DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 9 mars 2000 *

I mål C-437/97,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Verwaltungsgerichtshof (Österrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i de vid den nationella domstolen anhängiga målen mellan

Evangelischer Krankenhausverein Wien

och

Abgabenberufungskommission Wien

och mellan

Wein & Co. HandelsgesmbH, tidigare Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH

och

Oberösterreichische Landesregierung,

* Rättegångsspråk: tyska.

angående tolkningen av artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), av artikel 3 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) och av artikel 92 i EG-fördraget (nu artikel 87 EG i ändrad lydelse),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D.A.O. Edward samt domarna J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J.-P. Puissochet och M. Wathelet (referent),

generaladvokat: A. Saggio,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Evangelischer Krankenhausverein Wien, genom advokaten B. Kramer, Wien,

— Abgabenberufungskommission Wien, genom K. Pauer, Magistratrat vid Abgabenberufungskommission Magistratsdirektion—Verfassungs- und Rechtsmittelbüro, J. Ponzer, Bereichsdirektor, Abgabenberufungskommission,

— Wein & Co. HandelsgesmbH, tidigare Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, genom advokaten T. Jordis, Wien,

— Österrikes regering, genom W. Okresek, Sektionschef, Bundeskanzleramt, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren V. Kreuschitz och E. Traversa, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 6 maj 1999 av: Evangelischer Krankenhausverein Wien, företrädd av advokaten B. Kramer, Abgabenberufungskommission Wien, företrädd av K. Kamhuber, Senatsrat, Abgabenberufungskommission Magistratsdirektion—Verfassungs- und Rechtsmittelbüro, Wein & Co. HandelsgesmbH, tidigare Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH, företrätt av advokaten T. Jordis, Österrikes regering, företrädd av W. Okresek och E. Zach, Ministerialrätin vid finansministeriet, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av V. Kreuschitz och E. Traversa,

och efter att den 1 juli 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Verwaltungsgerichtshof har genom beslut av den 18 december 1997, som inkom till domstolens kansli den 24 december 1997, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt tre frågor om tolkningen av artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet), av artikel 3 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57, nedan kallat punktskattedirektivet) och av artikel 92 i EG-fördraget (nu artikel 87 EG i ändrad lydelse).

2 Frågan har uppkommit i två tvister mellan å ena sidan Evangelischer Krankenhausverein Wien (nedan kallad EKW) och Abgabenberufungskommission Wien (den myndighet i Wien som är behörig att besluta i mål om uppbörd av skatt) och å andra sidan Wein & Co. HandelsgesmbH, tidigare Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH (nedan kallat Wein & Co.), och Oberösterreichische Landesregierung (delstatsregeringen i Oberösterreich), angående skyldigheten för EKW och Wein & Co. att betala skatten på drycker och glass ("Getränkesteuer", nedan kallad dryckesskatten).

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 Enligt 3 § Finanz-Verfassungsgesetz från 1948 (grundlag för skattefrågor, *BGBl.* nr 45/1948, ändrad genom förbundsstatens grundlag, *BGBl.* nr 201/1996) regleras fördelningen av beskattningsrätt och skatteintäkter mellan förbundsstaten och delstaterna genom förbundslagstiftningen.

4 Den förbundslag som var tillämplig vid tidpunkten för uttaget av dryckesskatt i målen vid den nationella domstolen var 1993 års Finanzausgleichsgesetz (lag om skatteutjämning, nedan kallad FAG, *BGBl.* nr 30/1993, i förbundslagsversion offentliggjord i *BGBl.* nr 853/1995). Enligt 14 § första stycket punkt 8 och 2 § FAG är följande skatter uteslutande kommunala:

"Skatter på leverans av glass mot vederlag, inklusive bearbetad frukt i denna eller frukt som levererats tillsammans med glassen, samt drycker, i båda fallen inklusive de förpackningar och tillbehör som sålts tillsammans med varorna, såvida leveransen inte utförs i återförsäljningssyfte inom ramen för en varaktig verksamhet. Sådan försäljning av 'vin' som avses i 10 § tredje stycket punkt 1 Umsatzsteuergesetz (1994 års lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG, *BGBl.* nr 633) är undantagen från beskattning, när rätten att förfoga över varan övergår på själva tillverkningsorten och när det inte förekommer några transporter eller försändelser, liksom leverans av mjölk."

