτων που περιέχονται σ' αυτά και των φρούτων που τα συνοδεύουν, καθώς και ποτών, περιλαμβανομένων, και στις δύο περιπτώσεις, των συσκευασιών και των εξαρτημάτων που πωλούνται μαζί με τα προϊόντα αυτά.

2) **Το άρθρο 3, παράγραφος 3, της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, δεν αποκλείει τη διατήρηση σε ισχύ φόρου που εισπράττεται επί των μη αλκοολούχων ποτών και των παγωτών, όπως αυτός για τον οποίο πρόκειται στην κύρια δίκη. Το άρθρο 3, παράγραφος 2, της αυτής οδηγίας απαγορεύει τη διατήρηση σε ισχύ φόρου ο οποίος εισπράττεται επί των αλκοολούχων ποτών, όπως αυτός για τον οποίο πρόκειται στην κύρια δίκη.**

3) **Οι διατάξεις του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ειδικών φόρων καταναλώσεως δεν μπορούν να προβληθούν προς στήριξη αιτημάτων σχετικών με φόρο όπως ο φόρος επί των αλκοολούχων ποτών, ο οποίος έχει καταβληθεί ή έχει καταστεί απαιτητός πριν από την ημερομηνία εκδόσεως της παρούσας απόφασης, με εξαίρεση τους αιτούντες οι οποίοι, πριν από την ημερομηνία αυτή, άσκησαν δικαστική προσφυγή ή ισοδύναμη ένσταση.**

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Puissochet Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 9 Μαρτίου 2000.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

D. A. O. Edward