YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

9 päivänä maaliskuuta 2000 *

Asiassa C-437/97,

jonka Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Evangelischer Krankenhausverein Wien

vastaan

Abgabenberufungskommission Wien

ja

Wein & Co. HandelsgesmbH, aiemmin Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH,

vastaan

Oberösterreichische Landesregierung

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 33 artiklan tulkinnasta, valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1) 3 artiklan tulkinnasta sekä EY:n perustamissopimuksen 92 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 87 artikla) tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. A. O. Edward sekä tuomarit J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J.-P. Puissochet ja M. Wathelet (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: A. Saggio,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Evangelischer Krankenhausverein Wien, edustajanaan asianajaja B. Kramer, Wien

— Abgabenberufungskommission Wien, asiamiehinään Abgabenberufungskommissionin (Magistratsdirektion — Verfassungs- und Rechtsmittelbüro) maistraatinneuvos K. Pauer ja aluejohtaja J. Ponzer

— Wein & Co. HandelsgesmbH, aiemmin Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, edustajanaan asianajaja T. Jordis, Wien

— Itävallan hallitus, asiamiehenään kanslerinviraston osastopäällikkö W. Okresek

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellinen neuvonantaja V. Kreuschitz ja oikeudellisen yksikön virkamies E. Traversa,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Evangelischer Krankenhausverein Wienin, edustajanaan asianajaja B. Kramer, Abgabenberufungskommission Wienin, edustajanaan Abgabenberufungskommissionin (Magistratsdirektion — Verfassungs- und Rechtsmittelbüro) hallitusneuvos K. Kamhuber, Wein & Co. HandelsgesmbH:n, aiemmin Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, edustajanaan asianajaja T. Jordis, Itävallan hallituksen, asiamiehinään W. Okresek ja valtiovarainministeriön ministerineuvos E. Zach, sekä komission, asiamiehinään V. Kreuschitz ja E. Traversa, 6.5.1999 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 1.7.1999 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Verwaltungsgerichtshof on esittänyt 18.12.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 24.12.1997, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 33 artiklan tulkinnasta, valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1; jäljempänä valmisteverodirektiivi) 3 artiklan tulkinnasta sekä EY:n perustamissopimuksen 92 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 87 artikla) tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty kahdessa asiassa, joista toisessa asianosaisina ovat Evangelischer Krankenhausverein Wien (jäljempänä EKW) ja Abgabenberufungskommission Wien (wieniläinen viranomainen, joka on viimeisenä asteena toimivaltainen ratkaisemaan verotusta koskevat asiat), ja toisessa Wein & Co. HandelsgesmbH, aiemmin Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH (jäljempänä Wein & Co.) ja Oberösterreichische Landesregierung (Ylä-Itävallan osavaltion hallitus) ja joissa on kyse EKW:n ja Wein & Co:n velvollisuudesta maksaa juoma- ja jäätelöveroa (Getränkesteuer; jäljempänä juomavero).

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

3 Vuoden 1948 Finanz-Verfassungsgesetzin (perustuslain tasoinen varainhoitolaki, BGBl. nro 45/1948, jota on muutettu liittovaltion perustuslailla, BGBl. nro 201/1996) 3 §:n mukaan verotustoimivallan ja verojen tuoton jakautumisesta säädetään liittovaltion lainsäädännössä.

4 Ajankohtana, jolloin kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa kyseessä olevaa juomaveroa kannettiin, sovellettiin liittovaltion Finanzausgleichsgesetziä vuodelta 1993 (verotulojen tasauksesta annettu laki, jäljempänä FAG; BGBl. nro 30/1993; sellaisena kuin se on muutettuna liittovaltion lailla, joka on julkaistu BGBl:ssä nro 853/1995). FAG:n 14 §:n 1 momentin 8 kohdan ja 2 momentin mukaan yksinomaan kunnallisia ovat seuraavat verot:

"Verot, jotka kannetaan juomien ja jäätelön toimittamisesta vastiketta vastaan, mukaan lukien jäätelön sisältämät hedelmäjalosteet tai sen lisukkeena olevat hedelmät, ja jotka kannetaan kussakin tapauksessa myös tuotteiden mukana myydyistä pakkauksista ja tarvikkeista, jos toimittaminen ei tapahdu pysyvästi harjoitettua jälleenmyyntiä varten. Veroja ei kanneta vuoden 1994 Umsatzsteuergesetzin [liikevaihtoverolaki], BGBl. nro 663, 10 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitetusta 'viinin' toimittamisesta, jos määräämisvalta kyseessä olevaan tavaraan siirtyy tuotantopaikalla ja jos mitään kuljetusta tai lähettämistä ei tapahdu, eikä maidon toimittamisesta."