5 Det skall påpekas att leverans av vin i den mening som avses i 10 § tredje stycket punkt 1 i 1994 års Umsatzsteuergesetz (nedan kallad UStG) innebär försäljning av vin av färska druvor, framställt inom landet i ett jordbruksföretag, för vilket det i 10 § tredje stycket punkt 1 UStG föreskrivs att det skall tillämpas en skattesats på mervärdet (nedan kallad mervärdesskatt) på 12 procent, som är

lägre än den som tas ut på vanlig försäljning, vilken uppgår till 20 procent. Enligt 14 § första stycket punkt 8 FAG är direktförsäljning av sådant vin befriad från dryckesskatt.

6 Enligt 15 § tredje stycket punkt 2 FAG kan kommunerna, genom beslut av kommunstyrelsen och utan hinder för mer omfattande godkännande av lagstiftaren i delstaten, ta ut sådana skatter som avses i 14 § första stycket punkt 8 FAG med en skattesats på 10 procent av försäljningspriset för glass och alkoholdrycker och 5 procent för alkoholfria drycker. Enligt denna bestämmelse utgörs alkoholfria drycker av drycker vars alkoholhalt inte överstiger 0,5°.

7 I 15 § fjärde stycket FAG föreskrivs att försäljningspriset skall beräknas i enlighet med vad som föreskrivs i UStG och inte inbegripa omsättningsskatt och serviceskatt.

8 De kommunala skatter som ligger till grund för tvisterna vid den nationella domstolen föreskrivs, vad beträffar EKW, i Wiener Getränkesteuergesetz (1992 års lag om dryckesskatt för staden Wien, nedan kallad Wiener GStG, *LGBl.* Wien nr 3/1992) och Wiener Getränkesteuerverordnung 1992 (1992 års förordning om dryckesskatt för staden Wien, nedan kallad Wiener GStV, *Amtsblatt* 6/1992, i ändrad lydelse i *Amtsblatt* 44/1992 och 50/1994) och, vad beträffar Wein & Co., Oberösterreichisches Gemeinde-Getränkesteuergesetz (Land Oberösterreichs lag om kommunal dryckesskatt, nedan kallad Oö GStG, *LGBl.* nr 15/1950, i den lydelse av delstatslagen som offentliggjorts i *LGBl.* nr 28/1992). Trots att de kommunala skatterna regleras av skilda regionala bestämmelser, har de i stort sett liknande särdrag. Därför kommer de tillsammans att betecknas med begreppet "dryckesskatten".

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

9 I artikel 33 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33), föreskrivs följande:

"1. Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, särskilt dem som fastställs i gällande allmänna gemenskapsbestämmelser om innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor, får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, under förutsättning att dessa skatter, tullar eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan.

2. Alla hänvisningar i detta direktiv till punktskattepliktiga varor gäller för följande varor, såsom de definieras av aktuella gemenskapsbestämmelser:

— Mineraloljor.

— Alkohol och alkoholdrycker.

— Tobaksvaror."

10 I tredje övervägandet i punktskattedirektivet föreskrivs följande:

"Begreppet punktskattebelagda varor bör definieras. Endast varor som betraktas som sådana i alla medlemsstater får vara föremål för gemenskapens bestämmelser. Sådana varor får underkastas andra indirekta skatter för särskilda ändamål. Bibehållandet eller införandet av andra indirekta skatter får inte leda till gränsformaliteter."

11 I artikel 3 i punktskattedirektivet föreskrivs i detta avseende följande:

"1. Detta direktiv skall på gemenskapsnivå tillämpas på följande varor, såsom de definieras i relevanta direktiv:

— mineraloljor,

— alkohol och alkoholdrycker,

— tobaksvaror.

2. De varor som är förtecknade i punkt 1 kan vara föremål för andra indirekta skatter för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med de

regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning.

