

61997C0437

Conclusie van advocaat-generaal Saggio van 1 juli 1999. - Evangelischer Krankenhausverein Wien tegen Abgabenberufungskommission Wien et Wein & Co. HandelsgesmbH tegen Oberösterreichische Landesregierung. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Verwaltungsgerichtshof - Oostenrijk. - Indirecte belasting - Gemeentelijke drankbelasting - Zesde BTW-richtlijn - Richtlijn 92/12/EEG. - Zaak C-437/97.

Jurisprudentie 2000 bladzijde I-01157

Conclusie van de advocaat generaal

1. Deze prejudiciële verwijzing van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) betreft de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: Zesde richtlijn"). De vraag is, of deze richtlijn in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling waarbij een belasting op de consumptie van ijs alsmede van alcoholhoudende en alcoholvrije dranken wordt ingesteld. De in dit kader relevante bepaling is artikel 33 van die richtlijn. Eveneens moet worden nagegaan, of richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (hierna: accijnsrichtlijn" of kaderrichtlijn"), in de weg staat aan de invoering van deze nationale belasting. Ten slotte dient te worden onderzocht, of deze nationale bepalingen in strijd zijn met artikel 92, lid 1, EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 87, lid 1, EG), betreffende steunmaatregelen van staten.

Het relevante gemeenschapsrecht

2. Artikel 33 van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

1. Onverminderd andere communautaire bepalingen, met name betreffende de algemene regeling voor het voorhanden hebben, het verkeer en de controle van aan accijns onderworpen producten, vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten, mits deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.

2. Met aan accijns onderworpen producten worden in deze richtlijn de volgende producten bedoeld, als omschreven in de geldende communautaire bepalingen:

- minerale oliën,
- alcohol en alcoholische dranken,
- tabaksfabrikaten."

3. Artikel 3 van de accijnsrichtlijn bepaalt:

1. Deze richtlijn is op communautair niveau van toepassing op de volgende producten zoals die zijn omschreven in de desbetreffende richtlijnen:

- minerale oliën,
- alcohol en alcoholhoudende dranken,
- tabaksfabrikaten.

2. Op de in lid 1 genoemde producten mogen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden worden geheven, mits daarbij de uit hoofde van de accijnzen en de BTW geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting.

3. De lidstaten blijven bevoegd belastingen op andere dan de in lid 1 genoemde producten in te stellen of te handhaven, mits deze belastingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens.

Onder deze zelfde voorwaarde zullen de lidstaten ook de mogelijkheid behouden om op dienstverrichtingen, met inbegrip van dienstverrichtingen in verband met accijnsproducten, belastingen te heffen die geen omzetbelastingen zijn."

De Oostenrijkse bepalingen

a) Nationale bepalingen

4. Ingevolge § 3 van het Finanz-Verfassungsgesetz 1948 (constitutionele belastingwet) worden de fiscale bevoegdheid en de belastingopbrengsten bij wege van federale wetgeving verdeeld. Met betrekking tot de drankbelasting bepaalt § 14, lid 1, punt 8, en lid 2, van het Finanzausgleichsgesetz 1993 (wet over de inkomensverdeling tussen de bond, de deelstaten en de gemeenten; hierna: FAG"), dat de gemeenten bij uitsluiting bevoegd zijn ter zake van belastingen op de levering onder bezwarende titel van consumptie-ijs, inclusief de daarin verwerkte of daarbij verstrekte vruchten, en van dranken, telkens met inbegrip van de medeverkochte verpakkingen en toebehoren, voor zover de levering niet gebeurt voor wederverkoop in het kader van een duurzame activiteit", en dat van die belasting zijn uitgesloten leveringen in de zin van § 10, lid 3, punt 1, Umsatzsteuergesetz 1994" (wet op de omzetbelasting 1994; hierna: UStG"), en met name de afzet van wijn, wanneer de beschikkingsbevoegdheid over het goed wordt overgedragen op de plaats van productie en er geen vervoer of verzending plaatsvindt, alsook de leveringen van melk".

5. Krachtens § 15, lid 3, punt 2, FAG 1993 kunnen de gemeenten, bij besluit van de gemeenteraad en onverminderd een verdergaande machtiging verleend door de wetgever van de deelstaat, de bovenbedoelde belastingen heffen tegen het tarief van 10 % van de verkoopprijs voor consumptie-ijs en alcoholhoudende dranken en van 5 % voor alcoholvrije dranken (als zodanig worden beschouwd dranken met een alcoholgehalte van 0,5° of minder). Volgens deze wet zijn van die belastingen uitgesloten leveringen voor onmiddellijke consumptie in vervoermiddelen aan de passagiers of het personeel, voor zover het door het vervoermiddel afgelegde traject niet

grotendeels in dezelfde gemeente is gelegen.

6. Volgens § 15, lid 4, FAG 1993 moet de verkoopprijs worden vastgesteld overeenkomstig het bepaalde in het UStG en omvat hij niet de omzetbelasting, het bedieningsgeld en de drankbelasting.

b) Bepalingen van de deelstaat Wenen

7. Het Wiener Getränkesteuergesetz 1992 (Weense drankbelastingwet van 1992) machtigt de gemeenten belasting te heffen over de levering onder bezwarende titel van consumptie-ijs, inclusief de daarin verwerkte of daarbij verstrekte vruchten, en van dranken, telkens met inbegrip van de medeverkochte verpakkingen en toebehoren.

8. Ingevolge de Wiener Getränkesteuerverordnung 1992 (Weense drankbelastingverordening van 1992; hierna: Wiener GStV"), die berust op bovenbedoelde machtiging en op § 15, lid 3, punt 2, FAG 1993, worden leveringen onder bezwarende titel van consumptie-ijs en dranken belast volgens de in § 14 FAG 1993 bedoelde modaliteiten. In § 2 van die verordening worden de leveringen genoemd die van die belasting zijn vrijgesteld. Die vrijstellingen gelden naast de vrijstelling van § 1 voor de afzet op de plaats van productie.

De hoogte en de berekening van de belasting worden geregeld bij § 15, lid 3, punt 2, FAG 1993. De belasting bedraagt 10 % van de verkoopprijs voor consumptie-ijs en alcoholhoudende dranken en 5 % van de verkoopprijs voor alcoholvrije dranken.

9. Voor de verkoopprijs verwijst de Wiener GStV naar de bepalingen van het Oostenrijkse Umsatzsteuergesetz 1972, op grond waarvan de prijs in het bijzonder ook omvat de waarde van alles wat gewoonlijk bij de producten wordt verstrekt en van de medeverkochte recipiënten, alsmede bij ijsspecialiteiten en dranken waarin vruchten zijn verwerkt, de waarde van die vruchten, ongeacht hoe zij zich naar hoeveelheid en waarde verhouden tot het consumptie-ijs of de drank; daarentegen omvat de verkoopprijs niet de omzetbelasting, het bedieningsgeld en de drankbelasting.

c) Wettelijke regeling van de deelstaat Oberösterreich

10. De belasting op dranken en consumptie-ijs wordt in de deelstaat Oberösterreich geregeld bij het Oberösterreichische Gemeinde-Getränkesteuergesetz 1950 (gemeentelijke drankbelastingwet voor Oberösterreich 1950; hierna: Oö GStG").

Ook deze wet neemt de bepalingen van het FAG betreffende de belastbare handelingen, het bedrag en de berekening van de belasting nagenoeg volledig over. Ten aanzien van het voorwerp van de belasting bepaalt het Oö GStG, dat de gemeentelijke drankbelasting in het bijzonder wordt geheven over leveringen onder bezwarende titel van bier, wijn, op wijn gelijkende en op basis van wijn vervaardigde dranken, mousserende wijn, op mousserende wijn gelijkende dranken, most, drinkalcohol, mineraalwater (in beperkte mate), kunstmatig bereide dranken, alsook cacao, koffie en thee in drinkklare toestand, en eveneens andere extracten van plantaardige stoffen (extracten, vruchtensappen), ijskoffie en ijs-chocolade. De belasting wordt geheven bij de verkoop van deze producten in restaurants, tapperijen, cafés, lunchrooms, wijnlokalen, delicatessen- en kruidenierswarenhandels en overige plaatsen waar dergelijke dranken voor consumptie ter plekke of op straat worden verkocht, met uitzondering van de (in § 14 FAG genoemde) verkopen die plaatsvinden op de plaats van productie zonder vervoer of verzending, alsmede de verkopen voor onmiddellijke consumptie in vervoermiddelen aan de passagiers en het personeel, voor zover het afgelegde traject niet grotendeels in dezelfde gemeente is gelegen.

