

61997C0437

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Saggio fremsat den 1. juli 1999. - Evangelischer Krankenhausverein Wien mod Abgabenberufungskommission Wien et Wein & Co. HandelsgesmbH mod Oberösterreichische Landesregierung. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Verwaltungsgerichtshof - Østrig. - Indirekte beskatning - Kommunal afgift på drikkevarer - Sjette momsdirektiv - Direktiv 92/12/EØF. - Sag C-437/97.

Samling af Afgørelser 2000 side I-01157

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse, som er indgivet af Verwaltungsgerichtshof (Østrig), vedrører fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (1) (herefter »sjette direktiv«). Det drejer sig om at få fastslået, om dette direktiv er til hinder for, at der ved en national lov indføres en afgift på forbrug af konsumis og af alkoholholdige og alkoholfri drikkevarer. Den bestemmelse, der her er tale om, er direktivets artikel 33. Det skal også fastslås, om Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (2) (herefter »direktivet om punktafgifter« eller »rammedirektivet«) er til hinder for, at der indføres en sådan national afgift. Endelig skal det undersøges, om de pågældende nationale bestemmelser strider mod EF-traktatens artikel 92, stk. 1 (efter ændring nu artikel 87, stk. 1, EF), som vedrører statsstøtte.

Relevante bestemmelser i fællesskabsretten

2 Sjette direktivs artikel 33 (3) bestemmer følgende:

»1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser, navnlig sådanne, der er fastsat i gældende fællesskabsbestemmelser om den generelle ordning for besiddelse af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer, er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler, afgifter på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, dog forudsat at disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

2. Enhver henvisning i dette direktiv til punktafgiftsbelagte varer er en henvisning til følgende varer, således som de er defineret i gældende fællesskabsbestemmelser:

- mineralolie - alkohol og alkoholholdige drikkevarer - forarbejdet tobak.«

3 Artikel 3 i direktivet om punktafgifter bestemmer:

»1. Dette direktiv finder anvendelse på fællesskabsplan på følgende varer, således som de er defineret i de pågældende direktiver:

- mineralolier - alkohol og alkoholholdige drikkevarer - forarbejdede tobaksvarer.

2. De i stk. 1 nævnte varer kan pålægges andre former for indirekte beskatning i særligt øjemed, såfremt der ved den pågældende beskatning iagttages de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen.

3. Medlemsstaterne bevarer retten til at indføre eller opretholde beskatning af andre varer end de i stk. 1 nævnte, forudsat at sådan beskatning ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage.

På samme betingelse bevarer medlemsstaterne ligeledes muligheden for at lægge afgifter på tjenesteydelser, såfremt disse ikke har karakter af omsætningsafgifter, herunder i forbindelse med punktafgiftspligtige varer.«

strigske bestemmelser

a) Nationale bestemmelser

4 Ifølge § 3 i Finanz-Verfassungsgesetz 1948 (4) (skattestyrelsesloven, herefter »F-VG«) reguleres fordelingen af beskatningsretten og afgiftsprovenuet af forbundslovgivningen. For så vidt angår afgiften på drikkevarer, bestemmes det (i § 14, stk. 1, nr. 8 og 2) i Finanzausgleichsgesetz 1993 (5) (lov om finansiel udligning, herefter »FAG«), at følgende afgifter udelukkende er kommunale afgifter: »afgifter af levering mod vederlag af konsumis, forarbejdet med eller tilsat frugter, og af drikkevarer, i begge tilfælde inklusive medfølgende emballage og tilbehør, for så vidt leveringen ikke sker med henblik på videresalg i forbindelse med en vedvarende virksomhed«, og at »undtaget fra beskatningen er leveringer af vin i henhold til § 10, stk. 3, nr. 1, i Umsatzsteuergesetz 1994« (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) (6), nærmere bestemt leveringer af »vin, når beføjelsen til at råde over det leverede opnås på produktionsstedet, og der ikke er tale om transport og forsendelse, samt leveringer af mælk«.

5 I medfør af § 15, stk. 3, nr. 2, i FAG 1993 kan kommunerne ved beslutning truffet af kommunalbestyrelsen og med forbehold af videregående bemyndigelse i delstatens lovgivning opkræve ovennævnte afgifter med 10% af vederlaget ved konsumis og alkoholholdige drikkevarer og med 5% af vederlaget ved alkoholfri drikkevarer (drikkevarer med et alkoholindhold i volumenprocent på 0,5% vol eller derunder). Det præciseres i samme lov, at leveringer til passagerer eller personale i transportmidler til direkte forbrug fritages for afgift, for så vidt som den strækning, der tilbagelægges af transportmidlet, ikke overvejende ligger i den samme kommune.

6 Det bestemmes i § 15, stk. 4, i FAG 1993 (7), at vederlaget skal beregnes i overensstemmelse med bestemmelserne i UStG, og at omsætningsafgiften, drikkepenge og afgiften på drikkevarer ikke medregnes.

b) Delstaten Wien's lovgivning

7 Kommunerne bemyndiges ved Wiener Getränkesteuergesetz 1992 (8) (lov om beskatning af drikkevarer i Wien, herefter »Wiener GStG«) til at opkræve en afgift ved levering mod vederlag af konsumis, forarbejdet med eller tilsat frugter, og af drikkevarer, i begge tilfælde inklusive medfølgende emballage og tilbehør.

8 Ifølge en bekendtgørelse fra 1992 om beskatning af drikkevarer i Wien (9) (herefter »Wiener GStV«), som bygger på ovennævnte bemyndigelse samt på § 15, stk. 3, nr. 2, i FAG 1993, er levering mod vederlag af konsumis og drikkevarer pålagt en afgift i henhold til bestemmelserne i § 14 i FAG 1993. Det fremgår af bekendtgørelsens § 2, hvilke transaktioner der fritages for den omhandlede afgift (10). Ud over disse transaktioner undtages endvidere salg på produktionsstedet som anført i § 1.

Afgiftsbeløbet og afgiftsberegningen reguleres ved § 15, stk. 3, nr. 2, i FAG 1993. Afgiften udgør 10% af vederlaget ved konsumis og alkoholholdige drikkevarer og 5% af vederlaget ved alkoholfri drikkevarer.

9 Hvad angår vederlaget, henvises der i Wiener GStV til bestemmelserne i den østrigske lov om omsætningsafgift fra 1972 (11), hvoraf det fremgår, at vederlaget navnlig også omfatter værdien af ting, der sædvanligvis følger med, beholdere, der sælges med, samt ved isspecialiteter og drikkevarer, der indeholder frugter, værdien af frugterne uafhængigt af deres mængde- og værdimæssige forhold til konsumisen eller drikkevaren; omsætningsafgift, drikkepenge og afgift på drikkevarer medregnes derimod ikke i vederlaget.

c) Delstaten Oberösterreich's lovgivning

10 Afgiften på drikkevarer og konsumis er i delstaten Oberösterreich reguleret ved en regionallov fra 1950 om kommunal afgift på drikkevarer (herefter »Oö GStG«) (12).

Denne lov bygger også i vid udstrækning på bestemmelserne i FAG med hensyn til afgiftspligtige transaktioner, afgiftsbeløbet og afgiftsberegningen. Det præciseres i Oö GStG, at den kommunale afgift på drikkevarer navnlig omfatter levering mod vederlag af øl, vin, drikkevarer, der ligner vin eller indeholder vin, mousserende vin, drikkevarer, der ligner mousserende vin, most, brændevin, mineralvand (i begrænset omfang), kunstigt tilberedte drikkevarer såsom kakao, kaffe og te, der er umiddelbart drikkelige, og endvidere af andre udtræk af vegetabiliske stoffer (ekstrakter, frugtsaft) samt iskaffe og ischokolade. Afgiften opkræves i forbindelse med salg af disse varer i restaurationer, beværtninger, kafeer, konditorier, vinstuer og delikatessforretninger og andre steder, hvor sådanne drikkevarer udleveres til fortæring på stedet eller til at tage med, dog ikke i forbindelse med salg (som omhandlet i FAG § 14), som finder sted på produktionsstedet, og hvor der ikke er tale om transport eller forsendelse, eller salg til passagerer eller personale i transportmidler til direkte forbrug, for så vidt som den strækning, der tilbagelægges af transportmidlet, ikke overvejende ligger i den samme kommune.

De faktiske omstændigheder, den nationale retssag og de præjudicielle spørgsmål

11 Evangelischer Krankenhausverein Wien (herefter »EKW«) driver et sygehuscafeteria. EKW blev ved en afgørelse truffet den 6. december 1996 af Abgabenbehörde Wien (den myndighed i Wien, der har kompetence til at opkræve afgifter) i medfør af Wiener GStV afkrævet et beløb på 309 995 ATS i afgifter på drikkevarer solgt i perioden fra januar 1992 til oktober 1996. EKW indbragte afgørelsen for Abgabenberufungskommission (afgiftsankenævnet), som stadfæstede den. EKW har anlagt sag ved Verwaltungsgerichtshof til prøvelse af denne afgørelse, idet foreningen har gjort gældende, at afgiften på drikkevarer er i strid med sjette direktivs artikel 33, stk. 1. Ankenævnet er ikke enig i, at den omtvistede afgift har karakter af en omsætningsafgift, og har desuden gjort gældende, at afgiften under alle omstændigheder falder ind under undtagelsen i artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter, eftersom de opkrævede beløb blev anvendt til en lang

række særlige formål og navnlig til at sikre de lokale myndigheders økonomiske selvstyre, opveje de økonomiske byrder, der pålægges kommunerne på grund af de krav, der følger af turismen, og fremme salget af alkoholfri drikkevarer ved at lægge højere afgifter på alkoholholdige drikkevarer.

