

HERMANN

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

10. března 2005 *

Ve věci C-491/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hessischer Verwaltungsgerichtshof (Německo) ze dne 1. října 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 20. listopadu 2003, v řízení

Ottmar Hermann (správce konkurzní podstaty Volkswirt Weinschänken GmbH)

proti

Stadt Frankfurt am Main,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, K. Lenaerts (zpravodaj), N. Colneric, K. Schiemann a E. Juhász, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein, zástupce vedoucího soudní kanceláře,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 2. prosince 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Stadt Frankfurt am Main J. Walterem a D. Kurtzem, jako zmocněnci,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a K. Grossem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 11. ledna 2005,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 3 odst. 2 a odst. 3 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179).

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi O. Hermannem, správcem konkurzní podstaty Volkswirt Weinschänken GmbH a Stadt Frankfurt am Main (město Frankfurt nad Mohanem) ohledně legality daně z alkoholických nápojů uložené městem Frankfurt.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 Článek 1 odst. 1 směrnice 92/12 stanoví:

„Tato směrnice stanoví obecnou úpravu pro výrobky podléhající spotřebním a jiným nepřímým daním přímo či nepřímo uloženým na spotřebu těchto výrobků, s výjimkou daně z přidané hodnoty a daní zavedených Společenstvím.“

- 4 Podle článku 3 směrnice 92/12:

„1. Tato směrnice se na úrovni Společenství vztahuje na následující výrobky, jak je vymezují příslušné směrnice:

— minerální oleje,

— alkohol a alkoholické nápoje,

— tabákové výrobky.

2. Výrobky uvedené v odstavci 1 mohou ze zvláštních důvodů podléhat dalším nepřímým daním za předpokladu, že tyto daně splňují pravidla zdaňování platná pro spotřební daně a pro daň z přidané hodnoty, pokud jde o stanovení základu daně, výpočtu daně, vzniku daňové povinnosti a kontroly daně.

3. Členské státy si podrží právo na zavedení nebo zachování daní vyměřovaných z jiných výrobků, než jsou uvedeny v odstavci 1, avšak za předpokladu, že tyto daně nepovedou k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy.

S výhradou téhož odstavce [téže podmínky] si členské státy rovněž podrží právo vybírat daně z poskytování služeb, které nemají povahu daní z obratu, včetně daní z výrobků podléhajících spotřební dani.“

Vnitrostátní právní předpisy

- 5 Článek 1 Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main (nařízení o výběru daně z nápojů na území města Frankfurt nad

Mohanem) ze dne 13. prosince 1991 (*Amtsblatt der Stadt Frankfurt am Main*, č. 52 ze dne 24. prosince 1991), ve znění nařízení ze dne 24. května 1996 (*Amtsblatt der Stadt Frankfurt am Main*, č. 25 ze dne 18. června 1996, dále jen „GetrStS“) stanoví, že toto město vybírá daň z nápojů.

6 Článek 2 GetrStS stanoví:

„1) Daň je uložena na úplatný prodej alkoholických nápojů podnikatelem k jejich okamžité spotřebě, s výjimkou jablečných vín.

2) Spotřeba osobou povinnou k dani samotnou nebo distribuce mezi jejími zaměstnanci podléhá zdanění, pokud představují více než 5 % z obrátu těchto nápojů.

3) Za prodej k okamžité spotřebě se považuje jakékoli poskytnutí ke spotřebě na místě [...].“

7 Článek 4 GetrStS zakotvuje daň ve výši 10 % z prodejní ceny nápojů uvedených v článku 2. Toto ustanovení dále upřesňuje, že „prodejní cena je cena skutečně zaplacená konečným spotřebitelem, bez daně z nápojů“.

8 Článek 5 GetrStS upřesňuje:

„1) Jakákoli osoba, která poskytuje za úplatu nápoje, jež jsou předmětem zdanění, k okamžité spotřebě v rámci své podnikatelské činnosti je osobou povinnou k dani.

2) Daňový dluh vzniká v okamžiku prodeje nápoje nebo, v případě uvedeném v čl. 2 odst. 2, spotřebováním [...]“.

9 GetrStS byl zrušen s účinností od 1. ledna 2000 (*Amtsblatt der Stadt Frankfurt am Main*, č. 17 ze dne 25. dubna 2000).