Feiten, nationale procedure en prejudiciële vragen

11. *Evangelischer Krankenhausverein Wien (hierna: EKW)* exploiteert een cafetaria in een ziekenhuis. Op 6 december 1996 stelde de Abgabenbehörde Wien (ter zake van belastinginning bevoegde Weense instantie) een aanslag vast, volgens welke EKW krachtens de Wiener GStV een bedrag van 309 995 ATS aan drankbelasting over haar omzet in de periode van januari 1992 tot en met oktober 1996 was verschuldigd. Het door EKW tegen deze aanslag ingediende bezwaar werd door de Abgabenberufungskommission (beroepsinstantie voor belastingzaken) afgewezen. EKW kwam tegen deze afwijzingsbeschikking op bij het Verwaltungsgerichtshof, stellende dat de drankbelasting in strijd is met artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn. De Abgabenberufungskommission betwist dat de betrokken belasting de kenmerken van omzetbelasting vertoont, en betoogt eveneens dat de belasting hoe dan ook valt onder de uitzondering van artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn, omdat de geïnde bedragen werden gebruikt voor de verwezenlijking van tal van specifieke doelen, inzonderheid ter versterking van de financiële autonomie van de lokale lichamen en ter compensatie van de uitgaven die deze moesten doen met het oog op het toerisme, alsmede ter ontmoediging van de verkoop van alcoholhoudende dranken door over die dranken een hogere belasting te heffen dan over alcoholvrije dranken.

12. *Wein & Co. HandelsgesmbH*, voorheen *Ikerä Warenhandelsgesellschaft mbH* (hierna: *Wein & Co.*), is een te Leonding in Oberösterreich gevestigde wijnhandel, waarvan de gemeentelijke autoriteiten eveneens een bepaald bedrag aan drankbelasting over de in de periode van 1 december 1994 tot en met 31 maart 1995 verkochte dranken hadden gevorderd.

Wein & Co. stelde tegen die aanslag zonder succes beroep in bij de Oberösterreichische Landesregierung. Verzoekster kwam vervolgens tegen deze afwijzingsbeschikking op met het betoog dat de drankbelasting het karakter van omzetbelasting bezat en dus onder het verbod van artikel 33 van de Zesde richtlijn viel. Bovendien was de betrokken belasting niet gericht op een specifiek doel en kon zij dus niet vallen onder de uitzondering van artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn. Ten slotte was de betrokken belasting haars inziens eveneens in strijd met artikel 95 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90 EG), aangezien de vrijstelling die was voorzien in de op de rechtstreekse verkopen toepasselijke bepalingen uitsluitend Oostenrijkse bedrijven bevoordeelde.

13. De Landesregierung betwistte deze beweringen en voerde dezelfde argumenten aan als de Abgabenberufungskommission. Zij stelde eveneens dat de Europese Commissie reeds had erkend dat de bedoelde Oostenrijkse gemeentelijke belastingen verenigbaar waren met artikel 33 van de Zesde richtlijn, omdat zij had besloten, geen niet-nakomingsprocedure overeenkomstig artikel 169 EG-Verdrag (thans artikel 226 EG) tegen de Republiek Oostenrijk in te leiden in verband met de handhaving van die belasting.

14. De geadieerde rechterlijke instantie heeft het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

1) Verzet artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zich tegen de handhaving van een belasting op de levering onder bezwarende titel van consumptie-ijs, inclusief de daarin verwerkte of daarbij verstrekte vruchten, en van dranken, telkens met inbegrip van de medeverkochte verpakkingen en toebehoren, die voor consumptie-ijs en alcoholhoudende dranken 10 % van de verkoopprijs en voor alcoholvrije dranken 5 % van de verkoopprijs bedraagt, waarbij de verkoopprijs dient te worden vastgesteld overeenkomstig de relevante wettelijke bepalingen inzake de omzetbelasting, maar de omzetbelasting, het bedieningsgeld en de drankbelasting niet omvat?

2) Verzet artikel 3, lid 2 en lid 3, tweede alinea, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 (accijnsrichtlijn) zich tegen de handhaving van een belasting zoals die welke in vraag 1 is beschreven?

3) Verzet artikel 92, lid 1, EEG-Verdrag zich tegen een uitzonderingsbepaling ingevolge welke de rechtstreekse afzet van wijn vanaf het wijngoed is vrijgesteld van de drankbelasting?"

De eerste vraag

15. Met zijn eerste vraag verzoekt de verwijzende rechter het Hof in wezen na te gaan, of artikel 33 van de Zesde richtlijn zich verzet tegen de invoering en handhaving door een lidstaat van een belasting op de consumptie van dranken en ijs van het type als in de prejudiciële vraag beschreven.

Zoals het Hof verschillende malen heeft verklaard, staat artikel 33 niet in de weg aan de handhaving of invoering van met de BTW concurrerende belastingen; uit dit artikel blijkt zelfs, dat het gemeenschapsrecht het bestaan van met de BTW concurrerende belastingregelingen toestaat. Voor de bevoegdheid van de lidstaten om die andere indirecte belastingen in te stellen of te handhaven, geldt evenwel als voorwaarde, dat deze niet het karakter van omzetbelasting hebben, en wel om, zoals het Hof heeft uiteengezet, te beletten, dat er belastingen, rechten en heffingen worden ingevoerd die de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar brengen doordat zij het goederen- en dienstenverkeer op dezelfde wijze belasten als de BTW". Voorts heeft het Hof, toen het werd verzocht uitspraak te doen over het begrip belasting met het karakter van omzetbelasting", verklaard dat: [b]elastingen, rechten en heffingen die de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten, (...) onder alle omstandigheden [moeten] worden geacht het goederen- en dienstenverkeer op dezelfde wijze te treffen als de BTW", zonder dat het nodig is dat zij in alle opzichten met de BTW overeenkomen.

16. Voor de beantwoording van de vraag moet dus in de eerste plaats op grond van de relevante communautaire wettelijke regeling worden vastgesteld, welke de voornaamste kenmerken van de BTW zijn, en in de tweede plaats worden nagegaan, of een belasting van het type als waarover de vraag handelt die kenmerken vertoont. Vervolgens is het aan de nationale rechter om op grond van de uitkomsten van dit onderzoek uit te maken, of de betrokken belasting het karakter van omzetbelasting" bezit en daarom onder het verbod van artikel 33 van de Zesde richtlijn valt.

17. Het Hof heeft herhaaldelijk uitspraak gedaan over de voornaamste kenmerken van de BTW. Volgens vaste rechtspraak kunnen deze kenmerken als volgt worden samengevat: a) de BTW is algemeen van toepassing, dat wil zeggen op alle transacties betreffende de levering van goederen of de verrichting van diensten (artikel 2 van de Zesde richtlijn); b) de BTW is evenredig aan de prijs van die goederen en diensten (artikel 11 van de Zesde richtlijn); c) de BTW wordt geheven in elk stadium van het productie- en distributieproces; d) de BTW wordt geheven over de toegevoegde waarde van de goederen en diensten, omdat de over een transactie verschuldigde belasting wordt berekend na aftrek van die welke in de voorgaande stadia is betaald; e) ten slotte

kan de BTW worden doorberekend in de prijs van de diensten en goederen, zodat zij in de regel ten laste van de consument komt.

De algemene toepasselijkheid van de belasting

18. Wat het eerste kenmerk betreft, dat wil zeggen dat de belasting algemeen" moet zijn, betogen de Commissie, de Oostenrijkse regering en de Abgabenberufungskommission, dat de betrokken belasting dit kenmerk niet vertoont, aangezien zij slechts over de afzet van twee producten wordt geheven, dranken en consumptie-ijs. De Abgabenberufungskommission wijst er bovendien op, dat de gemeenten niet verplicht zijn de litigieuze belasting te heffen, doch enkel de bevoegdheid hebben deze belasting in te stellen, en dat het feit dat in de praktijk alle gemeenten van deze bevoegdheid gebruik hebben gemaakt, het facultatieve karakter van de belasting niet wegneemt.

19. Verzoeksters stellen daarentegen, dat de onderhavige belasting een groot aantal producten treft, meer bepaald een groot gedeelte van de dranken en het consumptie-ijs, de eventueel daarin verwerkte vruchten, alsmede hun verpakkingen en toebehoren. Wein & Co. wijst er inzonderheid op, dat een restrictieve uitlegging van de voorwaarde inzake de algemene toepassing van de belasting ertoe zou leiden, dat de lidstaten het verbod van artikel 33 van de Zesde richtlijn konden omzeilen: de lidstaten zouden namelijk het algemene karakter van gelijksoortige belastingen als de BTW kunnen camoufleren door elk afzonderlijk type van levering of dienstverrichting aan een afzonderlijke belasting te onderwerpen. Ter vermijding van dit risico zou derhalve voor de vaststelling van het algemene" karakter van een belasting acht moeten worden geslagen op alle in een lidstaat bestaande belastingen die overeenkomsten met de BTW vertonen. Volgens Wein & Co. bestaat er in Oostenrijk naast de drankbelasting een groot aantal andere belastingen, zoals vermakelijkheidsbelasting en toerismebelasting, die hetzelfde karakter hebben en waarmee dus rekening moet worden gehouden bij de beoordeling van het gehele belastingstelsel.

