

HERMANN

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 10. marca 2005\*

V zadevi C-491/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, naslovljen na Sodišče s sklepom Hessischer Verwaltungsgerichtshof (Nemčija) z dne 1. oktobra 2003, ki je prispel na Sodišče 20. novembra 2003, v postopku

**Ottmar Hermann** (stečajni upravitelj Volkswirt Weinschänken GmbH)

proti

**Stadt Frankfurt am Main,**

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, K. Lenaerts (poročevalec), sodnik, N. Colneric, sodnica, K. Schiemann in E. Juhász, sodnika,

\* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: D. Ruiz-Jarabo Colomer,  
sodni tajnik: H. von Holstein, namestnik sodnega tajnika,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 2. decembra 2004,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Stadt Frankfurt am Main J. Walter in D. Kurtz, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in K. Gross, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi z dne 11. januarja 2005

izreka naslednjo

### **Sodbo**

- <sup>1</sup> Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 3(2) in (3) Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL L 76, str. 1).

- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med O. Hermannom, sedaj stečajnim upraviteljem Volkswirt Weinschänken GmbH, in Stadt Frankfurt am Main (v nadaljevanju: mesto Frankfurt na Majni) zaradi zakonitosti davka na alkoholne pijače, ki ga je uvedlo mesto Frankfurt.

## **Pravni okvir**

### *Skupnostna ureditev*

- 3 Člen 1(1) Direktive 92/12 določa:

„Ta direktiva določa režim za proizvode, za katere ob sprostitvi v porabo nastane obveznost plačila trošarine in drugih posrednih davkov, ki se pobirajo neposredno ali posredno, razen davka na dodano vrednost in davkov, ki jih uvede Skupnost.“

- 4 Člen 3 Direktive 92/12 določa:

„1. Ta direktiva se na ravni Skupnosti uporablja za naslednje proizvode, kakor jih opredeljujejo ustrezne direktive:

— mineralno olje,

- alkohol in alkoholne pijače,
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- tobačni proizvodi.

2. Proizvodi, naštetih v odstavku 1, se lahko obdavčijo z drugimi posrednimi davki za posebne namene, če so ti davki v skladu z davčnimi pravili, ki se uporabljajo za trošarino in DDV, glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora.

3. Države članice obdržijo pravico do uvedbe ali ohranitve davkov, pobranih od proizvodov, ki niso naštetih v odstavku 1, pod pogojem, da ti davki pri trgovanju med državami članicami ne povzročijo dodatnih formalnosti ob prestopu meje.

Ob upoštevanju iste določbe države članice obdržijo tudi pravico do pobiranja takih davkov od opravljanja storitev, ki jih ni mogoče označiti za prometne davke, vključno s tistimi, ki se nanašajo na trošarinske proizvode.“

*Nacionalna ureditev*

- 5 *Člen 1 Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main* (odlok o pobiranju davka na pijače na območju mesta Frankfurt

na Majni) z dne 13. decembra 1991 (*Amtsblatt der Stadt Frankfurt am Main*, št. 52 z dne 24. decembra 1991), kot je bil spremenjen s predpisom z dne 24. maja 1996 (*Amtsblatt der Stadt Frankfurt am Main*, št. 25 z dne 18. junija 1996, v nadaljevanju: GetrStS), določa, da to mesto pobira davek na pijače.

6 Člen 2 GetrStS določa:

„(1) Predmet davka je ponujanje alkoholnih pijač s strani podjetnika proti plačilu in z namenom njihove takojšnje porabe, razen jabolčnika.

(2) Lastna poraba pijač davčnega zavezanca, vključno s ponujanjem pijač osebnju njegovega podjetja, šteje za ponujanje proti plačilu, če vrednost navedene lastne porabe presega 5 % prometa teh pijač.

(3) Vsako ponujanje za porabo na mestu samem šteje za ponujanje za takojšnjo porabo. [...]“

7 Člen 4 GetrStS določa davek 10 % od prodajne cene pijač iz navedenega člena 2. Ta določba podrobneje določa tudi, da „[je] prodajna cena [...] cena, ki jo je končni porabnik dejansko plačal, brez davka na pijače“.

8 Člen 5 GetrStS določa:

„(1) Kdor koli v okviru poklicne dejavnosti ponuja obdavčljive pijače za takojšnjo porabo proti plačilu, je zavezan plačilu davka.