Spor v původním řízení a předběžné otázky

10 Podnik Volkswirt Weinschänken GmbH provozoval v rozhodné době okolností sporu v původním řízení restauraci na území města Frankfurt nad Mohanem. Pro třetí čtvrtletí roku 1995 měl povinnost zaplatit daň ve výši 9 135,35 DEM (přibližně 4 670 EUR) jako daň z nápojů stanovenou v GetrStS.

11 Jelikož měla za to, že tato daň porušovala mezi jinými ustanovení směrnice 92/12, zpochybnila tato společnost u Verwaltungsgericht Frankfurt am Main daňový výměr ze dne 7. listopadu 1995.

- 12 Ve svém rozsudku ze dne 14. května 2002 tento soud zrušil uvedený výměr.
- 13 Stadt Frankfurt am Main podalo proti tomuto rozhodnutí odvolání k Hessischer Verwaltungsgerichtshof. U tohoto soudu upřesnilo, že GetrStS stanoví, že dani nepodléhají dodání zboží, nýbrž poskytování služeb. Přitom, v souladu s čl. 3 odst. 3 druhým pododstavcem směrnice 92/12 mají členské státy právo vybírat daně, jako je daň z nápojů.
- 14 Za těchto podmínek se Hessischer Verwaltungsgerichtshof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Obecní nařízení zavádějící daň z nápojů definuje předmět této daně jako ‚úplatné poskytování alkoholických nápojů k okamžité spotřebě‘ a tento prodej jako ‚jakékoli poskytnutí ke spotřebě na místě‘. Je tato daň další nepřímou daní z výrobků, které podléhají spotřební dani ve smyslu čl. 3 odst. 1 a 2 směrnice 92/12 [...], nebo daní uloženou na poskytování služeb spojených s výrobky podléhajícími spotřební dani ve smyslu čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce směrnice 92/12?

2) V případě, že bude přijata druhá část možnosti uvedené v první otázce:

Vztahuje se podmínka ‚s výhradou téhož odstavce [téže podmínky]‘ upravená v čl. 3 odst. 3 druhém pododstavci směrnice 92/12, při zdanění poskytování

služeb spojených s výrobky podléhajícími spotřební dani ve smyslu čl. 3 odst. 1 směrnice 92/12, rovněž na jedinou podmínku vyjádřenou v čl. 3 odst. 3 prvním pododstavci zmíněné směrnice ‚avšak za předpokladu, že tyto daně nepovedou k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy‘, nebo má v takovém případě daň rovněž splňovat ‚zvláštní důvody‘ vyžadované v čl. 3 odst. 2 uvedené směrnice?“

K první otázce

- 15 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda taková daň, jaká byla uložena GetrStS, je další nepřímou daní z výrobků podléhajících spotřební dani ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12, nebo daní uloženou na poskytování služeb spojených s výrobky podléhajícími spotřební dani ve smyslu čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce této směrnice.
- 16 Úvodem je třeba poznamenat, že čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 zakotvuje striktní podmínky pro nepřímé daně ukládané členskými státy, co se týče výrobků podléhajících spotřební dani, jako jsou alkoholické nápoje. Toto ustanovení stanoví, že nepřímé daně jiné než spotřební daně musí být odůvodněny „zvláštními důvody“, tedy jinými než čistě rozpočtovými důvody (rozsudky ze dne 24. února 2000, Komise v. Francie, C-434/97, Recueil, s. I-1129, bod 19, a ze dne 9. března 2000, EKW a Wein & Co., C-437/97, Recueil, s. I-1157, bod 31), a že musí mimoto splňovat „pravidla zdaňování platná pro spotřební daně a pro daň z přidané hodnoty, pokud jde o stanovení základu daně, výpočtu daně, vzniku daňové povinnosti a kontroly daně“.

