JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ANTONIO SAGGIO
1 päivänä heinäkuuta 1999 *

1. Tämä Verwaltungsgerichtshofin (Itävalta) esittämä ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [1] (jäljempänä kuudes direktiivi) tulkintaa. Asiassa on ratkaistava, onko tämän direktiivin vastaisena pidettävä kansallista lainsäädäntöä, jossa säädetään jäätelön sekä alkoholijuomien ja alkoholittomien juomien kulutuksesta kannettavasta verosta. Kyseessä on kuudennen direktiivin 33 artikla. Asiassa on ratkaistava myös, onko valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY [2] (jäljempänä valmisteverodirektiivi tai puitedirektiivi) vastaista ottaa käyttöön tämä kansallinen vero. Asiassa on ratkaistava vielä, onko tämä kansallinen lainsäädäntö valtiontukia koskevan EY:n perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdan (josta on muutettuna tullut EY 87 artiklan 1 kohta) vastainen.

Sovellettava yhteisön oikeus

2. Kuudennen direktiivin 33 artiklassa [3] 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

* Alkuperäinen kieli: italia.

1 — EYVL L 145, s. 1. Tätä direktiiviä on muutettu viimeksi 12.10.1998 annetulla neuvoston direktiivillä 98/80/EY (EYVL L 281, s. 31).

2 — EYVL L 76, s. 1. Tätä direktiiviä on muutettu viimeksi 30.12.1996 annetulla neuvoston direktiivillä 96/99/EY (EYVL 1997, L 8, s. 12).

3 — Sellaisena kuin tämä artikla on muutettuna 16.12.1991 annetun neuvoston direktiivin 91/680/ETY 1 artiklan 23 kohdalla (EYVL L 376, s. 1).

seuraaviin tuotteisiin, sellaisina kuin ne määritellään voimassa olevissa yhteisön säännöksissä:

— kivennäisöljyt,

— alkoholi ja alkoholijuomat,

— valmistetut tupakat."

3. 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 valmisteverojen 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."

Itävallan lainsäädäntö

a) *Kansalliset oikeussäännöt*

4. Vuoden 1948 Finanz-Verfassungsgesetzin [4] (perustuslain tasoinen varainhoitolaki; jäljempänä F-VG) 3 §:n mukaan verotustoimivallan ja verojen tuoton jakautumisesta liittovaltion ja osavaltioiden välillä säädetään liittovaltion lainsäädännössä. Juomaveroista säädetään vuoden 1993 Finanzausgleichsgesetzin [5] (verotulojen tasauksesta annettu laki; jäljempänä FAG) 14 §:n 1 momentin 8 kohdassa ja 2 momentissa, että 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." Lisäksi säädetään seuraavaa: "Veroja ei kanneta vuoden 1994 Umsatzsteuergesetzin [6] [liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG] 10 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitetusta toimittamisesta, jos määräämisvalta kyseessä olevaan tavaraan siirtyy tuotantopaikalla ja jos mitään kuljetusta tai lähettämistä ei tapahdu, eikä maidon toimittamisesta."

5. Vuoden 1993 FAG:n 15 §:n 3 momentin 2 kohdan mukaan kunnat voivat kunnanvaltuuston päätöksellä, ellei osavaltion lainsäätäjä ole myöntänyt laajempia valtuuksia, kantaa edellä mainittuja veroja, joiden suuruus on 10 prosenttia jäätelön ja alkoholijuomien myyntihinnasta ja 5 prosenttia alkoholittomien juomien myyntihinnasta (alkoholittomia juomia ovat juomat, joiden alkoholipitoisuus on korkeintaan 0,5 tilavuusprosenttia). Saman lain mukaan tästä verosta on vapautettu toimitukset matkustajien ja liikennevälineiden henkilökunnan välittömään kulutukseen, jos suurinta osaa matkasta tällä liikennevälineellä ei ole kuljettu saman kunnan alueella.

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

b) *Wienin osavaltion oikeussäännöt*

7. Wiener Getränkesteuergesetzin [8] (Wienin juomaverosta vuonna 1992 annettu laki; jäljempänä Wiener GStG) mukaan kunnilla on toimivalta kantaa veroja, jotka

4 — BGBl. nro 45/1948; lakia on muutettu viimeksi liittovaltion perustuslailla, joka on julkaistu BGBl:ssä nro 201/1996.

5 — BGBl. nro 30; sellaisena kuin laki on muutettuna liittovaltion lailla, joka on julkaistu BGBl:ssä nro 853/1995.

6 — BGBl. nro 663.

7 — Sellaisena kuin FAG on muutettuna, BGBl. nro 959/1993 ja 853/1995.

8 — Wienin LGBl. nro 3/1992.

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.

8. Vuoden 1992 Wiener Getränkesteuerverordnungissa [9] (Wienin juomaverosta vuonna 1992 annettu asetus; jäljempänä Wiener GStV), joka perustuu edellä mainittuun toimivaltasäännökseen ja FAG:n 15 §:n 3 momentin 2 kohtaan, säädetään, että veroa kannetaan juomien ja jäätelön toimittamisesta vastiketta vastaan vuoden 1993 FAG:n 14 §:ssä säädettyjen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti. Tämän asetuksen 2 §:ssä luetellaan tästä verosta vapautetut toimitukset. [10] Näistä vapautuksista on säädetty sen lisäksi, että 1 §:ssä on säädetty tuotantopaikalla tapahtuneen myynnin vapauttamisesta.

Vuoden 1993 FAG:n 15 §:n 3 momentin 2 kohdassa säädetään tämän veron määrästä ja laskentatavasta. Veron suuruus on 10 prosenttia jäätelön ja alkoholijuomien myyntihinnasta ja 5 prosenttia alkoholittomien juomien myyntihinnasta.

9. Hinnan käsitteen määrittämiseksi Wiener GStV:ssä viitataan Itävallan vuoden 1972 liikevaihtoverolakiin, [11] jonka mukaan hintaan sisältyy erityisesti myös tavanomaisten lisukkeiden ja tuotteen mukana myytyjen astioiden arvo sekä erikoisjäätelöiden ja sellaisten juomien osalta, jotka sisältävät hedelmiä, hedelmien arvo riippumatta siitä, mikä niiden määrä ja arvo on verrattuna jäätelön tai juoman määrään ja arvoon; sitä vastoin hintaan ei sisälly liikevaihtoveroa, juomarahaa eikä juomaveroa.

c) *Ylä-Itävallan osavaltion oikeussäännöt*

10. Ylä-Itävallan osavaltiossa juoma- ja alkoholiverosta säädetään vuoden 1950 Oberösterreichisches Gemeinde-Getränkesteuergesetzissä (kunnallisesta juomaverosta annettu Ylä-Itävallan laki; jäljempänä Oö GStG). [12]

Tässäkin laissa toistetaan lähes kokonaan FAG:n säännökset, jotka koskevat verollisia liiketoimia sekä veron määrää ja laskentatapaa. Vero-objektista Oö GStG:ssa säädetään, että kunnallista juomaveroa kannetaan erityisesti oluen, viinin, viinin kaltaisten ja viinipohjaisten juomien, kuohuviinien, kuohuviinin kaltaisten juomien,

9 — Amtsblatt nro 6/1992; sellaisena kuin asetus on muutettuna Amtsblatt 44/1992:ssa ja Amtsblatt 50/1994:ssä.

10 — Verosta on vapautettu esim. yleishyödyllisinä palveluina toteutettavat toimitukset sairaaloille ja klinikoille sekä lääkärin määräykseen perustuvat toimitukset potilaille.

11 — Liittovaltion laki sellaisena kuin se on julkaistuna BGBl. nro 620/1981:ssä.

12 — Ylä-Itävallan osavaltion LGBl. nro 15/1950; sellaisena kuin laki on muutettuna osavaltion lailla, joka on julkaistu LGBl:ssä nro 28/1992.

rypälemehun, viinan, mineraaliveden (rajoitetusti), valmistettujen juomien kuten juotavassa muodossa olevien kaakaon, kahvin ja teen sekä kasvipohjaisten uutteiden (uutteet, hedelmämehut) ja jääkahvin ja jääkaakaon toimittamisesta vastiketta vastaan. Vero kannetaan, kun näitä tuotteita myydään ravintoloissa, kahviloissa, konditorioissa, viinituvissa, herkku- ja sekatavarakaupoissa ja muissa paikoissa, joissa näitä juomia tarjotaan kulutukseen paikan päällä tai kadulla, jollei ole kyse (FAG:n 14 §:ssä tarkoitetusta) myynnistä tuotantopaikalla, kun mitään kuljetusta tai lähettämistä ei tapahdu, tai myynnistä matkustajien ja liikennevälineiden henkilökunnan välittömään kulutukseen, jos suurinta osaa matkasta tällä liikennevälineellä ei ole kuljettu saman kunnan alueella.

Tosiseikat, oikeudenkäynti kansallisessa tuomioistuimessa ja ennakkoratkaisukysymykset

11. Evangelischer Krankenhausverein Wien (jäljempänä EKW) harjoittaa eräässä sairaalassa kahvilatoimintaa. Abgabenbehörde Wien (Wienin toimivaltainen veroviranomainen) teki 6.12.1996 sitä koskevan verotuspäätöksen, jonka mukaan sen on maksettava Wiener GStV:n perusteella 309 995 Itävallan shillinkiä (ATS) juomaveroa vuoden 1992 tammikuun ja vuoden 1996 lokakuun välisenä aikana toteutuneen myynnin perusteella. Abgabenberufungskommission Wien hylkäsi EKW:n valituksen tästä päätöksestä. EKW valitti Verwaltungsgerichtshofiin tästä hylkäyspäätöksestä ja väitti, että juomavero on liikevaihtoveron luonteinen ja siis kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdan vastainen. Abgabenberufungskommission kiisti tämän ja väitti, että kyseessä olevalla verolla ei ole liikevaihtoveron ominaispiirteitä ja että siihen voidaan joka tapauksessa soveltaa valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa säädettyä poikkeusta, koska kannetut määrät käytetään useisiin erityistarkoituksiin ja etenkin paikallishallintoalueiden taloudellisen itsenäisyyden vahvistamiseen ja niiden kulujen kompensoimiseen, joita niille aiheutuu turismista, sekä alkoholijuomien myynnin hillitsemiseen siten, että alkoholijuomista kannetaan korkeampaa veroa kuin alkoholittomista juomista.