12 Wein & Co. HandelsgmbH, tidligere Ikera Warenhandels-gesellschaft mbH (herefter »Wein & Co.«), er et selskab, der handler med vin, og som har hjemsted i Leonding i Oberösterreich. De kommunale myndigheder pålagde også dette selskab at betale et vist beløb i afgifter på drikkevarer solgt i perioden fra den 1. december 1994 til den 31. marts 1995.

Wein & Co. indbragte en klage over denne afgørelse for delstatsregeringen i Oberösterreich, som stadfæstede afgørelsen. Sagsøgeren anlagde herefter sag til prøvelse af denne afgørelse om stadfæstelse, idet selskabet gjorde gældende, at afgiften havde karakter af en omsætningsafgift, som er forbudt i henhold til sjette direktivs artikel 33. Selskabet understregede desuden, at den omtvistede afgift ikke havde et særligt øjemed og derfor ikke var omfattet af undtagelsen i artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter. Selskabet anførte endelig, at den omtvistede afgift også var i strid med EF-traktatens artikel 95 (efter ændring nu artikel 90 EF), fordi den fritagelse, der er fastsat i bestemmelserne vedrørende salg, kun kommer østrigske virksomheder til gode.

13 Den sagsøgte myndighed bestred dette synspunkt med støtte i de samme argumenter, som ankenævnet havde fremført. Sagsøgte hævdede også, at Europa-Kommissionen allerede havde fastslået, at de pågældende kommunale østrigske afgifter var forenelige med sjette direktivs artikel 33, eftersom den havde besluttet ikke at indlede en traktatbrudssag efter EF-traktatens artikel 169 (nu artikel 226 EF) mod Republikken Østrig for at have opretholdt denne afgift.

14 Den forelæggende ret har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 33, stk. 1, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) til hinder for at opretholde en afgift, som opkræves ved levering mod vederlag af konsumis, forarbejdet med eller tilsat frugter, og af drikkevarer, i begge tilfælde inklusive medfølgende emballage og tilbehør, nemlig med 10% af vederlaget ved konsumis og alkoholholdige drikkevarer og 5% af vederlaget ved alkoholfri drikkevarer, hvorved vederlaget skal beregnes i overensstemmelse med de relevante bestemmelser om omsætningsafgifter, men omsætningsafgiften, drikkepenge og afgiften af drikkevarer ikke medregnes til vederlaget?

2) Er artikel 3, stk. 2, henholdsvis artikel 3, stk. 3, andet punktum, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 (direktivet om punktafgifter) til hinder for at opretholde en afgift som den ovenfor under 1) beskrevne?

3) Er EF-traktatens artikel 92, stk. 1, til hinder for en undtagelsesbestemmelse, hvorefter salg af vin på produktionsstedet er fritaget for afgiften af drikkevarer?»

Det første spørgsmål

15 Med det første spørgsmål anmoder den østrigske ret Domstolen om at vurdere, om sjette direktivs artikel 33 er til hinder for, at en medlemsstat indfører eller opretholder en afgift som den i det forelagte spørgsmål beskrevne afgift på forbrug af drikkevarer og konsumis.

Som Domstolen har fastslået i en række domme, er artikel 33 ikke er til hinder for, at der opretholdes eller indføres afgifter, som ikke er merværdiafgifter (13), og det fremgår af denne artikel, at fællesskabsretten giver mulighed for, at der ud over moms findes andre afgiftsordninger (14). Betingelsen for, at medlemsstaterne kan indføre eller opretholde andre indirekte afgifter, er imidlertid, at de ikke har karakter af omsætningsafgifter, hvilket ifølge Domstolen »har til formål at forhindre, at der indføres skatter og afgifter, der bringer det fælles merværdiafgiftssystems funktion i fare, fordi de pålægges omsætningen af varer og

tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms» (15). Det skal tilføjes, at Domstolen med hensyn til afgifter, der har »karakter af omsætningsafgift«, har udtalt, at »skatter og afgifter, der har momsens væsentligste kendetegn ... under alle omstændigheder [må] anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms«, og at det ikke er påkrævet, at de i alle henseender svarer til momsen (16).

16 Besvarelsen af dette spørgsmål kræver for det første, at momsens væsentlige kendetegn identificeres ud fra de relevante fællesskabsbestemmelser, og for det andet, at det undersøges, om en afgift som den, der henvises til i spørgsmålet, udviser disse kendetegn. Det tilkommer herefter den nationale domstol at fastslå ud fra resultatet af disse undersøgelser, hvorvidt den omtvistede afgift har »karakter af omsætningsafgift« og dermed er omfattet af forbuddet i sjette direktivs artikel 33.

17 Domstolen har truffet en række afgørelser, som omhandlede momsens væsentlige kendetegn. Ifølge fast retspraksis (17) er der tale om følgende kendetegn: a) momsen anvendes generelt, dvs. på alle transaktioner vedrørende levering af goder og tjenesteydelser (sjette direktivs artikel 2), b) momsen er proportional med prisen på disse goder og tjenesteydelser (sjette direktivs artikel 11), c) momsen opkræves i hvert led af produktions- og distributionsprocessen, d) momsen svares af godernes og tjenesteydelsernes merværdi, idet den afgift, som skal betales ved en transaktion, beregnes efter fradrag af den afgift, der er betalt i det foregående led (18), e) endelig kan momsen væltes over på tjenesteydelsernes og godernes pris, hvilket som hovedregel betyder, at den væltes over på forbrugeren.

Afgiftens generelle karakter

18 Med hensyn til det første kendetegn, nemlig at afgiften skal være »generel«, har Kommissionen, den østrigske regering og afgiftsankenævnet gjort gældende, at den omtvistede afgift, eftersom den udelukkende anvendes ved salg af to produkter, nemlig drikkevarer og konsumis, ikke udviser dette kendetegn. Ankenævnet har endvidere påpeget, at kommunerne kun har ret til at opkræve den omtvistede afgift, men ikke er forpligtet til det, og at afgiften, på trods af at samtlige kommuner i praksis har benyttet sig af denne ret, ikke er obligatorisk.

19 Sagsøgerne har til gengæld anført, at den omtvistede afgift pålægges et stort antal produkter, nærmere bestemt mange former for drikkevarer og konsumis, de frugter der måtte være tilsat, samt medfølgende emballage og tilbehør. Wein & Co. har navnlig pointeret, at såfremt betingelsen om, at afgiften skal anvendes generelt, fortolkes snævert, vil medlemsstaterne kunne omgå forbuddet i sjette direktivs artikel 33. Medlemsstaterne vil nemlig kunne skjule, at afgifter, der ligner moms, er af generel karakter, ved at indføre en særskilt afgift for hver kategori af goder eller tjenesteydelser. For at undgå denne risiko bør der således, når det afgøres, hvorvidt en afgift er af »generel« karakter, tages hensyn til alle afgifter, som kan sidestilles med den merværdiafgift, der findes i den pågældende medlemsstat. Ifølge Wein & Co. findes der ud over afgiften på drikkevarer en lang række andre østrigske afgifter, heriblandt en afgift på forlystelser og en afgift på turisme, som er af samme karakter og derfor også bør indgå i en helhedsvurdering af afgiftssystemet.

20 De risici, Wein & Co. peger på, er slet ikke irrelevante. Det er imidlertid ikke et afgørende argument, fordi det hviler på en forkert forudsætning. Det tages nemlig for givet, at Domstolen kan fortolke fællesskabsbestemmelserne ud fra en anden kontekst end den, der er beskrevet i forelæggelseskendelsen, uanset at en sådan fremgangsmåde strider mod fast retspraksis, ifølge hvilken Domstolen »i denne sag kun [kan] besvare de stillede spørgsmål på baggrund af de faktiske omstændigheder, der fremgår af forelæggelsesdommen«. Hvis Domstolen således »lagde de faktiske omstændigheder til grund, som er blevet nævnt under retsforhandlingerne for den, ville selve indholdet af det problem, som de præjudicielle spørgsmål rejser, blive ændret« (19). Domstolen har i samme forbindelse også udtalt, at »en ændring af de præjudicielle spørgsmåls indhold [vil] være uforenelig med Domstolens opgaver i henhold til traktatens artikel 177 og med

Domstolens forpligtelse til at give medlemsstaternes regeringer samt andre berørte parter mulighed for at afgive indlæg i henhold til artikel 20 i EF-statutten for Domstolen« (20).

21 Domstolen kan inddrage dette argument i en anden sammenhæng, nemlig i forbindelse med vurderingen af de kriterier, som kriteriet om afgiftens »generelle« karakter skal fastlægges ud fra. Set fra den vinkel vil Domstolen kunne nærme sig en væsentligt bredere fortolkning af begrebet generel afgift ved at fastslå, at betingelsen om, at afgiften skal være generel, også er opfyldt, selv om det ikke er godtgjort, at afgiften uden forskel rammer alle handelstransaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser (21), idet der tages hensyn til andre tilsvarende afgifter, der tilsammen resulterer i en situation, der har generel karakter. En snæver fortolkning af kriteriet om afgiftens »generelle« karakter ville nemlig stride mod det formål, som fællesskabslovgiver havde med at indføre et harmoniseret momssystem, og som forbuddet i sjette direktivs artikel 33 sigter mod at virkeliggøre. Formålet med denne artikel er nemlig, som det fremgår af Rousseau Wilmot-dommen, at »forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystemets funktion bringes i fare på grund af afgifter i en medlemsstat, som pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms« (22).

