

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ANTONIO SAGGIO

föredraget den 1 juli 1999 *

1. Denna begäran om förhandsavgörande från Verwaltungsgerichtshof i Österrike avser tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet)¹. Det gäller att fastställa, huruvida detta direktiv hindrar att en nationell bestämmelse inför en skatt på konsumtion av glass samt alkoholhaltiga och alkoholfria drycker. Den bestämmelse som här kommer i fråga är artikel 33 i sjätte direktivet. Det gäller dessutom att fastställa, huruvida 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 (nedan kallat punktskattedirektivet eller ramdirektivet)² utgör hinder för införandet av ovannämnda nationella skatt. Det gäller slutligen att fastställa, huruvida artikel 92.1 i EG-fördraget (nu artikel 87 EG i ändrad lydelse) om statligt stöd utgör hinder för dessa nationella bestämmelser.

Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser

2. I artikel 33 sjätte direktivet³ 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 föl-

* Originalspråk: italienska.

1 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, senast ändrat genom rådets direktiv 98/80/EG av den 12 oktober 1998 (EGT L 281, s. 31).

2 — EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57, senast ändrat genom rådets direktiv 96/99/EG av den 30 december 1996 (EGT L 8, s. 12).

3 — Såsom den ändrats genom artikel 1.23 i rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

jande varor, såsom de definieras av aktuella — Tobaksvaror.
gemenskapsbestämmelser:

— 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 bestämningen av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning.

3. I artikel 3 i punktskattedirektivet föreskrivs följande:

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

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 medlemsstaterna.

— Mineraloljor.

— Alkohol och alkoholdrycker.

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

Österrikiska bestämmelser

a) Nationella bestämmelser

4. Enligt artikel 3 i Finanz-Verfassungsgesetz från 1948 (grundlag för skattefrågor, nedan kallad F-VG)⁴ regleras fördelningen av beskattningsrätt och skatteintäkter mellan förbundsstaten och delstaterna genom förbundslagstiftningen. I fråga om dryckesskatt har Finanzausgleichsgesetz från 1993 (lag om skatteutjämning, nedan kallad FAG)⁵ fastställt (i 14 § första stycket punkt 8 och 14 § andra stycket) att sådana skatter är uteslutande kommunala som uttas på "leverans mot betalning av glass inklusive bearbetad frukt och frukt som levererats tillsammans med glassen samt drycker, i samtliga fall inklusive de förpackningar och tillbehör som sålts i samband härmed, såvida leveransen inte utförs i återförsäljningssyfte inom ramen för en varaktig verksamhet" och att "sådana leveranser är undantagna som avses i 10 § tredje stycket punkt 1 i Umsatzsteuergesetz" (lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG) från 1994⁶, och närmare bestämt försäljning av "vin, när rätten att förfoga över varan övergår på själva tillverkningsorten och när det inte förekommer några transporter eller försändelser, liksom leverans av mjölk".

4 — BGBl nr 45/1948, senast ändrad genom förbundsgrundlagen som offentliggjorts i BGBl nr 201/1966.

5 — BGBl nr 30 i den lydelse av förbundslagen som offentliggjorts i BGBl nr 853/1995.

6 — BGBl nr 633.

5. Med stöd av 15 § tredje stycket punkt 2 FAG från 1993 ges kommunerna rätt att genom beslut av kommunstyrelsen och med förbehåll för godkännande enligt lagstiftningen i delstaten ta ut ovannämnda skatter i storleksordningen 10 procent av vederlaget för glass och alkoholdrycker och 5 procent för alkoholfria drycker (som sådana anses drycker vars alkoholhalt inte överstiger 0,5 procent). I samma lag föreskrivs att leveranser avsedda för omedelbar konsumtion av passagerare och personal på transportmedel undantas från sådan skatt, såvida inte den sträcka som täcks av transportmedlet till övervägande delen ligger inom samma kommuns territorium.

6. I 15 § fjärde stycket FAG från 1993⁷ föreskrivs att försäljningspriset skall beräknas i enlighet med vad som föreskrivs i UStG och inte inbegripa omsättningsskatt, dricks och dryckesskatt.

b) Bestämmelserna i Land Wien

7. Enligt Wiener Getränkesteuergesetz (lag för Wien från 1992 om skatt på drycker, nedan kallad Wiener GStG⁸) ges kommunerna rätt att ta ut en skatt på leveranser

7 — Enligt den nya lydelsen i BGBl nr 959/1993 och nr 853/1995.

8 — LGBl för Wien nr 3/1992.

mot betalning av glass inklusive bearbetad frukt och frukt som levererats tillsammans med glassen samt drycker, i samtliga fall inklusive de förpackningar och tillbehör som sålts i samband härmed.

8. Genom förordningen från 1992 om dryckesskatt för staden Wien (nedan kallad Wiener GStV)⁹, som grundar sig på den ovannämnda befogenheten och på 15 § tredje stycket punkt 2 FAG från 1993 har leveranser mot betalning av glass och drycker skattebelagts, enligt bestämmelserna i 14 § FAG från 1993. I 2 § i denna förordning anges vilka leveranser som är undantagna från skatt.¹⁰ Dessa undantag kommer utöver det undantag som föreskrivs i 1 § för försäljning som äger rum på tillverkningsorten.

Skattebeloppet och skatteberäkningen fastställs genom 15 § tredje stycket punkt 2 FAG från 1993. Skatten uppgår till 10 procent av försäljningspriset för glass och alkoholdrycker och till 5 procent av försäljningspriset för alkoholfria drycker.

9. I fråga om prisbegreppet hänvisas i Wiener GStV till bestämmelserna i den

⁹ — *Amtsblatt* nr 6/1992, i sin ändrade lydelse enligt *Amtsblatt* nr 44/1992 och nr 50/1994.

¹⁰ — Undantagna är till exempel leveranser till sjukhus och kliniker inom ramen för den allmänna verksamheten eller till patienter på läkares förskrivning.

österrikiska lagen om omsättningsskatt från 1972¹¹, i vilka fastställs att priset särskilt innefattar även värdet av vanliga tillbehör, behållare som säljs tillsammans med produkterna samt, för de glasspecialiteter och drycker som innehåller frukt, värdet av frukten oberoende av dess kvantitet och värde i förhållande till glassens eller dryckens kvantitet och värde. Försäljningspriset innefattar däremot inte omsättningsskatt, dricks eller skatt på drycker.

c) Lagstiftningen i Land Oberösterreich

10. I Land Oberösterreich regleras beskattningen av drycker och glass i den kommunala lagen från 1950 om kommunal dryckesskatt (nedan kallad Oö GStG).¹²

Även denna lag återger nästan helt och hållet bestämmelserna i FAG avseende beskattningsbar omsättning, skattebelopp och skatteberäkning. När det gäller föremålet för skatten anges i Oö GStG att särskilt i följande fall påförs kommunal dryckesskatt: vid leveranser mot betalning av öl, vin, drycker som liknar vin och som

¹¹ — I sin lydelse enligt den förbundslag som offentliggjorts i *BGBI* nr 620/1981.

¹² — *LGBl* för Land Oberösterreich nr 15/1950, i dess lydelse enligt den lag i Land som offentliggjorts i *LGBl* nr 28/1992.

innehåller vin, mousserande vin och drycker som liknar mousserande vin, must, brännvin, mineralvatten (i begränsade mängder), artificiellt framställda drycker som kakao, kaffe och te i drickfärdigt tillstånd, andra extrakt från vegetabiliska ämnen (extrakt, fruktsafter) och iskaffe och ischoklad. En sådan skatt tas ut vid försäljning av dessa produkter på restauranger och vinkrogar, i kaféer, konditorier, värds-hus, specieraffärer med gastronomiska specialiteter och i andra liknande lokaler, där drycker säljs för konsumtion i lokalen eller på allmän plats, med undantag för den försäljning (som avses i ovannämnda 14 § FAG) som äger rum på tillverkningsorten, utan att det förekommer några transporter eller försändelser, samt sådan försäljning som är avsedd för omedelbar konsumtion av passagerare och personal på transport-medel, såvida inte den sträcka som täcks till övervägande delen ligger inom samma kommuns territorium.

De faktiska omständigheterna, det nationella förfarandet och tolkningsfrågorna

11. Evangelischer Krankenhausverein Wien (nedan kallad EKW) driver en kafeteria på ett sjukhus. Genom beslut av den 6 december 1996 ålade skattemyndigheten i Wien, med tillämpning av Wiener GStV, EKW att betala ett belopp på 309 995 ATS i dryckesskatt för försäljning av ifrågavarande varor under perioden mellan januari 1992 och oktober 1996. EKW:s överklagande av detta beslut ogillades av skatte-

besvärmyndigheten. EKW förde talan mot detta beslut inför Verwaltungsgerichtshof och gjorde gällande att dryckesskatten är en omsättningsskatt som, följaktligen, strider mot artikel 33.1 i sjätte direktivet. Besvärmyndigheten bestred att skatten i fråga har karaktär av omsättningsskatt och gjorde dessutom gällande att skatten i vart fall omfattas av undantaget i artikel 3.2 i punktskattedirektivet, eftersom de belopp som uppbärs används för att förverkliga talrika särskilda målsättningar, särskilt för att förstärka de lokala myndigheternas ekonomiska självständighet och för att ersätta de kostnader dessa har för att uppfylla turismens krav, samt för att minska försäljningen av alkoholdrycker genom att på dessa drycker tillämpa högre skatter än på alkoholfria drycker.