3. Medlemsstaterna skall behålla rätten att införa eller bibehålla skatter som påförs andra varor än de som är förtecknade i punkt 1, dock endast under förutsättning att dessa skatter inte leder till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstater.

Under samma förbehåll skall medlemsstaterna även behålla rätten att ta ut sådana skatter som inte kan betecknas som omsättningsskatter på tillhandahållande av tjänster, däribland sådana som har samband med punktskattebelagda varor."

Tvisterna vid den nationella domstolen

12 EKW driver en kafeteria på ett sjukhus. Abgabenbehörde Wien fattade den 6 december 1996 ett uppbördsbeslut, enligt vilket EKW med stöd av Wiens skatteförordning ålades att betala 309 995 ATS i dryckesskatt för försäljning under perioden mellan januari 1992 och oktober 1996.

13 EKW:s överklagande av detta beslut avslogs av Abgabenberufungskommission Wien (den myndighet som i Wien är behörig att besluta i sista instans i ärenden om uppbörd av skatt).

14 EKW förde talan mot detta avslagsbeslut vid Verwaltungsgerichtshof och gjorde därvid gällande att dryckesskatten stred mot gemenskapsrätten, bland annat artikel 33.1 i sjätte direktivet och artikel 3 i punktskattedirektivet.

15 Wein & Co. är ett vinhandelsbolag med säte i Leonding i Oberösterreich. De kommunala myndigheterna ålade detta bolag att betala dryckesskatt med 417 628 ATS för perioden mellan den 1 december 1994 och den 31 mars 1995.

16 Wein & Co. överklagade först detta beslut till Oberösterreichische Landesregierung, som avslog överklagandet. Sökanden förde därefter talan mot detta avslagsbeslut vid Verwaltungsgerichtshof och gjorde därvid bland annat gällande att dryckesskatten var att likställa med en omsättningsskatt, som är förbjuden enligt artikel 33 i sjätte direktivet, och att den stred mot artikel 3.2 i punktskattedirektivet.

17 Verwaltungsgerichtshof ifrågasätter om dryckesskatten är förenlig med sjätte direktivet och punktskattedirektivet. Verwaltungsgerichtshof frågar sig även om skattebefrielsen vid direktförsäljning på tillverkningsorten utgör ett stöd som är oförenligt med den gemensamma marknaden, såsom kommissionen hävdar i meddelande C 57/96 (EGT C 82, 1997, s. 9).

Tolkningsfrågorna

18 Verwaltungsgerichtshof har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Hindrar artikel 33.1 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG) att det bibehålls en skatt på leverans av glass mot vederlag, vilken innehåller bearbetad frukt eller frukt som levererats tillsammans med glassen, samt drycker, i båda fallen inklusive de förpackningar och tillbehör som sålts tillsammans med varorna, som uppgår till 10 procent av försäljningspriset för glass och alkoholdrycker och 5 procent av försäljningspriset för alkoholfria drycker, varvid försäljningspriset skall bestämmas enligt de tillämpliga bestämmelserna i omsättningsskattelagstiftningen, men utan beaktande av omsättningsskatten, service- och dryckesskatten?

2) Hindrar artikel 3.2 och artikel 3.3 andra meningen i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 (punktskattedirektivet) att det bibehålls en sådan skatt som beskrivs ovan i punkt 1?

3) Hindrar artikel 92.1 i EG-fördraget en undantagsbestämmelse enligt vilken direktförsäljning av vin är undantagen från dryckesskatt?"

Den första frågan

19 Genom sin första fråga vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i om artikel 33.1 i sjätte direktivet hindrar att en sådan skatt bibehålls som den dryckesskatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

20 Enligt fast rättspraxis (se särskilt dom av den 27 november 1985 i mål 295/84, Rousseau Wilmot, REG 1985, s. 3759, svensk specialutgåva, volym 8, s. 397, punkt 16, dom av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, Bozzi, REG 1992, s. I-2947, punkt 9, och av den 17 september 1997 i mål C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, REG 1997, s. I-5053, punkt 13) ger artikel 33 i sjätte direktivet medlemsstaterna frihet att bibehålla eller införa vissa indirekta skatter, såsom punktskatter, förutsatt att det inte rör sig om skatter "som... kan karakteriseras som omsättningsskatter", samtidigt som syftet med denna artikel är att förhindra att det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion äventyras av att en medlemsstat använder beskattningsåtgärder som belastar omsättningen av varor och tjänster och som tas ut på affärstransaktioner på ett sätt som kan jämställas med mervärdesskatt.