22 En sådan strategi bør under alle omstændigheder tage udgangspunkt i de retningslinjer, der kan udledes af Domstolens praksis vedrørende begrebet »generel afgift«. Domstolen har f.eks. afvist, at dette kendetegn gjorde sig gældende for en særlig afgift på forestillinger og forlystelser, der var indført ved et kommunalt reglement, hvorefter enhver, som løbende eller lejlighedsvis organiserer offentlige forestillinger eller forlystelser mod opkrævning af entréafgift, skal svare en afgift af bruttobeløbet af alle indtægter. Domstolen fandt nemlig ikke, at den omhandlede afgift var af generel karakter, idet den kun blev opkrævet for en begrænset kategori af goder og tjenesteydelser (23). Domstolen har også afvist, at en forbrugsafgift, som skal svares i forbindelse med levering til køberen eller indførsel af en bestemt type køretøjer, var af generel karakter. Domstolen fastslog, at den omhandlede afgift, ikke var en almindelig afgift, idet den kun belastede to nøje afgrænsede varegrupper, nemlig personbiler og motorcykler (24). Endelig blev et tillægsbidrag til Cassa di Previdenza, som er obligatorisk for advokater, der permanent driver erhverv i Italien, ikke anset for at være en generel afgift (25). Samtlige eksempler fra Domstolens praksis viser, at en afgift ikke betragtes som generel, når den er knyttet til transaktioner, der kun vedrører ganske bestemte varer eller former for virksomhed (26).

23 Ifølge det således anførte kan en afgift som den, der beskrives af den forelæggende ret, ikke betegnes som »generel«, for så vidt som den, selv om den finder anvendelse på en lang række goder, nemlig alle former for alkoholholdige og alkoholfri drikkevarer samt konsumis, og selv om den er indført af samtlige østrigske kommuner og således gælder på hele Republikken Østrigs område, udelukkende rammer transaktioner vedrørende bestemte produkter.

24 Når det således er fastslået, at den omtvistede afgift ikke er af generel karakter, vil den heller ikke være omfattet af begrebet omsætningsafgift i henhold til sjette direktivs artikel 33 (27). Jeg skal derfor kun subsidiært behandle de øvrige aspekter, der som nævnt under punkt b)-e) kendetegner omsætningsafgiften.

Momsens øvrige væsentlige kendetegn

25 Det er indlysende, at en afgift som den her omhandlede opfylder »proportionalitetskriteriet« i ovenstående punkt b), eftersom afgiftsbeløbet beregnes ud fra vederlaget for de afgiftspligtige goder (28). Det skal tilføjes, at hverken den østrigske regering eller afgiftsankenævnet har bestridt, at afgiften opfylder denne betingelse, og Kommissionen har udtrykkelig fastslået, at det er tilfældet.

26 Hvad angår det kendetegn, som er beskrevet under punkt c), og som består i, at afgiften skal opkræves i hvert led af produktions- og distributionsprocessen, er det ikke til stede i den foreliggende sag. Den omtvistede afgift opkræves nemlig kun ved levering af drikkevarer og

konsumis til den endelige forbruger. Det følger klart af FAG's § 14, hvori det præciseres, at der skal betales afgift, »for så vidt leveringen ikke sker med henblik på videresalg i forbindelse med en vedvarende virksomhed«, hvilket naturligvis betyder, at der ikke skal betales afgift ved nogen form for levering af de pågældende goder mellem erhvervsdrivende.

27 Det kendetegn, der er nævnt under punkt d), nemlig at afgiften skal svares af et godes merværdi, idet den afgift, der skal betales, beregnes efter fradrag af den afgift, der er betalt i det foregående led, er heller ikke til stede. Den omtvistede afgift opkræves nemlig først i det sidste afsætningsled, og beregnes ikke ud fra merværdien, men fra godets samlede værdi.

28 EKW har derimod gjort gældende, at den omtvistede afgift er en merværdiafgift. Det hænger efter EKW's opfattelse sammen med, at beskattningen af merværdien i hvert afsætnings- og produktionsled i den foreliggende sag sker i form af en samlet uddifferentieret beskattning af slutprisen. Under den omhandlede afgiftsordning opkræves afgifterne blot på en anden måde, uden at det imidlertid ændrer slutresultatet, og afgiften kan derfor i kraft af sin økonomiske funktion betegnes som en afgift, der svarer til en merværdiafgift.

29 Disse argumenter er ikke holdbare, eftersom de ikke godtgør, at den endelige salgspris udtrykker merværdien i hvert led i produktions- og afsætningsprocessen. Det bemærkes endvidere, at det under alle omstændigheder tilkommer den nationale domstol at vurdere de faktiske omstændigheder.

30 Med hensyn til det sidste væsentlige kendetegn ved momsen, som er nævnt under punkt e), nemlig at den afgiftspligtige erhvervsdrivende kan vælge afgiftsbyrden over på forbrugeren, bemærkes, at Domstolen har præciseret, at »det ikke er en betingelse for, at en afgift har karakter af en omsætningsafgift, at det i de nationale bestemmelser om afgiften udtrykkeligt er fastsat, at den kan overvælttes på forbrugerne«, eller at der er udstedt en faktura i forbindelse med transaktionen (29). Når dette er sagt, skal det også understreges, at en afgift som den, der er beskrevet af den forelæggende domstol, udgør en procentdel af produktets pris, hvor prisen beregnes ud fra værdien af det pågældende gode og af dets tilbehør, hvorimod moms, omkostninger i forbindelse med tjenesteydelsen og afgiften selv ikke medregnes (FAG's § 15, stk. 4). Ved denne prisberegning ser det ganske vist ikke ud til, at afgiften automatisk overvælttes på forbrugeren, men det kan ikke udelukkes, at det alligevel sker i den foreliggende sag, eftersom det er den enkelte erhvervsdrivende, der selv fastsætter den samlede pris for sine produkter. Under alle omstændigheder vil det være den nationale domstol, der skal undersøge, hvorvidt der reelt er sket en overvæltning på forbrugerne.

31 Selv om afgiftsordningen bygger på proportionalitetsprincippet, er det en kendsgerning, at afgiften ikke udviser mange af momsens øvrige væsentlige kendetegn (at den er generel, anvendes i ethvert led af produktions- og distributionsprocessen og kan fradrages). Det må følgelig sluttes, at den ikke kan betragtes som en omsætningsafgift.

32 Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer det første spørgsmål med, at sjette direktivs artikel 33 ikke er til hinder for at opretholde en afgift som den, der beskrives i det første spørgsmål.

Det andet spørgsmål

33 Med det andet spørgsmål ønsker den østrigske domstol oplyst, om artikel 3, stk. 2 og 3, andet afsnit, i direktivet om punktafgifter er til hinder for at opretholde en afgift som den, der beskrives i det første spørgsmål.

Parternes argumenter

34 EKW og Wein & Co. har for det første gjort gældende, at den pågældende afgift strider mod artikel 3 i direktivet om punktafgifter, navnlig stk. 2, fordi den ikke er pålagt i særligt øjemed. De

har navnlig peget på, at det på ingen måde er godtgjort, at indtægterne fra den omtvistede afgift rent faktisk anvendes til bestemte formål (turisme eller sundhed), således som de østrigske myndigheder har påstået. Når den omhandlede afgift tilfalder kommunerne, og den således indgår i deres skatteindtægter, betyder det ifølge Wein & Co. ikke, at den er pålagt i særligt øjemed i den forstand, hvori udtrykket anvendes i artikel 3, stk. 2, hvor der udelukkende sigtes til politiske, sundhedsmæssige, sociale og miljømæssige formål. Wein & Co. har også bestridt, at afgiftsindtægterne skulle have til formål at imødegå lokale myndigheders turistmæssige forpligtelser, og selskabet har i denne forbindelse gjort gældende, at der allerede findes en særlig turismeskat i Østrig, og at den anfægtede afgift også anvendes på steder, som ikke er turiststeder. Wein & Co. har desuden bestridt, at den omtvistede afgift skulle have et sundhedsmæssigt formål, eftersom satsen er den samme for alkoholholdige drikkevarer som for konsumis.

De to sagsøgere har for det andet gjort gældende, at den omtvistede afgift strider mod såvel reglerne vedrørende punktafgifter som momsreglerne. De har til støtte for dette anbringende fremført, at begge betingelser ifølge den omhandlede bestemmelse skal være opfyldt, således som det bl.a. fremgår af visse sproglige versioner (heriblandt den engelske version). Wein & Co. har i denne forbindelse understreget, at afgiften på drikkevarer hverken overholder reglen om, at varerne er punktafgiftspligtige ved fremstilling på Fællesskabets område eller ved indførsel til dette område (artikel 5 i direktivet om punktafgifter), reglen om, at punktafgiften forfalder ved varens overgang til forbrug (artikel 6 i direktivet om punktafgifter), eller reglen om, at afgiften skal erlægges i den medlemsstat, hvortil varen ankommer (artikel 10 i direktivet om punktafgifter). Den omtvistede afgift strider også mod reglerne i Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (30) (herefter »strukturdirektivet«) og reglerne i Rådets direktiv 92/84/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (31). Afgiften beregnes ud fra varens værdi og er derfor ifølge Wein & Co. i strid med den i strukturdirektivet indeholdte regel om afgiftsberegning, ifølge hvilken punktafgiften fastsættes i forhold til varens mængde. Den omtvistede afgift er også i strid med direktiv 92/84, fordi der ikke er fastsat forskellige afgiftssatser afhængig af, hvilke varer der beskattes.