12. Wein & Co HandelsgmbH, f.d. Ikerä Warenhandels-gesellschaft mbH (nedan kallat Wein & Co), är ett vinhandelsbolag med säte i Leonding i Oberösterreich. De kommunala myndigheterna ålade även detta bolag att betala en viss summa pengar som dryckesskatt på drycker som saluförts under perioden mellan den 1 december 1994 och den 31 mars 1995.

Wein & Co överklagade detta beslut till Oberösterreichische Landesregierung. Överklagandet avvisades. Sökanden överklagade även detta avvisningsbeslut och gjorde gällande att skatten hade karaktär

av omsättningsskatt och således omfattades av förbudet enligt artikel 33 i sjätte direktivet. Sökanden betonade dessutom att någon särskild målsättning inte eftersträvades med skatten i fråga och att denna därför inte kunde omfattas av undantaget i artikel 3.2 i punktskattedirektivet. Sökanden hävdade slutligen att skatten i fråga även stred mot artikel 95 i EG-fördraget (nu artikel 90 EG i ändrad lydelse), eftersom undantaget enligt de bestämmelser som är tillämpliga på direkt försäljning uteslutande gynnade österrikiska företag.

13. Svaranden bestred denna uppfattning och framförde samma argument som framförts av besvärmyndigheten. Svaranden gjorde även gällande att Europeiska kommissionen redan hade godkänt att ifrågasvarande österrikiska kommunalskatter var förenliga med ovannämnda artikel 33 i direktivet, eftersom den hade beslutat att med avseende på upprätthållandet av denna skatt inte inleda något förfarande mot Österrike om överträdelse i den mening som avses i artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG).

14. Den domstol vid vilken målet har anhängiggjorts har till domstolen ställt följande frågor:

”1. Hindrar artikel 33.1 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om har-

monisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG) att en avgift fortfarande uttas på leverans mot betalning av glass innehållande bearbetad frukt och frukt som levererats tillsammans med glassen samt drycker, i samtliga fall inklusive de förpackningar och tillbehör som sålts i samband härmed, nämligen i storleksordningen 10 procent av vederlaget för glass och alkoholdrycker och 5 procent av vederlaget för alkoholfria drycker, varvid vederlaget skall bestämmas enligt de tillämpliga bestämmelserna i mervärdesskattelagstiftningen men varvid mervärdesskatten, dricks och dryckesskatten emellertid inte ingår i vederlaget?

2. Hindrar artikel 3.2 och 3.3 andra meningen i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 (punktskattedirektivet) att en avgift fortfarande uttas på det sätt som beskrivs ovan i punkt 1?

3. Hindrar artikel 92.1 i EG-fördraget (nu artikel 87 EG i ändrad lydelse) en undantagsbestämmelse enligt vilken inköp av vin direkt från producenten är undantagna från dryckesskatt.”

Den första frågan

15. Med den första frågan begär den österrikiska domstolen i huvudsak att domstolen skall bedöma, huruvida artikel 33 i sjätte direktivet utgör hinder för en medlemsstat att införa eller upprätthålla en skatt på konsumtion av drycker och glass av det slag som beskrivs i tolkningsfrågan.

Det skall erinras om att, som domstolen många gånger har fastställt, artikel 33 inte är ett hinder för att skatter som konkurrerar med mervärdesskatt upprätthålls eller införs¹³ och att snarare det motsatta framgår av denna artikel, nämligen att gemenskapsrätten medger att det finns skattesystem som konkurrerar med mervärdesskatten¹⁴. Medlemsstaternas möjlighet att införa eller upprätthålla dessa andra indirekta skatter är dock beroende av villkoret att de inte bör ha karaktär av omsättnings-skatt; detta för att, som domstolen har anfört, ”förhindra att det införs skatter... vilka, eftersom de inkräktar på rörligheten för varor och tjänster på ett sätt som kan jämföras med en mervärdesskatt, skulle äventyra detta gemensamma mervärdesskattesystems sätt att fungera”¹⁵. Det skall tilläggas att domstolen, som anmodats att uttala sig om huruvida begreppet avgift kan ”karaktäriseras som omsättningsskatt”,

13 — Dom av den 8 juli 1986 i mål 73/85, Kerrutt (REG 1986, s. 2219), av den 13 juli 1989 i de förenade målen 93/88 och 94/88, Wisselink m.fl. (REG 1989, s. 2671), av den 19 mars 1991 i mål C-109/90, Giant (REG 1991, s. I-1385).

14 — Ovannämnda domar i målen Kerrutt, punkt 22, Wisselink m.fl., punkt 14, Giant, punkt 9 och dom av den 19 februari 1998 i mål C-318/96, Spar (REG 1998, s. I-785), punkt 22.

15 — Dom av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, Denkavit (REG 1992, s. I-2217; svensk specialutgåva, volym 12), punkt 11. Denna princip har även uttalats i ovannämnda domar i målen Giant, Wisselink m.fl. och Kerrutt samt i dom av den 27 november 1985 i mål 295/84, Rousseau Wilmor (REG 1985, s. 3759; svensk specialutgåva, volym 8, s. 347), punkt 16.

har fastslagit att ”sådana skatter, tullar eller avgifter som i allt väsentligt kan liknas vid en mervärdesskatt bör i alla händelser anses äventyra rörligheten för varor och tjänster på ett sätt som kan jämföras med en mervärdesskatt” utan att det är nödvändigt att dessa på alla punkter liknar en mervärdesskatt.¹⁶

16. För att besvara frågan måste således i första hand de väsentliga dragen i mervärdesskatten fastställas med utgångspunkt i tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser och i andra hand prövas huruvida sådana kännetecken förenas i en skatt av den typ som frågan hänvisar till. Det skall därefter ankomma på den nationella domstolen att på grund av det resultat som dessa undersökningar har visat fastställa, huruvida skatten i fråga har ”karaktären av en omsättningsskatt” och således omfattas av förbudet enligt artikel 33 i sjätte direktivet.

17. Domstolen har vid flera tillfällen uttalat sig om de väsentliga kännetecknen hos mervärdesskatten. Enligt numera fast rättspraxis¹⁷ kan dessa kännetecken sammanfattas på följande sätt: a) Mervärdesskatten skall generellt tillämpas på transaktioner avseende varor och tjänster (artikel 2 i sjätte direktivet), b) den skall stå i rimlig

16 — Ovannämnd dom i målet Denkavit, punkterna 11 och 14.

17 — Ovannämnd dom i målet Spar, dom av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, Bozzi (REG 1992, s. I-2947), av den 16 december 1992 i mål C-208/91, Beaulande (REG 1992, s. I-6709), ovannämnda domar i målen Denkavit, Giant, Wisselink och dom av den 3 mars 1988 i mål 252/86, Bergandi (REG 1988, s. 1343).

proportion till priset för dessa varor och tjänster (artikel 11 i sjätte direktivet), c) den skall tas ut på alla nivåer i produktions- och distributionskedjan, d) den skall tillämpas på mervärdet av varorna och tjänsterna, eftersom den skatt som skall betalas vid en transaktion beräknas efter avdrag av den skatt som erlades vid den tidigare transaktionen¹⁸, och e) den kan slutligen överföras på tjänsternas och varornas pris så att kostnaden i allmänhet bärs av konsumenten.

lighet inte gör att skatten förlorar sin fakultativa karaktär.

Skattens allmänna tillämplighet

18. När det gäller det första kännetecknet, det vill säga att skatten skall vara "allmän" hävdar kommissionen, den österrikiska regeringen och skattebesvärmyndigheten att skatten i fråga, eftersom den tillämpas på försäljning av enbart två produkter, drycker och glass, inte har denna egenskap. Besvärmyndigheten betonar dessutom att kommunerna inte är skyldiga att påföra den omtvistade skatten utan endast har möjlighet att införa den, och att det faktum att alla kommuner har utövat denna möj-

19. Sökanden hävdar däremot att skatten i fråga påförs ett stort antal produkter, nämligen alla slags drycker, glass och frukt som den eventuellt kan innehålla, samt förpackningar och tillbehör. Wein & Co betonar särskilt att en restriktiv tolkning av villkoret för en allmän tillämpning av skatten skulle medföra att medlemsstaterna tilläts kringgå förbudet enligt artikel 33: medlemsstaterna skulle nämligen kunna dölja den allmänna karaktären av skatter liknande mervärdesskatten genom att beskatta varje enskild typ av leverans eller tjänst med en särskild skatt. För att undgå denna risk måste således, för att en skatts "allmänna" karaktär skall kunna fastställas, alla sådana skatter i en medlemsstat som liknar mervärdesskatt beaktas. Men enligt Wein & Co finns det i Österrike förutom dryckesskatt en mängd andra skatter, som till exempel nöjesskatt och turistskatt, som har samma karaktär och som således måste beaktas vid en bedömning av hela skattesystemet.