(2) Davčni dolg nastane ob ponujanju pijače ali v primeru iz člena 2(2), ob porabi. [...]“

9 GetrStS je bil razveljavljen, z učinkom od dne 1. januarja 2000 naprej (*Amtsblatt der Stadt Frankfurt am Main*, št. 17 z dne 25. aprila 2000).

### **Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje**

10 V času nastanka dejstev spora o glavni stvari je imelo podjetje Volkswirt Weinschänken GmbH restavracijo na območju mesta Frankfurt na Majni. To podjetje je za tretji trimester leta 1995 dolgovalo znesek 9135,35 DEM (približno 4670 EUR) od davka na pijače, ki ga določa GetrStS.

11 Ker je ta družba menila, da ta davek med drugim krši tudi določbe Direktive 92/12, je pred Verwaltungsgericht Frankfurt am Main spodbijala odločbo o odmeri davka z dne 7. novembra 1995.

- 12 V sodbi z dne 14. maja 2002 je to sodišče razglasilo ničnost navedene odločbe.
- 13 Mesto Frankfurt na Majni je zoper to sodbo vložilo pritožbo na Hessischer Verwaltungsgerichtshof. Na tej stopnji postopka je navedlo, da GetrStS določa, da predmet davka ni dobava blaga, temveč dejanja opravljanja storitev. V skladu s členom 3(3), drugi pododstavek, Direktive 92/12 pa naj bi države članice ohranile svobodo pri določanju davkov, takšnih kot je davek na pijače.
- 14 V takih okoliščinah je Hessischer Verwaltungsgerichtshof odločilo, da prekine odločanje in da Sodišču v predhodno odločanje predloži naslednji vprašanji:

- „1. Občinski predpis, ki uvaja davek na pijače, določa kot predmet tega davka ‚ponujanje alkoholnih pijač proti plačilu z namenom njihove takojšnje porabe‘. Ali je ta davek drug posreden davek na trošarinske proizvode v smislu člena 3(1) in (2) Direktive 92/12 [...] ali pa davek od opravljanja storitev, ki se nanašajo na trošarinske proizvode v smislu člena 3(3), drugi pododstavek, Direktive 92/12?
2. Če bi bila sprejeta druga od možnosti iz prvega vprašanja:

Ali se pri obdavčenju opravljanja storitev, ki se nanašajo na trošarinske proizvode v smislu člena 3(1) Direktive 92/12, pogoj ‚ob upoštevanju iste

določbe iz člena 3(3), drugi pododstavek, Direktive 92/12 nanaša ravno tako samo na pogoj iz člena 3(3), prvi pododstavek, navedene direktive ,pod pogojem, da ti davki pri trgovanju med državami članicami ne povzročijo dodatnih formalnosti ob prestopu meje, ali pa mora biti davek v takem primeru ravno tako za ,posebne namene, kot to zahteva člen 3(2) navedene direktive?“

### Prvo vprašanje

- 15 S prvim vprašanjem želi predložitveno sodišče vedeti, ali je davek, kot je davek, ki ga je uvedel GetrStS, drug posreden davek na trošarinske proizvode v smislu člena 3(2) Direktive 92/12 ali davek, pobran od opravljanja storitev, ki se nanašajo na trošarinske proizvode v smislu člena 3(3), drugi pododstavek, te Direktive.
- 16 Uvodoma je treba poudariti, da člen 3(2) Direktive 92/12 določa stroge pogoje za posredne davke, ki bi jih uvedle države članice in ki zadevajo trošarinske proizvode, kot so alkoholne pijače. Ta določba določa, da morajo biti posredni davki, drugi kot trošarine, za „posebne namene“, in sicer za namene, ki niso samo proračunski (sodbi z dne 24. februarja 2000 v zadevi Komisija proti Franciji, C-434/97, Recueil, str. 1129, točka 19, in z dne 9. marca 2000 v zadevi EKW in Wein & Co, C-437/97, Recueil, str. I-1157, točka 31), in da morajo biti glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora v skladu z davčnimi pravili, ki se uporabljajo za trošarino in DDV.