20. De gevaren waarop Wein & Co. heeft gewezen, zijn geenszins onbeduidend. Het is evenwel geen doorslaggevend argument, omdat het uitgaat van een premisse die niet kan worden gedeeld: het acht het een vaststaand gegeven, dat het Hof bij de uitlegging van de communautaire voorschriften kan uitgaan van andere feiten dan die welke in de verwijzingsbeschikking zijn beschreven; daarbij wordt echter over het hoofd gezien, dat een dergelijke handelwijze in strijd is met vaste rechtspraak, volgens welke het Hof de gestelde vragen (...) slechts [kan] beantwoorden in het kader van de in het verwijzingsvonnis weergegeven feiten"; immers, indien het zich zou baseren op de feiten die tijdens de procedure voor het Hof zijn vermeld, zou het door de prejudiciële vragen aan de orde gestelde vraagstuk substantieel worden gewijzigd". In dezelfde lijn verklaarde het Hof eveneens, dat een substantiële wijziging van de prejudiciële vragen onverenigbaar [zou] zijn met de rol die het Hof bij artikel 177 van het Verdrag is toebedeeld, alsook met zijn verplichting, de regeringen van de lidstaten en de andere belanghebbende partijen in staat te stellen opmerkingen in te dienen overeenkomstig artikel 20 van 's Hofs Statuut-EG".

21. Het Hof kan met dit argument vanuit een andere invalshoek rekening houden, namelijk in het kader van de beoordeling van de criteria op grond waarvan het vereiste van de algemeenheid" van de belasting dient te worden onderzocht. In die gedachtengang kan het Hof het begrip algemene belasting veel ruimer uitleggen door de voorwaarde van de algemeenheid ook dan vervuld te achten, wanneer het bewijs ontbreekt dat de belasting zonder onderscheid alle handelstransacties betreffende goederen en diensten belast, en wel door andere soortgelijke belastingen in aanmerking te nemen, die, bij elkaar opgeteld, een fenomeen te zien geven dat het kenmerk van algemeenheid vertoont. Een restrictieve uitlegging van het criterium inzake algemeenheid" zou immers het doel kunnen doorkruisen dat de communautaire wetgever zich heeft gesteld bij de harmonisatie van de BTW en dat het verbod van artikel 33 van de Zesde richtlijn beoogt te verwezenlijken. Zoals volgt uit het arrest Rousseau Wilmot, is het doel van dit artikel immers te beletten dat de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar wordt gebracht door fiscale maatregelen van een lidstaat die het goederen- en dienstenverkeer belasten en waardoor

handelstransacties op eenzelfde wijze worden getroffen als door de BTW".

22. Bij deze benaderingswijze dient in ieder geval rekening te worden gehouden met hetgeen het Hof heeft verklaard met betrekking tot het begrip algemene belasting". Zo heeft het Hof dit karakter ontzegd aan een bijzondere vermakelijkheidsbelasting die was ingevoerd bij een gemeentelijke belastingverordening, op grond waarvan eenieder die gewoonlijk of incidenteel op het grondgebied van de gemeente openbare opvoeringen of vermakelijkheden organiseert en daarvoor entreegeld heft, belasting verschuldigd is over het brutobedrag van alle inkomsten. Het overwoog namelijk, dat de betrokken belasting niet van algemene aard was, omdat zij slechts werd toegepast op een beperkte categorie van goederen en diensten. Het Hof heeft dit karakter eveneens ontzegd aan een bijzondere verbruiksbelasting die op een bepaald type personenauto's bij aflevering aan de koper of bij invoer werd geheven. Het Hof verklaarde, dat de betrokken belasting geen algemene belasting vormde, omdat zij slechts op twee specifieke categorieën producten drukte, te weten personenauto's en motorrijwielen. Ten slotte is het karakter van algemene belasting ontzegd aan de aanvullende bijdrage aan het pensioenfonds die wordt betaald door advocaten die op bestendige wijze in Italië hun beroep uitoefenen en gehouden zijn zich bij dit pensioenstelsel aan te sluiten. Zonder uitzondering wijzen al deze aan de rechtspraak ontleende passages erop, dat een belasting geen algemeen karakter bezit wanneer zij betrekking heeft op transacties die specifieke categorieën goederen of werkzaamheden betreffen.

23. Op grond van deze overwegingen kan een belasting van het type als door de verwijzende rechter beschreven niet als algemeen" worden gekwalificeerd; ook al is zij van toepassing op een groot aantal goederen, namelijk op alle al dan niet alcoholhoudende dranken en op consumptie-ijs, en ook al is zij door alle Oostenrijkse gemeenten ingevoerd en derhalve op het gehele grondgebied van de Republiek Oostenrijk van toepassing, zij wordt immers enkel geheven over transacties betreffende specifieke producten.

24. Nu vaststaat dat de onderhavige belasting geen algemeen karakter bezit, kan zij niet vallen onder het begrip omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn. Het is derhalve slechts ten subsidiaire dat ik nu de overige kenmerken van de omzetbelasting onderzoek, die supra zijn aangegeven sub b tot en met e.

De overige wezenlijke kenmerken van de BTW

25. Een belasting van het type als hier in geding voldoet duidelijk aan het hierboven sub b genoemde criterium van evenredigheid", omdat het bedrag ervan aanknoopt bij de prijs van de belaste goederen. Dat de belasting aan deze voorwaarde voldoet, wordt voorts noch door de Oostenrijkse regering noch door de Abgabenberufungskommission betwist en met zoveel woorden door de Commissie erkend.

26. Het hierboven sub c aangevoerde kenmerk, dat de belasting op het goed moet worden geheven in alle stadia van productie en distributie, ontbreekt in casu. De onderhavige belasting drukt immers uitsluitend op leveringen van dranken en consumptie-ijs aan de eindverbruiker. Dit volgt duidelijk uit § 14 FAG, volgens welke de belasting is verschuldigd, voor zover de levering niet gebeurt voor wederverkoop in het kader van een duurzame activiteit", zodat de belasting duidelijk niet is verschuldigd voor alle leveringen van de betrokken goederen tussen marktdeelnemers.

27. Het hierboven sub d genoemde kenmerk, dat de belasting moet drukken op de toegevoegde waarde van het goed, in die zin dat het bedrag ervan moet worden berekend onder aftrek van de belasting die al is betaald over de voorafgaande transactie, ontbreekt in casu eveneens. De onderhavige belasting wordt immers slechts geheven in de laatste fase van de verhandeling en houdt dus geen rekening met de toegevoegde waarde, doch is van toepassing op de gehele waarde van het goed.

28. EKW betoogt daarentegen, dat de onderhavige belasting een belasting over de toegevoegde waarde vormt. Dit volgt haars inziens uit het feit, dat de heffing over de toegevoegde waarde van het goed in ieder stadium van de verhandeling en de productie in casu feitelijk geschiedt door de integrale en niet-gedifferentieerde belasting van de eindprijs. In de onderhavige belastingregeling bestaan derhalve slechts verschillende heffingsmodaliteiten, die echter geen wijziging kunnen brengen in het uiteindelijke resultaat, zodat de belasting kan worden gekwalificeerd als een belasting die wegens haar economische functie met belasting over de toegevoegde waarde kan worden gelijkgesteld.

29. Deze argumenten zijn niet overtuigend, omdat niet wordt aangetoond dat de uiteindelijke verkoopprijs overeenstemt met de toegevoegde waarde in elke fase van de productie en de verhandeling. Bovendien wijs ik erop, dat een dergelijke feitelijke stelling hoe dan ook ter beoordeling van de nationale rechter staat.