12. Wein & Co. HandelsgesmbH, aiemmin Ikera Warenhandelsgesellschaft mbH (jäljempänä Wein & Co.), on viinejä myyvä yhtiö, jolla on kotipaikka Ylä-Itävallassa Leondingissa. Kunnan viranomaiset ovat vaatineet myös sitä maksamaan tietyn määrän juomaveroa ajanjaksona 1.12.1994—31.3.1995 toteutuneen myynnin perusteella.

Wein & Co. valitti tästä päätöksestä Oberösterreichische Landesregierungiin. Valitus hylättiin. Wein & Co. valitti tästä hylkäyspäätöksestä Verwaltungsgerichtshofiin ja väitti, että juomavero on liikevaihtoveron

luonteinen vero, joten se on kielletty kuudennen direktiivin 33 artiklassa. Se korosti lisäksi, että tällä verolla ei pyritä erityistarkoituksiin, joten siihen ei voida soveltaa valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa säädettyä poikkeusta. Se väitti myös, että vero on ristiriidassa EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 90 artikla) kanssa, koska myyntiin sovellettavien säännösten mukainen poikkeus hyödyttää ainoastaan itävaltalaisia yrityksiä.

13. Vastaaja kiistää tämän väitteen Abgabenberufungskomissionin esittämillä perusteilla. Se väittää myös, että komissio oli jo katsonut, että kyseessä olevat Itävallan kunnalliset verot eivät ole ristiriidassa kuudennen direktiivin 33 artiklan kanssa, koska se oli päättänyt olla aloittamatta EY:n perustamissopimuksen 169 artiklan (jota on tullut EY 226 artikla) mukaista jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaa menettelyä Itävallan tasavaltaa vastaan tämän veron voimassa pitämisen takia.

14. Kansallinen tuomioistuin on esittänyt 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 voimassa pitäminen 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 (josta on muutettuna tullut EY 87 artikla) vastainen?"

Ensimmäinen kysymys

15. Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko kuudennen direktiivin 33 artiklan vastaista, että jäsenvaltio ottaa käyttöön tai pitää voimassa ennakkoratkaisukysymyksessä kuvatun kaltaisen, juomien ja jäätelön kulutuksesta kannettavan veron.

Kuten yhteisöjen tuomioistuin on useasti todennut, 33 artiklalla ei estetä sitä, että jäsenvaltiot pitävät voimassa tai ottavat käyttöön arvonlisäveron kanssa rinnakkaisia veroja; [13] tästä artiklasta ilmenee päinvastoin, että arvonlisäveron kanssa rinnakkaisten verojärjestelmien voimassapitäminen on yhteisön oikeuden mukaista. [14] Jäsenvaltioiden toimivallalle ottaa käyttöön tai pitää voimassa näitä muita välillisiä veroja on kuitenkin asetettu edellytys, jonka mukaan ne eivät saa olla liikevaihtoveron luonteisia, ja syynä tähän on se, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että "tarkoituksena on välttää se, että otetaan käyttöön veroja ja maksuja, jotka vaarantaisivat yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan rasittamalla arvonlisäveron tavoin tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta". [15] On vielä todettava, että kun yhteisöjen tuomioistuinta on pyydetty antamaan ratkaisu käsitteestä "liikevaihtoveron luonteinen" vero, se on todennut, että "arvonlisäveron tavoin tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta rasittavaksi on katsottava sellaiset verot ja maksut, jotka ovat keskeisiltä ominaispiirteiltään arvonlisäveron kaltaisia", vaikka ne eivät kaikilta osiltaan olisikaan täysin arvonlisäveron kaltaisia. [16]

16. Jotta kysymykseen voidaan vastata, on siis ensin yksilöitävä arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet sovellettavan yhteisön lainsäädännön perusteella, ja toiseksi tarkastettava, onko ennakkoratkaisupyynnössä tarkoitetun kaltaisella verolla nämä ominaispiirteet. Kansallisen tuomioistuimen on sitten tämän tutkimuksen perusteella ilmenneiden seikkojen perusteella ratkaistava, onko vero "liikevaihtoveron luonteinen" ja sovelletaanko siihen siis kuudennen direktiivin 33 artiklassa säädettyä kieltoa.

17. Yhteisöjen tuomioistuin on antanut useita ratkaisuja arvonlisäveron keskeisistä ominaispiirteistä. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan [17] nämä ominaispiirteet voidaan tiivistää seuraavasti: a) arvonlisävero kannetaan yleisesti eli kaikista liiketoimista, jotka koskevat tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta (kuudennen

13 — Asia 73/85, Kerrutt, tuomio 8.7.1986 (Kok. 1986, s. 2219); yhdistetyt asiat 93/88 ja 94/88, Wisselink ym., tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2671) ja asia C-109/90, Giant, tuomio 19.3.1991 (Kok. 1991, s. I-1385).

14 — Em. asia Kerrutt, tuomion 22 kohta; em. yhdistetyt asiat Wisselink ym., tuomion 14 kohta; em. asia Giant, tuomion 9 kohta ja asia C-318/96, SPAR, tuomio 19.2.1998 (Kok. 1998, s. I-785, 21 kohta).

15 — Asia C-200/90, Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, tuomio 31.3.1992 (Kok. 1992, s. I-2217, 11 kohta). Tämä periaate on todettu myös em. asiassa Giant, yhdistetyissä asioissa Wisselink ym. ja asiassa Kerrutt sekä asiassa 295/84, Rousseau Wilmot, tuomio 27.11.1985 (Kok. 1985, s. 3759, 16 kohta).

16 — Em. asia Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, tuomion 11 ja 14 kohta.

17 — Em. asia SPAR; asia C-347/90, Bozzi, tuomio 7.5.1992 (Kok. 1992, s. I-2947); asia C-208/91, Beaulane, tuomio 16.12.1992 (Kok. 1992, s. I-6709); em. asia Dansk Denkavit ja Poulsen Trading; em. asia Giant; em. yhdistetyt asiat Wisselink ym. ja asia 252/86, Bergandi, tuomio 3.3.1988 (Kok. 1988, s. 1343).

direktiivin 2 artikla); b) vero määräytyy suhteellisena osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta (kuudennen direktiivin 11 artikla); c) vero kannetaan kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa; d) veron määrä lasketaan tavaroiden ja palvelujen arvonlisästä siten, että kunkin liiketoimen perusteella maksettavasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen perusteella maksettu vero; [18] ja e) arvonlisävero voidaan vyöryttää palvelujen ja tavaroiden hintoihin, joten sen maksaa yleensä lopulta kuluttaja.

Veron yleinen sovellettavuus

18. Ensimmäisestä ominaispiirteestä eli siitä, että veroa sovelletaan yleisesti, komissio, Itävallan hallitus ja Abgabenberufungskomission väittävät, että koska veroa kannetaan ainoastaan kahden tuotteen eli juomien ja jäätelöiden myynnistä, sillä ei ole tätä ominaispiirrettä. Abgabenberufungskomission korostaa vielä, että kunnilla ei ole velvollisuutta kantaa riidanalaista veroa vaan pelkästään mahdollisuus tähän ja että veron valinnaisuuteen ei vaikuta se, että kaikki kunnat ovat käyttäneet tätä mahdollisuutta.

19. Kantajat väittävät päinvastoin, että tätä veroa kannetaan monista tuotteista eli suuresta osasta juomia ja jäätelöitä, niihin mahdollisesti sisältyvistä hedelmistä sekä pakkauksista ja tarvikkeista. Wein & Co. korostaa erityisesti, että jos edellytystä, joka koskee veron yleistä sovellettavuutta, tulkitaan suppeasti, jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus kiertää 33 artiklassa säädetty kielto: jäsenvaltiot voisivat nimittäin peitellä sen, että arvonlisäveron kaltainen vero on yleinen, säätämällä kustakin luovutuksesta tai suorituksesta kannettavaksi erillisen veron. Tämän välttämiseksi silloin, kun ratkaistaan, onko jokin vero yleisesti sovellettava, on sen mielestä otettava huomioon kaikki jossakin jäsenvaltiossa voimassa olevat, arvonlisäveron kaltaiset verot. Wein & Co:n mukaan Itävallassa on juomaveron lisäksi lukuisia muita veroja, kuten huvivero tai matkailumaksu, jotka ovat samanluonteisia ja jotka siis olisi otettava huomioon arvioitaessa koko vero- ja maksujärjestelmää.

20. Wein & Co:n mainitsemat vaarat eivät ole mitenkään merkityksettömiä. Väite ei kuitenkaan ole vakuuttava, koska en voi yhtyä sen lähtökohtana pidettyyn olettamaan, jonka mukaan yhteisöjen tuomioistuin voisi tulkita yhteisön oikeus-

18 — On epäselvää, onko 33 artiklan perusteella säädetyn veron ehdottomasti oltava mainitun neljännen kriteerin mukainen. Asiassa C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-5053) 13.3.1997 esittämänsä ratkaisuehdotuksen 42 kohdassa julkisasiamies Léger totesi seuraavaa: "Aikaisemmin maksettujen verojen vähennysoikeuden puuttuminen merkitsee verotuksen kasautuvaa vaikutusta, jolloin tulkinta, jonka mukaan direktiivin 33 artiklassa kiellettäisiin vain vähennyskelpoiset verot, johtaisi siihen, että verotusmuodot, jotka aikaisemmilla direktiiveillä nimenomaisesti pyrittiin poistamaan, voitaisiin jälleen sallia."

sääntöjä muusta kuin ennakkoratkaisupyynnössä kuvatusta asiayhteydestä lähtien, sillä tällainen lähestymistapa on vastoin vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan yhteisöjen tuomioistuin "voi kuitenkin vastata esitettyihin kysymyksiin ainoastaan siten, että se ottaa huomioon pelkästään ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevät tosiseikat"; jos "yhteisöjen tuomioistuin vastaisi kysymyksiin niiden tosiseikkojen perusteella, jotka on mainittu käsiteltäessä asiaa yhteisöjen tuomioistuimessa, ennakkoratkaisukysymyksissä esitetyn ongelman keskeinen sisältö muuttuisi". [19] Yhteisöjen tuomioistuin on tässä yhteydessä todennut, että "ennakkoratkaisukysymysten keskeisen sisällön muuttaminen olisi yhteensopimatonta yhteisöjen tuomioistuimelle perustamissopimuksen 177 artiklassa [josta on tullut EY 234 artikla] annetun tehtävän samoin kuin sen velvollisuuden kanssa, joka yhteisöjen tuomioistuimella on sen takaamiseksi, että jäsenvaltioiden hallituksille ja asianosaisille annetaan mahdollisuus esittää huomautuksensa EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklan mukaisesti". [20]

21. Yhteisöjen tuomioistuin voi ottaa tämän väitteen huomioon toiselta kannalta eli arvioidessaan kriteereitä, joiden perusteella on yksilöitävä veron yleinen sovellettavuus. Tämän logiikan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuin voisi tulkita käsitettä yleisesti sovellettava vero paljon laajemmin ja katsoa, että yleisyyttä koskeva edellytys täyttyy myös, kun ei ole osoitettu, että veroa kannetaan erotuksetta kaikista tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista, [21] ottaen huomioon vastaavat muut verot ja maksut, joiden yhteisvaikutuksena on yleinen sovellettavuus. Yleisyyttä koskevan kriteerin suppea tulkinta saattaa aiheuttaa, että vaarannetaan yhteisön lainsäätäjän arvonlisäveroja yhdenmukaistamalla asettama tavoite, jonka toteuttamiseen pyritään kuudennen direktiivin 33 artiklassa säädetyllä kiellolla. Tämän artiklan tarkoituksena nimittäin on edellä mainitusta, asiassa Rousseau Wilmot annetusta tuomiosta ilmenevin tavoin "estää se, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminta vaarannetaan jäsenvaltion verotoimenpiteillä, jotka rasittavat tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja jotka kohdistuvat liiketoimiin arvonlisäveron tavoin". [22]

22. Tältä osin on kuitenkin otettava huomioon yleisesti sovellettavan veron tai

19 — Asia C-352/95, Phytheron International, tuomio 20.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1729, 11 ja 12 kohta).

20 — Em. asia Phytheron International, tuomion 14 kohta.

21 — Arvonlisäveroakaan ei sitä paitsi kanneta erotuksetta kaikista liiketoimista. Ks. tältä osin yhdistetyt asiat C-338/97, C-344/97 ja C-390/97, Pelzl ym., julkisasiamies Alberin ratkaisuehdotus 18.3.1999, 40 kohta (tuomio 8.6.1999, Kok. 1999, s. I-3319, I-3321). Tämän päätelmän perusteella julkisasiamies toteaa (ratkaisuehdotuksen 41, 42 ja 44 kohta), että itävaltalaista matkailunedistämismaksua, jota kannetaan useilta ammattiryhmiltä, sovelletaan yleisesti, vaikka sitä ei kanneta kaikilta ammattiryhmiltä. Julkisasiamies Alber on pitänyt yleisesti sovellettavana myös toista itävaltalaista maksua, joka peritään Itävallassa kauppakamarien toiminnan rahoittamista varten, sillä perusteella, että tämä maksu "koskee kuitenkin säännönmukaisesti suurta osaa talouselämästä tai taloudellisista toiminnoista" (em. asia SPAR, julkisasiamies Alberin ratkaisuehdotus 20.11.1997, 33 kohta).

22 — Em. asia Rousseau Wilmot, tuomion 16 kohta. Ks. myös em. asia Bergandi ja julkisasiamies Tesauron 30.1.1992 esittämä ratkaisuehdotus em. asiassa Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, 5 ja 6 kohta.

maksun käsitettä koskeva yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö. Yhteisöjen tuomioistuin on esimerkiksi katsonut, että tällaista ominaispiirrettä ei ole kunnan asetukseen perustuvalla huviverolla, jota on bruttomääräisten tulojen perusteella maksettava jokaisen, joka toistuvasti tai satunnaisesti järjestää kunnan alueella yleisölle avoimia näytöksiä tai huvitilaisuuksia, joihin osallistumiseksi on maksettava pääsymaksu. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tämä vero ei ole yleisluonteinen, koska sitä kannetaan vain tietyistä tavaroista ja palveluista.[23] Yhteisöjen tuomioistuin katsoi myös, että tätä ominaispiirrettä ei ole kulutusverolla, jota kannetaan tietyistä autoista toimitettaessa ne asiakkaille tai maahantuotaessa. Kyseessä ei ollut yhteisöjen tuomioistuimen mukaan yleisesti sovellettava vero, koska sitä kannetaan vain kahdesta rajatusta tuoteryhmästä eli henkilöautoista ja moottoripyöristä.[24] Yleisluonteisena ei ole pidetty myöskään täydentävää maksua, jota Italiassa pysyvästi toimintaansa harjoittavat asianajajat maksavat vakuutuskassaan, johon kuuluminen on pakollista.[25] Tämän oikeuskäytännön perusteella voidaan katsoa, ettei veroa pidetä yleisesti sovellettavana, jos se koskee tiettyihin tavaroihin tai tiettyihin toimintoihin liittyviä liiketoimia.[26]

23. Edellä esitetyn perusteella kansallisen tuomioistuimen kuvaaman kaltaista veroa ei voida pitää yleisesti sovellettavana, sillä veroa kannetaan vain tiettyjä tuotteita koskevista liiketoimista, vaikka näitä tuotteita onkin paljon (eli kaikki alkoholijuomat ja alkoholittomat juomat ja jäätelöt) ja vaikka verosta on säädetty kaikissa Itävallan kunnissa, minkä takia sitä kannetaan koko Itävallan tasavallan alueella.

24. Kun on selvää, että vero ei ole yleisluonteinen, on todettava, että se ei kuulu kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitetun liikevaihtoveron käsitteen soveltamisalaan.[27] Tutkin nyt siis ainoastaan toissijaisesti edellä kohdissa b—e esitettyjä liikevaihtoveron ominaispiirteitä.

Arvonlisäveron muut keskeiset ominaispiirteet

25. Kyseessä olevan kaltainen vero on selvästi edellä kohdassa b mainitun, suhteellisuutta koskevan kriteerin mukainen,

23 — Em. asia Giant, tuomion 14 kohta.

24 — Em. yhdistetyt asiat Wisselink ym., tuomion 20 kohta.

25 — Em. asia Bozzi. Yhteisöjen tuomioistuin perusteli päätelmää sillä, että maksu kannettiin ainoastaan asianajajilta ja se koski ainoastaan niitä palkkioita, jotka liittyivät toimintaan tuomioistuimessa.

26 — Ks. em. asia SPAR, ratkaisuehdotuksen 31 kohta.

27 — Ks. em. asia Solisnor-Estaleiros Navais, tuomion 19 kohta.

koska sen määrä perustuu verotettujen tavaroiden hintaan,[28] mitä eivät kiistä Itävallan hallitus ja Abgabenberufungskommission ja minkä komissio toteaa nimenomaisesti.

26. Tämän veron osalta ei täyty edellä kohdassa c mainittu ominaispiirre, jonka mukaan vero kannetaan kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa. Vero nimittäin kannetaan ainoastaan juomien ja jäätelön toimituksista kuluttajalle. Tämä ilmenee selvästi FAG:n 14 §:stä, jonka mukaan vero kannetaan, "jos toimittaminen ei tapahdu pysyvästi harjoitettua jälleenmyyntiä varten", mikä sulkee yksiselitteisesti pois sen, että vero kannettaisiin kaikista elinkeinonharjoittajien välisistä kyseisten tavaroiden toimituksista.

27. Tämän veron osalta ei täyty myöskään edellä kohdassa d mainittu ominaispiirre, jonka mukaan veron määrä lasketaan tavaroiden arvonlisästä siten, että kunkin liiketoimen perusteella maksettavasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen perusteella maksettu vero. Vero nimittäin kannetaan vasta viimeisessä myyntiportaassa, eikä sitä laskettaessa oteta huomioon arvonlisää, sillä se lasketaan tavaran koko arvon perusteella.

28 — Muistutan, että myyntihinta lasketaan liikevaihtoverolain mukaisesti.

28. EKV väittää päinvastoin, että vero on arvonlisävero. Sen mukaan tämä perustuu siihen, että vero kannetaan kussakin myyntiportaassa ja tuotantovaiheessa toteutuneesta arvonlisästä sillä perusteella, että lopullista hintaa verotetaan kokonaisuudessaan ja erotuksetta. Kyseessä olevassa verojärjestelmässä on siis kyse vain erilaisesta verotustekniikasta, mikä ei kuitenkaan vaikuta lopputulokseen, joten juomaveroa voidaan sen taloudellisen tehtävän vuoksi pitää arvonlisäveroon samaistettavana verona.

29. Nämä väitteet eivät ole vakuuttavia, koska niiden perusteella ei voida katsoa, että lopullinen myyntihinta vastaisi kussakin tuotanto- ja myyntiportaassa toteutunutta arvonlisää. On myös todettava, että tämä tosiseikkoja koskeva tarkastelu kuuluu joka tapauksessa kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan.