5 On täsmennettävä, että vuoden 1994 Umsatzsteuergesetzin (jäljempänä UStG) 10 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettua viinin toimittamista on tuoreista rypäleistä valmistetun, Itävallassa maatilalla tuotetun viinin myynti, josta kannetaan UStG:n 10 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan 12 prosentin suuruista

arvonlisäveroa; tämä arvonlisävero on pienempi kuin myynnistä tavallisesti kannettava 20 prosentin arvonlisävero. FAG:n 14 §:n 1 momentin 8 kohdan mukaan tällaisen viinin suoramyynnistä ei kanneta juomaveroa.

6 FAG:n 15 §:n 3 momentin 2 kohdan mukaan kunnat voivat kunnanvaltuuston päätöksellä, ellei osavaltion lainsäätäjä ole myöntänyt laajempia valtuuksia, kantaa FAG:n 14 §:n 1 momentin 8 kohdassa tarkoitettuja veroja, joiden suuruus on 10 prosenttia jäätelön ja alkoholijuomien myyntihinnasta ja 5 prosenttia alkoholittomien juomien myyntihinnasta. Tässä tarkoitettuja alkoholittomia juomia ovat juomat, joiden alkoholipitoisuus on korkeintaan 0,5 tilavuusprosenttia.

7 FAG:n 15 §:n 4 momentissa säädetään, että myyntihinta on laskettava UStG:n mukaisesti ja että siihen ei sisälly liikevaihtoveroa eikä juomarahaa.

8 Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa kyseessä olevista kuntakohtaisista veroista on EKW:n osalta säädetty Wiener Getränkesteuergesetzissä (Wienin juomaverosta vuonna 1992 annettu laki, jäljempänä Wiener GStG; Wienin LGBl. nro 3/1992) ja vuoden 1992 Wiener Getränkesteuerverordnungissa (Wienin juomaverosta vuonna 1992 annettu asetus, jäljempänä Wiener GStV; Amtsblatt 6/1992; sellaisena kuin se on muutettuna Amtsblatt 44/1992:ssa ja Amtsblatt 50/1994:ssä) ja Wein & Co:n osalta Oberösterreichisches Gemeinde-Getränkesteuergesetzillä (kunnallisesta juomaverosta annettu Ylä-Itävallan laki, jäljempänä Oö GStG; Ylä-Itävallan LGBl. nro 15/1950; sellaisena kuin se on muutettuna osavaltion lailla, joka on julkaistu LGBl:ssä nro 28/1992). Vaikka näitä kuntakohtaisia veroja koskevat eri osavaltioiden säädökset, ne muistuttavat hyvin paljon toisiaan, joten nimityksellä juomavero tarkoitetaan niitä kaikkia.

Asiaa koskevat yhteisön oikeussäännöt

9 Kuudennen direktiivin 33 artiklassa, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1), säädetään seuraavaa:

"1. Tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutussopimusveroja, peli- ja uhkapeliveroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja ja yleisesti ottaen muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, tulleja ja maksuja, jos nämä verot, tullit ja maksut eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muita, erityisesti voimassa oleviin valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapidosta, liikkuvuudesta ja tarkastuksista annettuihin yhteisön säännöksiin sisältyviä yhteisön säännöksiä.

2. Kaikissa tämän direktiivin viittauksissa valmisteveron alaisiin tuotteisiin viitataan seuraaviin tuotteisiin, sellaisina kuin ne määritellään voimassa olevissa yhteisön säännöksissä:

— kivennäisöljyt,

— alkoholi ja alkoholijuomat,

— valmistetut tupakat."

10 Valmisteverodirektiivin kolmannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"Valmisteveron alaisten tuotteiden käsite on määriteltävä; yhteisön säännökset voivat koskea ainoastaan tavaroita, joita kohdellaan valmisteveron alaisina kaikissa jäsenvaltioissa; näistä tuotteista voidaan erityistarkoituksiin kantaa myös muita välillisiä veroja; muiden välillisten verojen voimassapitäminen tai käyttöönotto ei saa aiheuttaa rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia."

11 Valmisteverodirektiivin 3 artiklassa säädetään tältä osin seuraavaa:

"1. Tätä direktiiviä sovelletaan yhteisön tasolla seuraaviin asiaa koskevissa direktiiveissä määriteltyihin tuotteisiin:

— kivennäisöljyt,

— alkoholi ja alkoholijuomat,

— valmistettu tupakka.