30. Wat het hierboven sub e genoemde laatste wezenlijke kenmerk van de BTW betreft, te weten de mogelijkheid voor de aangeslagen ondernemer om de belastingdruk op de consument af te wentelen, herinner ik eraan dat het Hof heeft verklaard, dat het voor de vervulling van deze voorwaarde niet noodzakelijk is dat in de nationale wet betreffende die heffing uitdrukkelijk wordt bepaald, dat zij op de verbruikers kan worden afgewenteld", noch dat de transactie wordt aangetoond door een factuur. Dit vooropgesteld, dient te worden opgemerkt dat een belasting van het type als door de verwijzende rechter beschreven bestaat in een percentage van de prijs van het product, welke prijs overeenkomt met de waarde van de goederen en toebehoren zonder de BTW, het bedieningsgeld en het bedrag van de belasting zelf (§ 15, lid 4, FAG). Ook al lijkt deze vaststelling van de prijs de automatische afwenteling van de belasting op de consument uit te sluiten, niet uitgesloten kan worden dat in casu de afwenteling wel kan plaatsvinden, omdat iedere marktdeelnemer bevoegd is de totale prijs van zijn producten vast te stellen. Het is hoe dan ook aan de nationale rechter om na te gaan, of de afwenteling daadwerkelijk heeft plaatsgehad.

31. Ofschoon de belastingregeling in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, blijft het een feit dat deze belasting veel van de andere wezenlijke kenmerken van de BTW niet bezit (algemeenheid, toepassing op alle fasen van het productie- en het distributieproces, aftrekmogelijkheid). Dit leidt tot de conclusie, dat de drankbelasting niet met de omzetbelasting vergelijkbaar is.

32. Ik geef het Hof derhalve in overweging, de eerste vraag aldus te beantwoorden, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn zich niet verzet tegen de handhaving van een belasting van het type als door de verwijzende rechter in zijn verwijzingsbeschikking beschreven.

De tweede vraag

33. Met zijn tweede vraag wenst de Oostenrijkse rechter te vernemen, of artikel 3, lid 2 en lid 3, tweede alinea, van de accijnsrichtlijn zich verzet tegen de handhaving van een belasting als in zijn eerste vraag beschreven.

Argumenten van partijen

34. EKW en Wein & Co. stellen, dat een dergelijke belasting in strijd is met artikel 3 van de accijnsrichtlijn, inzonderheid met lid 2 daarvan, in de eerste plaats omdat zij geen specifiek doel nastreeft. Zij voeren met name aan dat geenszins is aangetoond, dat de opbrengsten van de betrokken belasting inderdaad worden aangewend voor de door de Oostenrijkse autoriteiten genoemde specifieke doeleinden (toerisme, gezondheid). Dat de belasting aan de gemeenten ten goede komt en aldus deel uitmaakt van hun belastinginkomsten, valt volgens Wein & Co. niet onder het begrip "specifieke doeleinden" in artikel 3, lid 2, omdat daaronder slechts doeleinden van gezondheidsbeleid, sociaal beleid en milieubeleid vallen. Zij betwist eveneens dat de

belastingopbrengsten bestemd zijn om de uitgaven te compenseren die de gemeentelijke organen met het oog op het toerisme moeten doen, door er in dit verband op te wijzen dat in Oostenrijk een specifieke toerismebelasting bestaat en dat de onderhavige belasting ook op niet-toeristische plaatsen wordt geheven. Zij betwist bovendien de vermeende gezondheidspolitieke doelstelling van de onderhavige belasting door te betogen, dat deze in gelijke mate over alcoholhoudende dranken en consumptie-ijs wordt geheven.

Beide verzoeksters stellen in de tweede plaats, dat bij de litigieuze belasting noch de uit hoofde van de accijnzen noch de uit hoofde van de BTW geldende voorschriften in acht worden genomen: zij gaan er daarbij van uit, dat deze twee voorwaarden in het artikel cumulatief zijn gesteld, zoals uitdrukkelijk uit enkele taalversies blijkt (bijvoorbeeld de Engelse versie). Wein & Co. wijst er inzonderheid op, dat bij de drankbelasting noch het voorschrift in acht wordt genomen volgens hetwelk het belastbare feit van de accijns de vervaardiging van de producten op het grondgebied van de Gemeenschap of de invoer ervan in dit grondgebied is (artikel 5 van de accijnsrichtlijn), noch het voorschrift dat de accijns wordt verschuldigd bij de uitslag tot verbruik (artikel 6 van de accijnsrichtlijn), noch het voorschrift dat de belasting wordt geheven in de lidstaat van bestemming van het goed (artikel 10 van de accijnsrichtlijn). De onderhavige belasting beantwoordt bovendien niet aan de voorschriften van richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (hierna: structuurrichtlijn"), en van richtlijn 92/84/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken. Aangezien de belasting wordt berekend over de waarde van het product, is zij volgens Wein & Co. namelijk niet in overeenstemming met het in de structuurrichtlijn opgenomen voorschrift inzake de berekening van de accijns, te weten dat het bedrag daarvan varieert naar gelang van de hoeveelheid product. De onderhavige belasting is eveneens in strijd met richtlijn 92/84, omdat zij niet voorziet in een verschillende belasting naar gelang van de soort van belast product.

35. Ook de Commissie stelt, dat de betrokken belasting onverenigbaar is met de accijnsrichtlijn, de structuurrichtlijn en richtlijn 92/84, op grond van argumenten met betrekking tot alcoholhoudende dranken die niet wezenlijk verschillen van die van verzoeksters.

36. De Oostenrijkse regering en de Abgabenberufungskommission betogen daarentegen, dat de belasting een specifiek doel nastreeft, zoals wordt verlangd in artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn, aangezien zij de financiële autonomie van de gemeenten versterkt, de opbrengsten ervan bestemd zijn ter dekking van de uitgaven ter bevordering van het toerisme en zij ten slotte de volksgezondheid beschermt, doordat zij de consumptie van alcoholhoudende dranken ontmoedigt.

Wil een belasting kunnen worden geacht een of meerdere specifieke doeleinden na te streven, dan is het hoe dan ook niet noodzakelijk, dat de opbrengsten daarvan bestemd zijn voor de begroting van die doeleinden; het volstaat, dat tussen de belasting en de verwezenlijking van het specifieke doel een causaal verband bestaat.

Aangaande de vraag, of de voorschriften die van toepassing zijn op de accijnzen en/of de BTW cumulatief dan wel alternatief in acht moeten worden genomen, neigen ook de Oostenrijkse regering en de Abgabenberufungskommission tot de opvatting, dat aan beide voorwaarden cumulatief moet worden voldaan; zij stellen, dat een nationale verbruiksbelasting alleen dan verenigbaar is met het gemeenschapsrecht, wanneer zij zowel de voorschriften betreffende accijnzen als die betreffende de BTW in acht neemt. Aangezien het feitelijk onmogelijk is tegelijkertijd beide stelsels volledig in acht te nemen, is de enige manier om aan dit voorschrift nuttig effect toe te kennen, het aldus uit te leggen, dat het aan de nationale wetgever alleen de beperking oplegt, dat de van de BTW en de accijnzen verschillende verbruiksbelasting de op het gebied van de BTW en de accijnzen bereikte harmonisatie niet in gevaar mag brengen, dat wil zeggen dat zij niet met deze twee stelsels in strijd mag zijn. De Oostenrijkse regering en de

Abgabenberufungskommission zijn van mening, dat de drankbelasting de facto met deze stelsels verenigbaar is.

Zij stellen ten slotte, dat deze belasting, wat de alcoholvrije dranken betreft, ook met artikel 3, lid 3, eerste alinea, van de accijnsrichtlijn in overeenstemming is, omdat zij geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met de overschrijding van de grenzen tussen de lidstaten en niet het karakter van omzetbelasting heeft.

Ten gronde

37. Voor de beantwoording van de tweede vraag dient het Hof zich uit te spreken over de uitlegging van artikel 3 van de accijnsrichtlijn en met name over de voorwaarden die in artikel 3, leden 2 en 3, worden gesteld aan de bevoegdheid van de lidstaten om indirecte belastingen op bepaalde producten in te voeren of te handhaven. In dit verband moet rekening worden gehouden met de bewoordingen van de bepaling, de ratio ervan, het systematisch verband waarin zij is geplaatst en het doel dat zij nastreeft.

- De uitlegging van artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn

38. De accijnsrichtlijn stelt de algemene criteria vast voor de harmonisatie van de stelsels betreffende accijnsproducten, met het doel de goede werking van de interne markt te verzekeren.

Artikel 3, lid 2, daarvan bevat een afwijking van het algemene stelsel, doordat aan de lidstaten de bevoegdheid wordt toegekend om, naast accijnzen, andere indirecte belastingen te heffen, die uiteraard niet dezelfde aard als accijnzen mogen hebben, omdat anders het voorschrift geen enkele zin zou hebben. Deze bevoegdheid is door de communautaire wetgever door middel van twee voorwaarden beperkt: in de eerste plaats dienen de indirecte belastingen specifieke doeleinden na te streven, en in de tweede plaats moeten daarbij de uit hoofde van de accijnzen en de BTW geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting". Het spreekt derhalve vanzelf, dat deze bepaling, die een afwijking vormt, restrictief moet worden uitgelegd.