21 I vart fall skall skatter och avgifter som uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt, även om de inte i alla delar är identiska med denna, betraktas som sådana åtgärder.

22 Som domstolen redan vid upprepade tillfällen har fastslagit är dessa kännetecken följande: Mervärdesskatt tas generellt ut på transaktioner avseende varor eller tjänster. Skatten är proportionell i förhållande till priset på dessa varor och tjänster, oavsett antalet utförda transaktioner. Skatten tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan. Slutligen beräknas skatten på mervärdet av varor och tjänster, då den skatt som skall erläggas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen (se särskilt dom av den 3 mars 1988 i mål 252/86, Bergandi, REG 1988, s. 1343, punkt 15, domen i det ovannämnda målet Bozzi, punkt 12, och domen i det ovannämnda målet Solisnor-Estaleiros Navais, punkt 14).

23 Av vad som anförts följer att artikel 33 i sjätte direktivet hindrar att stämpelskatter eller andra slags skatter eller avgifter bibehålls eller införs om de uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt. Dessutom har domstolen i punkterna 19 och 20 i domen i det ovannämnda målet Solisnor-Estaleiros Navais påpekat att artikel 33 i sjätte direktivet inte hindrar att en skatt införs eller bibehålls, i den mån den inte uppvisar något av de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt.

24 En sådan skatt som den som den nationella domstolen beskrivit är inte en allmän skatt, eftersom det inte är meningen att den skall omfatta alla ekonomiska transaktioner i den ifrågavarande medlemsstaten (se i detta avseende domen i det ovannämnda målet Solisnor-Estaleiros Navais, punkt 17, och dom av den 16 december 1992 i mål C-208/91, Beaulande, REG 1992, s. I-6709, punkt 16). Det framgår nämligen av 14 § första stycket punkt 8 FAG, 1 § Wiener GStV och 1 § Oö GStG att denna skatt nämligen endast tas ut på leverans av glass mot vederlag, inklusive bearbetad frukt i denna och frukt som levererats tillsammans med glassen, samt drycker, i båda fallen inklusive de förpackningar och tillbehör som sålts tillsammans med varorna.

25 Utan att det finns anledning att behandla dryckesskattens övriga kännetecken, skall följaktligen den första frågan besvaras så, att artikel 33 i sjätte direktivet inte hindrar att det bibehålls en sådan skatt som den dryckesskatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, som uttas på leverans av glass mot vederlag, inklusive bearbetad frukt i denna och frukt som levererats tillsammans med glassen, samt drycker, i båda fallen inklusive de förpackningar och tillbehör som sålts tillsammans med varorna.

Den andra frågan

26 Genom sin andra fråga vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i om artikel 3.2 och 3.3 i punktskattedirektivet hindrar att det bibehålls en sådan skatt som den dryckesskatt som gällde i Wien och Oberösterreich vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen.

27 För att besvara denna fråga skall det först skiljas mellan, å ena sidan, om dryckesskatten påförs alkoholfria drycker samt glass och, å andra sidan, om den påförs alkoholdrycker. Artikel 3 i punktskattedirektivet innehåller nämligen olika bestämmelser beroende på om den vara som omfattas av skatten nämns i artikel 3.1, vilket är fallet med alkoholdrycker (den relevanta bestämmelsen i detta fall är artikel 3.2), eller inte (den relevanta bestämmelsen i detta fall är artikel 3.3).

28 Vad beträffar en sådan skatt som den österrikiska kommunala skatten till den del den påförs alkoholfria drycker och glass, framgår det av artikel 3.3 i punktskattedirektivet att medlemsstaterna kan bibehålla skatter som påförs andra varor än dem som är förtecknade i artikel 3.1 eller som påförs tillhandahållande av tjänster och inte kan betecknas som omsättningsskatter, dock endast under förutsättning att dessa skatter inte leder till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstater.