18 — Det är omstritt huruvida den skatt som införts med tillämpning av artikel 33 o villkorligen måste uppfylla det ovannämnda fjärde kriteriet. I generaladvokaten Légers förslag till avgörande av den 13 mars 1997 i mål C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais (REG 1997, s. I-5053), punkt 42, framhålls att "det förhållander att en skatt inte är avdragsgill får en kumulativ beskattningseffekt, vilket innebär att en tolkning som går ut på att artikel 33 bara utgör hinder för skatter som är avdragsgilla,... i slutänden (skulle) medge återinförandet av just sådana skatter som ovannämnda direktiv är avsedda att avskaffa".

20. De risker som Wein & Co har framhållit saknar på intet sätt betydelse. Argumentet är dock inte avgörande, eftersom det utgår från en förutsättning som inte kan godtas. Man tar nämligen för givet att domstolen kan tolka gemenskapsreglerna

med utgångspunkt i ett annat sammanhang än det som beskrivs i beslutet om hänskjutande, men förbiser att ett sådant förfarande strider mot en fast rättspraxis enligt vilken domstolen ”inte i det aktuella fallet (kan) besvara andra frågor än de som omfattas av de faktiska omständigheterna i beslutet om hänskjutande”, eftersom ”om domstolen skulle grunda sig på de faktiska omständigheter som har framkommit vid förfarandet vid domstolen... själva substansen i det problem som har väckts genom frågorna för förhandsavgörande (skulle) ändras”¹⁹. Med samma inställning fastslår domstolen även att ”en ändring av tolkningsfrågornas substans skulle... vara oförenlig med den roll som domstolen har givits genom artikel 177 i fördraget samt med domstolens skyldighet att säkerställa att medlemsstaternas regeringar och berörda parter ges möjlighet att avge yttranden i enlighet med artikel 20 i EG-stadgan...”²⁰.

21. Domstolen skulle kunna beakta detta argument i ett annat perspektiv, nämligen inom ramen för en bedömning av de kriterier på vilkas grund kravet på skattens ”allmänhet” skall fastställas. I den meningen skulle domstolen kunna ansluta sig till en mycket vidare tolkning av

begreppet allmän skatt och erkänna att kravet på allmänhet är uppfyllt, även då det inte bevisas att skatten utan åtskillnad påförs alla handelstransaktioner som avser varor och tjänster,²¹ och därvid ta hänsyn till andra liknande skatter som sammantagna leder till en företeelse som uppfyller kriteriet allmänhet. Det kan nämligen anses att en restriktiv tolkning av kriteriet ”allmänhet” skulle kunna skada den målsättning som gemenskapslagstiftaren har fastställt genom att införa ett harmoniserings-system i fråga om mervärdesskatt, och som förbudet i ovannämnda artikel 33 söker uppnå. Målsättningen med denna artikel, som framgår av ovannämnda dom i målet Rousseau Wilmot, är nämligen att förhindra att det gemensamma systemet för ”mervärdesskatt äventyras på grund av att skatter eller avgifter i en medlemsstat läggs på omsättningen av varor och tjänster och tas ut på handelstransaktioner på motsvarande sätt som mervärdesskatt”²².

22. Dessa betraktelser måste i vart fall ta hänsyn till de anvisningar som ges i dom-

19 — Dom av den 20 mars 1997 i mål C-352/95, Phytheron International (REG 1997, s. I-1729), punkterna 11 och 12.

20 — Ovannämnd dom i målet Phytheron International, punkt 14.

21 — För övrigt påförs inte heller mervärdesskatten alla handelstransaktioner. I denna fråga se generaladvokaten Albers förslag till avgörande i dom av den 8 juni 1999 i de förenade målen C-338/97, C-344/97 och C-390/97, Pelzl m.fl. (REG 1999, s. I-3319 och I-3321), punkt 40. Generaladvokaten har även på grund av detta övervägande accepterat (punkterna 41, 42 och 44 i det nämnda förslaget) att en österrikisk skatt för främjande av turismen som uppbars från ett stort antal, om än inte från samtliga yrkesgrupper, var generellt tillämplig. Generaladvokaten har även medgett den allmänna karaktären hos en annan österrikisk skatt rörande finansieringen av handelskamrarna, nämligen på grundval av övervägandet att en sådan skatt ”dock fortfarande som regel (omfattar) en stor del av näringsliv och ekonomisk verksamhet” (generaladvokaten Albers förslag till avgörande av den 20 november 1997 i ovannämnda mål C-318/96, Spar, punkt 33).

22 — Ovannämnd dom i målet Rousseau Wilmot, punkt 16. Se även ovannämnd dom i målet Bergandi. Se generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande av den 30 januari 1992 i ovannämnda mål C-200/90, Denkavit (punkterna 5 och 6).

stolens rättspraxis om begreppet ”allmän skatt”. Domstolen har till exempel ansett att en särskild nöjesskatt, som införts av en kommun genom en förordning enligt vilken var och en som vanligen eller tillfälligtvis organiserar offentliga föreställningar eller offentlig underhållning inom kommunens område och tar en inträdesavgift är skyldig att betala en skatt på bruttobeloppet av alla intäkter, inte har karaktär av ”allmän skatt”. Domstolen har nämligen ansett att skatten i fråga inte hade en allmän karaktär genom att den tillämpades uteslutande på en begränsad kategori varor och tjänster.²³ Domstolen har dessutom förnekat en sådan karaktär hos en särskild konsumtionskatt som påfördes en viss typ av bilar, vid leverans till köparen eller vid införsel av desamma. Domstolen har fastslagit att skatten i fråga inte hade en allmän karaktär, eftersom den påfördes endast två väl definierade kategorier produkter, nämligen vissa bilar och vissa motorcyklar.²⁴ Slutligen har den allmänna karaktären förnekats hos en tilläggsavgift som advokater, som är stadigvarande verksamma vid domstol i Italien och som måste vara anslutna till en försäkringskassa, skall erlägga till desamma.²⁵ Alla dessa fakta från rättspraxis visar, på ett överensstämmande sätt, att den allmänna karaktären hos en skatt skall uteslutas, när skatten har samband med transaktioner som avser väl definierade kategorier varor och tjänster.²⁶

23. På grund av dessa överväganden kan en skatt av den typ som beskrivs av den nationella domstolen inte betecknas som ”allmän”. Även om denna skatt tillämpas på en mängd varor, nämligen på alla drycker, alkoholhaltiga eller alkoholfria, och på glass, och fastän den har införts av alla österrikiska kommuner och således tillämpas på Österrikes territorium, drabbar den endast transaktioner avseende bestämda varor.

24. Sedan det väl har fastställts att skatten i fråga inte har en allmän karaktär skall det uteslutas att den kan ingå i begreppet omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33 i sjätte direktivet.²⁷ Det är därför endast i andra hand som jag nu skall pröva de andra kriterierna som utmärker omsättningsskatten och som har angetts ovan under b och e.

De övriga väsentliga kännetecknen för mervärdesskatt

25. En skatt av den typ som här prövas är uppenbarligen förenlig med det kriterium för ”proportionalitet” som angetts ovan

23 — Ovannämnd dom i målet Giant, punkt 14.

24 — Ovannämnd dom i målet Wisselink m.fl., punkt 20.

25 — Dom av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, Bozzi (REG 1992, s. I-2947). Domstolen motiverade denna slutsats därmed, att avgiften i fråga endast avsåg advokater och dessutom inte tillämpades på alla honorar, utan endast på honorar för verksamhet vid domstol.

26 — Se förslag till avgörande i ovannämnda mål Spar, punkt 31.

27 — Se i detta avseende den ovannämnda domen i målet Solisnor-Estaleiros Navais, punkt 19.

under b, alltsedan dess belopp är anpassat till priset på de beskattade varorna.²⁸ Att skatten uppfyller denna förutsättning bestrids för övrigt varken av den österrikiska regeringen eller av skattemyndigheten och medges uttryckligen av kommissionen.

26. Den egenskap som anges ovan under c, nämligen att skatten skall påföras varan på alla nivåer i produktions- och distributionskedjan, saknas i målet. Skatten i fråga påförs nämligen enbart leveranser av drycker och glass till den slutlige konsumenten. Detta framgår klart av 14 § FAG, i vilken anges att skatten skall erläggas ”såvida leveransen inte utförs i återförsäljningssyfte inom ramen för en varaktig verksamhet”, vilket klart utesluter att skatten skall erläggas för alla leveranser av nämnda varor mellan näringsidkare.

27. Även den egenskap som anges ovan under d, att skatten skall tillämpas på mervärdet av varan, i den meningen att dess belopp skall beräknas efter avdrag för den skatt som erlades vid den tidigare transaktionen, saknas i målet. Skatten i fråga uttas nämligen endast i försäljningens slutskede och belastar därför inte mervärdet utan varans samlade värde.

28 — Det skall dessutom erinras om att försäljningspriset är beräknat i enlighet med bestämmelserna i lagen om omsättningsskatt.

28. EKW hävdar däremot att skatten i fråga har karaktär av mervärdesskatt. Det följer därav att påförandet av skatten på varans mervärde vid varje skede i försäljningen och produktionen i detta mål i själva verket genomförs med en total och icke differentierad beskattning av slutpriset. I skattesystemet i fråga förekommer således endast olika sätt för beskattning, vilka i vart fall inte är av den arten att de förändrar slutresultatet, med den följden att skatten kan kännetecknas som en skatt som på grund av sin ekonomiska funktion liknar en mervärdesskatt.