35 Kommissionen har også gjort gældende, at den omtvistede afgift er uforenelig med direktivet om punktafgifter, strukturdirektivet og direktiv 92/84, og har med hensyn til alkoholholdige drikkevarer fremført stort set de samme argumenter som sagsøgerne.

36 Den østrigske regering og afgiftsnævnet har til gengæld fremført, at afgiften er pålagt i særligt øjemed som krævet i artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter, eftersom den styrker kommunernes økonomiske selvstyre, indtægterne i forbindelse hermed anvendes til dækning af udgifter i forbindelse med turistaktiviteter, og afgiften endelig sikrer folkesundheden ved at afholde folk fra at indtage alkoholholdige drikkevarer.

Den østrigske regering og afgiftsnævnet har desuden erklæret, at det under alle omstændigheder ikke er nødvendigt, for at en afgift kan anses for at tjene et eller flere særlige formål, at de indtægter, der oppebæres herved, øremærkes til disse formål. Det er tilstrækkeligt, at der er en årsagssammenhæng mellem afgiften og virkeliggørelsen af det særlige formål (32).

Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt begge eller kun det ene sæt regler vedrørende punktafgifter og/eller moms skal overholdes, hælder den østrigske regering og afgiftsnævnet også til den opfattelse, at begge betingelser skal være opfyldt. De har fremført, at en national afgift på forbrug for at være forenelig med fællesskabsretten skal stemme overens med såvel reglerne vedrørende punktafgifter som momsreglerne. Det skal dog tilføjes, at eftersom det i realiteten er umuligt at iagttage samtlige regler i begge ordninger på én gang, vil den omhandlede bestemmelse kun få effektiv virkning, hvis den fortolkes således, at det eneste krav, der stilles til den nationale lovgiver, er, at forbrugsafgifter, der ikke betragtes som moms eller punktafgifter, ikke må bringe harmoniseringen af moms- og punktafgiftssystemerne i fare, dvs. at de ikke må stride mod disse to

systemer. Den østrigske regering og afgiftsnævnet anser således den omtvistede afgift for at være forenelig med disse systemer.

Den østrigske regering og afgiftsnævnet har endelig gjort gældende, at den omhandlede afgift for så vidt angår alkoholfri drikkevarer også er forenelig med artikel 3, stk. 3, første afsnit, i direktivet om punktafgifter, for så vidt som den i forhold til medlemsstaterne ikke giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage og heller ikke har karakter af en omsætningsafgift.

Sagens realitet

37 Domstolen er for at kunne besvare det andet spørgsmål nødt til at fortolke artikel 3 i direktivet om punktafgifter og navnlig de i stk. 2 og 3 nævnte betingelser for, at medlemsstaterne kan indføre eller opretholde indirekte skatter på bestemte varer. I den sammenhæng skal der ses på bestemmelsens formulering, baggrunden for den, den sammenhæng, den indgår i, og dens formål.

- Fortolkningen af artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter

38 Der fastsættes i direktivet om punktafgifter en række generelle kriterier for harmonisering af ordningerne vedrørende punktafgiftspligtige varer med henblik på at sikre, at det indre marked kan fungere tilfredsstillende (33).

Ifølge artikel 3, stk. 2, kan den generelle ordning fraviges (34), idet medlemsstaterne har mulighed for ud over punktafgifter at indføre andre former for indirekte beskatning, som, hvis bestemmelsen skal have en berettigelse, naturligvis ikke vil være punktafgifter (35). Fællesskabslovgiver har opstillet to betingelser for, at de kan udnytte denne mulighed: de indirekte skatter skal for det første pålægges i særligt øjemed, og for det andet skal der iagttages de »regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen«. Det siger derfor sig selv, at denne bestemmelse, idet den har karakter af en undtagelsesbestemmelse, skal fortolkes snævert (36).

Herefter skal det først afgøres, hvad der skal forstås ved udtrykket »særligt øjemed«, og dernæst, om den omtvistede afgift tjener et særligt øjemed i den forstand.

39 Direktivet om punktafgifter indeholder ikke nogen egentlig definition af udtrykket. For at afgøre, hvad det betyder, må der derfor ses på grundlaget for bestemmelsen og den sammenhæng, den indgår i. Udtrykket refererer til »andre former for indirekte beskatning«, dvs. til indirekte skatter, som ikke er punktafgifter, og de særlige formål, der er opstillet for punktafgifter eller måtte blive det, betragtes derfor ikke som særlige øjemed. Går man derimod ud fra, at formålet med punktafgifter bl.a. er at tilvejebringe midler til dækning af offentlige instansers almindelige budgetmæssige behov, betyder det, at skatter, som har til formål at øge de indtægter, der tilfalder lokale myndigheder, såsom amter eller kommuner, ikke kan siges at tjene et særligt øjemed, og derfor heller ikke falder ind under undtagelsen fra den generelle ordning for punktafgifter.

I betragtning af det ovenfor anførte kan alle skatter, der tjener et andet formål end at dække almindelige offentlige udgifter, og som ikke strider mod Fællesskabets målsætninger, betegnes som indirekte skatter pålagt i særligt øjemed. Efter dette kriterium vil skatter, der har til formål at beskytte miljøet og folkesundheden, samt afgifter, der sigter mod at fremme turisme, sport, kultur og offentlige forlystelser og forestillinger, kunne henføres under denne kategori.

40 Hvorvidt der er tale om et særligt øjemed som nævnt i artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter afhænger af, om indtægterne anvendes til bestemte formål (37), og af afgiftens struktur, dvs. om afgiften beregnes på en bestemt måde.

Hvis der anlægges dette kriterium med henblik på at godtgøre, at den omtvistede afgift har som særligt øjemed at dække omkostninger i forbindelse med turismen, kræver det, at én af eller begge de nævnte faktorer gør sig gældende. Det er derfor nødvendigt, at der i budgettet er en forbindelse mellem de indtægter, der hidrører fra denne afgift, og virkeliggørelsen af det omhandlede mål, eller at de pågældende indtægter tildeles en instans, der formelt har til formål at fremme turistvirksomhed, og/eller at afgiftens struktur er knyttet til dette formål.

41 Det ser i den foreliggende sag ikke ud til, at den østrigske afgift har til formål at fremme turismen og beskytte folkesundheden, således som den østrigske regering og afgiftsnævnet har hævdet, hverken i kraft af indtægternes anvendelse eller deres struktur. Med hensyn til det første aspekt bemærkes, at de omhandlede indtægter ikke sigter mod noget af disse formål. Det blev bekræftet under retsmødet af den østrigske regerings repræsentant, som oplyste, at det ikke fremgår af loven, at indtægterne fra afgiften på drikkevarer skal anvendes til noget bestemt formål, men blot at der består en generel årsagssammenhæng mellem opkrævningen af den pågældende afgift og bestræbelserne for at virkeliggøre bestemte mål, herunder opbygningen af turistmæssige infrastrukturer. Påstanden om, at afgiften skulle tjene såkaldte turistmæssige formål, modbevises også af, at der findes andre kommunale afgifter i Østrig, hvor indtægterne benyttes til turistmæssige formål (38). Det skal i samme forbindelse tilføjes, at afgiften ifølge Wein & Co.'s oplysninger også anvendes i områder uden turisme. Med hensyn til det andet aspekt modsiger det desuden påstanden om, at afgiften skulle have til formål at beskytte folkesundheden, at den også opkræves af alkoholfri drikkevarer, selv om taksten er lavere end for alkoholholdige drikkevarer, og at afgiftssatsen for alkoholholdige drikkevarer og konsumis er den samme.

Det eneste, der i den foreliggende sag ligger fast, er, at indtægterne fra den omtvistede afgift indgår i de lokale myndigheders budget og dermed medvirker til at styrke kommunens selvstyre. Det gør imidlertid ikke afgiften lovlig efter fællesskabsretten. Som det nemlig er set tidligere, kan en afgift ikke anses for at have et særligt øjemed i henhold til artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter, udelukkende fordi de indtægter, der oppebæres herved, indgår i de lokale myndigheders budget. Punktafgifterne benyttes netop som tidligere nævnt som et middel til at opnå større indtægter.

42 Det må derfor konkluderes, at den omtvistede afgift ikke tjener noget særligt øjemed i den forstand, hvori udtrykket anvendes i artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter, og at den derfor må anses for at være uforenelig med fællesskabsretten.