2. Edellä 1 kohdassa mainituista tuotteista voidaan erityistarkoituksiin kantaa myös muita välillisiä veroja, jos näiden verojen kannossa noudatetaan valmiste-

verojen ja arvonlisäverojen veron perusteen määräämistä, laskentaa, verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta ja valvontaa koskevia verotussääntöjä.

3. Jäsenvaltiot saavat edelleen ottaa käyttöön tai pitää voimassa muihin kuin 1 kohdassa mainittuihin tuotteisiin kohdistuvia veroja, jos nämä verot eivät aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Samoin edellytyksin jäsenvaltiot saavat edelleen myös kantaa palvelujen suorituksista muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvat verot mukaan luettuina."

Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevat asiat

12 EKW harjoittaa eräässä sairaalassa kahvilatoimintaa. Abgabenbehörde Wien (Wienin toimivaltainen veroviranomainen) teki 6.12.1996 sitä koskevan verotuspäätöksen, jonka mukaan sen on maksettava Wienin verolainsäädännön perusteella 309 995 Itävallan shillinkiä (ATS) juomaveroa vuoden 1992 tammikuun ja vuoden 1996 lokakuun välisenä aikana toteutuneen myynnin perusteella.

13 Abgabenberufungskommission Wien hylkäsi EKW:n valituksen tästä päätöksestä.

14 EKW valitti Verwaltungsgerichtshofiin tästä hylkäyspäätöksestä ja väitti, että juomaveroa koskevat säännökset ovat yhteisön oikeuden ja erityisesti kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdan sekä valmisteverodirektiivin 3 artiklan vastaisia.

15 Wein & Co. on viinejä myyvä yhtiö, jolla on toimipaikka Ylä-Itävallassa Leondingissa ja jolta kunnan viranomaiset ovat vaatineet 417 628 ATS juomaveroa ajanjakson 1.12.1994—31.3.1995 osalta.

16 Wein & Co. valitti tästä verotuspäätöksestä Oberösterreichische Landesregierungiin, joka hylkäsi valituksen, minkä jälkeen se valitti tästä hylkäyspäätöksestä Verwaltungsgerichtshofiin ja väitti erityisesti, että juomavero on kuudennen direktiivin 33 artiklassa kielletty liikevaihtoveron kaltainen vero ja että juomavero on vastoin valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohtaa.

17 Verwaltungsgerichtshof pohtii, onko juomavero yhteensopiva kuudennen direktiivin ja valmisteverodirektiivin kanssa. Se pohtii myös, onko tuotantopaikalla tapahtuvan viinin suoramyynnin osalta myönnetty verovapautus tukea, joka ei sovellu yhteismarkkinoille, kuten komissio väittää tiedonannossaan C 57/96 (EYVL 1997, C 82, s. 9).

Ennakkoratkaisukysymykset

18 Tässä tilanteessa Verwaltungsgerichtshof on päättänyt lykätä asian käsittelyä esittääkseen yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin (77/388/ETY) 33 artiklan 1 kohdan vastaista sellaisen veron pitäminen voimassa, joka kannetaan juomien ja jäätelön toimittamisesta vastiketta vastaan, mukaan lukien jäätelön sisältämät hedelmäjalosteet tai sen lisukkeena olevat hedelmät, ja joka kannetaan kussakin tapauksessa myös tuotteiden mukana myydyistä pakkauksista ja tarvikkeista ja jonka suuruus on 10 prosenttia jäätelön ja alkoholipitoisten juomien ja 5 prosenttia alkoholittomien juomien myyntihinnasta, joka määräytyy sovellettavien liikevaihtoverolainsäädännön säännösten mukaan kuitenkin niin, että liikevaihtovero, juomaraha ja juomavero eivät siihen sisälly?

2) Onko kysymyksessä 1 kuvatun veron voimassapitäminen 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (valmisteverodirektiivi) 3 artiklan 2 kohdan tai 3 kohdan toisen alakohdan vastaista?

3) Onko poikkeussäännös, jonka mukaan viinin suoramyynti on vapautettu juomaverosta, ETY:n perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdan vastainen?"

Ensimmäinen kysymys

19 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko kansallisessa tuomioistuimessa kyseessä olevan juomaveron kaltaisen veron pitäminen voimassa kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdan vastaista.

20 Oikeuskäytännössä on vakiintuneesti katsottu (ks. mm. asia 295/84, Rousseau Wilmot, tuomio 27.11.1985, Kok. 1985, s. 3759, 16 kohta; asia C-347/90, Bozzi, tuomio 7.5.1992, Kok. 1992, s. I-2947, 9 kohta ja asia C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, tuomio 17.9.1997, Kok. 1997, s. I-5053, 13 kohta), että kun kuudennen direktiivin 33 artiklassa annetaan jäsenvaltioille vapaus pitää voimassa tai ottaa käyttöön tiettyjä välillisiä veroja, kuten valmisteveroja, jos kyse ei ole "liikevaihtoveron luonteisista" veroista tai maksuista, tällä artiklalla pyritään estämään se, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminta vaarannetaan jäsenvaltion verotoimenpiteillä, jotka rasittavat tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja jotka kohdistuvat liiketoimiin arvonlisäveron tavoin.