29 Det har i tvisterna vid den nationella domstolen eller vid EG-domstolen inte ifrågasatts att skatten på alkoholfria drycker och glass uppfyller ett sådant villkor. Den ovannämnda skatten är således förenlig med artikel 3.3 i punktskattedirektivet.

30 Vad beträffar en sådan skatt som den österrikiska kommunala skatten till den del den påförs alkoholdrycker, skall det erinras om att enligt artikel 3.2 i punktskattedirektivet kan de varor som är förtecknade i punkt 1 i denna artikel (däribland alkoholdrycker) vara föremål för andra indirekta skatter än punktskatt, förutsatt att dessa skatter dels eftersträvar ett eller flera särskilda ändamål i denna bestämmelses mening, dels är förenliga med de regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning.

31 Det skall för det första undersökas om en sådan skatt som skatten på alkoholdrycker eftersträvar ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 3.2 i punktskattedirektivet (se i detta avseende dom av den 24 februari 2000 i mål C-434/97, kommissionen mot Frankrike, REG 2000, s. I-1095, punkt 19).

32 Enligt den österrikiska regeringen är det särskilda ändamålet för dryckesskatten att förstärka det skattemässiga självstyret för kommunerna och andra lokala enheter.

33 Förstärkningen av det kommunala självstyret genom att medge en befogenhet att ta ut skatter utgör emellertid ett rent budgetmål. Ett sådant mål kan inte ensamt utgöra ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 3.2 i punktskattedirektivet.

34 Den österrikiska regeringen har även hävdat att dryckesskattens särskilda ändamål är att kompensera kommunerna för deras stora utgifter på grund av åligganden som uppkommer till följd av turismen.

35 Det framgår emellertid av handlingarna i målet vid den nationella domstolen, och har inte heller ifrågasatts av den österrikiska regeringen, att det inte på förhand föreskrivs något visst ändamål för kommunerna och att det inte finns något samband med infrastrukturen för turism eller utvecklingen av turismen eftersom denna skatt, som påförs drycker oberoende av var de konsumeras, även uppbärs på platser som inte är turistorter. För övrigt skall det påpekas att det i Österrike redan förekommer avgifter avsedda specifikt för främjande av turism (se i detta avseende dom av den 8 juni 1999 i de förenade målen C-338/97, C-344/97 och C-390/97, Erna Pelzl m.fl., REG 1999, s. I-3319).

36 Den österrikiska regeringen har slutligen hävdat att skattens mål är att skydda folkhälsan, eftersom den främjar konsumtion av alkoholfria drycker, vilka är lägre beskattade än alkoholdrycker.

37 Det framgår i detta avseende av 14 § första stycket punkt 8 FAG att i Österrike är direkt försäljning av vin undantagen från dryckesskatten. Således är det diskutabelt huruvida syftet med denna skatt är att minska konsumtionen av alkoholdrycker och att skydda folkhälsan. Såsom kommissionen har påpekat utan att bli motsagd på denna punkt gäller i Österrike enligt 10 § tredje stycket punkt 1 UStG en lägre mervärdesskattesats för vin som framställs av färska druvor och säljs direkt av de nationella vinodlingarna. Således är österrikiskt vin som säljs direkt på tillverkningsorten totalt sett lägre beskattat än en alkoholfri dryck som exempelvis apelsinjuice. Dessutom påförs dryckesskatten, med samma skattesats som alkoholdrycker (10 procent), glass samt alkoholfria drycker, dock med en lägre skattesats (5 procent), vilket även pekar på att skyddet för folkhälsan inte var det särskilda ändamålet för lagstiftningen i fråga.

38 Det följer av det ovan anförda att en sådan skatt som skatten på alkoholdrycker inte kan anses eftersträva ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 3.2 i punktskattedirektivet.

39 För det andra skall bedömas om en sådan skatt som skatten på alkoholdrycker är förenlig med de regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning.