29. Dessa argument är inte övertygande, eftersom de inte visar att det slutliga försäljningspriset uttrycker mervärdet i varje skede av tillverkningen och försäljningen. Det kan likaså anses att det i vart fall ankommer på den nationella domstolen att göra en sådan kontroll av fakta.

30. I fråga om den sista väsentliga egenskapen för mervärdesskatt som anges ovan under e, nämligen den möjlighet som den belastade näringsidkaren har att övervältra skattebördan på konsumenten, skall erinras om att domstolen har fastslagit att denna förutsättning kan föreligga även när det i den nationella lagstiftningen inte ”uttryckligen föreskrivs att skatten kan övervältras på konsumenten”, utan att det för denna

överföring måste finnas något skriftligt bevis.²⁹ Till följd härav skall betonas att en skatt av den typ som beskrivits av den nationella domstolen har fastställts i form av en procentsats som skall beräknas på produktens pris, ett pris som motsvarar varans och tillbehörens värde med undantag för mervärdesskatt, dricks och själva skatten (15 § fjärde stycket FAG). Men även om ett sådant fastställande av priset förefaller utesluta den automatiska övervältringen av skattebördan på konsumenten, kan det inte uteslutas att övervältringen kan genomföras i detta mål med hänsyn till att det ingår i varje näringsidkares befogenhet att fastställa det totala priset på sina produkter. Det ankommer i vart fall på den nationella domstolen att pröva om någon övervältring verkligen har ägt rum.

31. Även om skatten i fråga är förenlig med proportionalitetsprincipen är det ett faktum att det hos en sådan skatt inte finns många av de andra väsentliga egenskaperna för mervärdesskatt (allmängiltighet, användning i varje skede av produktions- och distributionskedjan, avdragsgillhet). Detta leder till den slutsatsen att denna skatt inte kan liknas vid en omsättnings-skatt.

32. Jag föreslår därför att domstolen besvarar den första frågan på så sätt att artikel 33 i sjätte direktivet inte hindrar upprätthållandet av en skatt av den typ som beskrivs av den nationella domstolen i beslutet om hänskjutande.

Den andra frågan

33. Med den andra frågan vill den österrikiska domstolen få veta, huruvida artikel 3.2 och 3.3 andra meningen i punkt-skattedirektivet är ett hinder för upprätthållandet av en skatt som den som beskrivs i den första frågan.

Parternas argument

34. EKW och Wein & Co hävdar att en sådan skatt strider mot artikel 3 i punkt-skattedirektivet, särskilt mot artikel 3.2, i huvudsak därför att det inte finns någon särskild målsättning med den. EKW och Wein & Co framhåller särskilt att det på intet sätt är bevisat att intäkterna från skatten i fråga verkligen används för de särskilda ändamål (turism, hälsovård) som de österrikiska myndigheterna har angett. Det faktum att kommunerna lägger beslag på skatten i fråga och på så sätt höjer sina skatteinkomster kan enligt Wein & Co inte innefattas i begreppet särskilt ändamål enligt artikel 3.2, då endast hälsopolitiska, socialpolitiska och miljöpolitiska mål ingår i detta begrepp. Samma part bestrider även att skatteintäkterna skulle vara avsedda att uppfylla de krav som turismen ställer på de lokala myndigheterna och gör därvid gällande att det i Österrike finns en särskild turistiskatt, och att skatten i fråga tillämpas även på orter där det inte förekommer

²⁹ — Dom av den 26 juni 1997 i de förenade målen C-370/95, C-371/95 och C-372/95, Careda m.fl. (REG 1997, s. I-3721), punkterna 18 och 23.

någon turistverksamhet. Wein & Co bestri-
der dessutom den hälsopolitiska målsätt-
ningen med skatten i fråga och framhåller
att denna skatt i lika mån drabbar alko-
holdrycker och glass.

beräkning av punktskatt i strukturdirek-
tivet, enligt vilken punktskattens belopp
varierar i förhållande till produktmängden.
Skatten i fråga strider även mot direktiv
92/84, då den inte föreskriver någon diffe-
rentierad beskattning i förhållande till den
typ av vara som beskattas.

Båda sökandena hävdar i andra hand att
den omtvistade skatten varken följer reg-
lerna för punktskatt eller reglerna för
mervärdesskatt. Sökandena utgår därvid
från antagandet att dessa båda villkor i
bestämmelsen anges kumulativt, såsom
exempelvis följer av vissa språkversioner
(till exempel den engelska). Särskilt
Wein & Co understryker att dryckesskat-
ten varken följer den regeln att det skatte-
grundande sakförhållandet för punktskat-
ten skall vara tillverkningen av varor, eller
importen av dem till gemenskapens territo-
rium (artikel 5 i punktskattedirektivet),
eller den regeln att skattskyldighet för
punktskatt inträder när varan släpps för
konsumtion (artikel 6 i punktskattedirek-
tivet) eller slutligen den regeln att skatten
skall tillämpas i varans destinationsmed-
lemsstat (artikel 10 i punktskattedirek-
tivet). Skatten motsvarar heller inte reg-
lerna i rådets direktiv 92/83/EEG av den
19 oktober 1992 om harmonisering av
strukturerna för punktskatter på alkohol
och alkoholdrycker (nedan kallat struktur-
direktivet)³⁰ och i rådets direktiv
92/84/EEG av den 19 oktober 1992 om
tillnärmning av punktskattesatser på alko-
hol och alkoholdrycker (nedan kallat
direktiv 92/84)³¹. Enligt Wein & Co är
skatten genom att den beräknas på varans
värde nämligen inte förenlig med regeln om

35. Även kommissionen hävdar att skatten
i fråga är oförenlig med punktskattedirek-
tivet, med strukturdirektivet och med
direktiv 92/84 och framför sådana argu-
ment beträffande alkoholdrycker som i
huvudsak inte skiljer sig från sökandenas
argument.

36. Den österrikiska regeringen och skatte-
myndigheten hävdar däremot att skatten
har ett sådant särskilt ändamål som krävs
enligt artikel 3.2 i punktskattedirektivet,
eftersom den stärker kommunernas ekono-
miska självständighet, eftersom intäkterna
från den är avsedda för utgifter för turist-
verksamhet, och slutligen eftersom den
tjänar folkhälsan därigenom att den avhål-
ler från konsumtion av alkoholdrycker.

Den österrikiska regeringen och skattemyn-
digheten hävdar dessutom att det i vart fall
inte är nödvändigt att intäkterna från en
skatt, som skall anses kunna ha ett eller

30 — EGT L 316, s. 21; svensk specialutgåva, område 9, volym
2, s. 100.

31 — EGT L 316, s. 29; svensk specialutgåva, område 9, volym
2, s. 108.

flera ändamål, skall vara avsedda för budgeten för sådana ändamål. Det räcker med att det finns ett orsakssamband mellan skatten och förverkligandet av det särskilda ändamålet.³²

När det gäller frågan huruvida beskattningsreglerna för punktskatter och för mervärdesskatt skall beaktas kumulativt eller alternativt, lutar den österrikiska regeringen och skattemyndigheten även de åt uppfattningen att dessa båda förutsättningar måste vara kumulativt uppfyllda. De företräder därför den ståndpunkten att en nationell konsumtionsskatt för att vara förenlig med gemenskapsrätten måste följa beskattningsreglerna för både punktskatter och mervärdesskatt. De tillägger dock att, då det faktiskt är omöjligt att på samma gång helt och fullt iaktta båda systemen, det enda sättet att erkänna att en sådan bestämmelse är ändamålsenlig är att tolka den på så sätt att den enda begränsningen den lägger på den nationella lagstiftaren är att konsumtionsskatten som skiljer sig från mervärdesskatten och punktskatterna inte får äventyra den harmonisering som uppnåtts inom ramen för mervärdesskatten och punktskatterna, det vill säga att den inte får stå i konflikt med dessa båda system. Den österrikiska regeringen och skattemyndigheten anser att skatten i fråga i själva verket är förenlig med dessa system.

Den österrikiska regeringen och skattemyndigheten hävdar slutligen att denna skatt avseende alkoholdrycker står i samklang

även med artikel 3.3 första meningen i punktskattedirektivet genom att den inte leder till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstaterna och inte har karaktär av omsättningsskatt.

Prövning i sak

37. För att besvara den andra frågan måste domstolen ta ställning till tolkningen av artikel 3 i punktskattedirektivet, särskilt till de förutsättningar i artikel 3.2 och 3.3 av vilka medlemsstaternas möjlighet görs beroende för att införa och upprätthålla indirekta skatter på bestämda produkter. Därvid måste hänsyn tas till denna bestämmelses ordalydelse, syfte, systematiska sammanhang och målsättning.

Tolkningen av artikel 3.2 i punktskattedirektivet

³² — Se generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande av den 12 november 1998 i mål C-346/97, Braathens Sverige AB mot Riksskatteverket (REG 1999, s. I-3419 och I-3421), punkt 15.