30. Edellä kohdassa e mainittu arvonlisäveron keskeinen ominaispiirre on se, että elinkeinonharjoittaja voi vyöryttää arvonlisäveron kuluttajalle, ja yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että tämän edellytyksen täyttymiseksi "ei ole välttämätöntä, että tiettyyn veroon sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetään nimenomaisesti, että vero voidaan vyöryttää

kuluttajille", tai että liiketoimesta olisi tehty lasku.[29] On korostettava, että kansallisen tuomioistuimen kuvaaman kaltainen vero lasketaan prosenttiosuutena tuotteen hinnasta, joka vastaa tavaroiden ja tarvikkeiden arvoa ja johon ei sisälly liikevaihtoveroa, juomarahaa eikä juomaveroa (FAG:n 15 §:n 4 momentti). Vaikka tämän hinnan määritelmän perusteella vaikuttaa siltä, että veroa ei automaattisesti vyörytetä kuluttajalle, tämä vyöryttäminen voi olla mahdollista, koska jokainen elinkeinonharjoittaja voi itse asettaa tuotteidensa kokonaishinnan. Joka tapauksessa on kansallisen tuomioistuimen asiana tarkistaa, onko vyöryttäminen tosiasiallisesti tapahtunut.

31. Vaikka verojärjestelmä on suhteellisuutta koskevan periaatteen mukainen, tällä verolla ei ole lukuisia muita arvonlisäveron keskeisiä ominaispiirteitä (yleinen sovellettavuus, kantaminen jokaisessa tuotanto- ja jakeluvaiheessa, vähennyskelpoisuus). Tällä perusteella voidaan päätellä, että sitä ei voida samaistaa liikevaihtoveroon.

32. Ehdotan siis, että yhteisöjen tuomioistuin vasta ensimmäiseen kysymykseen, että kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössään kuvaaman kaltaisen veron voimassapitäminen ei ole ristiriidassa kuudennen direktiivin 33 artiklan kanssa.

29 — Yhdistetyt asiat C-370/95—C-372/95, Careda ym., tuomio 26.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3721, 18 ja 23 kohta).

Toinen kysymys

33. Toisella kysymyksellään Itävallan tuomioistuin haluaa tietää, onko ensimmäisessä kysymyksessä kuvatun kaltaisen veron voimassapitäminen valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan ja 3 kohdan toisen alakohdan vastaista.

Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteet ja niiden perustelut

34. EKW ja Wein & Co. väittävät, että tämä vero on ristiriidassa valmisteverodirektiivin 3 artiklan ja etenkin sen 2 kohdan kanssa ensinnäkin, koska sitä ei kanneta erityistarkoituksiin. Ne väittävät erityisesti, että millään tavalla ei ole näytetty toteen, että kyseessä olevat verotulot tosiasiallisesti käytettäisiin Itävallan viranomaisten mainitsemiin erityistarkoituksiin (turismi, terveys). Kuudennen direktiivin 3 artiklan 2 kohdan käsite erityistarkoitus ei Wein & Co:n mukaan tarkoita tätä tilannetta, jossa kunnat saavat kyseessä olevat verot, jotka siis ovat osa niiden verotuloja, sillä tämä käsite kattaa ainoastaan terveys-, sosiaali- ja ympäristöpoliittiset tavoitteet. Se riitauttaa myös sen, että verotulot olisi tarkoitettu kattamaan kunnille matkailusta aiheutuvia kuluja, ja väittää, että Itävallassa on jo erityinen matkailumaksu ja että nyt kyseessä olevaa veroa kannetaan

myös paikkakunnilla, joilla ei käy matkailijoita. Se riitauttaa myös veron terveyteen liittyvän tavoitteen, koska vero kannetaan jäätelöstä samansuuruisena kuin alkoholijuomista.

Molemmat kantajat väittävät toiseksi, että riidanalainen vero ei ole valmisteveroon eikä arvonlisäveroon sovellettavien oikeussääntöjen mukainen. Niiden lähtökohtana on erityisesti, että säännöksen mukaan nämä kaksi edellytystä ovat kumulatiivisia, kuten joistakin kieliversioista voidaan nimenomaisesti päätellä (esimerkiksi englanninkielisestä versiosta). Wein & Co. korostaa erityisesti, että juomavero on vastoin sääntöä, jonka mukaan valmisteverovelvollisuuden synnyttävä tapahtuma on tuotteiden valmistus tai niiden tuonti yhteisön alueelle (valmisteverodirektiivin 5 artikla), vastoin sääntöä, jonka mukaan valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi, kun tuote luovutetaan kulutukseen (valmisteverodirektiivin 6 artikla), ja vastoin sääntöä, jonka mukaan vero kannetaan määrävaltiossa (valmisteverodirektiivin 10 artikla). Vero ei ole myöskään alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19 päivänä lokakuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/83/ETY [30] (jäljempänä rakennedirektiivi) säännösten eikä alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen määrien lähentämisestä 19 päivänä lokakuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/84/ETY [31] säännösten mukainen. Wein & Co:n mukaan juomavero on vastoin rakennedirektiivissä säädettyä valmisteveron laskentaa koskevaa sääntöä, jonka mukaan valmisteveron suuruus lasketaan tuotteen määrän perusteella, koska juomavero lasketaan tuotteen arvon perusteella. Juomavero on ristiriidassa myös direktiivin 92/84/ETY kanssa, koska vero on verotettavasta tuotetyypistä riippumatta sama.

35. Komissiokin väittää, että vero on ristiriidassa valmisteverodirektiivin, rakennedirektiivin ja direktiivin 92/84/ETY kanssa, ja se esittää alkoholijuomien osalta väitteitä, jotka ovat keskeisiltä osin samat kuin kantaja on esittänyt.

36. Itävallan hallitus ja Abgabenberufungskommission puolestaan väittävät, että verolla on valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus, koska sillä vahvistetaan kunnallista taloudellista itsehallintoa, koska verotulot käytetään matkailusta aiheutuvien kulujen kattamiseen ja koska sillä suojellaan kansanterveyttä tekemällä alkoholijuomien kuluttamisesta vähemmän houkuttelevaa.

Itävallan hallitus ja Abgabenberufungskommission väittävät lisäksi, että missään tapauksessa ei ole tarpeen, että verotulot osoitettaisiin budjetissa erityis-

30 — EYVL L 316, s. 21.
31 — EYVL L 316, s. 29.

tarkoitusta varten, ennen kuin verolla voitaisiin katsoa olevan erityistarkoitus; riittää, jos verolla ja erityistarkoituksen toteuttamisella on kausaalinen yhteys.[32]

Itävallan hallitus ja Abgabenberufungskommission katsovat, että valmisteveroa ja arvonlisäveroa koskevia verotussääntöjä on noudatettava kumulatiivisesti eikä vaihtoehtoisesti; niiden mukaan kansallisen kulutusveron on oltava sekä valmisteveroa että arvonlisäveroa koskevien verotussääntöjen mukainen, jotta se olisi yhteisön oikeuden mukainen. Koska on tosiasiallisesti mahdotonta noudattaa samanaikaisesti kaikilta osin näitä kahta järjestelmää, tällä säännöksellä on tehokas vaikutus ainoastaan, jos sitä tulkitaan siten, että ainoa kansalliselle lainsäätäjälle asetettu rajoitus koskee sitä, että arvonlisäverosta ja valmisteverosta poikkeavalla kulutusverolla ei saa vaarantaa niiden osalta saavutettua yhdenmukaistamista eli tällainen kulutusvero ei saa olla näiden kahden järjestelmän kanssa ristiriidassa. Itävallan hallitus ja Abgabenberufungskommission katsovat, että kyseessä oleva vero on näiden järjestelmien mukainen.

Itävallan hallitus ja Abgabenberufungskommission katsovat vielä, että alkoholittomien juomien osalta tämä vero on myös valmisteverodirektiivin 3 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan mukainen, koska se ei aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välillä ja koska se ei ole liikevaihtoveron luonteinen.

Pääasia

37. Jotta yhteisöjen tuomioistuin voisi vastata toiseen kysymykseen, sen on annettava ratkaisu valmisteverodirektiivin 3 artiklan tulkinnasta ja erityisesti edellytyksistä, joiden on tämän artiklan 2 ja 3 kohdan mukaan täytyttävä, jotta jäsenvaltiot voivat ottaa käyttöön tai pitää voimassa tiettyjä tuotteita koskevat välilliset verot. Tässä on otettava huomioon säännöksen sanamuoto, sen tarkoitus, järjestelmä, jonka osa säännös on, ja päämäärä, johon sillä pyritään.

— Valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdan tulkinta

38. Valmisteverodirektiivissä on säädetty yleisistä kriteereistä valmisteveron alaisia tuotteita koskevien järjestelmien yhden-

32 — Ks. asia C-346/97, Braathens, tuomio 10.6.1999, julkisasiamies Fennellyn ratkaisuehdotus 12.11.1998 (Kok. 1999, s. I-3419, I-3421, 15 kohta).

mukaistamiseksi, jolla pyritään sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan takaamiseen. [33]

Direktiivin 3 artiklan 2 kohdassa säädetään poikkeuksesta yleisesti sovellettavaan järjestelmään, [34] sillä sen mukaan jäsenvaltiot voivat kantaa valmisteveron lisäksi muita välillisiä veroja, jotka eivät tietenkään voi olla samanluonteisia kuin valmisteverot, sillä muuten säännöksellä ei olisi mitään merkitystä. [35] Yhteisön lainsäätäjä on rajoittanut tätä vapautta asettamalla kaksi edellytystä: ensinnäkin välillisillä veroilla täytyy olla erityistarkoitus ja toiseksi näiden verojen kannossa on noudatettava "valmisteverojen ja arvonlisäverojen veron perusteen määräämistä, laskentaa, verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta ja valvontaa koskevia verotussääntöjä". On tarpeetonta lisätä, että koska kyse on poikkeussäännöksestä, sitä on tulkittava suppeasti. [36]

On siis ensin ratkaistava, mitä tarkoittaa ilmaus erityistarkoitus, ja sitten tutkittava, onko kyseessä olevalla verolla tällainen tarkoitus.