40 Det skall för det första påpekas att det finns två olika slags skillnader i språkversionerna av artikel 3.2 i punktskattedirektivet.

41 Domstolen vill i detta avseende erinra om att enligt fast rättspraxis skall, när en gemenskapsbestämmelse kan tolkas på flera sätt, företräde ges för den tolkning som är ägnad att säkerställa bestämmelsens ändamålsenliga verkan (se bland annat dom av den 22 september 1988 i mål 187/87, Saarland m.fl., REG 1988, s. 5013; svensk specialutgåva, volym 9, s. 643, punkt 19).

42 Dessutom skall, i händelse av skillnader mellan de olika språkversionerna, bestämmelsen i fråga tolkas mot bakgrund av den allmänna systematiken i och syftet med de föreskrifter i vilka den ingår (se bland annat dom av den 27 mars 1990 i mål C-372/88, Cricket St Thomas, REG 1990, s. I-1345, punkt 19).

43 För det första lämnar de tyska, spanska, franska, italienska och portugisiska språkversionerna genom användningen av ordet "eller" en möjlighet att välja mellan iakttagande av gemenskapens beskattningsregler om punktskatter och iakttagande av reglerna om mervärdesskatt, medan ordet "och" i de engelska, danska, finska, grekiska, nederländska och svenska språkversionerna förefaller kräva att samtliga dessa regler iakttas samtidigt.

44 Mervärdesskatten och punktskatterna har emellertid vissa oförenliga särdrag. Den förstnämnda skatten är således proportionell mot priserna på de varor som den påförs medan de sistnämnda skatterna i första hand beräknas på varans volym. Dessutom uppbärs mervärdesskatten i varje fas av produktions- och distributionsprocessen (eftersom den skatt som erlagts i tidigare omsättningsled i princip är avdragsgill), medan punktskatter tas ut när de beskattade varorna släpps för konsumtion (utan att en liknande avdragsmekanism inträder). Slutligen kännetecknas mervärdesskatten av att den är allmängiltig, medan punktskatten enbart uttas på bestämda varor. Följaktligen innehåller artikel 3.2 i punktskattedirektivet ett villkor som är omöjligt att förverkliga om det skulle tolkas som om

det föreskrev att medlemsstaterna på samma gång skall iaktta beskattningsreglerna för dessa båda skattekategorier.

45 För det andra föreskrivs enligt de engelska, danska, finska, nederländska, portugisiska och svenska språkversionerna av punktskattedirektivet iakttagande av den eller de skattelagstiftningar som reglerar punktskatter och mervärdesskatt. Däremot är enligt den tyska språkversionen medlemsstaterna endast skyldiga att iaktta beskattningsprinciperna ("Besteuerungsgrundsätze") för punktskatter eller för mervärdesskatt. De spanska, franska, grekiska och italienska språkversionerna använder för sin del sådana omskrivningar 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 dellVA".

46 Det framgår i detta avseende såväl av en jämförelse mellan artikel 3.2 och 3.3 som av tredje övervägandet i punktskattedirektivet, vilket samtidigt avser de fall som avses i sagda artikel 3, att detta direktiv syftar till att hindra att ytterligare indirekta skatter otillbörligt hindrar handeln. Detta skulle bland annat bli fallet om de ekonomiska aktörerna omfattades av andra formaliteter än dem som föreskrivs i gemenskapsbestämmelserna om punktskatter eller mervärdesskatt, med hänsyn till att de kan variera från en medlemsstat till en annan.

47 Under dessa förhållanden skall artikel 3.2 i punktskattedirektivet inte anses kräva att medlemsstaterna iakttar alla de regler som är tillämpliga på punktskatt eller på mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning. Det är tillräckligt att indirekta skatter för särskilda ändamål på dessa punkter är förenliga med den allmänna systematiken i den ena

eller andra av dessa beskattningsmetoder i den form som de har stadgats i gemenskapsbestämmelserna.

48 Det skall i detta avseende påpekas att dryckesskatten inte är förenlig med den allmänna systematiken i reglerna om punktskatter på alkoholdrycker. Den avviker nämligen från metoderna för beräkning av punktskatter, eftersom storleken på skatten bestäms i förhållande till varans värde, och inte på grundval av varans vikt, kvantitet eller den mängd alkohol som den innehåller. Dessutom är dryckesskatten inte förenlig med reglerna om skattskyldighet för punktskatter, eftersom den kan tas ut först vid försäljningen till konsumenten och inte när varan släpps för konsumtion enligt definitionen i artikel 6.1 i punktskattedirektivet.

49 Dryckesskatten är inte heller förenlig med den allmänna systematiken i de regler som är tillämpliga på mervärdesskatt. Även om dryckesskatten inte är oförenlig med artikel 33 i sjätte direktivet, överensstämmer denna skatt inte med de regler som är tillämpliga på mervärdesskatt vad beträffar skatteberäkning och skattskyldighet. Eftersom skatten enbart uppbärs vid försäljningen till konsumenten, tas den nämligen inte ut i varje led i produktions- och distributionskedjan. Dessutom beräknas den helt utan avdrag för ingående skatt.

50 Den andra frågan skall följaktligen besvaras så, att artikel 3.3 i punktskattedirektivet inte hindrar att det bibehålls en sådan skatt på alkoholfria drycker och glass som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Artikel 3.2 i detta direktiv hindrar att det bibehålls en sådan skatt på alkoholdrycker som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

Den tredje frågan

51 Genom sin tredje fråga vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i om befrielse från dryckesskatt, vad beträffar direkt försäljning av vin till den slutlige konsumenten, utgör ett statligt stöd som är oförenligt med gemenskapsrätten.

52 Det skall i detta avseende först erinras om att det enligt fast rättspraxis ankommer uteslutande på de nationella domstolarna, vid vilka tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i varje enskilt mål bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen (se bland annat dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman, REG 1995, s. I-4921, punkt 59). Domstolen har emellertid ansett att den inte kan avgöra en fråga som en nationell domstol har ställt, om det är uppenbart att denna domstols begäran om tolkning av gemenskapsrätten eller om prövning av giltigheten av en gemenskapsrättslig regel inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten eller om frågan är hypotetisk och domstolen inte förfogar över de uppgifter om faktiska och rättsliga omständigheter som är nödvändiga för att på ett ändamålsenligt sätt besvara de frågor som ställts till den (se domar i det ovannämnda målet Bosman, punkt 61, och av den 15 juni 1999 i mål C-421/97, Tarantik, REG 1999, s. I-3633, punkt 33).

53 Domstolen konstaterar att den ställda frågan saknar relevans för lösningen av tvisterna vid den nationella domstolen, vilka avser skyldigheten för EKW och Wein & Co. att betala dryckesskatten på grund av leverans av drycker och glass mot vederlag och inte frågan huruvida befrielse från sådan skatt för direkt försäljning av vin på produktionsorten utgör ett statligt stöd som är oförenligt med fördraget.

54 Det saknas följaktligen anledning att besvara den tredje tolkningsfrågan.

Begränsning i tiden av domens rättsverkningar

55 Den österrikiska regeringen har i sitt yttrande erinrat om att domstolen har möjlighet att begränsa förevarande doms rättsverkningar i tiden, om den skulle anse att en sådan skatt som dryckesskatten är oförenlig med de relevanta bestämmelserna i gemenskapsrätten.

56 Till stöd för denna begäran har den österrikiska regeringen först fäst domstolens uppmärksamhet på de katastrofala finansiella konsekvenserna av en dom som medför skyldighet att återbetala otillbörligt uppburen skatt. De österrikiska kommunerna skulle nämligen vara skyldiga att behandla ett oräkneligt antal ansökningar om återbetalning, som de inte skulle vara i stånd att bekosta. En sådan återbetalning skulle dessutom försvåras av det stora antalet transaktioner, vilka kan belöpa sig till miljoner. Dessutom överför de leverantörer som är skyldiga att betala dryckesskatten i sin verksamhet skatten på konsumenterna. De sistnämnda bevarar i allmänhet inte något bevis på betalningen efter att ha förtärt en dryck eller en glass och det skulle inte vara möjligt att återbetala skatten till dem. Slutligen har den österrikiska regeringen, utan att motsägas på denna punkt, gjort gällande att företrädare för kommissionen under förhandlingarna om Republiken Österrikes anslutning till Europeiska unionen försäkrade denna stat att dryckesskatten var förenlig med gemenskapsrätten.

57 Det bör framhållas att domstolen endast i undantagsfall, med tillämpning av en i gemenskapens rättsordning ingående allmän rättssäkerhetsprincip, kan se sig nödsakad att begränsa de berördas möjlighet att åberopa den tolkade bestäm-

melsen i syfte att ifrågasätta i god tro etablerade rättsförhållanden. En sådan begränsning kan enligt domstolens fasta rättspraxis dock endast tillåtas i den dom varigenom den begärda tolkningen meddelas. Vid avgörandet av om det finns anledning att begränsa en doms verkningar i tiden skall det beaktas att, även om de praktiska följderna av varje domstolsavgörande noggrant måste övervägas, den omständigheten att ett domstolsavgörande kan få vissa återverkningar med avseende på redan förfluten tid dock inte kan motivera att man ger avkall på den rättsliga objektiviteten och låter den framtida rättstillämpningen äventyras (dom av den 2 februari 1988 i mål 24/86, Blaizot, REG 1988, s. 379, svensk specialutgåva, volym 9, s. 335, punkterna 28 och 30, och av den 16 juli 1992 i mål C-163/90, Legros m.fl., REG 1992, s. I-4625, svensk specialutgåva, volym 13, punkt 30).

58 Vad beträffar det förevarande målet skall först påpekas att domstolen ännu inte meddelat ett förhandsavgörande angående tolkningen av artikel 3.2 i punktskattedirektivet och vidare att kommissionens uppförande rimligen kunnat föranleda den österrikiska regeringen att anse att bestämmelserna om skatten på alkoholdrycker var förenliga med gemenskapsrätten.

59 Utan att det finns anledning att nämna totalbeloppet i fråga, att det saknas bevis för betalning eller det mycket höga antalet mindre transaktioner avseende mindre belopp, hindrar under dessa förhållanden tvingande rättssäkerhetsskäl att rättsförhållanden vars verkningar redan har upphört ifrågasätts, eftersom ett sådant ifrågasättande retroaktivt skulle störa de österrikiska kommunernas finansieringssystem.

60 Det skall således slås fast att bestämmelserna i artikel 3.2 i punktskattedirektivet inte kan åberopas till stöd för en ansökan om återbetalning av en sådan skatt som skatten på alkoholdrycker, vilken har erlagts eller kan uppbäras före dagen för

denna doms avkunnande, utom av sökande som före denna dag väckt talan vid domstol eller framställt motsvarande anspråk.

Rättegångskostnader

61 De kostnader som har förorsakats den österrikiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 18 december 1997 ställts av Verwaltungsgerichtshof — följande dom:

1) **Artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund hindrar inte att det bibehålls en sådan skatt som den dryckesskatt som är i**

fråga i målet vid den nationella domstolen, som uttas på leverans av glass mot vederlag, inklusive bearbetad frukt i denna och frukt som levererats tillsammans med glassen, samt drycker, i båda fallen inklusive de förpackningar och tillbehör som sålts tillsammans med varorna.

2) Artikel 3.3 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor hindrar inte att det bibehålls en sådan skatt på alkoholfria drycker och glass som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Artikel 3.2 i detta direktiv hindrar att det bibehålls en sådan skatt på alkoholdrycker som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

3) Bestämmelserna i artikel 3.2 i direktiv 92/12 kan inte åberopas till stöd för en ansökan om återbetalning av en sådan skatt som skatten på alkoholdrycker, vilken har erlagts eller kan uppbäras före dagen för denna doms avkunnande, utom av sökande som före denna dag väckt talan vid domstol eller framställt motsvarande anspråk.

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Puissochet Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 9 mars 2000.

R. Grass

Justitiesekreterare

D.A.O. Edward

Ordförande på femte avdelningen