38. Punktskattedirektivet fastställer allmänna kriterier för harmonisering av föreskrifter om punktskattebelagda varor i

syfte att garantera den inre marknads korrekta funktion.³³

Artikel 3.2 i detta direktiv innehåller ett undantag från den allmänna regeln³⁴, att medlemsstaterna har möjlighet att vid sidan av punktskatter införa andra indirekta skatter, som naturligtvis inte får ha samma karaktär av punktskatt, då ju bestämmelsen annars inte skulle ha någon funktion.³⁵ Gemenskapslagstiftaren har begränsat denna möjlighet genom utformandet av två villkor: i första hand måste de indirekta skatterna ha särskilda ändamål och i andra hand följa ”de regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt vad gäller bestämningen av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning”. Det behöver knappast tilläggas att denna bestämmelse såsom undantagsbestämmelse skall tolkas restriktivt.³⁶

33 — I dom av den 11 november 1997 i mål C-408/95, Euro-tunnel m.fl. (REG 1997, s. I-6315), har domstolen fastslagit att ”direktiv 92/12 har till syfte att från den 31 december 1992 fastställa villkoren för punktskattebe-lagda varors rörlighet inom ramen för en inre marknad utan fiskala gränser” (punkt 7).

34 — I samma mening, se ovannämnda förslag till avgörande i mål C-346/97, punkt 23.

35 — Till förmån för denna tolkning av artikel 3.2 talar den omständigheten att kommissionen under förarbetena hade föreslagit en annan formulering för punkten 2, enligt vilken de i punkt 1 nämnda varorna (det vill säga mineraloljor, alkohol, alkoholdrycker och tobaksvaror) ”inte kunde beskattas annat än med punktskatter och mervärdesskatt” (EGT C 322 av den 21 december 1990, s. 1). Denna formulering skulle helt och hållet ha uteslutit möjligheten att upprätthålla eller införa andra konsumtionsskatter. Det faktum att denna version inte antogs visar att lagstiftaren ville lämna staterna ett visst handlingsutrymme.

36 — I samma riktning se ovannämnda förslag till avgörande i mål C-346/97, punkt 23.

Sedan detta konstaterats skall framför allt innebörden av uttrycket ”särskilda ändamål” fastställas och därefter kontrolleras huruvida skatten i fråga har ett sådant ändamål.

39. Punktskattedirektivet definierar inte uttryckligen detta begrepp. För att fastställa dess innebörd måste man således se till syftet med bestämmelsen och till det sammanhang i vilket den ingår. Med beaktande av att detta uttryck hänvisar till ”andra indirekta skatter”, nämligen andra indirekta skatter än punktskatter, kan inte som särskilda ändamål anses sådana som eftersträvas eller kan komma att eftersträvas genom punktskatter. Men om det anses att ett av punktskatternas ändamål är att skaffa medel för att täcka de allmänna budgetbehoven i den offentliga förvaltningen, är det uteslutet att skatter vars målsättning är att höja intäkterna hos sådana lokala förvaltningar som kommuner och landsting skall kunna anses avsedda att eftersträva särskilda mål och på så sätt omfattas av undantaget i det allmänna punktskattesystemet.

Med beaktande av alla dessa överväganden kan som indirekta skatter med särskilt ändamål betecknas alla sådana skatter som har andra ändamål än att täcka myndigheternas allmänna behov och som inte strider mot gemenskapens mål. Enligt detta kriterium omfattar denna kategori exempelvis de skatter som skall tjäna

miljöskyddet och värnandet om folkhälsan, på samma sätt som de skatter som skall främja turism, sport, kultur och underhållning.

40. Det särskilda ändamål till vilket hänvisas i artikel 3.2 i punktskattedirektivet kan uppnås såväl genom att användningen av intäkterna till att förverkliga bestämda mål begränsas³⁷ som med hjälp av skattestrukturen, det vill säga genom att välja ett visst sätt för att beräkna denna.

Om man använder detta kriterium på skatten i fråga är det följaktligen nödvändigt att de båda nämnda faktorerna föreligger alternativt eller kumulativt för att bevisa, att det handlar om en skatt vars särskilda ändamål är att klara av kostnaderna för turism. Således är det nödvändigt att det i budgeten finns ett sammanhang mellan motsvarande intäkter för denna skatt och förverkligandet av det ovannämnda ändamålet eller att intäkterna i fråga tilldelas en organisation vars institutionella målsättning är att främja turism; dessutom eller alternativt måste skattstrukturen motsvara denna målsättning.

41. I detta mål förefaller den österrikiska skatten varken på grund av målbestämmel-

sen för de intäkter som den inbringar eller på grund av dess struktur ha den målsättning för främjande av turism och skyddande av folkhälsan som den österrikiska regeringen och skattemyndigheten angivit. Med avseende på det första kriteriet skall fastställas att intäkterna i fråga inte är avsedda att fullfölja något av de nämnda målen. Detta bekräftades vid den muntliga förhandlingen av företrädaren för den österrikiska regeringen, som förklarade att lagen inte föreskrev någon särskild målbestämmelse för intäkterna från dryckesskatten utan endast ett allmänt orsakssammanhang mellan beskattningen och eftersträvan av bestämda mål som exempelvis att genomföra infrastruktur för turismen. Målbestämmelsen för skatten för så kallade turistiska ändamål motsägs dessutom av den omständigheten att det i Österrike finns andra kommunala skatter vars intäkter är avsedda för turiständamål.³⁸ Det kan tilläggas, fortfarande med samma innebörd, att, som Wein & Co har framhållit, skatten i fråga tillämpas även i områden där det inte förekommer någon turism. Med avseende på det andra kriteriet förefaller det dessutom strida mot det påstådda särskilda ändamålet för skyddande av folkhälsan att skatten även drabbar alkoholfria drycker, om än i mindre grad än alkoholdrycker, samt att den skatt som drabbar alkoholdrycker även i lika mån drabbar glass.

I verkligheten är den enda säkra uppgiften i målet den att intäkterna från skatten i fråga ingår i den lokala myndighetens budget och

37 — Se i detta avseende ovannämnda förslag till avgörande i mål C-346/97, punkt 15, i vilken fastslås att "[h]uruvida skatten tjänar det "särskilda ändamålet" att skydda miljön, vilket har hävdats av Riksskatteverket, beror på om skattens uppbyggnad och, i synnerhet, beräkningen av skatten är utformade på ett sätt som uppmuntrar användning av mindre förorenande flygmotorer."

38 — Se exempelvis Tourismusabgabe-Gesetz från 1991 (lag om turism) och Tourismus-Gesetz från 1990, som föreskriver kommunala skatter, vars intäkter är avsedda för främjande av turism.

därigenom bidrar till att stärka dess självständighet. Detta är dock inte tillräckligt för att skatten skall vara förenlig med gemenskapsrätten. Som redan har framgått kan en skatt nämligen inte anses ha ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 3.2 i punktskattedirektivet endast därigenom att de intäkter som den inbringar går till den lokala myndighetens budget. Det lämpliga instrumentet för att höja intäkterna utgörs nämligen, vilket redan har noterats ovan, av punktskattorna.

42. Det skall således slutligen fastställas att skatten i fråga inte har något särskilt ändamål i den mening som uttrycket ges i artikel 3.2 i punktskattedirektivet, varför skatten skall anses olaglig från gemenskapsrättslig synpunkt.

43. Jag övergår nu till det andra villkoret i artikel 3.2 i punktskattedirektivet av vilket staternas möjlighet görs beroende för att de skall kunna införa och upprätthålla indirekta skatter på bestämda varor. Det skall erinras om att det i artikel 3.2 föreskrivs att de varor som är föremål för punktskatter "kan vara föremål för andra indirekta skatter...", 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". Tolkningen av denna bestämmelse försvåras därigenom att de olika språkversionerna inte överensstämmer med avseende på en icke oväsentlig aspekt, nämligen frågan huruvida den nationella skattens förenlighet med gemenskapsrätten kräver att beskattningsreglerna för punktskatter

och mervärdesskatten iakttas samtidigt eller att det ena eller det andra regelverket iakttas alternativt. De engelska, nederländska och danska versionerna innehåller nämligen formuleringen "punktskatter och mervärdesskatt" medan andra språkversioner som exempelvis den franska, tyska, italienska och spanska använder formuleringen "punktskatter eller mervärdesskatt", som kännetecknas av den åtskiljande partikeln "eller" i stället för den samordnande konjunktionen "och" som återfinns i de andra versionerna.

44. Inför sådana skillnader skall det framför allt erinras om den princip som domstolen många gånger har fastslagit enligt vilken "de olika språkversionerna av en gemenskapstext skall tolkas enhetligt" så att "bestämmelsen därför i händelse av skillnader mellan versionerna skall tolkas med hänsyn till systematiken och ändamålet med de föreskrifter i vilka bestämmelsen ingår"³⁹. Den tolkningsfråga som uppkommer genom de nyssnämnda språkliga motsägelserna skall således besvaras med hjälp av den totala strukturen i punktskattesystemet såsom det framgår av ramdirektivet från år 1992. Därvid skall framför allt den omständigheten beaktas att den möjlighet som beviljas medlemsstaterna att införa andra skatter utgör ett undantag från det harmoniserade punktskattesystemet. Därav följer att denna möjlighet i huvudsak skall utövas med beaktande av detta regelverk och att på motsvarande sätt den hänvisning till mervärdesskattesystemet som finns i samma bestämmelse skall anses som rent sekundär eller som en

39 — Dom av den 7 december 1995 i mål C-449/93, Rockfon mot Specialarbejderforbundet i Danmark (REG 1995, s. I-4291), punkt 28, som upprepar den princip som fastställdes i dom av den 27 oktober 1977 i mål 30/77, Bouchereau (REG 1977, s. 1999; svensk specialutgåva, volym 3, s. 459), punkt 14.

hjälp hänvisning. Påståendet, dessutom, att en annan skatt än mervärdesskatten och punktskatterna följer alla regler som skall tillämpas för mervärdesskatten, det vill säga att den i huvudsak har karaktär av omsättningsskatt, skulle strida mot innehållet i artikel 33 i sjätte direktivet som i punkt 1 uppenbarligen utesluter möjligheten för medlemsstaterna att införa skatter som kan karaktäriseras som omsättnings-skatter.