39. Valmisteverodirektiivissä ei määritellä nimenomaisesti tätä ilmausta. Merkityksen selvittämiseksi on siis tarkasteltava säännöksen tarkoitusta ja asiayhteyttä, johon se liittyy. Koska tässä on kyse "muista välillisistä veroista" eli valmisteveroista poikkeavista välillisistä veroista, erityistarkoituksena ei voida pitää tarkoituksia, joita valmisteveroilla tavoitellaan tai voitaisiin tavoitella. Jos katsotaan, että yksi valmisteveron tarkoituksista on varojen kerääminen julkisen sektorin yleisiin budjettitarpeisiin, veroilla, joilla pyritään kasvattamaan paikallishallintoalueiden kuten kuntien ja maakuntien tuloja, ei voida katsoa pyrittävän erityistarkoituksiin, joten ne eivät kuulu yleisestä valmisteverojärjestelmästä säädetyn poikkeuksen soveltamisalaan.

Edellä esitetyn perusteella erityistarkoituksiin kannettuina välillisinä veroina voidaan pitää kaikkia veroja, joilla on jokin muu tavoite kuin julkisten menojen kattaminen ja jotka eivät ole ristiriidassa yhteisön tavoitteiden kanssa. Tämän kriteerin mukaan tähän ryhmään kuuluvat esimerkiksi verot, joilla pyritään suojele-

33 — Asiassa C-408/95, Eurotunnel ym., 11.11.1997 annetussa tuomiossa (Kok. 1997, s. I-6315) yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa (tuomion 7 kohta): "Direktiivin 92/12/ETY tavoitteena on täytäntöönpanna 31.12.1992 alkaen edellytykset valmisteverollisten tavaroiden liikkumiselle sisämarkkinoilla, joilla ei ole verotuksellisia rajoja."

34 — Ks. vastaavasti em. asia Braathens, ratkaisuehdotuksen 23 kohta.

35 — Tätä 3 artiklan 2 kohdan tulkintaa tukee se, että esitöissä komissio oli ehdottanut 2 kohdalle erilaista muotoilua: 1 kohdassa mainituista tuotteista (eli kivennäisöljyt, alkoholi ja alkoholijuomat ja valmistettu tupakka) ei tämän ehdotuksen mukaan "kanneta muita veroja kuin valmisteveroa ja arvonlisäveroa" (EYVL 1990, C 322, s. 1). Tämän sanamuodon mukaan ei olisi ollut mitenkään mahdollista pitää voimassa tai ottaa käyttöön muita, erilaisia kulutusveroja. Se, että tätä sanamuotoa ei hyväksytty, osoittaa, että lainsäätäjä halusi jättää jäsenvaltioille jossain määrin toimintavapautta.

36 — Ks. em. asia Braathens, ratkaisuehdotuksen 23 kohta.

maan luontoa ja kansanterveyttä, kuten myös verot, joilla pyritään edistämään matkailua, urheilua, kulttuuria ja näytöstoimintaa.

40. Valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun erityistarkoitukseen voidaan pyrkiä sekä kytkemällä verotulojen käyttö tiettyjen tarkoitusten toteuttamiseen [37] että veron rakenteella eli valitsemalla tietty tapa veron laskemiseksi.

Jos tätä kriteeriä sovelletaan kyseessä olevaan veroon sen osoittamiseksi, että kyseessä on vero, jolla pyritään erityistarkoituksiin eli kattamaan matkailusta aiheutuneita kuluja, on siis tarpeen, että kyse on jommastakummasta tai molemmista osatekijöistä. On siis tarpeen, että budjetissa luodaan yhteys kyseisellä verolla saatavien tulojen ja kyseessä olevan tarkoituksen saavuttamisen välille tai että nämä verotulot kohdistetaan elimelle, jolle määrättynä tavoitteena on matkailutoiminnan edistäminen, ja/tai että veron rakenne on tämän tarkoituksen mukainen.

41. Ottaen huomioon verotulojen kohdistamisen ja veron rakenteen tällä Itävallan verolla ei näytetä pyrittävän Itävallan hallituksen ja Abgabenberufungskommission mainitsemiin matkailunedistämistä ja terveyden suojelua koskeviin tarkoituksiin. Verotuloja ei ole kohdistettu minkään näistä tarkoituksista saavuttamiseen. Itävallan hallituksen asiamies vahvisti tämän suullisessa käsittelyssä toteamalla, että laissa ei ole säädetty juomaverosta saataville tuloille mitään erityistä tarkoitusta, vaan siinä on säädetty ainoastaan yleisluonteisesta kausaaliyhteydestä veron ja tiettyihin tarkoituksiin, kuten matkailualan infrastruktuurin toteuttamiseen, pyrkimisen välillä. Veroa väitetään kannettavan matkailuun liittyviin tarkoituksiin, mutta tämän kanssa on ristiriidassa se, että Itävallassa on muita kuntakohtaisia veroja tai maksuja, joiden tulot käytetään matkailuun liittyviin tarkoituksiin. [38] On vielä lisättävä, että veroa kannetaan myös paikkakunnilta, joilla ei käy matkailijoita, kuten Wein & Co. on todennut. Toiseksi on todettava veron rakennetta koskevasta kriteeristä, että väitetyn kansanterveyden suojelemista koskevan erityistarkoituksen kanssa on ristiriidassa se, että veroa kannetaan myös alkoholittomista juomista, vaikka vero onkin pienempi kuin alkoholijuomista kannettava vero, ja se, että alkoholijuomista ja jäätelöstä kannetaan samansuuruista veroa.

Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on todellisuudessa varmaa vain, että verotulot ovat osa paikallishallintoalueen budjettia ja

37 — Ks. vastaavasti em. asia Braathens, ratkaisuehdotuksen 15 kohta, jossa todetaan seuraavaa: "Se, onko verolla ympäristönsuojelua koskeva erityistarkoitus — —, riippuu siitä, ovatko veron rakenne ja erityisesti sen laskentatapa sellaisia, että verolla on katsottava kannustettavan vähemmän saastuttavien lentokonemoottoreiden käyttöön."

38 — Ks. esim. vuoden 1991 Tourismusabgabe-Gesetz (matkailua koskeva laki) ja vuoden 1990 Tourismus-Gesetz, joissa säädetään kuntakohtaisista maksuista, joiden tulot käytetään matkailun edistämiseen.

vahvistavat näin sen itsehallintoa. Tämä ei kuitenkaan ole riittävä peruste sille, että veron voitaisiin katsoa olevan yhteisön oikeuden mukainen. Kuten olen edellä esittänyt, verolla ei voida katsoa olevan valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua erityistarkoitusta pelkästään sillä perusteella, että verotulot ovat osa paikallishallintoalueen budjettia. Kuten olen todennut edellä, valmisteverot ovat asianmukainen keino verotulojen kasvattamiseksi.

42. On siis pääteltävä, että juomaverolla ei pyritä valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla erityistarkoituksiin, joten se on yhteisön oikeuden vastainen.

43. Käsittelen seuraavaksi toista edellytystä, joka valmisteverodirektiivin 3 artiklan 2 kohdassa asetetaan sille, että jäsenvaltiot voivat ottaa käyttöön tai pitää voimassa tiettyjä tuotteita koskevia välillisiä veroja. Direktiivin 3 artiklan 2 kohdan mukaan valmisteveron alaisista tuotteista "voidaan — — kantaa myös muita välillisiä veroja, jos näiden verojen kannossa noudatetaan valmisteverojen ja arvonlisäverojen veron perusteen määräämistä, laskentaa, verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta ja valvontaa koskevia verotussääntöjä". Tämän säännöksen tulkinta ei ole helppoa, koska eri kieliversiot poikkeavat toisistaan yhden merkittävän seikan osalta: onko edellytyksenä sille, että kansallinen vero on yhteisön oikeuden mukainen, sekä valmistevero- että arvonlisäverojärjestelmän noudattaminen vai ainoastaan jommankumman noudattaminen? Englannin-, hollannin- ja tanskankielisessä versiossa on käytetty ilmausta "valmisteverot ja arvonlisäverot", kun taas muissa kieliversioissa eli esimerkiksi ranskan-, saksan-, italian- ja espanjankielisessä versiossa on käytetty ilmausta "valmisteverot tai arvonlisäverot" eli tai-konjunktiota ja-konjunktion sijaan.

44. Kun on kyse tällaisista eroista, on muistettava yhteisöjen tuomioistuimen useasti toteama periaate, jonka mukaan "yhteisön säädöstekstien eri kieliversioita on tulkittava yhdenmukaisesti", joten "silloin, kun ne poikkeavat toisistaan, kyseessä olevaa säännöstä on tulkittava sen lainsäädännön systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa säännös on".[39] Mainitsemiani kielellisiä ristiriitaisuuksia koskeva kysymys on siis ratkaistava koko valmisteverojärjestelmän logiikan mukaisesti, sellaisena kuin se ilmenee vuoden 1992 puitedirektiivistä. On otettava huomioon ennen kaikkea se, että jäsenvaltioille annettu mahdollisuus ottaa käyttöön muita veroja on poikkeus yhdenmukaistetusta valmisteverojärjestelmästä. Tästä seuraa, että tätä mahdollisuutta on käytettävä lähtökohtaisesti tätä järjestelmää noudattaen ja että tässä säännöksessä olevaa viittausta arvonlisäverojärjestelmään on vastaavasti pidettävä vain toissijaisena tai liitännäisenä. Jos arvonlisäverosta ja val-

39 — Asia C-449/93, Rockfon, tuomio 7.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4291, 28 kohta), jossa toistetaan asiassa 30/77, Bouchereau, 27.10.1977 annetussa tuomiossa (Kok. 1977, s. 1999, 14 kohta) todettu periaate.

misteverosta poikkeavan veron olisi oltava kaikkien arvonlisäveroon sovellettavien verotussääntöjen mukainen eli keskeisiltä osiltaan liikevaihtoveron kaltainen, tämä olisi ristiriidassa kuudennen direktiivin 33 artiklan kanssa, sillä sen 1 kohdan mukaan jäsenvaltioilla ei yksiselitteisesti ole mahdollisuutta ottaa käyttöön liikevaihtoveron luonteisia veroja.