43 Tilbage er den anden betingelse, som der i artikel 3, stk. 2, i direktivet om punktafgifter stilles for, at medlemsstaterne kan indføre eller opretholde en indirekte beskatning af bestemte varer. Det bemærkes, at punktafgiftspligtige varer i henhold til artikel 3, stk. 2, »kan pålægges andre former for indirekte beskatning \$ såfremt der ved den pågældende beskatning iagttages de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen«. Fortolkningen af denne bestemmelse vanskeliggøres af, at de forskellige sproglige versioner afviger fra hinanden på et ikke uvæsentligt punkt, nemlig spørgsmålet om, hvorvidt såvel punktafgiftsordningen som momsordningen eller kun med den ene af disse ordninger skal iagttages, for at en national afgift er forenelig med fællesskabsretten. I den engelske, nederlandske og danske version tales der således om »punktafgifter og moms«, mens der i de øvrige sproglige versioner, heriblandt den franske, tyske, italienske og spanske version, er tale om »punktafgifter eller moms«, hvor der bruges det adskillende bindeord »eller« i stedet for bindeordet »og«, som det er tilfældet i de øvrige versioner.

44 Under hensyn til sådanne uoverensstemmelser bemærkes indledningsvis, at Domstolen gentagne gange har fastholdt princippet om, at »de forskellige sproglige versioner af en fællesskabsbestemmelse skal fortolkes ensartet, og at den pågældende bestemmelse, når der er uoverensstemmelse mellem versionerne, skal fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i« (39). Fortolkningsproblemer, som skyldes, at der er modstrid mellem de forskellige sprog, skal derfor løses ud fra grundsætningen i punktafgiftsordningen, således som den fremgår af rammedirektivet fra 1992. I den sammenhæng skal der først og fremmest tages hensyn til den kendsgerning, at medlemsstaternes ret til at indføre andre former for beskatning udgør en undtagelse fra den harmoniserede punktafgiftsordning. Heraf følger, at denne ret primært skal udøves i overensstemmelse med ordningen, og tilsvarende at henvisningen til momsordningen i samme bestemmelse skal opfattes som rent sekundær eller subsidiær. Det bemærkes i samme forbindelse, at påstanden om, at der ved en afgift, som ikke er en merværdiafgift eller en punktafgift, skal iagttages samtlige regler, der gælder for moms, hvilket reelt betyder, at den har karakter af en omsætningsafgift, strider mod indholdet af sjette direktivs artikel 33, hvor det af stk. 1 udtrykkeligt fremgår, at medlemsstaterne ikke kan indføre skatter, der har karakter af omsætningsafgifter.

I praksis vil det desuden være umuligt at overholde reglerne for såvel punktafgifter som moms på én gang, ikke mindst fordi de to afgifters væsentlige kendetegn er indbyrdes uforenelige. Momsen anvendes f.eks. generelt og er proportional, hvilket er i direkte modstrid med den regel i punktafgiftsordningen, hvorefter en punktafgift kun kan pålægges bestemte varer, og med reglen om, at punktafgiften primært beregnes ud fra varernes mængde.

45 Jeg mener på baggrund af det ovenfor anførte, at hvis den omhandlede bestemmelse skal sikres en effektiv virkning, skal eventuelle vanskeligheder som følge af uoverensstemmelser mellem forskellige sproglige versioner lades ude af betragtning og bestemmelsen fortolkes således, at der ved den nationale afgift i første række skal iagttages de regler for punktafgifter, der er anført i den pågældende bestemmelse (dvs. reglerne vedrørende bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen), og kun i anden række momsreglerne, eftersom de nationale skatter under ingen omstændigheder må bringe momssystemets funktion i fare (40).

46 Nu til spørgsmålet om, hvad der forstås ved, at reglerne vedrørende punktafgifter skal iagttages. Artikel 3, stk. 2, bør efter min opfattelse, eftersom der er tale om en undtagelse fra den generelle ordning for punktafgifter, fortolkes snævert. De pågældende regler må dog også anses for at være overholdt, selv om der ikke er fuld overensstemmelse mellem Fællesskabets regler og de regler, der finder anvendelse på de forskellige varer, der indgår i hver enkelt kategori. Hermed mener jeg, at når det skal vurderes, hvorvidt en national afgift, der er pålagt i særligt øjemed, er

forenelig med fællesskabsretten, skal det ske ud fra den fællesskabsordning, der er fastlagt for alle de omhandlede varer. Hvis begge ordninger skulle anvendes på alle punkter, ville det reelt betyde, at artikel 3, stk. 2, mistede sin effektive virkning, men det ville også kunne risikere at give anledning til andre former for punktafgifter eller en slags alternativ punktafgift, hvilket strider mod princippet om, at der kun anvendes én type punktafgifter. Hvis en medlemsstat eksempelvis har til hensigt at underkaste alkoholholdige drikkevarer som f.eks. øl en afgift, som ikke er en punktafgift, og som har et sundhedsmæssigt formål, er det kun muligt, såfremt den overholder samtlige regler i direktivet om strukturen for alkoholholdige drikkevarer, men den skal til gengæld ikke også overholde alle de særregler vedrørende øl, som er indeholdt heri.

47 På baggrund af ovenstående skal det nu undersøges, hvorvidt en afgift af den type, der beskrives af den forelæggende domstol, er forenelig med de nævnte regler. Vurderingen skal navnlig baseres på strukturdirektivet, hvoraf det fremgår, hvilken kategori de afgiftspligtige varer falder ind under.

48 Jeg skal med det samme slå fast, at den omtvistede afgift på mange punkter afviger fra de regler, der gælder for punktafgifter på alkoholholdige drikkevarer, således som de fremgår af rammedirektivet og strukturdirektivet. Den beregnes for det første ikke ifølge de retningslinjer, der er fastlagt for punktafgifterne. Beløbet beregnes nemlig i forhold til varens værdi og ikke ud fra mængden eller alkoholprocenten som krævet i strukturdirektivet. For det andet er der til forskel fra punktafgifter på alkoholholdige drikkevarer ikke fastlagt forskellige afgiftssatser for de enkelte varer, men samme sats for samtlige drikkevarer, der indeholder mere end 0,5% alkohol. For det tredje stemmer afgiften ikke overens med de almindelige regler om punktafgifters forfald, eftersom den udelukkende opkræves i forbindelse med salg til forbrugerne og ikke ved overgangen til forbrug.

Det må derfor konkluderes, at en afgift af den type, der er beskrevet af den forelæggende domstol, er uforenelig med fællesskabsretten, fordi der ikke iagttages de gældende regler vedrørende punktafgifter som fastlagt i rammedirektivet og strukturdirektivet.

49 Det skal nu undersøges, om den omtvistede afgift er forenelig med artikel 3, stk. 2, første afsnit, i direktivet om punktafgifter, hvoraf det fremgår, at medlemsstaterne - som allerede nævnt - har ret til at indføre eller opretholde beskatning af andre varer end de i stk. 1 nævnte (dvs. mineralolier, alkohol og alkoholholdige drikkevarer samt forarbejdede tobaksvarer), forudsat at sådan beskatning ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage. Selv om det ikke fremgår udtrykkeligt af denne bestemmelse, skal den anden betingelse også være opfyldt, for at den pågældende mulighed kan udnyttes, nemlig at afgifterne ikke må have karakter af omsætningsafgifter. Forbuddet mod, at medlemsstaterne indfører sådanne afgifter, er nemlig af generel karakter, hvilket betyder, at der, medmindre andet udtrykkelig er fastlagt, efter min opfattelse ikke er grund til at antage, at der foreligger en undtagelse.

50 Det skal derfor afgøres, hvorvidt en afgift af den type, der er beskrevet af den forelæggende ret, opfylder begge betingelser, for så vidt som den opkræves af alkoholfri drikkevarer og konsumis, dvs. to produkter, som ikke er omfattet af artikel 3, stk. 1. Dette spørgsmål må besvares bekræftende. Det må konkluderes ud fra det ovenfor anførte, navnlig i betragtning af at den omtvistede afgift ikke har karakter af en omsætningsafgift og kun opkræves i forbindelse med salg på det indenlandske marked, eftersom den udelukkende gælder for salg til den endelige forbruger.

51 Jeg mener ikke, at den betingelse, som er fastsat i stk. 2 og kun gælder for bestemte varer, nemlig at afgiften skal tjene et særligt øjemed, også skal være opfyldt, for at den i artikel 3, stk. 3, nævnte mulighed kan udnyttes. Denne betingelse kan nemlig på ingen måde udledes, hverken af ovennævnte bestemmelse eller af nogen anden lovtekst. Det understreges tværtimod i EF-traktatens artikel 99 (nu artikel 93 EF), at fællesskabslovgiver kan gribe ind for at harmonisere nationale ordninger vedrørende andre indirekte skatter, »i det omfang en sådan harmonisering er

nødvendig for at sikre det indre markeds oprettelse og funktion §«. Det betyder, at medlemsstaterne, så længe der ikke er indført harmoniserede regler vedrørende indirekte afgifter på alkoholfri drikkevarer og konsumis, frit kan indføre andre indirekte skatter, når blot de ovenfor anførte krav er opfyldt.

52 Jeg er nu nået til anden del af dette spørgsmål, nemlig hvorvidt den omtvistede afgift er forenelig med artikel 3, stk. 3, andet afsnit, i direktivet om punktafgifter.

Sagsøgerne har under henvisning til konklusionerne i dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien (41) gjort gældende, at en afgift på drikkevarer, der opkræves på en restauration, ikke kun belaster salget af den omhandlede vare, men også alle de øvrige genstande, der er nødvendige for at drive restaurationsvirksomhed (udsmykning, service, tekstiler osv.), og derfor strider mod artikel 3, stk. 3, andet afsnit, i direktivet om punktafgifter, for så vidt som den har karakter af en omsætningsafgift. Det bemærkes, at det - forudsat at betingelsen i stk. 3, første afsnit, (at den pågældende beskatning ikke må give anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage) ved beskatning af andre varer end de i stk. 1 nævnte er overholdt - følger af denne bestemmelse, at »medlemsstaterne ligeledes [bevarer] muligheden for at lægge afgifter på tjenesteydelser, såfremt disse ikke har karakter af omsætningsafgifter, herunder i forbindelse med punktafgiftspligtige varer«. Hertil skal blot bemærkes, at eftersom afgiften - som det fremgik af gennemgangen af første spørgsmål - ikke har karakter af en omsætningsafgift, er den forenelig med ovennævnte bestemmelse, uanset om det konstateres, at afgiften i den foreliggende sag også opkræves af tjenesteydelser.

Det tredje spørgsmål

53 Med det tredje spørgsmål ønsker den nationale domstol oplyst, om afgiftsfritagelsen i forbindelse med salg på produktionsstedet (såkaldt »direkte salg«) skal betragtes som støtte i henhold til traktatens artikel 92 og derfor er uforenelig med fællesskabsretten. Når den forelæggende ret er i tvivl, skyldes det, at Kommissionen allerede i en begrundet udtalelse, som blev offentliggjort i De Europæiske Fællesskabers Tidende af 14. marts 1997 (42), har givet udtryk for, at denne fritagelse må betragtes som en støtteforanstaltning.

54 Det findes af følgende to årsager uforholdt at besvare dette spørgsmål: a) den østrigske regering og afgiftsnævnet har gjort gældende, at spørgsmålet ikke er relevant for afgørelsen af hovedsagen, b) alle parter med undtagelse af Kommissionen og EKW er enige i, at det som fastlagt i EF-traktatens artikel 93 (nu artikel 88 EF) udelukkende tilkommer Kommissionen at afgøre, hvorvidt en støtteforanstaltning er forenelig med det indre marked.

55 Hvad angår argumentet i punkt a) bemærkes, at Kommissionen den 3. februar 1999 afsluttede en procedure, som den ved meddelelse C 57/96 havde indledt i medfør af traktatens artikel 93, stk. 2. Kommissionen vedtog nemlig en beslutning af samme dato (43), hvori den erklærede, at den fritagelse, der er genstand for det foreliggende spørgsmål, er uforenelig med fællesmarkedet og henstillede til Republikken Østrig ikke at opretholde ordningen efter den 31. december 1998.

56 Det bemærkes for det første, at det efter Domstolens faste praksis kun er muligt at afvise at realitetsbehandle en anmodning fra en national ret, hvis det er klart, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand (44).

57 Jeg finder i betragtning heraf, at der er grundlag for at afvise spørgsmålet som følge af dets manglende relevans for afgørelsen af hovedsagen, for så vidt angår følgerne af den afgiftsfritagelse, der blev opretholdt indtil den 31. december 1998.

58 Med hensyn til den anden begrundelse for ikke at besvare det tredje spørgsmål, nemlig at Domstolen ikke skulle have kompetence til at afgøre, hvorvidt støtten er forenelig med

fællesmarkedet, og at en sådan afgørelse kun skulle kunne træffes af Kommissionen, finder jeg, at dette argument savner ethvert grundlag. Det følger nemlig af fast retspraksis, at en national ret i henhold til EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) kan (og, såfremt afgørelsen ikke kan appelleres, skal) forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af traktatens artikel 99, navnlig når den skal tage stilling til følgerne af en tilsidesættelse af traktatens artikel 93 (45). Den kan derimod ikke anmode Domstolen om at træffe en egentlig afgørelse om en national foranstaltnings forenelighed med denne bestemmelse (46).

59 Med hensyn til realiteten bemærkes, at Domstolen har fastslået, at begrebet støtte er bredere end begrebet subsidier, eftersom det ud over at omfatte egentlige ydelser såsom subsidierne også omfatter foranstaltninger, der på forskellig vis mindsker den byrde, der normalt belaster en virksomheds budget, og således uden at være subsidier i egentlig forstand er af samme karakter og har den samme virkning (47). Domstolen har på den baggrund udtalt, at en foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en afgiftsfritagelse, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de fritagne virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre afgiftspligtige, udgør en statsstøtte som omhandlet i traktatens artikel 92, stk. 1 (48).

60 Efter min opfattelse bør den omhandlede fritagelse ud fra disse principper betragtes som en »støtteforanstaltning«. Det hænger sammen med, at producenter, der afsætter vin direkte fra deres ejendom, i kraft af denne fritagelse klart begunstiges i forhold til de øvrige forhandlere af alkoholholdige drikkevarer, som har pligt til at betale den pågældende afgift. Producenterne kan nemlig sætte deres priser lavere, fordi de ikke er nødt til at indregne afgiftsbeløbet. Hertil kommer, som Kommissionen også har påpeget, at vin, der sælges direkte af producenten, tegner sig for en markedsandel på op mod 50%, og at fritagelsen ikke kan undgå at få stor betydning, både for den vin, der fremstilles og sælges i Østrig, og for den vin, der fremstilles i de øvrige medlemsstater.

61 Det skal tilføjes, at den østrigske regerings og afgiftsnævnets begrundelser for, at den pågældende støtte skulle være forenelig med fællesmarkedet, ikke falder ind under de begrundelser, der er nævnt i traktatens artikel 92, stk. 2 og 3. Formålet er således ikke, som de sagsøgte hævder, at fremme udviklingen af bestemte aktiviteter eller områder. Fritagelsen gælder nemlig for samtlige vinproducenter, uanset i hvilken del af Østrig de befinder sig. Kommissionen har i øvrigt også fastslået, at retten til at indrømme den omhandlede fritagelse ikke hører til de beføjelser, medlemsstaterne gives ved Rådets forordning (EØF) nr. 822/87 af 16. marts 1987 om den fælles markedsordning for vin (49) eller ved Rådets forordning (EØF) nr. 827/68 af 28. juni 1968 (50), som også gælder for frugtvín og andre gærede drikkevarer.

Begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger

62 Det skal endvidere undersøges, om og i givet fald i hvilket omfang det i den foreliggende sag er berettiget at begrænse den tilbagevirkende kraft af Domstolens dom. Den østrigske regering har således anmodet om, at Domstolen, hvis den fastslår, at det er i strid med fællesskabsretten at opretholde den omtvistede indirekte afgift, begrænser dommens tidsmæssige virkninger. Regeringen har til støtte for sin anmodning fremført, at den ud fra de oplysninger, den fik af Kommissionens repræsentanter forud for Østrigs tiltrædelse, med rimelighed kunne antage, at afgiften var forenelig med fællesskabsretten. Den støtter også sin anmodning på, at det vil få alvorlige konsekvenser for de lokale myndigheder, hvis dommen gives tilbagevirkende kraft. Regeringen har i denne forbindelse oplyst, at der i så fald skulle tilbagebetales 22 mia. ATS for perioden fra 1995 til 1998 svarende til ca. 0,9% af det østrigske bruttonationalprodukt. Den har endelig påpeget, at forhandlerne ville få en urimelig gevinst, hvis afgiften skulle tilbagebetales til dem, eftersom de havde indregnet afgiften i prisen og på den måde lagt den over på forbrugerne, og at det omvendt ville være meget vanskeligt for forbrugerne at få forhandlerne til at refundere de afgifter, de havde væltet over på priserne, fordi de i de fleste tilfælde ikke ville være i stand til at bevise, hvorvidt det var sket og i hvilket omfang, og dermed hvor stor den urimelige gevinst havde

været.

63 Hertil bemærkes for det første, at det følger af fast retspraksis, at den fortolkning, som Domstolen foretager af en fællesskabsretlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til traktatens artikel 177, i nødvendigt omfang belyser og præciserer betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden. Det følger heraf, at den således fortolkede regel kan og skal anvendes af retten endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen (51). Dette princip kan kun fraviges i særlige tilfælde. Domstolen har således kun begrænset den tilbagevirkende kraft af sine domme under særlige omstændigheder, nærmere bestemt når det kunne få alvorlige økonomiske følger, eksempelvis fordi der i god tro var stiftet et stort antal retsforhold på grundlag af bestemmelser, som blev anset for at være gældende, og såvel borgere som nationale myndigheder har set sig foranlediget til at opretholde en praksis, som ikke var i overensstemmelse med Fællesskabets lovgivning, netop fordi der herskede tvivl om de relevante bestemmelsers rækkevidde (52).

64 Der ser i den foreliggende sag ikke ud til at foreligge forhold, der kunne begrunde en fravigelse af princippet om, at en præjudiciel dom får retsvirkninger fra ikrafttrædelsen af den fortolkede regel (53). Den østrigske regerings argument om, at den havde grund til at antage, at afgiften var forenelig med fællesskabsretten, er for det første ikke holdbart. Kommissionen har ikke kunnet bekræfte, at dens repræsentanter under forhandlingerne forud for Republikken Østrigs tiltrædelse af Fællesskabet skulle have erklæret eller tilkendegivet over for de østrigske myndigheder, at den omtvistede afgift var lovlig, og noget sådant fremgår heller ikke af de akter, der er vedlagt sagen. Det skal tilføjes, at selv om det antages, at emnet har været drøftet under forhandlingerne, ændrer det intet ved, at eventuelle erklæringer fremsat i forbindelse med det forberedende arbejde i henhold til Domstolens faste praksis (54) ikke kan tjene til fortolkning af den retsakt, som det forberedende arbejde vedrører. Sådanne erklæringer kan således heller ikke påberåbes som begrundelse for, at parterne har handlet i god tro, eller på dette grundlag begrænse de indskrænkende virkninger af en dom, hvoraf det fremgår, at en bestemt adfærd strider mod de gældende forpligtelser.