Ett samtidigt beaktande av reglerna för punktskatter och mervärdesskatt skulle dessutom visa sig omöjligt i praktiken: man behöver bara tänka på hur oförenliga de båda skatternas väsentliga kännetecken är.

Mervärdesskattens allmängiltighet och proportionalitet står exempelvis i klar motsats till den regel i punktskattesystemet enligt vilken en punktskatt får uttas endast på bestämda varor och till den andra regeln enligt vilken punktskattens belopp i första hand skall beräknas på varornas mängd.

45. På grund av hittills gjorda överväganden är jag av den uppfattningen att, om man vill erkänna att den bestämmelse som prövas har en ändamålsenlig verkan, svårigheterna på grund av skillnaderna i de olika språkversionerna måste lämnas åt sidan och bestämmelsen tolkas på så sätt

att den nationella skatten skall följa framför allt de regler i fråga om punktskatt som anges i bestämmelsen i fråga (det handlar om reglerna för fastställande av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning) och endast i andra hand de regler som gäller mervärdesskatt, varvid det är ett faktum att de nationella skatterna i vart fall inte får äventyra mervärdesskattens funktion.⁴⁰

46. Låt oss nu behandla hur beaktandet av beskattningsreglerna för punktskatterna skall förstås. Jag anser att artikel 3.2, som föreskriver ett undantag från det allmänna punktskattesystemet, skall tolkas restriktivt. Beaktandet av reglerna i fråga skall dock inte förstås på så sätt att det krävs en fullständig överensstämmelse mellan gemenskapslagstiftningen och de bestämmelser som är tillämpliga på enskilda varor inom varje kategori. Därmed vill jag säga att frågan huruvida en nationell skatt med ett särskilt ändamål är förenlig med gemenskapsrätten måste bedömas i förhållande till den gemenskapsreglering som gäller för hela den kategorin varor i fråga. Och en fullständig överensstämmelse mellan de två regelsystemen skulle i själva verket minska inte enbart den ändamålsenliga verkan av artikel 3.2, utan möjligen även leda till att ytterligare former för punktskatt eller ett slags andra punktskatt fastställdes, i strid med principen om enhetliga punktskatter. Om en medlemsstat exempelvis avsåg att, för hälsoskyddande

40 — Det förefaller slutligen inte överflödigt att påpeka att i artikel 3.2 hänvisningen till mervärdesskatt står före hänvisningen till punktskatter.

ändamål, belägga en alkoholdryck som öl med en annan skatt än punktskatt, kan medlemsstaten göra det endast under förutsättning att den i sin helhet beaktar de regler om alkoholdrycker som återfinns i strukturdirektivet, men den behöver därtill inte exakt iaktta alla de särskilda bestämmelser om öl som finns i detta direktiv.

Den slutsatsen skall således dras att en skatt av den typ som den nationella domstolen har beskrivit strider mot gemenskapsrätten, eftersom den inte beaktar de beskattningsregler för punktskatter som följer av ramdirektivet och av strukturdirektivet.

47. Sedan detta konstaterats skall nu prövas huruvida en skatt av den typ som beskrivits av den nationella domstolen följer dessa regler. Denna prövning måste göras med beaktande av framför allt strukturdirektivet. I detta direktiv definieras den kategori som de skattepliktiga varorna tillhör.

48. Jag skulle genast vilja konstatera att skatten i fråga i många avseenden inte följer de regler om punktskatter på alkoholdrycker som följer av ramdirektivet och av strukturdirektivet. För det första beaktas inte på vilket sätt punktskatterna skall beräknas. Deras belopp fastställs nämligen på grund av varans värde och inte på grund av volym eller alkoholhalt, som strukturdirektivet föreskriver. För det andra föreskrivs inte, till skillnad från punktskatter på alkoholdrycker, en differentierad beskattning i förhållande till varans art utan snarare en enhetlig beskattning på alla drycker som har en alkoholhalt som överstiger 0,5 procent. För det tredje beaktas inte de allmänna reglerna om punktskatternas indrivande, då skatten uttas endast i skedet vid försäljningen till konsumenten och inte när varan släpps för konsumtion.

49. Det skall nu fastställas huruvida skatten i fråga är förenlig med artikel 3.3 första meningen i punktskattedirektivet, enligt vilket medlemsstaterna ges möjlighet att införa eller upprätthålla skatter som påförs andra varor än dem som anges i punkt 1 i samma artikel (det handlar som vi vet om mineraloljor, alkohol, alkoholdrycker och tobaksvaror), under förutsättning att dessa skatter inte leder till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstaterna. Även om det inte sägs uttryckligen i denna bestämmelse görs möjligheten i fråga även beroende av det ytterligare villkoret att skatterna inte har karaktär av omsättnings-skatt. Förbudet för staterna att införa skatter av denna art är nämligen allmän-giltigt med den påföljden att det i avsaknad av en uttrycklig bestämmelse inte kan förmodas att det skulle finnas ett undantag.

50. Det handlar således om att undersöka huruvida en skatt av samma slag som den som har beskrivits av den nationella dom-

stolen uppfyller dessa båda villkor till den del den belastar alkoholdrycker och glass, det vill säga två varor som inte är upptagna i artikel 3.1. Svaret på denna fråga måste vara jakande. Jag kommer fram till denna slutsats på grund av vad som anförts ovan, särskilt den omständigheten att skatten i fråga inte har karaktär av omsättningsskatt och att den enbart belastar försäljning inom det nationella territoriet, eftersom den uteslutande berör försäljning till den slutliga konsumenten.

51. Utövandet av den möjlighet som föreskrivs i artikel 3.3 görs enligt min mening även beroende av villkoret att skatten har ett särskilt ändamål, ett villkor som återfinns i artikel 3.2 och som tillämpas enbart på bestämda varor. Ett sådant villkor framgår nämligen på intet sätt varken av ordalydelsen i den nämnda bestämmelsen eller av andra bestämmelser. I artikel 99 i EG-fördraget (nu artikel 93 EG) betonas däremot att gemenskapslagstiftaren kan ingripa för att harmonisera nationella bestämmelser om andra indirekta skatter "i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar...". Detta innebär att det står medlemsstaterna fritt att fram till ikraftträdandet av harmoniserade bestämmelser om indirekta skatter på alkoholfria drycker och glass införa andra indirekta skatter, varvid de endast måste beakta de båda tidigare nämnda begränsningarna.

52. Jag övergår nu till att behandla den andra delen av denna fråga som avser den ifrågavarande skattens förenlighet med artikel 3.3 andra meningen i punktskattedirektivet.

Sökandena hävdar, med hänvisning till vad som fastställts i dom i målet Faaborg-Gelting,⁴¹ att dryckesskatten, när den uttas på restaurang, inte läggs endast på försäljningen av varan utan även på allt som krävs för utövande av restaurangverksamhet (möblemang, porslin, garderob och liknande) och därför strider mot artikel 3.3 andra meningen i punktskattedirektivet, i den mån skatten har karaktär av omsättningsskatt. Jag vill erinra om att det i denna bestämmelse föreskrivs att, under förbehåll att skatterna då de påförs andra varor än dem som är förtecknade i punkt 1 måste uppfylla villkoret enligt artikel 3.3 första meningen (enligt vilken skatten i fråga inte får leda till gränsformaliteter), "medlemsstaterna även (skall) 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". På denna punkt räcker det att notera att, även om skatten i detta mål även påförs tillhandahållande av tjänster, det faktum att skatten — vilket har visats vid behandlingen av den första frågan — inte kan karaktäriseras som en omsättningsskatt gör att den är förenlig med den tidigare nämnda bestämmelsen.

41 — Dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S (REG 1996, s. I-2395).

Den tredje frågan

53. Med den tredje frågan vill den nationella domstolen få veta huruvida undantaget till förmån för försäljning som sker på tillverkningsorten (så kallad direkt försäljning) ingår i stödbegreppet i den mening som avses i artikel 92 i EG-fördraget, vilket skulle göra det oförenligt med gemenskapsrätten. Den hänskjutande domstolens tvivel grundar sig på att kommissionen redan i ett motiverat yttrande som offentliggjorts i Europeiska gemenskapernas tidning av den 14 mars 1997 har betecknat undantaget som stöd.⁴²

54. Frågans upptagande till sakprövning bestrids från två synpunkter: a) den österrikiska regeringen och skattemyndigheten gör gällande att frågan inte är relevant för tvistens avgörande vid den nationella domstolen, b) alla parter förutom kommissionen och EKW gör gällande att det enligt artikel 93 i EG-fördraget (nu artikel 88 EG) ankommer uteslutande på kommissionen att avgöra huruvida ett stöd är förenligt med den inre marknaden.