- 17 V skladu s členom 3(3) Direktive 92/12 države članice obdržijo pravico do uvedbe ali ohranitve davkov, pobranih od proizvodov, ki niso trošarinski (prvi pododstavek), ali davkov, „ki jih ni mogoče označiti za prometne davke“ in ki so pobrani od „opravljanja storitev [...] vključno s tistimi, ki se nanašajo na trošarinske proizvode“ (drugi pododstavek).
- 18 V zvezi z vprašanjem, ali se davek, ki ga je uvedel GetrStS, nanaša na trošarinske proizvode v smislu člena 3(2) Direktive 92/12 ali na opravljanje storitev, ki se nanašajo na take proizvode v smislu navedenega člena 3(3), drugi pododstavek, mesto Frankfurt na Majni meni, da so opravljene storitve prevladujoč element transakcije, ki je predmet obdavčitve GetrStS. Za lastnika ali zakupnika restavracije naj bi bil izdatek za samo pijačo dejansko manjši v primerjavi z izdatkom za potrebne storitve njene stregbe. Davek bi torej sodil na področje uporabe drugega pododstavka člena 3(3) Direktive 92/12.
- 19 Komisija Evropskih skupnosti navaja, da je pri ugotavljanju, ali gre za dejanje dobave blaga ali opravljanja storitev, treba upoštevati bistveno značilnost dejanja. V ta namen se sklicuje na sodbo z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, str. I-2395, točke od 12 do 14). Kar zadeva prodajo alkoholnih pijač v kavarnah, čajnicah in restavracijah, naj bi bil delež storitev, ki jih opravi lastnik ali zakupnik kavarne ali restavracije, v celotni poslovni transakciji manjšega pomena. Bistvo te storitve naj bi bilo, da je bi bila pijača stranki predstavljena v ustrezni posodi in v primerni obliki. Nasprotno od prodaje obrokov, katerih cena je določena predvsem glede na izdatek za opravljanje storitve, je v primeru prodaje pijač odločilna nakupna cena proizvoda. Po mnenju Komisije je torej davek, ki ga je uvedel GetrStS, davek na dobavo trošarinskega proizvoda v smislu člena 3(2) Direktive 92/12 (glej zgoraj navedeno sodbo v zadevi EKW in Wein & Co).

- 20 V tem pogledu je treba najprej opomniti, da iz člena 2 GetrStS izhaja, da je obdavčljivi dogodek davka ponujanje alkoholnih pijač proti plačilu in z namenom njihove takojšnje porabe na mestu samem. Nasprotno od zadeve, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba v zadevi EKW in Wein & Co, v kateri je nacionalno sodišče postavilo Sodišču vprašanje o razlagi člena 3(2) in (3) Direktive 92/12 v zvezi z davkom na dobavo alkoholnih pijač proti plačilu (točka 18), obdavčljivi dogodek davka v zadevi v glavni stvari ne zadeva le same dobave takih pijač, ampak se nanaša na transakcijo, ki zajema opravljanje storitev.
- 21 Da bi določili, ali se davek, ki ga je uvedel GetrStS, pobira od trošarinskih proizvodov v smislu člena 3(2) Direktive 92/12 ali od opravljenih storitev, ki se nanašajo na take proizvode v smislu člena 3(3), drugi pododstavek, je treba upoštevati prevladujoč element obdavčene transakcije (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo v zadevi Faaborg-Gelting Linien, točke od 12 do 14).
- 22 Glede na to, da trženje blaga zmeraj spremlja minimalno opravljanje storitev, kot sta predstavljanje proizvodov na policah, izdaja računa itd., se lahko pri presoji deleža, ki ga zavzema opravljanje storitev v celotni kompleksni transakciji, ki obsega tudi dobavo dobrine, upoštevajo samo storitve, ki se razlikujejo od storitev, ki nujno spremljajo trženje blaga.
- 23 Čeprav je obdavčljivi dogodek davka, ki ga je uvedel GetrStS, sestavljen iz takojšnje porabe na mestu samem, in torej iz elementa, ki se nanaša na opravljanje storitev, različnih od dejanj, ki nujno spremljajo trženje alkoholnih pijač, ni mogoče na

splošno trditi, da bo element, ki se nanaša na opravljanje storitev, zmeraj prevladujoč pri vseh dejanjih, ki sodijo na področje uporabe tega davka.

- 24 Torej je treba za vsako obdavčeno transakcijo ugotoviti, kateri element je prevladujoč.
- 25 Iz predložitvenega sklepa izhaja, da ima Volkswagen Weinschänken GmbH restavracijo, v kateri streže pripravljene jedi in pijače.
- 26 Ponujanje alkoholnih pijač strankam v okviru dejavnosti restavracije spremlja niz storitev, različnih od tistih, ki so nujno povezane s trženjem takih proizvodov. Gre za dajanje na razpolago infrastrukture, ki zajema opremljeno jedilnico s pohištvom in stranskimi prostori (garderoba, stranišča itd.), dajanje nasvetov in pojasnil strankam v zvezi s pijačami, ki se strežejo, njihova predstavitev v primerni posodi, strežbo pri mizi in končno pospravljanje miz in čiščenje po uporabi (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Faaborg-Gelting Linien, točka 13).
- 27 Ponujanje alkoholnih pijač v okviru dejavnosti restavracije zaznamuje skupek elementov in dejanj, v kateri je ponujanje same dobrine le ena sestavina in v okviru katere prevladujejo storitve.