Valmisteveroa ja arvonlisäveroa koskevien verotussääntöjen yhtäaikainen noudattaminen on lisäksi käytännössä mahdotonta; riittää, kun pohditaan näiden verojen keskeisten ominaispiirteiden yhteensovittamattomuutta. Esimerkiksi se, että arvonlisävero on yleisesti sovellettava ja määräytyy suhteellisena osuutena, on ilmeisessä ristiriidassa seuraavien valmisteverojärjestelmän sääntöjen kanssa: valmisteveroa voidaan kantaa vain tietyistä tuotteista ja sen määrä on lähtökohtaisesti laskettava tuotteiden määrän perusteella.

45. Kaiken edellä esitetyn perusteella katson, että jos kyseessä olevalle säännökselle halutaan antaa tehokas vaikutus, eri kieliversioiden eroista johtuvat vaikeudet on jätettävä sivuun ja säännöstä on tulkittava siten, että kansallisen veron on oltava ennen kaikkea säännöksessä mainittujen, valmisteveroa koskevien verotussääntöjen mukainen (veron perusteen määräämistä, laskentaa, verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta ja valvontaa koskevat verotussäännöt) ja vain toissijaisesti arvonlisäveroa koskevien verotussääntöjen mukainen; kansallisilla veroilla ei missään tapauksessa saa vaarantaa arvonlisäveron toimivuutta. [40]

46. Tarkastelen seuraavaksi, miten on ymmärrettävä valmisteveroja koskevien verotussääntöjen noudattaminen. Koska 3 artiklan 2 kohdassa on säädetty poikkeuksesta yleisesti sovellettavaan valmisteverojärjestelmään, sitä on tulkittava suppeasti. Kyseessä olevien sääntöjen noudattaminen ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kussakin luokassa yksilöitävissä oleviin tuotteisiin sovellettavien sääntöjen ja yhteisön lainsäädännön edellytettäisiin kaikilta osin vastaavan toisiaan. Mielestäni sitä, onko yhteisön oikeuden mukaisena pidettävä kansallista veroa, jolla on erityistarkoitus, on arvioitava ottaen huomioon koko kyseessä olevien tuotteiden luokkaa, ei vain yksittäistä tuotetta, koskeva yhteisön järjestelmä. Jos nimittäin kansallisten oikeussääntöjen pitäisi kaikilta osin vastata yhteisön oikeussääntöjä, 3 artiklan 2 kohdalla ei olisi tehokasta vaikutusta, minkä lisäksi tämä saattaisi yllyttää säätämään muunlaisista valmisteveroista tai jonkinlaisesta toisesta valmisteverosta vastoin valmisteveron yhtenäisyyden periaatetta. Jos jäsenvaltio esimerkiksi haluaa kantaa alkoholijuomasta, kuten oluesta, valmisteverosta poikkeavaa

40 — Voitaneen mainita, että 3 artiklan 2 kohdassa viitataan ensin valmisteveroon ja vasta siten arvonlisäveroon.

veroa kansanterveydelliseen tarkoitukseen pyrkiäkseen, se voi tehdä näin ainoastaan, jos se noudattaa kaikkia rakennedirektiivissä olevia, alkoholijuomia koskevia säännöksiä, mutta tämän lisäksi sen ei tarvitsisi noudattaa kirjaimellisesti kaikkia siinä olevia, olutta koskevia erityissäännöksiä.

47. Seuraavaksi on tutkittava, onko kansallisen tuomioistuimen kuvaaman kaltainen vero näiden sääntöjen mukainen. Tämä on tehtävä ottaen huomioon ennen kaikkea rakennedirektiivi, jossa määritellään, mihin luokkaan veronalaiset tuotteet kuuluvat.

48. Totean heti, että kyseessä oleva vero on useilta osin puitedirektiivissä ja rakennedirektiivissä säädettyjen, alkoholijuomista kannettavaan valmisteveroon sovellettavien sääntöjen vastainen. Ensinnäkin sen laskentatapa poikkeaa valmisteveron laskentatavasta. Sen määrä nimittäin perustuu tuotteen arvoon eikä määrään tai alkoholipitoisuuteen, kuten rakennedirektiivissä edellytetään. Toiseksi vero on toisin kuin alkoholijuomista kannettava valmistevero tuotetyypistä riippumatta sama kaikille juomille, joiden alkoholipitoisuus on yli 0,5 tilavuusprosenttia. Kolmanneksi vero ei ole valmisteverovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta koskevien yleisten sääntöjen mukainen, koska se kannetaan ainoastaan myytäessä tuote kuluttajalle, eikä silloin, kun tuote luovutetaan kulutukseen.

Päättelen siis, että kansallisen tuomioistuimen kuvaaman kaltainen vero on yhteisön oikeuden vastainen, koska se ei ole puitedirektiivissä ja rakennedirektiivissä säädettyjen valmisteveroja koskevien verotussääntöjen mukainen.

49. Seuraavaksi on tutkittava, onko vero ristiriidassa valmisteverodirektiivin 3 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan kanssa, jonka mukaan jäsenvaltiot saavat edelleen ottaa käyttöön tai pitää voimassa muihin kuin 1 kohdassa mainittuihin tuotteisiin (joita ovat kivennäisöljyt, alkoholi ja alkoholijuomat ja valmistetut tupakat) kohdistuvia veroja, jos nämä verot eivät aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Vaikka tämä ei käy nimenomaisesti ilmi tästä säännöksestä, jäsenvaltioiden toimivallan käytölle on asetettu toinenkin edellytys, jonka mukaan vero ei saa olla liikevaihtoveron luonteinen. Jäsenvaltioille asetettu kielto ottaa käyttöön tämänluonteisia veroja on yleisesti sovellettava, joten mielestäni ei voida olettaa, että tästä olisi olemassa poikkeus, kun nimenomaista säännöstä ei ole.

50. On siis tutkittava, täyttääkö kansallisen tuomioistuimen kuvaaman kaltainen vero nämä kaksi edellytystä siltä osin kuin

sitä kannetaan alkoholittomista juomista ja jäätelöstä eli kahdesta tuotteesta, joihin 3 artiklan 1 kohtaa ei sovelleta. Tähän kysymykseen on vastattava myöntävästi. Näin voidaan päätellä, kun otetaan huomioon edellä esitetty ja erityisesti se, että juomavero ei ole liikevaihtoveron luonteinen ja että sitä kannetaan ainoastaan myynnistä Itävallan alueella, koska sitä kannetaan vain myynnistä kuluttajalle.

51. Tämän 3 artiklan 3 kohdassa säädetyn mahdollisuuden käyttämiselle ei mielestäni ole lisäksi asetettu 3 artiklan 2 kohdassa, jota sovelletaan ainoastaan tiettyihin tuotteisiin, säädettyä edellytystä, jonka mukaan verolla olisi oltava erityistarkoitus. Tällainen edellytys ei nimittäin ilmene tämän säännöksen tai minkään muunkaan säännöksen sanamuodosta. EY:n perustamissopimuksen 99 artiklassa (josta on tullut EY 93 artikla) päinvastoin korostetaan, että yhteisön lainsäätäjä voi ryhtyä toimenpiteisiin yhdenmukaistaakseen muita välillisiä veroja koskevia kansallisia järjestelmiä "siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi". Tämä tarkoittaa, että siihen asti, kunnes alkoholittomista juomista ja jäätelöistä kannettavia välillisiä veroja koskevat yhdenmukaistetut säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat vapaasti ottaa käyttöön muita välillisiä veroa, eikä niiden tarvitse noudattaa muita kuin edellä esitettyjä rajoituksia.

52. Alan nyt käsitellä tämän kysymyksen toista osaa, joka koskee sitä, onko juomavero ristiriidassa valmisteverodirektiivin 3 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan kanssa.

Kantajat viittaavat asiassa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, annettuun tuomioon [41] ja väittävät, että kun juomaveroa kannetaan ravintoloissa, se ei koske pelkästään tuotteen myyntiä vaan kaikkea, mikä on ravintolatoiminnassa tarpeellista (tarvikkeita, astioita, liinavaatteita jne.), joten se on ristiriidassa valmisteverodirektiivin 3 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan kanssa, koska se on liikevaihtoveron luonteinen. Tämän säännöksen mukaan sillä edellytyksellä, että kun veroa kannetaan muista kuin 1 kohdassa mainituista tuotteista, veron on oltava 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetyn edellytyksen mukainen (eli vero ei saa aiheuttaa rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia), "jäsenvaltiot saavat edelleen myös kantaa palvelujen suorituksista muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvat verot mukaan luettuina". Vaikka katsottaisiinkin, että juomaveroa kannetaan myös palvelujen tarjoamisesta, se on edellä mainitun säännöksen mukainen, koska se ei ole liikevaihtoveron luonteinen, kuten ensimmäistä kysymystä käsiteltäessä on todettu.

41 — Tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2395).

Kolmas kysymys

53. Kolmannella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko vapautus juomaverosta silloin, kun on kyse viinin tuotantopaikalla tapahtuvasta myynnistä kuluttajalle (suoramyynti), EY:n perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitettua ja siis yhteisön oikeuden kanssa ristiriidassa olevaa tukea. Kansallinen tuomioistuin pohtii tätä, koska komissio on 14.3.1997 päivätyssä Euroopan yhteisöjen virallisessa lehdessä julkaistussa tiedonannossa [42] luokitellut tämän vapautuksen tällaiseksi tueksi.

54. Sen tueksi, että tätä kysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi, on esitetty kaksi väitettä: a) Itävallan hallitus ja Abgabenberufungskommission katsovat, että kysymyksellä ei ole merkitystä pääasian ratkaisun kannalta; b) kaikki muut osapuolet paitsi komissio ja EKV väittävät, että EY:n perustamissopimuksen 93 artiklan (josta on tullut EY 88 artikla) mukaan ainoastaan komission asiana on ratkaista, soveltuuko tuki sisämarkkinoille.