Dit gezegd zijnde, dient om te beginnen de betekenis te worden vastgesteld van het begrip "specifieke doeleinden" en vervolgens te worden nagegaan, of de onderhavige belasting een dergelijk doel nastreeft.

39. De accijnsrichtlijn definieert dit begrip niet met zoveel woorden. Om de betekenis ervan vast te stellen, moet dus rekening worden gehouden met de ratio van het voorschrift en met de context waarin het is geplaatst. Gezien het feit dat dit begrip verwijst naar andere indirecte belastingen", dat wil zeggen naar indirecte belastingen die geen accijnzen zijn, kunnen de doeleinden die worden nagestreefd of kunnen worden nagestreefd door middel van accijnzen, niet als specifieke doeleinden in aanmerking komen. Wanneer men ervan uitgaat, dat een van de doelstellingen van accijnzen is om middelen bij elkaar te brengen ter dekking van de algemene budgettaire behoeften van overheidsinstanties, dient te worden uitgesloten, dat belastingen die tot doel hebben de inkomsten te verhogen van territoriale lichamen, zoals regio's of gemeenten, kunnen worden geacht specifieke doeleinden na te streven en aldus te vallen onder de afwijking van het algemene accijnsstelsel.

Op grond van al deze overwegingen kunnen alle belastingen die een ander doel nastreven dan te voorzien in de algemene behoeften van overheidsuitgaven en die niet in strijd zijn met communautaire doelstellingen, als indirecte belastingen met specifieke doeleinden worden gekwalificeerd. Volgens dit criterium behoren bijvoorbeeld tot deze categorie de belastingen die de bescherming van het milieu en de volksgezondheid tot doel hebben, evenals de belastingen die bestemd zijn ter bevordering van toerisme, sport, cultuur en voorstellingen.

40. Het specifieke doel, waarnaar artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn verwijst, kan zowel worden nagestreefd door het gebruik van de opbrengsten te koppelen aan de verwezenlijking van bepaalde doelen als met behulp van de structuur van de belasting, dat wil zeggen door de keuze van bepaalde modaliteiten voor de berekening van die belasting.

Past men dit criterium op de onderhavige belasting toe, dan is het dus noodzakelijk dat de twee genoemde factoren alternatief of cumulatief aanwezig zijn, teneinde aan te tonen dat het gaat om een belasting met het specifieke doel de kosten van het toerisme te dekken. Daarom moet in de begroting een verband bestaan tussen de opbrengsten uit deze belasting en de verwezenlijking van het genoemde doel, of moeten de betrokken opbrengsten worden uitgekeerd aan een orgaan, waarvan het institutionele doel de bevordering van het toerisme is, en/of moet de structuur van de belasting aan deze doelstelling beantwoorden.

41. In het onderhavige geval lijkt de Oostenrijkse belasting de door de Oostenrijkse regering en de Abgabenberufungskommission genoemde doeleinden van bevordering van het toerisme en bescherming van de volksgezondheid niet na te streven, noch door de bestemming van de opbrengsten ervan noch op grond van haar structuur. Wat het eerste criterium betreft, moet worden vastgesteld dat de betrokken opbrengsten voor geen van deze doelen zijn bestemd. Dit is ter terechtzitting bevestigd door de vertegenwoordiger van de Oostenrijkse regering, die heeft verklaard dat in de wet geen enkele specifieke bestemming voor de opbrengsten van de drankbelasting is voorzien, doch slechts een algemeen causaal verband wordt gelegd tussen de belastingheffing en het nastreven van bepaalde doeleinden, zoals de verwezenlijking van een toeristische infrastructuur. Dat de belasting voor toeristische doeleinden bestemd zou zijn, wordt ook weerlegd door het feit dat in Oostenrijk andere gemeentelijke belastingen bestaan waarvan de opbrengsten bestemd zijn voor toeristische doeleinden. Hierbij komt dat, zoals Wein & Co. heeft betoogd, de drankbelasting eveneens in niet-toeristische gebieden wordt geheven. Bovendien lijkt het, wat het tweede criterium betreft, met de beweerde specifieke doelstelling van bescherming van de volksgezondheid in strijd te zijn, dat de belasting ook over alcoholvrije dranken wordt geheven, zij het tegen een lager tarief dan voor alcoholhoudende dranken, en dat de belasting alcoholhoudende dranken en consumptie-ijs in gelijke mate treft.

In werkelijkheid staat in het onderhavige geval alleen vast, dat de opbrengsten van de litigieuze belasting naar de begroting van het lokale lichaam vloeien en aldus de autonomie ervan versterken. Dit volstaat echter niet om de belasting verenigbaar met het gemeenschapsrecht te achten. Zoals reeds gezegd, kan een belasting immers niet worden geacht een specifiek doeleinde in de zin van artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn te hebben enkel op grond van het feit dat de opbrengsten ervan naar de begroting van het lokale lichaam vloeien. Het passende instrument om de opbrengsten te vergroten bestaat namelijk, zoals hierboven reeds gezegd, in de heffing van accijnzen.

42. De conclusie luidt derhalve, dat de onderhavige belasting geen specifiek doeleinde dient in de zin van artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn, zodat zij in strijd met het gemeenschapsrecht moet worden geacht.

43. Ik ga nu over tot de tweede voorwaarde die in artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn wordt gesteld aan de bevoegdheid van de lidstaten om indirecte belastingen op bepaalde producten in te stellen of te handhaven. Volgens artikel 3, lid 2, mogen op accijnsplichtige producten nog andere

(...) belastingen (...) worden geheven, mits daarbij de uit hoofde van de accijnzen en de BTW geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting". De uitlegging van deze bepaling wordt bemoeilijkt door het feit dat de verschillende taalversies uiteenlopen ten aanzien van een niet onbelangrijk aspect, te weten de vraag of voor de verenigbaarheid van de nationale belasting met het gemeenschapsrecht de voorschriften inzake het accijnsstelsel en het BTW-stelsel cumulatief moeten worden nageleefd dan wel alternatieve vereisten zijn. De Engelse, de Nederlandse en de Deense versie bevatten immers de formulering van de accijnzen en de BTW", terwijl andere taalversies, bijvoorbeeld de Franse, de Duitse, de Italiaanse en de Spaanse, de formulering van de accijnzen of de BTW" gebruiken, dat wil zeggen het tegenstellend voegwoord of" in plaats van het nevenschikkend voegwoord en" dat voorkomt in de andere versies.

44. Gelet op dergelijke divergenties moet om te beginnen worden herinnerd aan het verschillende malen door het Hof bevestigde beginsel, dat de verschillende taalversies van een gemeenschapstekst op eenvormige wijze [moeten] worden uitgelegd", zodat de betrokken bepaling (...), ingeval deze versies uiteenlopen, [moet] worden uitgelegd met inachtneming van de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt". Er moet derhalve worden afgestemd op de opzet van het accijnsstelsel in zijn geheel, zoals deze blijkt uit de kaderrichtlijn van 1992, om de vragen te beantwoorden die worden opgeroepen door de zojuist genoemde taalkundige tegenstrijdigheden. Daarbij moet in de eerste plaats rekening worden gehouden met het feit, dat de aan de lidstaten toegekende bevoegdheid om andere belastingen in te stellen een uitzondering vormt op het geharmoniseerd accijnsstelsel. Daaruit volgt dat deze bevoegdheid in de eerste plaats moet worden uitgeoefend met inachtneming van deze regeling en dat in verband daarmee de verwijzing naar het BTW-stelsel in dezelfde bepaling slechts van secundaire of subsidiaire betekenis moet worden geacht. Voorts zou de bewering dat een andere belasting dan de BTW en de accijns alle beginselen van de BTW in acht neemt, dat wil zeggen dat zij in wezen het karakter van omzetbelasting heeft, in strijd zijn met de inhoud van artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat duidelijk uitsluit, dat de lidstaten belastingen mogen instellen die het karakter van omzetbelasting bezitten.

De gelijktijdige inachtneming van de voorschriften met betrekking tot de accijnzen en de BTW zou bovendien praktisch onmogelijk zijn: men behoeft alleen maar te denken aan de onverenigbaarheid van de verschillende wezenlijke kenmerken van de twee belastingen. De algemeenheid en de evenredigheid van de BTW zijn bijvoorbeeld duidelijk in strijd met het beginsel van het accijnsstelsel dat een accijns slechts kan worden geheven over bepaalde producten en voorts met het beginsel dat het bedrag van de accijns in de eerste plaats moet worden berekend over de hoeveelheid product.