21 Tällaisina toimenpiteinä on joka tapauksessa pidettävä veroja, tulleja ja maksuja, joilla on arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet, vaikka ne eivät kaikilta osiltaan olisikaan täysin arvonlisäveron kaltaisia.

22 Yhteisöjen tuomioistuin on jo useasti todennut, että arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet ovat seuraavat: arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista; vero määräytyy suhteellisena osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta niitä koskevien liiketoimien lukumäärästä riippumatta; vero kannetaan kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa; veron määrä lasketaan tavaroiden ja palvelujen arvonlisästä siten, että kunkin liiketoimen perusteella maksettavasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen perusteella maksettu vero (ks. mm. asia 252/86, Bergandi, tuomio 3.3.1988, Kok. 1988, s. 1343, 15 kohta; em. asia Bozzi, tuomion 12 kohta ja em. asia Solisnor-Estaleiros Navais, tuomion 14 kohta).

23 Edellä esitetystä seuraa, että kuudennen direktiivin 33 artiklan vastaista on pitää voimassa tai ottaa käyttöön rekisteröintimaksuja tai muuntyyppisiä veroja, tulleja tai maksuja, jos ne ovat keskeisiltä ominaispiirteiltään arvonlisäveron kaltaisia. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Solisnor-Estaleiros Navais annetun tuomion 19 ja 20 kohdassa täsmentänyt, että kuudennen direktiivin 33 artiklassa ei estetä veron voimassapitämistä tai käyttöönottamista, jos sillä ei ole jotakin arvonlisäveron keskeistä ominaispiirrettä.

24 On todettava, että kansallisen tuomioistuimen kuvaaman kaltainen vero ei ole yleisluonteinen, koska sen tarkoituksena ei ole kattaa kaikkia kyseisessä jäsenvaltiossa suoritettavia liiketoimia (ks. vastaavasti em. asia Solisnor-Estaleiros Navais, tuomion 17 kohta ja asia C-208/91, Beaulande, tuomio 16.12.1992, Kok. 1992, s. I-6709, 16 kohta). FAG:n 14 §:n 1 momentin 8 kohdasta, Wiener GStV:n 1 §:stä ja Oö GStG:n 1 §:stä nimittäin ilmenee, että veroa kannetaan ainoastaan tietyistä tavaroista eli vain juomista ja jäätelöstä, kun niitä toimitetaan vastiketta vastaan, mukaan lukien jäätelön sisältämät hedelmäjalosteet tai sen lisukkeena olevat hedelmät, ja kussakin tapauksessa myös tuotteiden mukana myydyistä pakkauksista ja tarvikkeista.

25 Ensimmäiseen kysymykseen voidaan siis vastata muita juomaveron ominaispiirteitä tutkimatta, että kuudennen direktiivin 33 artiklan vastaista, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna direktiivillä 91/680/ETY, ei ole pitää voimassa kansallisessa tuomioistuimessa kyseessä olevan kaltainen juomavero, joka kannetaan juomien ja jäätelön toimittamisesta vastiketta vastaan, mukaan lukien jäätelön sisältämät hedelmäjalosteet tai sen lisukkeena olevat hedelmät, ja kussakin tapauksessa myös tuotteiden mukana myydyistä pakkauksista ja tarvikkeista.

Toinen kysymys

26 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden tosiseikkojen tapahtuma-aikana Wienissä ja Ylä-Itävallassa voimassa olleen juomaveron kaltaisen veron voimassapitäminen valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 ja 3 kohdan vastaista.

27 Jotta tähän kysymykseen voitaisiin vastata, on ensin tehtävä ero sen mukaan, kannetaanko juomavero alkoholittomista juomista ja jäätelöstä vai alkoholijuomista. Valmisteverodirektiivin 3 artiklassa on nimittäin eri säännökset verotettaville tuotteille, jotka on mainittu 1 kohdassa ja joita ovat muun muassa alkoholijuomat (sovellettava säännös on tällöin 2 kohta), ja tuotteille, joita 1 kohdassa ei ole mainittu (sovellettava säännös on tällöin 3 kohta).

28 Itävallan kunnallisen veron kaltaisen veron osalta, joka kannetaan alkoholittomista juomista ja jäätelöstä, on todettava valmisteverodirektiivin 3 artiklan 3 kohdasta ilmenevän, että jäsenvaltiot voivat pitää voimassa veron, jota kannetaan muista kuin 1 kohdassa mainituista tuotteista tai jota kannetaan muista kuin 1 kohdassa mainituista palveluista ja joka ei ole liikevaihtoveron luonteinen, jos tästä ei aiheudu jäsenvaltioiden välisessä kaupassa rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia.

29 Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa tai yhteisöjen tuomioistuimessa ei ole kiistetty sitä, että alkoholittomista juomista ja jäätelöstä kannettu vero täyttää tämän edellytyksen. Tällainen vero on siis yhteensopiva valmisteverodirektiivin 3 artiklan 3 kohdan kanssa.

30 Itävallan kunnallisen veron kaltaisesta verosta, jota kannetaan alkoholijuomista, on todettava, että valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan mukaan tämän artiklan 1 kohdassa mainituista tuotteista (joihin kuuluvat alkoholijuomat) voidaan kantaa muita välillisiä veroja kuin valmisteveroa, jos näillä veroilla pyritään yhteen tai useampaan tässä säännöksessä tarkoitettuun erityistarkoitukseen ja jos näiden verojen kannossa noudatetaan valmisteverojen ja arvonlisäverojen veron perusteen määräämistä, laskentaa, verosaatavan syntymistä ja valvontaa koskevia verotussääntöjä.

31 Aluksi on tutkittava, pyritäänkö alkoholijuomista kannettavan veron kaltaisella verolla valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun erityistarkoitukseen eli muuhun kuin pelkästään verotukselliseen tarkoitukseen (ks. vastaavasti asia C-434/97, komissio v. Ranska, tuomio 24.2.2000, 19 kohta, Kok. 2000, s. I-1095).

32 Itävallan hallituksen mukaan juomaveron erityistarkoituksena on kunnallisen taloudellisen itsehallinnon vahvistaminen.

33 Kunnallisen itsehallinnon vahvistaminen antamalla toimivalta verojen kantamiseen on kuitenkin pelkästään verotuksellinen tavoite, joka ei yksinään ole valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus, kuten edellä on todettu.

34 Itävallan hallitus on väittänyt myös, että juomaveron erityistarkoitus on se, että näin hyvitetään huomattavia kuluja, joita kunnille aiheutuu matkailusta.

35 Kansallisen oikeudenkäynnin asiakirja-aineistosta kuitenkin ilmenee, että kuntia ei ole velvoitettu käyttämään verotuloja tiettyyn tarkoitukseen ja että vero ei ole sidoksissa matkailualan infrastruktuuriin eikä matkailun kehittämiseen, sillä tätä veroa kannetaan riippumatta paikasta, jossa juoma nautitaan, joten sitä kannetaan myös muilla kuin turistialueilla, eikä Itävallan hallitus ole näitä seikkoja kiistänyt. Lisäksi on todettava, että Itävallassa on jo maksuja, joilla pyritään nimenomaan edistämään matkailua (ks. tältä osin yhdistetyt asiat C-338/97, C-344/97 ja C-390/97, Pelzl ym., tuomio 8.6.1999, Kok. 1999, s. I-3319).

36 Itävallan hallitus väittää vielä, että veron tarkoituksena on kansanterveyden suojeleminen, sillä sen avulla houkutellaan kuluttamaan alkoholittomia juomia, joita verotetaan kevyemmin kuin alkoholijuomia.

37 Tältä osin FAG:n 14 §:n 1 momentin 8 kohdasta ilmenee, että viinin suoramyynti on Itävallassa vapautettu juomaverosta, joten on kyseenalaista, voiko tämän veron tavoitteena olla alkoholijuomien kulutuksen ehkäiseminen ja pyritäänkö sillä kansanterveyden suojelemista koskevaan päämäärään. Kuten komissio on todennut, UStG:n 10 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan tuoreista rypäleistä puristettuun, kotimaisilta viinitiloilta suoraan myytyyn viiniin sovelletaan Itävallassa alempaa arvonlisäverokantaa, mitä ei ole kiistetty, joten itävaltalaisen viinin kaltaista, suoraan tilalta myytyä juomaa verotetaan kokonaisuudessaan vähemmän kuin alkoholitonta juomaa, kuten appelsiinimehua. Juomaveroa sitä paitsi kannetaan samansuuruisena kuin alkoholijuomista (10 prosenttia) myös jäätelöstä ja — joskin pienempänä (5 prosenttia) — myös alkoholittomista juomista, mikä osoittaa yhtä lailla, että kansanterveyden suojeleminen ei ole ollut kyseessä olevan lainsäädännön erityistarkoitus.