55. Kohdassa a mainitusta väitteestä on todettava, että komissio saattoi perustamissopimuksen 93 artiklan 2 kohdan mukaisesti tiedonannolla C 57/96 aloitetun menettelyn päätökseen 3.2.1999. Tällöin komissio teki päätöksen, [43] jossa se totesi, että ennakkoratkaisupyynnössä tarkoitettu vapautus ei sovellu yhteismarkkinoille, ja velvoitti Itävallan tasavallan poistamaan sen 31.12.1998 alkaen.

56. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen tuomioistuimen esittämä kysymys voidaan jättää tutkimatta ainoastaan, jos on ilmeistä, että yhteisön oikeussäännön tulkitsemisella, jota kansallinen tuomioistuin on pyytänyt, ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian kohteeseen. [44]

57. Katson siis, että prosessiväite, jonka perusteena on se, ettei käsiteltävällä kysymyksellä ole merkitystä pääasian ratkaisun kannalta, on perusteltu siltä osin kuin on kyse vapautuksen vaikutuksista 31.12.1998 mennessä.

58. Kolmannen kysymyksen osalta esitetyn toisen prosessiväitteen mukaan yhteisöjen tuomioistuin ei ole toimivaltainen ratkaisemaan, soveltuuko tuki yhteismarkkinoille, koska tämä toimivalta kuuluu yksinomaan komissiolle, mutta mielestäni tämä väite on perusteeton. Oikeuskäytännön mukaan kansalliset tuomioistuimet voivat (ja viimeisenä oikeusasteena toimiessaan niiden täytyy) esittää yhteisöjen tuomioistuimelle EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) mukaan ennak-

42 — C 57/96 (EYVL C 82, s. 9).

43 — Nro 10165/99, ei vielä julkaistu.

44 — Ks. asia C-314/96, Djabali, tuomio 12.3.1998 (Kok. 1998, s. I-1149, 19 kohta). Ks. myös asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695, 15 kohta).

koratkaisukysymys EY:n perustamissopimuksen 92 artiklan tulkinnasta, varsinkin päätelläkseen, mitä seurauksia 93 artiklan välittömästä oikeusvaikutuksesta on.[45] Sitä vastoin ne eivät voi pyytää yhteisöjen tuomioistuinta suoraan ratkaisemaan, onko kansallinen säännös yhteensopiva tämän määräyksen kanssa.[46]

59. Asiakysymyksestä totean, että yhteisöjen tuomioistuimen mukaan valtiontuen käsite on yleisluonteisempi kuin avustuksen käsite sen vuoksi, että tuella ei tarkoiteta ainoastaan konkreettisia suorituksia, kuten avustuksia, vaan myös toimenpiteitä, jotka eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka eri tavoin alentavat yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltaisia.[47] Tämän logiikan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että toimenpide, jolla viranomaiset päättävät myöntää joillekin yrityksille verovapauden, jolla tosin ei siirretä valtion varoja mutta jolla tuen saajat asetetaan taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.[48]

60. Mielestäni kyseessä oleva vapautus on näiden periaatteiden mukaan tukea. Näin voidaan päätellä siitä, että vapautuksen takia tuottajat, jotka myyvät viiniä suoraan tilaltaan, ovat kiistattomasti paremmassa asemassa kuin muut alkoholijuomien jälleenmyyjät, joiden on maksettava tätä veroa; suoramyynnin harjoittajat voivat veloittaa alhaisempia hintoja, koska heidän ei tarvitse siirtää hintoihin juomaverosta aiheutuvaa verorasitusta. Kuten komissio on todennut, tuottajan suoraan myymillä viineillä on noin 50 prosentin markkinaosuus, joten vapautuksella on merkittävä vaikutus sekä Itävallassa tuotetulle ja myydylle että muissa jäsenvaltioissa tuotetulle viinille.

61. Itävallan hallituksen ja Abgabenberufungskommissionin mainitsemat, tuen soveltuvuutta yhteismarkkinoille koskevat perusteet eivät ole perustamissopimuksen 92 artiklan 2 ja 3 kohdassa tarkoitettuja perusteita. Toisin kuin vastaajat väittävät, tukea ei varsinkaan ole tarkoitettu tietyn taloudellisen toiminnan tai tietyn alueen kehityksen edistämiseen; vapautuksesta nimittäin hyötyvät kaikki viinintuottajat riippumatta siitä, millä Itävallan alueella ne toimivat. Komissio on myös todennut, että kyseessä olevan poikkeuksen myöntämiseksi tarpeellista toimivaltaa ei ole siirretty jäsenvaltioille viinikaupan yhteisestä järjestämisestä 16 päivänä maaliskuuta 1987

45 — Asia C-39/94, SFEI ym., tuomio 11.7.1996 (Kok. 1996, s. I-3547).

46 — Asia C-295/97, Piaggio, tuomio 17.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3735).

47 — Asia 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. korkea viranomainen, tuomio 23.2.1961 (Kok. 1961, s. 1; Kok. Ep. I, s. 69).

48 — Asia C-387/92, Banco Exterior de España, tuomio 15.3.1994 (Kok. 1994, s. I-877, 14 kohta).

annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 822/87[49] eikä 28.6.1968 annetulla neuvoston asetuksella (ETY) N:o 827/68,[50] jota sovelletaan myös hedelmäviineihin ja muihin käymistietä valmistettuihin juomiin.

senttia Itävallan bruttokansantuotteesta. Itävallan hallitus korostaa vielä, että veron mahdollinen palauttaminen jälleenmyyjille tarkoittaisi näiden saavan perusteettoman edun, koska ne ovat sisällyttäneet veron hintoihin ja siis siirtäneet verorasituksen kuluttajille, ja kuluttajien puolestaan olisi hyvin vaikeata saada jälleenmyyjiltä takaisin hintoihin sisältynyttä veroa, koska kuluttajilla ei tavallisesti ole mahdollisuutta osoittaa tämän sisällytetyn veron olemassaoloa ja laajuutta eli perusteettoman edun määrää.

Tuomion ajallisten vaikutusten rajoittaminen

62. Aluksi on tutkittava, onko perusteltua rajoittaa (ja miltä osin) yhteisöjen tuomioistuimen tuomion taannehtivia vaikutuksia. Itävallan hallitus nimittäin vaatii, että yhteisöjen tuomioistuin rajoittaa tämän tuomion ajallisia vaikutuksia siinä tapauksessa, että se katsoo, että kyseessä olevan välillisen veron voimassapitäminen on ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa. Tämän vaatimuksensa tueksi Itävallan hallitus väittää, että komission edustajien ennen Itävallan tasavallan liittymistä Euroopan yhteisöihin antamien tietojen perusteella se oli vilpittömässä mielessä vakuuttunut siitä, että vero on yhteisön oikeuden mukainen. Vaatimuksensa tueksi Itävallan hallitus vetoaa vielä vakaviin seurauksiin, joita tuomion mahdollisella taannehtivuudella olisi kuntien taloudelle. Se täsmentää, että vuosilta 1995—1998 palautettava määrä olisi 22 miljardia ATS ja että tämä määrä vastaa noin 0,9 pro-

63. Totean ensin yleisluonteisesti, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulkinnalla, jonka yhteisöjen tuomioistuin perustamissopimuksen 177 artiklassa sille annettua toimivaltaa käyttäen antaa yhteisön oikeussäännölle, selvennetään ja täsmennetään kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että yhteisöjen tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tästä seuraa, että tuomioistuinten täytyy soveltaa näin tulkittua oikeussääntöä myös oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyyntöä koskevaa tuomiota.[51] Tästä periaatteesta voidaan poiketa ainoastaan poikkeuksellisissa tilanteissa. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin ainoastaan poikkeuksellisissa tilanteissa rajoittanut tuomioidensa taannehtivuutta ottaen huomioon juuri mahdolliset vakavat taloudelliset seuraukset,

49 — EYVL L 84, s. 1.

50 — Tiettyjen perustamissopimuksen liitteessä II lueteltujen tuotteiden yhteisestä markkinajärjestelystä annettu asetus (EYVL L 151, s. 16).

51 — Yhdistetyt asiat C-197/94 ja C-252/94, Bautiaa ja Société française maritime, tuomio 13.2.1996 (Kok. 1996, s. I-505, 47 kohta) ja asia 61/79, Denkavit italiana, tuomio 27.3.1980 (Kok. 1980, s. 1205, 16 kohta).

joiden syynä on esimerkiksi pätevänä pidetyn lainsäädännön nojalla vilpittömässä mielessä perustettujen oikeussuhteiden suuri määrä, ja toisaalta sen, että yksityiset ja kansalliset viranomaiset ovat voineet toimia yhteisön lainsäädännön vastaisesti juuri sen takia, että kyseessä olevien oikeussääntöjen merkityksestä oli epäilyksiä. [52]

64. Tässä asiassa ei mielestäni ole perusteita sille, että poikettaisiin periaatteesta, jonka mukaan ennakkoratkaisuasiassa annetun tuomion vaikutukset ulottuvat tulkitun säännöksen voimaantulopäivään asti. [53] En ensinnäkään pidä vakuuttavana väitettä, joka perustuu siihen, että Itävallan hallitus on vilpittömässä mielessä otaksunut veron olevan yhteisön oikeuden mukainen. Itävallan hallitus väittää, että komission edustajat olisivat neuvotteluissa, jotka koskivat Itävallan tasavallan jäsenyyttä Euroopan yhteisöissä, väittäneet Itävallan viranomaisille tai antaneet näiden ymmärtää, että tämä välillinen vero on laillinen, mutta komissio ei ole vahvistanut tätä väitettä, eikä asiakirja-aineistokaan sitä tue. Vaikka uskottaisiin, että asiaa on käsitelty jäsenyysneuvotteluissa, esitöiden aikana annettuja lausumia ei yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan [54] voida ottaa huomioon tulkittaessa säännöstä, jota esityöt koskevat; niihin ei siis voida vedota myöskään sen perustelemiseksi, että osapuolet olivat vilpittömässä mielessä ja että tämän takia rajoitettaisiin sellaisen tuomion vaikutuksia, jonka mukaan osapuolten olisi pitänyt toimia päinvastoin kuin he olettivat.