65 Hvad angår argumentet om de påståede negative økonomiske følger, det kunne få for de lokale myndigheder, hvis de skulle ophæve afgiften og undvære de indtægter, de oppebærer heraf, bemærkes for det andet, at det følger af Domstolens praksis, at såfremt virkningen af en dom, hvorved det omend indirekte (som i præjudicielle sager) fastslås, at en national praksis eller retsregel er ulovlig, begrænses tidsmæssigt på grund af de finansielle følger, det kan have for en medlemsstat, ville det betyde, at de groveste tilsidesættelser blev behandlet lempeligst, da det er dem, som kan have de største finansielle følger for medlemsstaterne (55). Hvis en dom ikke har tilbagevirkende kraft, vil det i realiteten svare til en form for lovliggørelse af de nationale bestemmelser, som strider mod fællesskabsretten, for hele den periode, der går forud for dommen, og det vil derfor være rimeligt og hensigtsmæssigt, at det med støtte i ovennævnte retspraksis afvises, at dommen, som det gøres gældende, ikke skal have tilbagevirkende kraft.

66 Eftersom afgiften ikke er forenelig med fællesskabsretten, er det klart, at myndighederne har pligt til at tilbagebetale de beløb, de har opkrævet i forbindelse med denne afgift, til forhandlerne. Den østrigske regering mener imidlertid ikke, at pengene skal betales tilbage, fordi det vil bibringe forhandlerne en ugrundet berigelse. Forhandlerne har nemlig ikke lidt noget tab som følge af den ulovlige afgift, eftersom de i reglen har overvæltet beløbet på forbrugeren. Derfor vil det ifølge den østrigske regering være rimeligt og hensigtsmæssigt, at de tidsmæssige virkninger af den dom, ifølge hvilken den omtvistede afgift skal tilbagebetales til forhandlerne, begrænses.

67 Hertil bemærkes, at myndighederne for at undgå at tilbagebetale afgiften skal kunne godtgøre, at forhandlerne har fået en reel berigelse, dvs. at de rent faktisk har inkluderet afgiften i prisen og dermed overvæltet den på forbrugerne. Det er imidlertid meget vanskeligt at bevise. Det eneste,

der med sikkerhed kan siges, er, at varens pris ville have været lavere, hvis der ikke havde været nogen afgift, og det er endnu vanskeligere at sige med sikkerhed, at forskellen mellem de to priser til enhver tid vil svare til afgiftsbeløbet.

68 Hertil kommer, at forhandlernes berigelse i øvrigt kun er hypotetisk i betragtning af, at de muligvis har fået en lavere omsætning og dermed også et mindre overskud, fordi de har sat priserne op for at kompensere for de øgede omkostninger, de har haft som følge af afgiften (56).

69 I tilknytning til det tredje spørgsmål har den østrigske regering også anmodet om, at Domstolen, såfremt den fastslår, at afgiftsfritagelsen i forbindelse med producenternes direkte salg til forbrugerne skal betragtes som en støtteforanstaltning, sikrer, at dommen ikke får tilbagevirkende kraft. Til støtte for denne anmodning har den østrigske regering gjort gældende, at hverken de pågældende erhvervsdrivende eller regeringen selv på tidspunktet for Østrigs tiltrædelse kunne vide, at den afgiftsfritagelse, der var fastlagt i østrigsk lovgivning, skulle betragtes som en »eksisterende« støtteordning i henhold til traktatens artikel 92 og 93. Regeringen gjorde navnlig gældende, at dens manglende kendskab til de gældende fællesskabsbestemmelers rækkevidde og følger for den nationale ordning vedrørende indirekte skatter også var berettiget i medfør af tiltrædelsesaktens artikel 144 (57).

Tiltrædelsesaktens artikel 144 er efter min opfattelse uden betydning for spørgsmålets materielle indhold. Det eneste, der fremgår af denne artikel, er at støtteordninger, som er meddelt Kommissionen inden den 30. april 1995, anses for eksisterende ordninger. Eftersom Republikken Østrig imidlertid ikke har underrettet Kommissionen om den omhandlede fritagelse, må den betegnes som en »ny ordning«.

Med hensyn til teorien om, at det ikke uden videre kan udledes af de relevante fællesskabsbestemmelser, at afgiften er ulovlig, og at det heller ikke er blevet fremført under tiltrædelsesforhandlingerne, hvilket bringer retssikkerheden i fare, bemærkes, at Kommissionen ved ovennævnte beslutning af 3. februar 1999 i det væsentlige har fastslået, at afgiften var i strid med fællesskabsretten i perioden indtil den 31. december 1998. Det følger heraf, at det ikke vil have nogen praktisk betydning at begrænse dommens tilbagevirkende kraft for denne periode. Hvad angår månederne efter den 31. december 1998, er der efter min opfattelse heller ikke grund til at begrænse dommens virkninger for så kort et tidsrum. Rent bortset fra, at det i betragtning af den beslutning, der er vedtaget, og forarbejdet i forbindelse hermed, er vanskeligt at antage, at den østrigske regering, i det mindste fra begyndelsen af 1999, ikke skulle være bekendt med, at den omtvistede afgift var i strid med fællesskabsretten.

70 Ud fra det ovenfor anførte finder jeg ikke, at der i den foreliggende sag foreligger særlige omstændigheder, som kan begrunde en begrænsning af dommens tilbagevirkende kraft.

71 Såfremt Domstolen alligevel vælger at begrænse dommens tidsmæssige virkninger, foreslår jeg, at den i overensstemmelse med sin tidligere praksis fastslår, at begrænsningen ikke finder anvendelse på borgere, der allerede har anlagt en retssag eller fremsat et efter national lovgivning hertil svarende krav (58).

Forslag til afgørelse

72 Det foreslås på baggrund af ovenstående, at Domstolen besvarer de af Verwaltungsgerichtshof (Østrig) forelagte præjudicielle spørgsmål på følgende måde:

»1) Artikel 33, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for at opretholde en afgift, som opkræves ved levering mod vederlag af konsumis, forarbejdet med eller tilsat frugter, og af drikkevarer, i begge tilfælde inklusive medfølgende emballage og tilbehør, nemlig med 10% af

vederlaget ved konsumis og alkoholholdige drikkevarer og 5% af vederlaget ved alkoholfri drikkevarer.

2) a) Artikel 3, stk. 2, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for at opretholde en afgift som den ovenfor under 1) beskrevne.

b) Samme direktivs artikel 3, stk. 3, andet punktum, er ikke til hinder for at opretholde ovennævnte afgift, for så vidt som den pålægges alkoholfri drikkevarer og konsumis.

3) EF-traktatens artikel 92, stk. 1 (efter ændring nu artikel 87, stk. 1, EF), skal fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse, hvorefter salg af vin på produktionsstedet er fritaget for afgiften af drikkevarer.«

(1) - EFT L 145, s. 1. Senest ændret ved Rådets direktiv 98/80/EF af 12.10.1998, EFT L 281, s. 31.

(2) - EFT L 76, s. 1. Senest ændret ved Rådets direktiv 96/99/EF af 30.12.1996, EFT 1997, L 8, s. 12.

(3) - Som ændret ved artikel 1, nr. 23, i Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991, EFT L 376, s. 1.

(4) - BGBl. nr. 45/1948. Loven er senest ændret ved Bundes-Verfassungsgesetz offentliggjort i BGBl. nr. 201/1996.

(5) - BGBl. nr. 30, som affattet ved forbundslov offentliggjort i BGBl. nr. 853/1995.

(6) - BGBl. nr. 633.

(7) - Som affattet ved BGBl. nr. 959/1993 og 853/1995.

(8) - LGBl. for Wien, nr. 3/1992.

(9) - Amtsblatt 6/1992, som affattet ved Amtsblatt 44/1992 og Amtsblatt 50/1994.

(10) - Eksempelvis er salg på sygehuse og klinikker i forbindelse med den almindelige forplejning eller efter lægelig ordre fritaget for afgift.

(11) - Som affattet ved forbundslov offentliggjort i BGBl. nr. 620/1981.

(12) - LGBl. for delstaten Oberösterreich nr. 15/1950, som affattet ved delstatens lov offentliggjort i LGBl. nr. 28/1992.

(13) - Dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219, af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink m.fl., Sml. s. 2671, og af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385.

(14) - Kerrutt-dommen, præmis 22, dommen i sagen Wisselink m.fl., præmis 14, Giant-dommen, præmis 9, og dom af 19.2.1998, sag C-318/96, SPAR, Sml. I, s. 785, præmis 21.

(15) - Dom af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denavit og Poulsen Trading, Sml. I, s. 2217, præmis 11. Samme princip er også blevet anført i Giant-dommen, dommen i sagen Wisselink m.fl. og Kerrutt-dommen samt i dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, præmis 16.

(16) - Dommen i sagen Dansk Denkavit og Poulsen Trading, præmis 11 og 14.

(17) - SPAR-dommen, dom af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, og af 16.12.1992, sag C-208/91, Beaulande, Sml. I, s. 6709, dommen i sagen Dansk Denkavit og Poulsen Trading, Giant-dommen, Wisselink-dommen og dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343.