45. Op grond van alle tot dusverre uiteengezette overwegingen ben ik van mening dat, wil men een nuttig effect aan de onderzochte bepaling toekennen, de problemen die het gevolg zijn van de uiteenlopende taalversies buiten beschouwing moeten worden gelaten, en de bepaling aldus moet worden uitgelegd, dat de nationale belasting primair moet voldoen aan de voorschriften inzake de accijnzen waarnaar de litigieuze bepaling verwijst (het betreft voorschriften voor de vaststelling van de maatstaf van heffing, de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting) en slechts subsidiair aan de voorschriften inzake de BTW, met dien verstande dat de nationale belastingen in geen geval de werking van de BTW in gevaar mogen brengen.

46. Thans onderzoek ik wat moet worden verstaan onder de inachtneming van de voorschriften inzake de accijnzen. Ik ben van mening, dat artikel 3, lid 2, restrictief moet worden uitgelegd, aangezien het een uitzondering bevat op het algemene accijnsstelsel. De inachtneming van de betrokken voorschriften mag echter niet aldus worden verstaan, dat de communautaire regeling volledig moet samenvallen met de voorschriften die van toepassing zijn op de verschillende producten die binnen elke categorie kunnen worden bepaald. Daarmee wil gezegd zijn, dat de

verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van een nationale belasting met een specifieke doelstelling moet worden beoordeeld aan de hand van de gemeenschapsregeling die geldt voor de gehele categorie van de betrokken producten. In feite zou volledige overeenstemming tussen de twee stelsels niet alleen het nuttig effect van artikel 3, lid 2, tenietdoen, maar mogelijk ook leiden tot additionele vormen van accijns of een tweede soort accijns, zulks in strijd met het beginsel dat er slechts één stelsel van accijnzen bestaat. Om een voorbeeld te geven, wanneer een lidstaat van plan was een alcoholhoudende drank als bier aan een andere belasting dan de accijns te onderwerpen met het oog op de bescherming van de gezondheid, zou hij dit alleen kunnen doen op voorwaarde dat hij alle voorschriften van de structuurrichtlijn inzake alcoholhoudende dranken nakomt, maar zou hij niet daarnaast alle in deze richtlijn opgenomen specifieke voorschriften betreffende bier naar de letter behoeven te volgen.

47. Dit gezegd zijnde, moet thans worden nagegaan of een belasting van het type als door de verwijzende rechter beschreven de genoemde voorschriften in acht neemt. Bij dit onderzoek moet vooral rekening worden gehouden met de structuurrichtlijn in het kader waarvan de categorie is gedefinieerd waartoe de belastingplichtige producten behoren.

48. Ik wijs er meteen op, dat de onderhavige belasting in tal van opzichten de voorschriften betreffende accijnzen op alcoholhoudende dranken zoals deze volgen uit de kaderrichtlijn en de structuurrichtlijn, niet in acht neemt. In de eerste plaats neemt zij de berekeningsmodaliteiten van de accijnzen niet in acht. Het bedrag daarvan wordt namelijk vastgesteld aan de hand van de waarde van het product en niet op grond van het alcoholvolume of -gehalte, zoals voorgeschreven in de structuurrichtlijn. In de tweede plaats voorziet zij, anders dan de accijnzen op alcoholhoudende dranken, niet in een gedifferentieerde belasting naargelang de aard van het product, maar in één enkele belasting voor alle dranken met een alcoholgehalte van meer dan 0,5°. In de derde plaats neemt zij de algemene voorschriften betreffende de verschuldigdheid van de accijns niet in acht, aangezien zij alleen wordt geheven in het stadium van de verkoop aan de consument en niet bij de uitslag tot verbruik.

Derhalve moet worden geconcludeerd, dat een belasting van het type als door de verwijzende rechter beschreven in strijd is met het gemeenschapsrecht, omdat zij niet de voorschriften in acht neemt die op de accijnzen van toepassing zijn, zoals deze volgen uit de kaderrichtlijn en de structuurrichtlijn.

49. Thans moet worden nagegaan, of de betrokken belasting verenigbaar is met artikel 3, lid 3, eerste alinea, van de accijnsrichtlijn, dat - het zij nogmaals gezegd - de lidstaten de bevoegdheid toekent belastingen in te stellen of te handhaven op andere producten dan die in lid 1 genoemd (het betreft, zoals bekend, minerale oliën, alcohol en alcoholhoudende dranken alsmede tabaksfabrikaten), mits deze belastingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens. Voor deze bevoegdheid geldt voorts als voorwaarde - ook al brengt deze bepaling dit niet met zoveel woorden tot uitdrukking - dat de belastingen niet het karakter van omzetbelasting mogen hebben. Het verbod voor de lidstaten om belastingen met dit karakter in te voeren, is immers van algemene strekking, zodat, bij gebreke van een uitdrukkelijke bepaling, geen plaats is voor de veronderstelling dat sprake is van een uitzondering.

50. Daarom dient te worden onderzocht, of de belasting van het type als door de verwijzende rechter beschreven aan deze twee voorwaarden voldoet voor zover zij op alcoholvrije dranken en consumptie-ijs drukt, dat wil zeggen op twee producten die niet in artikel 3, lid 1, worden genoemd. Het antwoord op deze vraag moet bevestigend zijn. Ik kom tot deze conclusie op grond van hetgeen reeds is aangevoerd en met name dat de onderhavige belasting niet het karakter van omzetbelasting heeft en slechts op verkopen binnen het nationale grondgebied drukt, omdat zij uitsluitend betrekking heeft op verkopen aan de eindverbruiker.

51. Voor de uitoefening van de in artikel 3, lid 3, genoemde bevoegdheid geldt mijns inziens niet ook nog de voorwaarde, dat de belasting een specifiek doel moet nastreven, welke voorwaarde wordt genoemd in artikel 3, lid 2, en alleen van toepassing is op bepaalde producten. Deze voorwaarde volgt immers noch uit de bewoordingen van de genoemde bepaling noch uit enig ander voorschrift. Artikel 99 EG-Verdrag (thans artikel 93 EG) bepaalt integendeel, dat de communautaire wetgever handelend kan optreden met het oog op de harmonisatie van de nationale regelingen inzake andere indirecte belastingen voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt (...) te verzekeren". Dit betekent, dat de lidstaten tot de inwerkingtreding van de geharmoniseerde voorschriften inzake indirecte belastingen op alcoholvrije dranken en consumptie-ijs andere indirecte belastingen mogen instellen, waarbij zij alleen de twee zojuist genoemde beperkingen in acht moeten nemen.

52. Ik kom nu tot het onderzoek van het tweede deel van de onderhavige vraag, betreffende de verenigbaarheid van de onderhavige belasting met artikel 3, lid 3, tweede alinea, van de accijnsrichtlijn.

Verzoeksters betogen, onder verwijzing naar het arrest Faaborg-Gelting Linien, dat de drankbelasting, wanneer zij wordt geheven in een restaurant, niet alleen drukt op de verkoop van het product maar ook op alles wat noodzakelijk is voor de uitoefening van het restaurantbedrijf (inrichting, serviesgoed, tafellinnen en dergelijke) en derhalve in strijd is met artikel 3, lid 3, tweede alinea, van de accijnsrichtlijn, aangezien zij het karakter van omzetbelasting heeft. Ik herinner eraan dat dit artikel bepaalt, dat - mits de belastingen, wanneer zij drukken op andere producten dan genoemd in lid 1, voldoen aan de voorwaarde van lid 3, eerste alinea (dat de betrokken belastingen geen aanleiding mogen geven tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens) - de lidstaten ook de mogelijkheid [zullen] behouden om op dienstverrichtingen, met inbegrip van dienstverrichtingen in verband met accijnsproducten, belastingen te heffen die geen omzetbelasting zijn". Dienaangaande volstaat de opmerking dat, zelfs wanneer men ervan uitgaat dat in casu de belasting ook op dienstverrichtingen drukt, de omstandigheid dat zij niet het karakter van omzetbelasting heeft - zoals is vastgesteld bij het onderzoek van de eerste vraag - ertoe leidt, dat zij verenigbaar is met het genoemde artikel.

De derde vraag

53. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of de vrijstelling voor verkopen op de plaats van productie (de zogeheten rechtstreekse afzet") valt onder het begrip steunmaatregel in de zin van artikel 92 van het Verdrag, waardoor zij onverenigbaar zou zijn met het gemeenschapsrecht. De twijfel van de verwijzende rechter vloeit voort uit het feit dat de Commissie deze vrijstelling reeds als zodanig heeft gekwalificeerd in een met redenen omkleed advies, dat is bekendgemaakt in het Publicatieblad van 14 maart 1997.