65. Itävallan hallitus väittää, että veron ja siis siitä saatavien tulojen poistamisesta aiheutuisi kunnille haitallisia taloudellisia vaikutuksia, ja tältä osin muistutan, että jos todettaisiin, että jäsenvaltioille aiheutuvien taloudellisten seuraamusten laajuuden vuoksi sellaisilla tuomioilla ei ole taannehtivaa vaikutusta, joissa todetaan vaikka vain välillisesti (kuten ennakkoratkaisuasioissa), että jäsenvaltion toiminta ja säännökset ovat lainvastaiset, tästä seuraisi paradoksaalisesti yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan, että vakavampiin yhteisön oikeuden vastaisuuksiin suhtauduttaisiin sallivammin kuin vähäisempiin, vaikka vakavilla yhteisön oikeuden vastaisuuksilla voi tietenkin olla kaikkein merkittävimmät taloudelliset vaikutukset jäsenvaltioille. [55] On katsottava, että tuomion taannehtivuuden rajoittaminen tarkoittaa itse asiassa, että yhteisön oikeuden vastainen kansallinen lainsäädäntö todetaan lailliseksi tuomion antamista edeltävän ajanjakson osalta, ja tämän takia on kohtuullista ja tarkoituksenmukaista rajoittaa tämä ilmiö koskemaan mainitsemaani oikeuskäytäntöä ja tehdä sen perusteella tässä asiassa vaadittua taannehti-

52 — Asia 43/75, Defrenne II, tuomio 8.4.1976 (Kok. 1976, s. 455, 69 kohta ja sitä seuraavat kohdat; Kok. Ep. III, s. 63); asia C-262/88, Barber, tuomio 17.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1889, 41 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja asia C-163/90, Legros ym., tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4625).

53 — Asia C-137/94, Richardson, tuomio 19.10.1995 (Kok. 1995, s. I-3407, 33 kohta) ja em. asia Bautiaa ja Société française maritime.

54 — Ks. asia C-292/89, Antonissen, tuomio 26.2.1991 (Kok. 1991, s. I-745, 18 kohta) ja em. asia Bautiaa ja Société française maritime, tuomion 51 kohta.

55 — Ks. em. asia Denkavit ja yhdistetyt asiat C-367/93—C-377/93, Roders ym., tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2229, 48 kohta).

vuuden rajoittamista koskeva päinvastainen päätelmä.

66. Kun on todettu, että juomavero on yhteisön oikeuden vastainen, tästä seuraa, että viranomaisilla on velvollisuus palauttaa juomaverona kannetut määrät jälleenmyyjille. Itävallan hallituksen mukaan tähän palauttamiseen ei kuitenkaan pitäisi ryhtyä, koska kyseessä olisi jälleenmyyjille annettava perusteeton etu. Niille ei sen mukaan ole todellisuudessa aiheutunut mitään vahinkoa lainvastaisen veron maksamisesta, koska ne vyöryttävät tavallisesti veron kuluttajille. Tässä tilanteessa on Itävallan hallituksen mukaan järkevää ja tarkoituksenmukaista rajoittaa sellaisen tuomion ajallisia vaikutuksia, josta aiheutuisi velvollisuus palauttaa vero jälleenmyyjille.

67. Tältä osin on todettava, että viranomaiset voivat hylätä palautusvaatimukset ainoastaan, jos ne voivat osoittaa, että jälleenmyyjät eivät ole tosiasiallisesti saaneet etua eli että ne ovat tosiasiallisesti sisällyttäneet veron hintoihin ja siirtäneet verorasituksen kuluttajille. Tämän toteen näyttäminen on kuitenkin hyvin vaikeaa. Ei nimittäin voida varmuudella olettaa, että ilman veroa tuotteen hinta olisi ollut verollista hintaa alhaisempi, ja vielä vähemmän voidaan varmuudella olettaa, että näiden kahden hinnan ero olisi aina veron suuruinen.

68. Sitä paitsi jälleenmyyjän etu on ainoastaan hypoteettinen, kun otetaan huomioon mahdollinen myynnin määrän ja siis voiton pieneneminen, joka voi aiheutua hintojen korotuksesta sen takia, että verorasitus on kompensoitava. [56]

69. Kolmanteen kysymykseen liittyen Itävallan hallitus vaatii myös, että yhteisöjen tuomioistuimen tuomiolla ei katsottaisi olevan taannehtivia vaikutuksia, jos se luokittelee tueksi verovapautuksen, joka on myönnetty tuottajien harjoittaessa suoramyyntiä kuluttajille. Tämän vaatimuksen tueksi Itävallan hallitus väittää, että liittymisen yhteydessä se ja kyseessä olevat elinkeinonharjoittajat eivät voineet tietää, että Itävallan oikeusjärjestyksessä säädetty poikkeus voisi olla perustamissopimuksen 92 ja 93 artiklassa tarkoitettu voimassa oleva tuki. Se väittää erityisesti, että liittymissopimuksen 144 artiklan takia on perusteltavissa, että se ei ole ollut tietoinen

56 — Yhdistetyissä asioissa C-192/95—C-218/95, Comateb ym., 14.1.1997 antamassaan tuomiossa (Kok. 1997, s. I-165) yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa: " — — myyjälle on voinut aiheutua vahinkoa jo siitä, että se on vyöryttänyt ostajan maksettavaksi veron tai maksun, jota viranomaiset ovat kantaneet tai perineet yhteisön oikeuden vastaisesti, koska veron tai maksun vyöryttämisestä johtuva tuotteen hinnan korottaminen vähentää tuotteen menekkiä. Siksi meriveron kantamisen vuoksi muilta yhteisön alueilta tuotavien tuotteiden hinnat voivat olla huomattavasti korkeampia kuin paikallisten tuotteiden hinnat, koska niistä ei kanneta meriveroa, minkä vuoksi maahantuojille aiheutuu vahinkoa siitä huolimatta, että merivero on mahdollisesti vyörytetty" (31 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin jatkoi seuraavasti: "Tämän vuoksi myyjä voi perustellusti väittää, että vaikka merivero on vyörytetty ostajan maksettavaksi, sen sisällyttämisestä omakustannushintaan aiheutuu tuotteiden hintojen korottaminen ja menekin pieneneminen ja siten myyjälle vahinkoa, mikä sulkee kokonaan tai osittain pois mahdollisuuden saada meriveron palauttamisesta sellaista etua, jota muussa tapauksessa pidettäisiin perusteettomana" (32 kohta).

sovellettavan yhteisön lainsäädännön ulottuvuudesta eikä sen merkityksestä välillisiä veroja koskevalle kansalliselle järjestelmälle. [57]

Mielestäni viittaus liittymisasiakirjan 144 artiklaan ei ole merkityksellinen. Tässä artiklassa todetaan vain, että voimassa oleviksi katsotaan vain tuet, jotka on ilmoitettu komissiolle 30.4.1995 mennessä. Koska Itävallan tasavalta ei ole ilmoittanut komissiolle kyseessä olevaa vapautusta, sitä voidaan pitää uutena tukena.

Itävallan hallitus väittää, että veron soveltumattomuus yhteismarkkinoille ei ole yksiselitteisesti pääteltävissä sovellettavista yhteisön oikeussäännöistä ja että siitä ei myöskään ilmoitettu jäsenyysneuvotteluiden aikana, mikä on loukannut oikeusvarmuuden periaatetta, ja tältä osin totean, että komissio on edellä mainitulla 3.2.1999 tekemällään päätöksellä todennut, että vero on yhteisön oikeuden mukainen 31.12.1998 asti. Tästä seuraa, että tuomion taannehtivien vaikutusten rajoittamisella tämän ajanjakson osalta ei ole mitään käytännön merkitystä. Tämän päivän jälkeinen ajanjakso on mielestäni niin lyhyt, että tuomion vaikutusten rajaaminen ei ole perusteltua. Sitä paitsi jo tämän päätöksen ja siihen liittyvien töiden perusteella pitäisi olla selvää, että Itävallan hallitus oli ainakin vuoden 1999 alusta alkaen selvillä siitä, että juomavero on yhteisön oikeuden vastainen.

70. Edellä esitetyn perusteella katson, että nyt ei ole kyse poikkeuksellisesta tilanteesta, jonka takia olisi perusteltua rajoittaa tuomion taannehtivia vaikutuksia.

71. Jos yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin rajoittaa tuomion ajallisia vaikutuksia, ehdotan, että oikeuskäytäntönsä mukaisesti se toteaa, että tämä rajoitus ei koske henkilöitä, jotka ovat nostaneet kanteen tai esittäneet vastaavan vaatimuksen sovellettavan kansallisen oikeuden mukaisesti. [58]

57 — Asiakirja Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu (EYVL 1994, C 241, s. 21 ja EYVL 1995, L 1, s. 1).

58 — Em. asia Legros ym. ja asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995 (Kok. 1995, s. 4921).

Ratkaisuehdotus

72. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi Verwaltungsgerichtshofin (Itävalta) esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 33 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että sen vastaista ei ole pitää voimassa veroa, 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, ja jonka suuruus on 10 prosenttia jäätelön ja alkoholijuomien myyntihinnasta ja 5 prosenttia alkoholittomien juomien myyntihinnasta.

2) a) 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 2 kohtaa on tulkittava siten, että sen vastaista on pitää voimassa kohdassa 1 kuvatun kaltainen vero.

b) Tämän direktiivin 3 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan vastaista ei ole pitää voimassa edellä mainittua veroa, joka kannetaan alkoholittomista juomista ja jäätelöstä.

3) EY:n perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohtaa (josta on muutettuna tullut EY 87 artiklan 1 kohta) on tulkittava siten, että sen vastaisena on pidettävä kansallista säännöstä, jonka mukaan viinin suoramyynti on vapautettu juomaverosta.