55. När det gäller invändningen under a skall betonas att kommissionen den 3 februari 1999 avslutade det förfarande som inletts enligt artikel 88.2 EG-fördraget genom meddelande C 57/96. Vid denna tidpunkt utfärdade kommissionen nämligen ett beslut⁴³, i vilket den förklarade att det undantag som åsyftas i denna fråga är

oförenligt med den gemensamma marknaden och uppmanade Österrike att upphäva undantaget från och med den 31 december 1998.

56. Inledningsvis skall sägas att en begäran om förhandsavgörande från en nationell domstol enligt domstolens fasta rättspraxis kan avvisas endast om det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen.⁴⁴

57. Jag är därför av den uppfattningen att undantaget från avvisning, baserat på att frågan som prövas saknar relevans i förhållande till tvistens avgörande vid den nationella domstolen, i begränsad utsträckning grundas på verkningarna av undantaget fram till den 31 december 1998.

58. När det så gäller det andra skälet som anförs för avvisningen av den tredje frågan och som går ut på att domstolen inte har befogenhet att avgöra huruvida stöd är förenliga med den gemensamma marknaden, då denna befogenhet uteslutande tillkommer kommissionen, anser jag att det saknar grund. Enligt gemenskapens rätts-

42 — C 57/96 (EGT C 82, s. 9).

43 — Rättsakt nr 10165/99, ännu inte offentliggjord.

44 — Se dom av den 12 mars 1998 i mål C-314/96, Djabali (REG 1998, s. I-1149), punkt 19. Se även dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), punkt 15.

praxis kan nämligen de nationella domstolarna (och skall, när de dömer i sista instans) med stöd av artikel 177 i EG-fördraget ställa domstolen en fråga om tolkningen av artikel 92 i EG-fördraget, särskilt för att bedöma följderna av den direkta effekten av bestämmelsen i artikel 93.⁴⁵ De nationella domstolarna kan dock inte begära att domstolen skall ta direkt ställning till huruvida en nationell regel är förenlig med denna bestämmelse.⁴⁶

59. Jag övergår härefter till själva sakfrågan. Domstolen har fastställt att begreppet stöd är vidare än begreppet subvention, eftersom det omfattar inte endast konkreta förmåner som subventioner utan även insatser som i olika former minskar de kostnader som vanligen belastar företagets budget och som följaktligen, även om de inte motsvarar begreppet subvention i strikt bemärkelse, dock har identiskt lika effekter som denna.⁴⁷ På motsvarande sätt har domstolen hävdad att en åtgärd genom vilken statliga myndigheter beviljar vissa företag ett skatteundantag som, även om det inte innebär en överföring av statliga medel, sätter förmånstagarna i en förmånligare ekonomisk situation än övriga skattebetalare, utgör ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 92.1 i fördraget.⁴⁸

60. Vid tillämpning av dessa principer skall enligt min mening ifrågavarande undantag anses som "stöd". Till denna slutsats leder det faktum att undantaget sätter producenter som säljer vinet direkt från sin egendom i en otvivelaktigt förmånligare situation i förhållande till alla andra återförsäljare av alkoholdrycker som påförs skatten i fråga: de förstnämnda kan nämligen tillämpa lägre priser då de inte behöver kompensera den skattebörda som följer av skatten i fråga. Det skall tilläggas att, som kommissionen har noterat, de viner som säljs direkt från producenten representerar en marknadsandel som motsvarar cirka femtio procent av den totala marknaden och att undantaget därmed ofrånkomligen har en avsevärd inverkan såväl på det vin som produceras och säljs i Österrike som på det vin som produceras i andra medlemsstater.

61. Det kan tilläggas att de skäl som den österrikiska regeringen och skattemyndigheten har åberopat för det ifrågavarande stödets förenlighet med den gemensamma marknaden inte ingår bland de kriterier som anges i artikel 92.2 och 92.3 i fördraget. I synnerhet visar sig stödet, i motsats till vad svarandeparterna framhåller, inte vara avsett att främja utvecklingen av vissa verksamheter eller av vissa regioner: alla vinproducenter, oavsett i vilken region i Österrike de befinner sig, kommer nämligen i åtnjutande av undantaget. Kommissionen har slutligen även fastställt att befogenheten att bevilja undantaget i fråga inte ingår bland de befogenheter för medlemsstaterna som följer av rådets förordning (EEG) nr 822/87 av den 16 mars 1987

45 — Dom av den 11 juli 1996 i mål C-39/94, SFEI m.fl. (REG 1996, s. I-3547).

46 — Dom av den 17 juni 1999 i mål C-295/97, Industrie Aeronautique e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA (REG 1999, s. I-3735).

47 — Dom av den 23 februari 1961 i mål 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg mot Höga myndigheten (REG 1961, s. 1; svensk specialutgåva, volym I, s. 69).

48 — Dom av den 15 mars 1994 i mål C-387/92, Banco Exterior de España (REG 1994, s. I-877), punkt 14.

om den gemensamma organisationen av marknaden för vin⁴⁹ eller av rådets förordning (EEG) nr 827/68 av den 28 juni 1968⁵⁰, som även är tillämplig på fruktviner och på andra jästa drycker.

motsvarar cirka 0,9 procent av den österrikiska bruttonationalprodukten. Den österrikiska regeringen har slutligen betonat att en eventuell återbetalning av skatten till återförsäljarna skulle ge dem en obehörig vinst, ty de har inräknat skatten i priset, och därigenom överfört motsvarande kostnad på konsumenterna, och att för övrigt konsumenterna i sin tur skulle ha svårt att från återförsäljarna återfå den skatt som inräknats i priset, då det i allmänhet skulle vara omöjligt för dem att bevisa, om och i vilken utsträckning skatten hade inbakats i priset, det vill säga omfattningen av den obehöriga vinsten.

Begränsning i tiden av domens verkningar

62. Det skall nu undersökas huruvida, och eventuellt i vilken mån, det är motiverat att i föreliggande fall begränsa den retroaktiva verkan av domstolens dom. Den österrikiska regeringen har nämligen begärt att domstolen, för den händelse denna skulle förklara att upprätthållandet av den indirekta skatten i fråga är oförenligt med gemenskapsrätten, skall begränsa domens verkningar i tiden. Som stöd för denna begäran har den österrikiska regeringen anfört att den, på grund av de uppgifter som den hade erhållit av företrädare för kommissionen före anslutningen, i god tro hade övertygats om att skatten var förenlig med gemenskapsrätten. Som stöd för sin begäran visar den österrikiska regeringen dessutom på de allvarliga följder som en eventuell retroaktiv verkan av domen skulle få för de lokala myndigheternas finanser. I det hänseendet har den österrikiska regeringen angivit att den summa som skulle återbetalas motsvarar 22 miljarder ATS för åren 1995—1998 och att denna summa

63. Allmänt skall först sägas att enligt fast rättspraxis den tolkning av en bestämmelse i gemenskapsrätten som domstolen företar vid utövande av sin befogenhet enligt artikel 177 i EG-fördraget klargör bestämmelsens innebörd, såsom den skall, eller borde, förstås och tillämpas från dess ikraftträdande. Härav följer att den bestämmelse som tolkas på så sätt skall tillämpas även på rättsförhållanden som uppstått före meddelande av ett förhandsavgörande.⁵¹ Undantag från denna princip kan medges endast i särskilda fall. Domstolen har nämligen begränsat den retroaktiva verkan av en dom till uteslutande sådana fall när utomordentliga omständigheter föreligger, särskilt när det finns risk för allvarliga ekonomiska återverkningar,

49 — EGT L 84, s. 1; svensk specialutgåva, område 3, volym 23, s. 7.

50 — ECT L 151, s. 16; svensk specialutgåva, område 3, volym 2, s. 76.

51 — Dom av den 13 februari 1996 i de förenade målen C-197/94 och C-252/94, *Bautiaa* (REG 1996, s. I-505), punkt 47, och dom av den 27 mars 1980 i mål 61/79, *Denkavit italiana* (REG 1980, s. 1205; svensk specialutgåva, volym 5, s. 149), punkt 16.

exempelvis på grund av ett stort antal rättsförhållanden som uppstått i god tro på grund av en lagstiftning som vederbörligen ansetts vara i kraft, och när såväl enskilda som nationella myndigheter på grund av osäkerhet om de tillämpliga bestämmelsernas omfattning föranletts till ett beteende som inte är överensstämmande med gemenskapsrätten.⁵²

64. I detta mål finns det enligt min mening inte några skäl att motivera ett undantag från den principen att verkningarna av ett förhandsavgörande inträder vid ikraftträdandet av den bestämmelse som har tolkats.⁵³ Framför allt är det argumentet inte övertygande som grundar sig på den österrikiska regeringens goda tro när det gäller skattens förenlighet med gemenskapsrätten. Påståendet att företrädare för kommissionen under förhandlingarna för Österrikes anslutning till gemenskapen för de österrikiska myndigheterna hade förklarat eller låtit förstå att den indirekta skatten i fråga var lagenlig har inte bekräftats av kommissionen och bekräftas inte av inkomna handlingar. Det kan tilläggas att även om det kan medges att denna fråga har tagits upp under förhandlingarnas gång är det ändå uppenbart att de förklaringar som har avgetts under förarbetena enligt

domstolens rättspraxis⁵⁴ inte kan beaktas för tolkningen av en sådan rättsakt som förarbetena hänvisar till. De kan heller inte göras gällande för att rättfärdiga parternas goda tro och på denna grund utesluta de restriktiva effekterna av en dom som fastställer ett beteende som strider mot påtagna förpliktelser.