- 17 V souladu s čl. 3 odst. 3 směrnice 92/12 si členské státy podrží možnost zavedení nebo zachování daní vyměřovaných z výrobků nepodléhajících spotřební dani (první pododstavec) nebo daní, „které nemají povahu daní z obratu“, jež postihují „poskytování služeb [...], včetně daní z výrobků podléhajících spotřební dani“ (druhý pododstavec).
- 18 Pokud jde o otázku, zda se daň uložená GetrStS vztahuje na výrobky podléhající spotřební dani ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 nebo na poskytování služeb spojených s těmito výrobky ve smyslu uvedeného čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce, Stadt Frankfurt am Main má za to, že poskytované služby jsou převažujícím prvkem transakce zdaněné v GetrStS. Pro provozovatele restaurace má totiž samotná cena nápoje pouze menší význam v porovnání s cenou poskytování služeb nezbytných pro jeho podávání. Daň tedy spadá do rozsahu působnosti čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce směrnice 92/12.
- 19 Komise Evropských Společenství podotýká, že za účelem určení, zda je plnění dodáním zboží nebo poskytováním služeb, je namístě vzít v úvahu hlavní charakteristické rysy plnění. Odkazuje v tomto ohledu na rozsudek ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, s. I-2395, body 12 až 14). Pokud jde o prodej alkoholických nápojů v kavárnách, čajovnách a restauracích, tvoří služby poskytované provozovatelem kavárny nebo restaurace v rámci celku obchodní transakce menší část. Tyto služby spočívají především v podání nápoje zákazníkovi ve vhodné nádobě a odpovídajícím způsobem. Na rozdíl od prodeje jídla, jehož cena je podstatně ovlivněná cenou poskytování služeb, má v případě prodeje nápojů kupní cena výrobku převažující úlohu. Podle Komise je tedy daň uložená v GetrStS daní z dodání výrobku podléhajícího spotřební dani ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 (viz výše uvedený rozsudek EKW a Wein & Co.).

- 20 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že z článku 2 GetrStS vyplývá, že skutečností, která vede ke vzniku daňové povinnosti, je úplatné poskytnutí alkoholických nápojů k jejich okamžité spotřebě na místě. Na rozdíl od věci ukončené výše uvedeným rozsudkem EKW a Wein & Co., v níž žádaly vnitrostátní soudy Soudní dvůr o výklad čl. 3 odst. 2 a 3 směrnice 92/12 v souvislosti s daní vybíranou z úplatného poskytování alkoholických nápojů (bod 18), se skutečnost, která vede ke vzniku daňové povinnosti ve sporu v původním řízení, netýká pouhého poskytování těchto nápojů, nýbrž se naopak vztahuje na transakci zahrnující poskytování služeb.
- 21 Za účelem určení, zda daň zavedená GetrStS je uložena na výrobky podléhající spotřební dani ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 nebo spíše na služby poskytnuté ve spojení s těmito výrobky ve smyslu výše uvedeného čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce, je namíste vzít v úvahu převažující prvek transakce, která je předmětem daně (viz obdobně výše uvedený rozsudek Faaborg-Gelting Linien, body 12 až 14).
- 22 Jelikož uvedení zboží na trh je vždy doprovázeno minimálním poskytnutím služeb (jako je prezentace výrobků v odděleních obchodu, vystavení faktury atd.), je možné vzít v úvahu pouze služby jiné než nezbytně doprovázející uvedení zboží na trh pro posouzení části, kterou zabírá poskytování služeb v rámci celé komplexní transakce obsahující rovněž dodání zboží.
- 23 I když skutečností, která vede ke vzniku daňové povinnosti podle GetrStS, je okamžitá spotřeba na místě, a tedy okolnost související s poskytnutím služeb odlišných od plnění, která nezbytně doprovázejí uvedení alkoholických nápojů na

trh, není možné obecně tvrdit, že pro všechna plnění spadající do působnosti této daně bude prvek související s poskytováním služeb vždy převažující.

- 24 Je proto namístě určit pro každou zdanitelnou transakci, jaký je její převažující prvek.
- 25 Z předkládacího rozhodnutí přitom vyplývá, že Volkswirt Weinschänken GmbH provozuje restauraci, ve které prodává připravená jídla a nápoje.
- 26 Prodej alkoholických nápojů zákazníkům v rámci provozování restaurace je doprovázen řadou služeb odlišných od plnění, která jsou nezbytně spojena s uvedením těchto výrobků na trh. Jedná se o poskytnutí infrastruktury zahrnující restaurační sál s nábytkem a příslušenstvím (šatny, toalety atd.), o rady a vysvětlení zákazníkům týkající se podávaných nápojů, o jejich podávání ve vhodných nádobách, o obsluhu u stolu a konečně o odklizení stolů a úklid po konzumaci (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Faaborg-Gelting Linien, bod 13).
- 27 Prodej alkoholických nápojů v rámci provozování restaurace je charakterizován souborem prvků a jednání, jichž je samotné dodání zboží pouze jednou ze součástí a mezi nimiž převládají služby.