38 Edellä esitetystä seuraa, ettei voida katsoa, että alkoholijuomista kannettavan veron kaltaisella verolla olisi valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus.

39 Toiseksi on ratkaistava, noudatetaanko alkoholijuomaveron kaltaisen veron kannossa valmisteverojen ja arvonlisäverojen veron perusteen määräämistä, laskentaa, verosaatavan syntymistä ja valvontaa koskevia verotussääntöjä.

40 Ensiksi on todettava, että valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan osalta eri kieliversiot eroavat toisistaan kahdessa suhteessa.

41 Kun yhteisön oikeuden säännöstä voidaan tulkita usealla tavalla, yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan etusija on annettava tulkinnalle, jolla voidaan varmistaa säännöksen tehokas vaikutus (ks. mm. asia 187/87, Saarland ym., tuomio 22.9.1988, Kok. 1988, s. 5013, 19 kohta).

42 Yhteisön säädöksen erikielisten versioiden poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä on tulkittava sen lainsäädännön systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa säännös on (ks. mm. asia C-372/88, Cricket St Thomas, tuomio 27.3.1990, Kok. 1990, s. I-1345, 19 kohta).

43 Ensinnäkin saksan-, espanjan-, ranskan-, italian- ja portugalinkielisissä versioissa sana "tai" sisältää mahdollisuuden valita, noudatetaanko valmisteveroa vai arvonlisäveroa koskevia yhteisön verotussääntöjä, kun taas englannin-, tanskan-, suomen-, kreikan-, hollannin- ja ruotsinkielisissä versioissa sana "ja" tuntuu edellyttävän molempien verotussääntöjen noudattamista.

44 Arvonlisäverolla ja valmisteverolla on kuitenkin joitakin keskenään ristiriitaisia ominaispiirteitä. Arvonlisävero lasketaan suhteellisena osuutena niiden tavaroiden hinnasta, joista sitä kannetaan, kun taas valmistevero lasketaan lähtökohtaisesti tuotteen määrän perusteella. Lisäksi arvonlisäveroa kannetaan jokaisessa tuotanto- ja jakeluportaassa (edellisen liiketoimen yhteydessä syntynyt arvonlisäverovelka on lähtökohtaisesti vähennyskelpoinen), kun taas valmisteverosaatava syntyy, kun veronalaiset tuotteet luovutetaan kulutukseen (ilman vastaavaa vähennysmekanismia). Lisäksi arvonlisävero on yleisluonteinen, kun taas valmisteveroa kannetaan ainoastaan tietyistä tuotteista. Tällä perusteella valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa säädettäisiin edellytyksestä, jota on

mahdoton toteuttaa, jos säännöstä olisi tulkittava niin, että jäsenvaltioiden pitäisi noudattaa samanaikaisesti kumpaakin verotyyppiä koskevia verotussääntöjä.

45 Toiseksi valmisteverodirektiivin englannin-, tanskan-, suomen-, hollannin-, portugalin- ja ruotsinkielisissä versioissa edellytetään valmisteveroa ja arvonlisäveroa koskevan verolainsäädännön noudattamista. Sitä vastoin saksankielisessä versiossa velvoitetaan jäsenvaltiot ainoastaan noudattamaan valmisteveron ja arvonlisäveron osalta verotusta koskevia periaatteita (Besteuerungsgrundsätze). Espanjan-, ranskan-, kreikan- ja italiankielisissä versioissa puolestaan käytetään seuraavanlaisia kiertoilmaisuja: "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 Sekä valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 ja 3 kohtaa vertailemalla että sen kolmatta perustelukappaletta, jossa viitataan kaikkiin 3 artiklassa tarkoitettuihin tilanteisiin, tutkimalla ilmenee, että tämän direktiivin tarkoituksena on välttää se, että muilla välillisillä veroilla rajoitettaisiin lainvastaisesti kauppaa. Näin tapahtuisi muun muassa, jos talouden toimijoiden olisi täytettävä muunlaisia muodollisuuksia kuin valmisteveroa tai arvonlisäveroa koskevassa yhteisön lainsäädännössä sallitaan, sillä nämä muodollisuudet luultavasti vaihtelisivat jäsenvaltiosta toiseen.

47 Tässä tilanteessa on katsottava, että valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa ei edellytetä, että jäsenvaltiot noudattaisivat kaikkia valmistevero- tai arvonlisäverosäännöksiä veron perusteen määräämisen, laskennan, verosaatavan syntymisen ja valvonnan osalta. Riittää, jos välillinen vero, jolla on erityis-

tarkoitus, on näiltä osin jommankumman yhteisön lainsäädännössä säädetyn verotustekniikan systematiikan mukainen.