54. De ontvankelijkheid van deze vraag wordt vanuit twee gezichtspunten bestreden: a) de Oostenrijkse regering en de Abgabenberufungskommission stellen, dat de vraag irrelevant is voor de beslechting van het hoofdgeding; b) alle partijen, behoudens de Commissie en EKW, voeren aan dat het op grond van artikel 93 EG-Verdrag (thans artikel 88 EG) alleen aan de Commissie staat om te beslissen over de verenigbaarheid van een steunmaatregel met de interne markt.

55. Aangaande het argument sub a zij erop gewezen, dat de Commissie op 3 februari 1999 de overeenkomstig artikel 93, lid 2, van het Verdrag ingeleide procedure bij mededeling C 57/96 heeft beëindigd. Op die datum heeft de Commissie namelijk een beschikking gegeven, waarin zij heeft verklaard dat de in de voorliggende vraag bedoelde vrijstelling onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt, en waarin zij de Republiek Oostenrijk heeft gelast deze vrijstelling per 31 december 1998 af te schaffen.

56. Ik wil vooropstellen dat volgens vaste rechtspraak van het Hof een verzoek van een nationale rechter slechts kan worden afgewezen, wanneer de door hem gestelde vraag over de uitlegging van het gemeenschapsrecht kennelijk geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding.

57. Op grond hiervan ben ik van mening, dat de exceptie van niet-ontvankelijkheid - gebaseerd op de irrelevantie van de gestelde vraag voor de beslechting van het hoofdgeding - gegrond is, voor zover zij betrekking heeft op de gevolgen van de vrijstelling tot en met 31 december 1998.

58. Het argument inzake de tweede grond voor de beweerde niet-ontvankelijkheid van de derde vraag - daarop neerkomende, dat het Hof niet bevoegd is een beslissing te geven over de verenigbaarheid van steunmaatregelen met de gemeenschappelijke markt, omdat die bevoegdheid bij uitsluiting aan de Commissie is voorbehouden - is mijns inziens ongegrond. Volgens de communautaire rechtspraak kunnen (en wanneer zij in laatste instantie beslissen, moeten) de nationale rechters immers krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) het Hof van Justitie een prejudiciële vraag stellen over de uitlegging van artikel 92 van het Verdrag, inzonderheid om de consequenties te trekken uit de rechtstreekse werking van artikel 93. Daarentegen kunnen zij het Hof niet verzoeken, zich rechtstreeks uit te spreken over de verenigbaarheid van een nationaal voorschrift met dit artikel.

59. Ik ga thans over tot het onderzoek ten gronde en herinner eraan dat het Hof heeft verklaard, dat het begrip steun een algemenere strekking heeft dan het begrip subsidie, omdat het niet alleen positieve prestaties omvat zoals de subsidie zelf, doch eveneens maatregelen die, in verschillende vormen, verlichting brengen in de lasten die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor - zonder nog subsidies in de strikte zin van het woord te zijn - van gelijke aard zijn en tot identieke gevolgen leiden. In deze lijn heeft het Hof overwogen, dat een maatregel waarbij de overheid aan bepaalde ondernemingen een belastingvrijstelling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de begunstigden verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, als een steunmaatregel van de staat in de zin van artikel 92, lid 1, EEG-Verdrag is aan te merken.

60. Bij toepassing van deze beginselen moet de betrokken vrijstelling mijns inziens als steun" worden aangemerkt. Tot deze conclusie kom ik op grond van het feit, dat deze vrijstelling de producenten die de wijn rechtstreeks vanaf hun wijngoed verkopen ontegenzegglijk begunstigt ten opzichte van alle andere wederverkopers van alcoholhoudende dranken die aan de betrokken belasting zijn onderworpen: eerstgenoemden kunnen namelijk lagere prijzen verlangen omdat zij de fiscale lasten die uit deze belasting voortvloeien niet behoeven te compenseren. Daarbij komt dat, zoals de Commissie heeft opgemerkt, de rechtstreeks door de producent verkochte wijnen een marktaandeel van circa 50 % vertegenwoordigen, en dat bijgevolg de vrijstelling noodzakelijkerwijs aanzienlijke gevolgen heeft voor zowel de in Oostenrijk geproduceerde en verkochte wijn als de wijn die in andere lidstaten wordt geproduceerd.

61. Voorts behoren de door de Oostenrijkse regering en de Abgabenberufungskommission aangevoerde gronden voor verenigbaarheid van de betrokken steun met de gemeenschappelijke markt niet tot de gronden die in artikel 92, leden 2 en 3, van het Verdrag worden genoemd. Inzonderheid blijkt de steun, anders dan verweersters betogen, niet bestemd te zijn voor de bevordering van de ontwikkeling van bepaalde activiteiten of van bepaalde regio's: de begunstigten zijn immers allen wijnproducenten, ongeacht de regio in Oostenrijk waar zij zich bevinden. Ten slotte moet er rekening mee worden gehouden, dat de Commissie eveneens heeft vastgesteld, dat de bevoegdheid om de betrokken vrijstelling te verlenen niet valt onder de bevoegdheden die bij verordening (EEG) nr. 822/87 van de Raad van 16 maart 1987 houdende een gemeenschappelijke ordening van de wijnmarkt of bij verordening (EEG) nr. 827/68 van de Raad van 28 juni 1968, die eveneens geldt voor vruchtenwijnen en andere gegiste dranken, aan de lidstaten zijn overgedragen.

De beperking van de gevolgen van het arrest in de tijd

62. Nagegaan moet nog worden, of, en zo ja, in hoeverre, in casu de terugwerkende kracht van het arrest van het Hof mag worden beperkt. De Oostenrijkse regering heeft het Hof namelijk verzocht om, ingeval het de handhaving van de betrokken indirecte belasting onverenigbaar met het gemeenschapsrecht zou verklaren, de gevolgen van zijn arrest in de tijd te beperken. Ter ondersteuning van dit verzoek heeft zij aangevoerd, dat zij op grond van de inlichtingen die zij van vertegenwoordigers van de Commissie vóór de toetreding had verkregen, te goeder trouw de overtuiging had gekregen dat de belasting met het gemeenschapsrecht verenigbaar was. Ter verdere ondersteuning van dit verzoek heeft zij gewezen op de rampzalige gevolgen die de eventuele terugwerkende kracht van het arrest zou hebben voor de financiën van de lokale lichamen. In dit verband heeft zij gepreciseerd, dat het terug te betalen bedrag voor de jaren 1995 tot en met 1998 22 miljard ATS zou bedragen en dat dit bedrag zou overeenkomen met ongeveer 0,9 % van het bruto binnenlands product van Oostenrijk. Zij heeft ten slotte beklemtoond, dat de eventuele terugbetaling van de belasting aan de wederverkopers voor deze een ongerechtvaardigde verrijking zou opleveren, omdat zij de belasting in de prijs opgenomen en aldus op de consumenten afgewenteld hebben, en dat het bovendien voor de consumenten op hun beurt heel moeilijk zou zijn van de wederverkopers terugbetaling van de in de prijs doorberekende belastingen te verkrijgen, omdat zij normaliter niet in staat zouden zijn het bestaan en de omvang van de in de prijs doorberekende belasting aan te tonen, dat wil zeggen hoe groot die ongerechtvaardigde verrijking is geweest.

63. Ik stel in het algemeen voorop, dat volgens vaste rechtspraak de uitlegging die het Hof van Justitie krachtens de hem bij artikel 177 van het Verdrag verleende bevoegdheid geeft aan een voorschrift van gemeenschapsrecht, de betekenis en de strekking van dat voorschrift zoals het sedert het tijdstip van zijn inwerkingtreding moet of had moeten worden verstaan en toegepast, verklaart en zo nodig preciseert. Hieruit volgt, dat het aldus uitgelegde voorschrift door de rechter ook kan en moet worden toegepast op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist. Uitzonderingen op dit beginsel

kunnen alleen in bijzondere gevallen worden toegestaan. Het Hof heeft namelijk uitsluitend ingeval van uitzonderlijke omstandigheden de terugwerkende kracht van zijn arresten beperkt, met name wanneer gevaar bestond van ernstige economische repercussies, bijvoorbeeld wegens het grote aantal te goeder trouw, op grond van een geldig geachte regeling tot stand gekomen rechtsbetrekkingen, en wanneer zowel particulieren alsook nationale autoriteiten wegens hun onzekerheid over de draagwijdte van de relevante bepalingen ertoe zijn gebracht zich in strijd met het gemeenschapsrecht te gedragen.