- 28 V důsledku toho je třeba daň, která je v případě, jako je projednávaný případ v původním řízení, vybírána z prodeje alkoholických nápojů v rámci provozování restaurace, považovat za daň vybíranou z poskytování služeb „spojených s výrobky podléhajícími spotřební dani“ ve smyslu čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce směrnice 92/12.
- 29 Nakonec je třeba konstatovat, že taková daň „nemá povahu daně z obratu“ ve smyslu výše uvedeného ustanovení, jelikož se uplatní pouze na určenou kategorii výrobků, tedy alkoholické nápoje (viz zejména rozsudky ze dne 3. března 1988, Bergandi, 252/86, Recueil, s. 1343, body 15 a 16; výše uvedený EKW a Wein & Co., body 22 a 23, jakož i ze dne 29. dubna 2004, GIL Insurance a další, C-308/01, Recueil, s. I-4777, body 33 a 35).
- 30 Je tedy namístě odpovědět na první otázku tak, že daň uloženou na úplatné poskytování alkoholických nápojů k okamžité spotřebě na místě v rámci provozování restaurace, je třeba považovat za daň z poskytování služeb spojených s výrobky podléhajícími spotřební dani, jež nemá povahu daně z obratu ve smyslu čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce směrnice 92/12.

K druhé otázce

- 31 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda daň postihující poskytování služeb ve smyslu čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce směrnice 92/12 je podmíněna tím, že je odůvodněna zvláštními důvody ve smyslu odstavce 2 téhož článku.

- 32 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v souladu s čl. 3 odst. 3 prvním pododstavcem směrnice 92/12 si členské státy podrží právo na zavedení nebo zachování nepřímých daní vyměřovaných z výrobků nepodléhajících spotřební dani, „avšak za předpokladu, že tyto daně nepovedou k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy“. Druhý pododstavec téhož odstavce stanoví, že „[s] výhradou téhož odstavce [téže podmínky]“ si členské státy rovněž podrží právo vybírat daně z „poskytování služeb, které nemají povahu daní z obratu, včetně daní z výrobků podléhajících spotřební dani“.
- 33 Právo zakotvené v čl. 3 odst. 3 druhém pododstavci směrnice 92/12 je podmíněné pouze jednou podmínkou vyjádřenou v prvním pododstavci téhož odstavce, tedy že „tyto daně nepovedou k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy“. Uvedená směrnice tedy nevyžaduje, aby daně spadající do rozsahu působnosti jejího čl. 3 odst. 3 splňovaly podmínku vyjádřenou v druhém odstavci téhož článku, tedy že jsou odůvodněny zvláštními důvody.
- 34 Je tedy namístě odpovědět na druhou otázkou tak, že „tataž podmínka“, které podléhají daně spadající do rozsahu působnosti čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce směrnice 92/12, se vztahuje na jedinou podmínku obsaženou v prvním pododstavci téhož odstavce, tedy že „tyto daně nepovedou k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy“.

K nákladům řízení

- 35 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je tento příslušný k rozhodnutí o nákladech řízení. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

- 1) **Daň uloženou na úplatné poskytování alkoholických nápojů k okamžité spotřebě na místě v rámci provozování restaurace je třeba považovat za daň z poskytování služeb spojených s těmito výrobky podléhajícími spotřební dani, která nemá povahu daně z obrátu ve smyslu čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.**

- 2) **„Tatáž podmínka“, které podléhají daně spadající do rozsahu působnosti čl. 3 odst. 3 druhého pododstavce směrnice 92/12, odkazuje na jedinou podmínku uvedenou v prvním pododstavci téhož odstavce, tedy že „tyto daně nepovedou k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy“.**

Podpisy.