48 Tältä osin on todettava, että juomavero ei ole alkoholijuomista kannettavaa valmisteveroa koskevien sääntöjen systematiikan mukainen. Juomaveron osalta ei noudateta valmisteveron laskemistapaa, koska sen määrä perustuu tuotteen arvoon eikä tuotteen painoon, määrään tai sen alkoholipitoisuuteen. Sen osalta ei noudateta myöskään valmisteverosaatavan syntymistä koskevia sääntöjä, koska verosaatava syntyy vasta myytäessä tuote kuluttajalle eikä luovutettaessa tuote kulutukseen, kuten tämä tapahtuma on määritelty valmisteverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdassa.

49 Juomavero ei myöskään ole arvonlisäveron osalta sovellettavien sääntöjen systematiikan mukainen. Joskaan juomavero ei ole ristiriidassa kuudennen direktiivin 33 artiklan kanssa, se ei ole arvonlisäveroon sovellettavien sääntöjen mukainen veron laskennan ja verosaatavan syntymisen osalta. Koska juomavero kannetaan ainoastaan myytäessä tuote kuluttajalle, sitä ei kanneta jokaisessa tuotanto- ja jakeluportaassa, minkä lisäksi juomavero lasketaan vähentämättä edellisessä portaassa maksettua veroa.

50 Toiseen kysymykseen on siis vastattava, että valmisteverodirektiivin 3 artiklan 3 kohdan vastaista ei ole pitää voimassa kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa kyseessä olevan kaltainen, alkoholittomista juomista ja jäätelöstä kannettava vero. Tämän direktiivin 3 artiklan 2 kohdan vastaista on pitää voimassa kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa kyseessä olevan kaltainen, alkoholijuomista kannettava vero.

Kolmas kysymys

51 Kolmannella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko vapautus juomaveron maksamisesta silloin, kun on kyse viinin suoramyynnistä kuluttajalle, yhteisön oikeuden kanssa ristiriidassa olevaa valtiontukea.

52 On syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta (ks. mm. asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995, Kok. 1995, s. I-4921, 59 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut, että se ei voi vastata kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen, jos on ilmeistä, että yhteisön oikeussäännön tulkitsemisella tai pätevyyden tutkimisella, joita kansallinen tuomioistuin on pyytänyt, ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, eikä myöskään, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen, eikä yhteisöjen tuomioistuimella ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa sille esitettyihin kysymyksiin vastauksen, josta olisi hyötyä (ks. mm. em. asia Bosman, tuomion 61 kohta ja asia C-421/97, Tarantik, tuomio 15.6.1999, 33 kohta, Kok. 1999, s. I-3633).

53 On todettava, että esitetyllä kysymyksellä ei ole merkitystä ratkaistaessa kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevia asioita, jotka koskevat sitä, onko EKW:lla ja Wein & Co:lla velvollisuus maksaa juomaveroa juomien ja jäätelön vastikkeellisesta toimittamisesta, eivätkä sitä, onko vapauttaminen tällaisen veron maksamisesta perustamissopimuksen kanssa ristiriidassa olevaa valtiontukea silloin, kun on kyse viinin suoramyynnistä tuotantopaikalla.

54 Kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen ei siis ole tarpeen vastata.

Tuomion ajallisten vaikutusten rajoittaminen

55 Itävallan hallitus on huomautuksissaan vedonnut yhteisöjen tuomioistuimen mahdollisuuteen rajoittaa tämän tuomion ajallisia vaikutuksia siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että juomaveron kaltainen vero on ristiriidassa sovellettavien yhteisön oikeuden säännösten kanssa.

56 Tämän vaatimuksensa tueksi Itävallan hallitus kiinnittää yhteisöjen tuomioistuimen huomiota ensinnäkin siihen, että tuomiolla, jolla se velvoitettaisiin palauttamaan tähän asti lainvastaisesti kannetut verot, olisi erittäin vakavia taloudellisia seurauksia. Itävallan kunnat eivät kykenisi suoriutumaan niille tulevista lukemattomista palautusvaatimuksista. Palauttaminen olisi lisäksi vaikeaa sen takia, että suoritettuja liiketoimia on huomattavan paljon, lukumäärältään miljoonia. Juomaveroa maksaneet verovelvolliset ovat lisäksi toiminnassaan vyöryttäneet veron kuluttajille. Kuluttajat eivät yleensä säilytä juoman tai jäätelön nautittuaan mitään kuittia maksusta, joten veroa ei olisi mahdollista palauttaa heille. Lopuksi Itävallan hallitus toteaa, että komission edustajat olivat Itävallan tasavallan liittymistä Euroopan unioniin koskevissa neuvotteluissa vakuuttaneet, että juomavero ei ole yhteisön oikeuden vastainen, eikä tätä ole kiistetty.