65. När det sedan gäller argumentet att avskaffandet av skatten och förlusten av de därmed förbundna intäkterna skulle få negativa ekonomiska återverkningar för de lokala myndigheterna, skall det erinras om att, om de avgöranden i vilka (som i målen för förhandsavgörande) beteenden och nationella regler förklaras vara lagstridiga på grund av omfattningen av deras finansiella konsekvenser för staterna förklaras inte ha retroaktiv verkan, detta enligt domstolens rättspraxis skulle få den paradoxala följden att de grävsta överträdelserna skulle behandlas förmånligare än mindre allvarliga sådana, då de förstnämnda uppenbarligen är de som kan tänkas ha de största finansiella verkningarna för medlemstaterna⁵⁵. Avgörandets bristande retroaktiva verkan leder på denna punkt till en slags legitimering av den nationella lagstiftning som strider mot gemenskapsrätten för hela den period som föregår själva avgörandet. Av detta skäl är det skäligt och ändamålsenligt att återföra ett sådant förfarande till nämnda rättspraxis och därur dra fram ett argument i

52 — Dom av den 8 april 1976 i mål 43/75, Defrenne II (REG 1976, s. 455; svensk specialutgåva, volym 3, s. 59), punkt 69 och följande punkter, av den 17 maj 1990 i mål C-262/88, Barber (REG 1990, s. I-1889; svensk specialutgåva, volym 10, s. 407), punkt 41 och följande punkter, och av den 16 juli 1992 i mål C-163/90, Legros m.fl. (REG 1992, s. I-4625; svensk specialutgåva, volym 13).

53 — Dom av den 19 oktober 1995 i mål C-137/94, Richardson (REG 1995, s. I-3407), punkt 33 och ovannämnd dom i målet Bautiaa.

54 — Se dom av den 26 februari 1991 i mål C-292/89, Antonissen (REG 1991, s. I-745; svensk specialutgåva, volym 11), punkt 18, och ovannämnda dom i målet Bautiaa, punkt 51.

55 — Se ovannämnd dom i målet Denkavit, och dom av den 11 augusti 1995 i de förenade målen C-367/93 och C-377/93, Roders m.fl. (REG 1995, s. I-2229), punkt 48.

motsatt riktning till det förnekande av den retroaktiva verkan som gjorts gällande.

66. Av det faktum som har fastställts att skatten är oförenlig med gemenskapsrätten följer att förvaltningen har skyldighet att till återförsäljarna återbetala de belopp som den har uppburit som skatt. Enligt den österrikiska regeringen får en sådan återbetalning dock inte äga rum, då den skulle leda till en oberättigad vinst för återförsäljarna. Dessa har nämligen i själva verket inte lidit någon skada på grund av betalningen av den olagliga skatten, eftersom de vanligen överför den kostnad som har samband med denna på konsumenten. I denna situation skulle det enligt den österrikiska regeringen vara skäligt och lämpligt att begränsa effekterna i tiden av den dom av vilken en skyldighet följer att återbetala skatten i fråga till återförsäljarna.

67. I det avseendet skall noteras att förvaltningen kan motsätta sig anspråk på återbetalning endast när den bevisar att återförsäljarna faktiskt har gjort en förtjänst, det vill säga att de verkligen har inbegripit skatten i priset genom att överföra kostnaden på konsumenterna. Detta är dock mycket svårt att fastställa. Det kan nämligen inte med säkerhet hävdas att varans pris utan skatten skulle ha varit lägre än med denna och i ännu högre grad kan det inte med säkerhet hävdas att skillnaden mellan de båda priserna alltid motsvarar skattebeloppet.

68. Det skall tilläggas att återförsäljarnas vinst är rent hypotetisk även därför att prishöjningen på grund av nödvändigheten att kompensera den högre kostnaden till följd av skatten kan leda till en minskning av försäljningsvolymen och följaktligen av förtjänsten.⁵⁶

69. I samband med den tredje frågan har den österrikiska regeringen likaså begärt att den retroaktiva verkan av domstolens dom skall uteslutas i de fall domstolen fastslår att det undantag från skatt som beviljas för producenternas direktförsäljning till konsumenterna kan karaktäriseras som stöd. Som stöd för denna begäran gör den österrikiska regeringen gällande att de berörda parterna och regeringen själv vid tidpunkten för anslutningen inte hade kunnat veta att det i den österrikiska rättsordningen gällande undantaget kunde vara ett "befintligt" stöd enligt artiklarna 92 och 93 i EG-fördraget. Den österrikiska regeringen betonade särskilt att dess bristande känne-dom om omfattningen av de tillämpliga

56 — I dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95—C-218/95, Comateb m.fl. (REG 1997, s. I-165) har domstolen fastslagit att "näringsidkaren (kan) ha åsamkats en skada just med anledning av att han har övervätrat den skatt som myndigheten har uppburit i strid med gemenskapsrätten på ett senare omsättningsled, eftersom skatteövervätringen har lett till en ökning av varans pris, vilket i sin tur har nedfört att försäljningsvolymen minskat. På grund av uppbörderna av sjötullen kan således priset på varor från andra delar av gemenskapen vara betydligt högre än priset på likadana produkter som är befriade från sjötull, så att importörerna åsamkas skada oavsett om skatten har övervätrats eller inte" (punkt 31). Domstolen har därefter fastställt att "näringsidkaren med rätta (skulle) kunna hävda att trots att skatten har övervätrats på köparen har det faktum att skatten räknas in i självkostnadspriset, varigenom varupriset ökar och försäljningsvolymen minskar, medfört en skada som helt eller delvis undanröjer den oberättigade vinst som annars hade orsakats av ersättningen" (punkt 32).

gemenskapsreglerna och deras inverkan på de nationella reglerna om indirekta skatter likaså rättfärdigades på grund av artikel 144 i anslutningsakten.⁵⁷

När det gäller innehållet i frågan förefaller mig hänvisningen till artikel 144 i anslutningsakten inte vara relevant. I denna artikel fastställs nämligen enbart att endast det stöd som meddelats kommissionen före den 30 april 1995 anses som befintligt stöd. Eftersom Österrike inte hade meddelat kommissionen ifrågavarande undantag kunde detta anses som ”nytt stöd”.

När det för övrigt gäller den åsikten att det av tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser inte utan vidare kunde förstås att skatten är oförenlig med gemenskapsrätten, och att detta dessutom inte hade påpekats under förhandlingarna om anslutning, med den påföljden att principen om rättssäkerhet hade äventyrats, vill jag erinra om att kommissionen med det ovannämnda beslutet av den 3 februari 1999 i huvudsak har fastställt att skatten är förenlig med gemenskapsrätten fram till den 31 december 1998. Härav följer att en begränsning

av domens retroaktiva verkan för denna period inte skulle ha någon praktisk betydelse. Månaderna efter den 31 december 1998 förefaller enligt min mening utgöra en så begränsad period att ett uteslutande av domens verkningar under densamma inte skulle vara motiverat. Redan antagandet av detta beslut och det arbete som hänger samman med detta gör att det senast för tiden från och med början av 1999 måste uteslutas att den österrikiska regeringen inte var medveten om det faktum att skatten i fråga strider mot gemenskapsrätten.

70. Efter alla dessa överväganden är jag av den uppfattningen att det inte föreligger några utomordentliga omständigheter i detta mål som kan rättfärdiga en begränsning av domens retroaktiva verkan.

71. Om domstolen ändå skulle besluta att begränsa verkningarna i tiden av sin dom föreslår jag att domstolen enligt sin rättspraxis utesluter denna begränsning gentemot dem som har väckt talan inför domstol eller som har framställt motsvarande anspråk enligt nationell rätt.⁵⁸

57 — EGT C 241 av den 29 augusti 1994, s. 1.

58 — Se ovannämnda dom av den 16 juli 1992 i målet Legros m.fl. och dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman (REG 1995, s. I-4921).

Förslag till avgörande

72. På grund av vad ovan anförts föreslår jag att domstolen besvarar frågorna från Verwaltungsgerichtshof på följande sätt:

- 1) Artikel 33.1 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 skall tolkas på så sätt att den inte hindrar att en avgift bibehålls på leverans mot betalning av glass inklusive bearbetad frukt och frukt som levererats tillsammans med glassen samt drycker, i samtliga fall inklusive de förpackningar och tillbehör som sålts i samband därmed, nämligen i storleksordningen 10 procent av vederlaget för glass och alkoholdrycker och 5 procent av vederlaget för alkoholfria drycker.

- 2) a) Artikel 3.2 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 skall tolkas på så sätt att den hindrar att en sådan avgift uttas som beskrivs i punkt 1.

- b) Artikel 3.3 andra meningen i samma direktiv hindrar inte att nämnda avgift bibehålls, såvida den påförs alkoholfria drycker och glass.

- 3) Artikel 92.1 i EG-fördraget (nu artikel 87 EG i ändrad lydelse) skall tolkas på så sätt att den hindrar en nationell regel enligt vilken inköp av vin direkt från producenten är undantagna från dryckesskatt.