(18) - Det er blevet bestridt, at den afgift, der er indført i medfør af artikel 33, ubetinget skal opfylde ovennævnte fjerde kriterium. Generaladvokat Léger har i sit forslag til afgørelse fremsat den 13.3.1997 i sagen Solisnor-Estaleiros Navais, dom af 17.9.1997, sag C-130/96, Sml. I, s. 5053, punkt 42, udtalt, at »manglende fradragsret for en indgående afgift gør afgiften kumulativ, hvorved en fortolkning, der indebærer, at artikel 33 alene forbyder afgifter, som er fradragsberettigede, i sidste ende giver mulighed for at genindføre afgifter, som ovennævnte direktiv netop er tiltænkt at afskaffe«.

(19) - Dom af 20.3.1997, sag C-352/95, Phytheron International, Sml. I, s. 1729, præmis 11 og 12.

(20) - Phytheron International-dommen, præmis 14.

(21) - Momsen rammer i øvrigt ikke alle handelstransaktioner uden forskel. Der henvises i denne forbindelse til generaladvokat Alber's forslag til afgørelse af 18.3.1999 i sagen Pelzl m.fl., dom af 8.6.1999, forenede sager C-338/97, C-344/97 og C-390/97, Sml. I, s. 3319, punkt 40. Generaladvokaten har ud fra denne betragtning fastslået (i punkt 41, 42 og 44 i forslaget til afgørelse), at en østrigsk afgift til fremme af turismen, som fandt anvendelse på mange forskellige erhvervskategorier, var af generel karakter, selv om der ikke var tale om samtlige erhvervskategorier. Generaladvokat Alber har også fastslået, at en anden østrigsk afgift, der gik til finansiering af handelskamrene, var af generel karakter, eftersom den omhandlede afgift »som hovedregel [skal] svares inden for en stor del af erhvervslivet eller for en stor del af de forskellige former for erhvervsmæssig virksomhed« (generaladvokat Alber's forslag til afgørelse af 20.11.1997 i SPAR-sagen, punkt 33).

(22) - Rousseau Wilmot-dommen, præmis 16. Jf. også Bergandi-dommen og generaladvokat Tesauro's forslag til afgørelse af 30.1.1992 i sagen Dansk Denkavit og Poulsen Trading, punkt 5 og 6.

(23) - Giant-dommen, præmis 14.

(24) - Dommen i sagen Wisselink m.fl., præmis 20.

(25) - Bozzi-dommen. Domstolen begrundede sin afgørelse med, at bidraget kun omfattede advokater, og i øvrigt ikke fandt anvendelse på samtlige honorarer, men kun på honorarer i tilknytning til deres juridiske virksomhed.

(26) - Jf. forslag til afgørelse i SPAR-sagen, punkt 31.

(27) - Jf. i denne retning dommen i sagen Solisnor-Estaleiros Navais, præmis 19.

(28) - Der gøres i øvrigt opmærksom på, at vederlaget beregnes i overensstemmelse med bestemmelserne i loven om omsætningsafgift.

(29) - Dom af 26.6.1997, forenede sager C-370/95, C-371/95 og C-372/95, Careda m.fl., Sml. I, s. 3721, præmis 18 og 23.

(30) - EFT L 316, s. 21.

(31) - EFT L 316, s. 29.

(32) - Jf. generaladvokat Fennelly's forslag til afgørelse af 12.11.1998 i Braathens-sagen, dom af 10.6.1999, sag C-346/97, Sml. 1999 I, s. 3419, punkt 15.

(33) - Domstolen har i sin dom af 11.11.1997, sag C-408/95, Eurotunnel m.fl., Sml. I, s. 6315, udtalt, at »direktiv 92/12 har til formål fra den 31. december 1992 at tilvejebringe betingelserne for omsætning af punktafgiftspligtige varer inden for det indre marked uden fiskale grænser« (præmis 7).

(34) - Jf. i samme retning forslag til afgørelse i Braathens-sagen, punkt 23.

(35) - Denne fortolkning af artikel 3, stk. 2, bekræftes af, at Kommissionen under lovgivningsproceduren havde foreslået en anden formulering af stk. 2, hvorefter varerne i stk. 1 (dvs. mineralolier, alkoholholdige drikkevarer og forarbejdede tobaksvarer) ikke kunne pålægges »anden afgift end punktafgift og merværdiafgift« (EFT 1990 C 322, s. 1). Med den formulering ville det ikke have været muligt at opretholde eller indføre andre forbrugsafgifter. Når denne version ikke blev vedtaget, var det et udtryk for lovgivers ønske om at sikre medlemsstaterne en vis handlefrihed.

(36) - Jf. i samme retning forslag til afgørelse i Braathens-sagen, punkt 23.

(37) - Jf. i denne retning forslag til afgørelse i Braathens-sagen, punkt 15, hvoraf det fremgår, at »om afgiften tjener et 'særligt øjemed' i form af miljøbeskyttelse afhænger af, om selve afgiftsstrukturen, og specielt afgiftsberegningen, er udformet på en sådan måde, at den tilskynder til brug af mindre forurenende flymotorer«.

(38) - Jf. bl.a. Tourismusabgabe-Gesetz 1991 (lov om afgift på turisme) og Tourismus-Gesetz 1990 (lov om turisme), hvorved der indføres kommunale afgifter med henblik på at fremme turismen.

(39) - Dom af 7.12.1995, sag C-449/93, Rockfon, Sml. I, s. 4291, præmis 28, som bekræfter princippet i dom af 27.10.1977, sag 30/77, Bouchereau, Sml. s. 1999, præmis 14.

(40) - Det er heller ikke uvæsentligt, at der i artikel 3, stk. 2, først henvises til punktafgifter og dernæst til moms.

(41) - Dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Sml. I, s. 2395.

(42) - C 57/96, EFT C 82, s. 9.

(43) - Beslutning 1999/779/EF, EFT L 305, s. 27.

(44) - Jf. dom af 12.3.1998, sag C-314/96, Djabali, Sml. I, s. 1149, præmis 19. Jf. også dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 15.

(45) - Dom af 11.11.1996, sag C-39/94, SFEI m.fl., Sml. I, s. 3547.

(46) - Dom af 17.6.1999, sag C-295/97, Piaggio, Sml. I, s. 3735.

(47) - Dom af 23.2.1961, sag 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg mod Den Høje Myndighed, Sml. 1954-1964, s. 211, org. ref.: Rec. s. 1.

(48) - Dom af 15.3.1994, sag C-387/92, Banco Exterior de España, Sml. I, s. 877, præmis 14.

(49) - EFT L 84, s. 1.

(50) - Forordning om en fælles markedsordning for visse varer, der er anført i bilag II til traktaten, EFT 1968 I, s. 201.

(51) - Dom af 13.2.1996, forenede sager C-197/94 og C-252/94, *Bautiaa og Société française maritime*, Sml. I, s. 505, præmis 47, og af 27.3.1980, sag 61/79, *Denkavit italiana*, Sml. s. 1205, præmis 16.

(52) - Dom af 8.4.1976, sag 43/75, *Defrenne II*, Sml. s. 455, præmis 69 ff., af 17.5.1990, sag C-262/88, *Barber*, Sml. I, s. 1889, præmis 41 ff., og af 16.7.1992, sag C-163/90, *Legros m.fl.*, Sml. I, s. 4625.

(53) - Dom af 19.10.1995, sag C-137/94, *Richardson*, Sml. I, s. 3407, præmis 33, og dommen i sagen *Bautiaa og Société française maritime*.

(54) - Jf. dom af 26.2.1991, sag C-292/89, *Antonissen*, Sml. I, s. 745, præmis 18, og dommen i sagen *Bautiaa og Société française maritime*, præmis 51.

(55) - Jf. *Denkavit-dommen* og dom af 11.8.1995, forenede sager C-367/93 - C-377/93, *Rodgers m.fl.*, Sml. I, s. 2229, præmis 48.

(56) - Domstolen har i sin dom af 14.2.1997, forenede sager C-192/95 - C-218/95, *Comateb m.fl.*, Sml. I, s. 165, udtalt, at »den erhvervsdrivende [kan] have lidt et tab netop som følge af, at han har overvæltet den afgift, myndighederne har opkrævet i strid med fællesskabsretten, på senere led, fordi den prisstigning, overvæltningen af afgiften har fremkaldt, har medført et fald i salgsmængden. På grund af opkrævningen af særtolden kan varer fra andre dele af Fællesskabet således blive væsentlig dyrere end lokale varer, som er fritaget for denne told, og importørerne lider derved et tab, selv om de eventuelt overvælter afgiften« (præmis 31). Domstolen har således udtalt, at »den erhvervsdrivende med rette [vil] kunne gøre gældende, at selv om afgiften er overvæltet på køberen, har han lidt et tab som følge af, at afgiften er indgået som en del af kostprisen, hvilket har medført en stigning i varernes pris og et fald i salgsmængden, og at dette indebærer, at der ikke eller ikke fuldt ud er tale om en sådan ugrundet berigelse, som en tilbagebetaling ellers ville medføre« (præmis 32).

(57) - Akt vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, og EFT 1995 L 1, s. 1).

(58) - Dommen i sagen *Legros m.fl.* og dom af 15.12.1995, sag C-415/93, *Bosman*, Sml. s. 4921.