57 On todettava, että yhteisöjen tuomioistuin saattaa ainoastaan poikkeuksellisissa tilanteissa yhteisön oikeuden yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen päätyä rajoittamaan asianomaisten henkilöiden mahdollisuutta vedota tulkitse-

maansa oikeussääntöön vilpittömässä mielessä syntyneiden oikeussuhteiden riitauttamiseksi. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällainen rajoitus voidaan tehdä vain tuomiossa, jossa annetaan pyydetty tulkintaratkaisu. Sen ratkaisemiseksi, onko tuomion ajallisia vaikutuksia syytä rajoittaa, on otettava huomioon, että vaikka tuomioistuimen jokaisen ratkaisun käytännön seurauksia on harkittava tarkkaan, ei oikeuden objektiivisuutta kuitenkaan voida heikentää ja sen tulevaa soveltamista vaarantaa sillä perusteella, että tuomioistuimen ratkaisulla saattaa olla vaikutuksia menneisyyden osalta (asia 24/86, Blaizot, tuomio 2.2.1988, Kok. 1988, s. 379, 28 ja 30 kohta ja asia C-163/90, Legros ym., tuomio 16.7.1992, Kok. 1992, s. I-4625, 30 kohta).

58 Käsiteltävänä olevan asian osalta on todettava, että valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan tulkinnasta ei ole tähän mennessä annettu yhtään ennakkoratkaisua ja että Itävallan hallitus on voinut komission toiminnan vuoksi järkevin perustein arvioida alkoholijuomista kannettavaa veroa koskevan lainsäädännön olevan yhteisön oikeuden mukainen.

59 Tässä tilanteessa ei ole tarpeen käsitellä sitä, mikä on kyseessä oleva kokonaismäärä, sitä, että maksamisesta ei ole tositetta, tai sitä, että vähäisistä määristä koostuvia pieniä liiketoimia on erittäin paljon, sillä oikeusvarmuutta koskevien pakottavien syiden takia ei voida kyseenalaistaa oikeussuhteita, joiden vaikutukset ovat jo lakanneet, koska muuten järkytettäisiin taannehtivasti Itävallan kuntien rahoitusjärjestelmän perusteita.

60 On siis todettava, että valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohtaan ei voida vedota sellaisten vaatimusten tueksi, jotka koskevat alkoholijuomista kannettavan veron kaltaista veroa, joka on maksettu tai jonka osalta verosaatava on

syntynyt ennen tämän tuomion julistamispäivää, ellei vaatimuksen esittäjä ole ennen tätä päivää nostanut kannetta tai esittänyt vastaavaa vaatimusta.

Oikeudenkäyntikulut

61 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Itävallan hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Verwaltungsgerichtshofin 18.12.1997 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 33 artiklan vastaista, sellaisena kuin tämä direktiivi on muu-**

tettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY, ei ole pitää voimassa kansallisessa tuomioistuimessa kyseessä olevan kaltainen juoma- ja jäätelövero, joka kannetaan juomien ja jäätelön toimittamisesta vastiketta vastaan, mukaan lukien jäätelön sisältämät hedelmäjalosteet tai sen lisukkeena olevat hedelmät, ja kussakin tapauksessa myös tuotteiden mukana myydyistä pakkauksista ja tarvikkeista.

2) Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY 3 artiklan 3 kohdan vastaista ei ole pitää voimassa kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa kyseessä olevan kaltainen, alkoholittomista juomista ja jäätelöstä kannettava vero. Tämän direktiivin 3 artiklan 2 kohdan vastaista on pitää voimassa kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa kyseessä olevan kaltainen, alkoholijuomista kannettava vero.

3) Direktiivin 92/12/ETY 3 artiklan 2 kohtaan ei voida vedota sellaisten vaatimusten tueksi, jotka koskevat alkoholijuomista kannettavan veron kaltaista veroa, joka on maksettu tai jonka osalta verosaatava on syntynyt ennen tämän tuomion julistamispäivää, ellei vaatimuksen esittäjä ole ennen tätä päivää nostanut kannetta tai esittänyt vastaavaa vaatimusta.

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Puissochet Wathelet

Julistettiin Luxemburgissa 9 päivänä maaliskuuta 2000.

R. Grass

kirjaaja

D. A. O. Edward

viidennen jaoston puheenjohtaja