64. In casu zijn er mijns inziens geen redenen die afwijking van het beginsel rechtvaardigen, dat een interpretatief arrest tot de datum van inwerkingtreding van het uitgelegde voorschrift terugwerkt. Om te beginnen is het argument inzake de vermeende goede trouw van de Oostenrijkse regering wat de verenigbaarheid van de belasting met het gemeenschapsrecht betreft, niet overtuigend. De stelling dat vertegenwoordigers van de Commissie tijdens de onderhandelingen over de toetreding van de Republiek Oostenrijk tot de Gemeenschap aan de Oostenrijkse autoriteiten zouden hebben verklaard of te kennen hebben gegeven, dat de betrokken belasting wettig was, is niet door de Commissie bevestigd en blijkt niet uit de inhoud van het dossier. Al aangenomen dat dit onderwerp tijdens de onderhandelingen ter sprake zou zijn gekomen, feit blijft, dat de tijdens de voorbereidende werkzaamheden afgelegde verklaringen volgens de rechtspraak van het Hof niet kunnen worden gebruikt bij de uitlegging van de handeling waarnaar in de voorbereidende werkzaamheden wordt verwezen; zij kunnen er dus evenmin toe dienen om de goede trouw van de partijen te motiveren en op die grond de restrictieve werking uit te sluiten van een arrest waarin een met de aanvaarde verplichtingen strijdige handelwijze wordt vastgesteld.

65. Wat vervolgens het argument betreft inzake de vermeende negatieve economische repercussies die voor de lokale lichamen zouden kunnen voortvloeien uit de afschaffing van de belasting en derhalve het verlies van de daarbij behorende opbrengsten, het is rechtspraak van het Hof, dat wanneer aan arresten waarin, zelfs op indirecte wijze (zoals in prejudiciële zaken), de onwettigheid van nationale handelwijzen en bepalingen wordt vastgesteld, geen terugwerkende kracht zou worden toegekend op grond van de omvang van de financiële repercussies ervan voor de lidstaten, zulks tot gevolg zou hebben dat de ernstigste inbreuken gunstiger zouden worden behandeld dan inbreuken van minder belang, aangezien eerstbedoelde inbreuken voor de lidstaten duidelijk de aanzienlijkste financiële gevolgen kunnen hebben. In wezen komt de niet-terugwerkende kracht van het arrest neer op een soort legitimatie van de met het gemeenschapsrecht strijdige nationale wettelijke regeling voor de gehele periode die aan het arrest voorafgaat; het is daarom redelijk en gepast om dit fenomeen tot de genoemde rechtspraak te beperken en daaruit een argument af te leiden voor het tegendeel van de niet-terugwerkende kracht waarop een beroep wordt gedaan.

66. Is de onverenigbaarheid van de belasting met het gemeenschapsrecht eenmaal vastgesteld, dan volgt hieruit dat de administratie verplicht is de uit hoofde van deze belasting geïnde bedragen aan de wederverkopers terug te betalen. Volgens de Oostenrijkse regering zou die terugbetaling echter niet mogen plaatsvinden, omdat zij voor de wederverkopers een ongerechtvaardigde verrijking zou betekenen. Dezen hebben namelijk in werkelijkheid geen enkel nadeel ondervonden door de betaling van de onwettige belasting, omdat zij de last daarvan normaliter op de consument afwentelen. In een dergelijke situatie zou het naar de opvatting van de Oostenrijkse regering redelijk en gepast zijn om de gevolgen van het arrest, waaruit de verplichting tot terugbetaling van de onderhavige belasting aan de wederverkopers voortvloeit, in de tijd te beperken.

67. Dienaangaande moet worden opgemerkt, dat de administratie zich alleen maar tegen de terugbetalingsvorderingen kan verzetten, wanneer zij aantoonst dat de wederverkopers zich daadwerkelijk hebben verrijkt, dat wil zeggen dat zij daadwerkelijk de belasting in de prijzen doorberekend en daarmee de last op de consumenten afgewenteld hebben. Dit bewijs is echter moeilijk te leveren. Men kan immers niet met zekerheid stellen, dat de prijs van het product zonder

die belasting lager zou zijn geweest dan met die belasting; a fortiori kan niet met zekerheid worden gesteld, dat het verschil tussen de twee prijzen steeds overeenkomt met het bedrag van de belasting.

68. Daarbij komt dat de verrijking van de wederverkoper ook slechts hypothetisch is, omdat de verhoging van de prijs wegens de noodzaak de uit de belasting voortvloeiende hogere last te compenseren, tot een daling van de afzet en derhalve van de winst kan leiden.

69. In verband met de derde vraag heeft de Oostenrijkse regering eveneens verzocht de terugwerkende kracht van het arrest uit te sluiten ingeval het Hof aan de vrijstelling van de belasting voor rechtstreekse verkopen van producenten aan consumenten het karakter van steunmaatregel zou toekennen. Ter ondersteuning van dit verzoek voerde de Oostenrijkse regering aan, dat de betrokken marktdeelnemers en zijzelf ten tijde van de toetreding niet konden weten, dat de in het Oostenrijkse recht bestaande vrijstelling een bestaande" steunmaatregel in de zin van de artikelen 92 en 93 van het Verdrag kon vormen. Zij betoogde met name, dat haar gebrekkige kennis van de draagwijdte van de toepasselijke communautaire regeling en de gevolgen daarvan voor het nationale stelsel van indirecte belastingen eveneens werd verklaard door artikel 144 van de Toetredingsakte.

Wat de gegrondheid van dit verzoek betreft, komt mij de verwijzing naar artikel 144 van de Toetredingsakte niet relevant voor. Dat artikel bepaalt immers slechts, dat alleen de vóór 30 april 1995 aan de Commissie meegedeelde steunmaatregelen als bestaande" steunmaatregelen worden beschouwd. Aangezien de Republiek Oostenrijk de betrokken vrijstelling niet aan de Commissie heeft meegedeeld, kon deze als nieuwe steunmaatregel" worden beschouwd.

Wat overigens de stelling betreft dat de onverenigbaarheid van de belasting niet zonder meer uit de relevante communautaire bepalingen kon worden afgeleid, en tijdens de toetredingsonderhandelingen bovendien niet ter sprake is gebracht, waardoor het rechtszekerheidsbeginsel is geschonden, herinner ik eraan dat de Commissie bij voornoemde beschikking van 3 februari 1999 in wezen heeft erkend, dat de belasting tot en met 31 december 1998 verenigbaar was met het gemeenschapsrecht. Daaruit volgt, dat het van geen enkele praktische betekenis zou zijn wanneer de terugwerkende kracht van het arrest enkel voor die periode zou worden beperkt. De maanden na 31 december 1998 vormen mijns inziens een zo korte periode, dat de beperking van de gevolgen van het arrest voor die periode niet gerechtvaardigd zou zijn. Alleen al op grond van de vaststelling van die beschikking en de daarmee gepaard gaande werkzaamheden moet het uitgesloten worden geacht, dat de Oostenrijkse regering, althans vanaf begin 1999, niet op de hoogte was van het feit dat de drankbelasting in strijd was met het gemeenschapsrecht.

70. Gelet op een en ander, is mijns inziens in casu geen sprake van uitzonderlijke omstandigheden op grond waarvan een beperking van de terugwerkende kracht van het arrest kan worden gerechtvaardigd.

71. Mocht het Hof evenwel besluiten de gevolgen van zijn arrest in de tijd te beperken, geef ik in overweging, dat het overeenkomstig zijn rechtspraak deze beperking uitsluit ten aanzien van de justitiabelen die volgens het toepasselijke nationale recht een beroep in rechte hebben ingesteld of een daarmee gelijk te stellen bezwaarschrift hebben ingediend.

Conclusie

72. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de door het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

1) Artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk

stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat het zich niet verzet tegen de handhaving van een belasting die wordt geheven over de leveringen onder bezwarende titel van consumptie-ijs, inclusief de daarin verwerkte of daarbij verstrekte vruchten, en van dranken, telkens met inbegrip van de medeverkochte verpakkingen en toebehoren, en die voor consumptie-ijs en alcoholhoudende dranken 10 % van de verkoopprijs en voor alcoholvrije dranken 5 % van de verkoopprijs bedraagt.

2) a) Artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, moet aldus worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen de handhaving van een belasting zoals beschreven sub 1;

b) Artikel 3, lid 3, tweede alinea, van die richtlijn verzet zich niet tegen de handhaving van de genoemde belasting, voor zover deze over alcoholvrije dranken en consumptie-ijs wordt geheven.

3) Artikel 92, lid 1, EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 87, lid 1, EG) moet aldus worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen een nationale bepaling ingevolge welke de rechtstreekse afzet van wijn vanaf het wijngoed is vrijgesteld van de drankbelasting."