- 28 Posledično je treba davek na ponujanje alkoholnih pijač v okviru dejavnosti restavracije, kakršen je davek v zadevi v glavni stvari, šteti kot davek, pobran od opravljanja storitev, „ki se nanašajo na trošarinske proizvode“ v smislu člena 3(3), drugi pododstavek, Direktive 92/12.
- 29 Končno je treba ugotoviti, da takega davka „ni mogoče označiti za prometn[i] dav[ek]“ v smislu navedene določbe, kadar se uporablja samo za določeno kategorijo proizvodov, in sicer alkoholne pijače (glej zlasti sodbo z dne 3. marca 1988 v zadevi Bergandi, 252/86, Recueil, str. 1343, točki 15 in 16; zgoraj navedeno sodbo EKW in Wein & Co, točki 22 in 23, in sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi Gil Insurance in drugi, C-308/01, še ne objavljena v Recueil, točki 33 in 35).
- 30 Torej je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba davek, ki v okviru dejavnosti restavracije obdavči ponujanje alkoholnih pijač proti plačilu in z namenom njihove takojšnje porabe na mestu samem, šteti za davek od opravljanja storitev, ki se nanašajo na trošarinske proizvode, ki ga ni mogoče označiti za prometni davek v smislu člena 3(3), drugi pododstavek, Direktive 92/12.

## **Drugo vprašanje**

- 31 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali za davek, pobran od opravljanja storitev v smislu člena 3(3), drugi pododstavek, Direktive 91/12, velja pogoj posebnega namena v smislu odstavka 2 istega člena.

- 32 V tem pogledu je treba opomniti, da v skladu s členom 3(3), prvi pododstavek, Direktive 92/12 države članice obdržijo pravico do uvedbe ali ohranitve posrednih davkov, pobranih od proizvodov, ki niso trošarinski, „pod pogojem, da ti davki pri trgovanju med državami članicami ne povzročijo dodatnih formalnosti ob prestopu meje“. Drugi pododstavek tega odstavka določa, da „[o]b upoštevanju iste določbe“ države članice obdržijo tudi pravico do pobiranja davkov od „opravljanja storitev, ki jih ni mogoče označiti za prometne davke, vključno s tistimi, ki se nanašajo na trošarinske proizvode“.
- 33 Pravica iz drugega pododstavka člena 3(3) Direktive 92/12 je podrejena enemu samemu pogoju iz prvega pododstavka istega odstavka, in sicer da „ti davki pri trgovanju med državami članicami ne povzročijo dodatnih formalnosti ob prestopu meje“. Navedena direktiva torej ne zahteva, da bi davki, ki spadajo na področje uporabe njenega člena 3(3), ustrezali pogoju iz drugega odstavka istega člena, in sicer pogoju, da so to davki za posebne namene.
- 34 Torej je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da se „ist[a] določb[a]“, ki velja za davke, ki sodijo na področje uporabe člena 3(3), drugi pododstavek, Direktive 92/12, nanaša samo na pogoj iz prvega pododstavka navedenega odstavka, in sicer da „davki pri trgovanju med državami članicami ne povzročijo dodatnih formalnosti ob prestopu meje“.

## **Stroški**

- 35 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

- 1. Davek, ki v okviru dejavnosti restavracije obdavči ponujanje alkoholnih pijač proti plačilu in z namenom njihove takojšnje porabe na mestu samem, je treba šteti za davek od opravljanja storitev, ki se nanašajo na trošarinske proizvode, ki ga ni mogoče označiti za prometni davek v smislu člena 3(3), drugi pododstavek, Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov.**
- 2. „Ist[a] določb[a]“, ki velja za davke, ki sodijo na področje uporabe člena 3(3), drugi pododstavek, Direktive 92/12 se nanaša samo na pogoj iz prvega pododstavka navedenega odstavka, in sicer da „davki pri trgovanju med državami članicami ne povzročijo dodatnih formalnosti ob prestopu meje“.**

Podpisi: