DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

10. marts 2005 *

I sag C-491/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hessischer Verwaltungsgerichtshof (Tyskland) ved afgørelse af 1. oktober 2003, indgået til Domstolen den 20. november 2003, i sagen:

Ottmar Hermann (som kurator for konkursboet Volkswirt Weinschänken GmbH)

mod

Stadt Frankfurt am Main,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne K. Lenaerts (refererende dommer), N. Colneric, K. Schiemann og E. Juhász,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

på grundlag af den skriftlige behandling og efter retsmødet den 2. december 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Stadt Frankfurt am Main ved J. Walter og D. Kurtz, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og K. Gross, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 11. januar 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 3, stk. 2 og 3, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1).

2 Denne anmodning er fremsat i en sag mellem Ottmar Hermann, nu kurator for konkursboet Volkswirt Weinschänken GmbH, og Stadt Frankfurt am Main (byen Frankfurt-am-Main) vedrørende lovligheden af en afgift på alkoholholdige drikkevarer, som er indført af Stadt Frankfurt am Main.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 1, stk. 1, i direktiv 92/12 bestemmer:

»I dette direktiv fastlægges ordningen for varer, der pålægges punktafgifter og andre indirekte skatter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af disse varer, dog bortset fra moms og afgifter, som er indført af Det Europæiske Fællesskab.«

4 Artikel 3 i direktiv 92/12 har følgende ordlyd:

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

— mineralolier

— alkohol og alkoholholdige drikkevarer

— forarbejdede tobaksvarer.

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

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

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

Nationale bestemmelser

§ 1 i Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main (vedtægt om opkrævning af en afgift på drikkevarer på byen Frankfurt-am-

Mains område) af 13. december 1991 (*Amtsblatt der Stadt Frankfurt am Main*, nr. 52 af 24.12.1991), som ændret ved bekendtgørelse af 24. maj 1996 (*Amtsblatt der Stadt Frankfurt am Main* nr. 25 af 18.6.1996, herefter »GetrStS«), bestemmer, at denne by opkræver en afgift på drikkevarer.

6 GetrStS' § 2 bestemmer:

»1) Afgiften pålægges salg mod vederlag af alkoholholdige drikkevarer, der foretages af en erhvervsdrivende, med henblik på drikkevarernes umiddelbare indtagelse, med undtagelse af cider.

2) Den afgiftspligtige persons eget forbrug, herunder salg af drikkevarer til dennes ansatte, anses for at være salg mod vederlag, såfremt mængden af dette forbrug overstiger 5% af omsætningen af disse drikkevarer.

3) For salg med henblik på umiddelbar indtagelse anses ethvert salg med henblik på indtagelse på stedet [...]«

7 GetrStS' § 4 fastsætter afgiften til 10% af salgsprisen for drikkevarer som omhandlet i nævnte § 2. Denne bestemmelse angiver videre, at »salgsprisen er den pris, der faktisk betales af den endelige forbruger, eksklusive drikkevareafgift«.

8 GetrStS' § 5 indeholder følgende præciseringer:

»1) Enhver, der mod vederlag og inden for rammerne af erhvervsmæssig virksomhed sælger afgiftspligtige drikkevarer med henblik på umiddelbar indtagelse, er pligtig at betale afgiften.

2) Afgiftsskylden opstår ved salget af drikkevaren, eller i de i § 2, stk. 2, nævnte tilfælde, ved indtagelsen. [...]«

9 GetrStS blev ophævet med virkning fra den 1. januar 2000 (*Amtsblatt der Stadt Frankfurt am Main*, nr. 17 af 25.4.2000).

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 Virksomheden Volkswirt Weinschänken GmbH drev på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen en restaurant i byen Frankfurt-am-Main. For tredje kvartal 1995 var virksomheden pligtig at betale et beløb på 9 135,35 DEM (ca. 4 670 EUR) i afgift på drikkevarer i medfør af GetrStS.

11 Da Volkswirt Weinschänken GmbH var af den opfattelse, at denne afgift bl.a. var i strid med direktiv 92/12, anlagde virksomheden sag ved Verwaltungsgericht Frankfurt am Main til prøvelse af afgørelsen om afgiftspålæggelse af 7. november 1995.

12 Ved dom af 14. maj 2002 annullerede denne ret nævnte afgørelse.

13 Stadt Frankfurt am Main iværksatte appel til prøvelse af denne dom ved Hessischer Verwaltungsgerichtshof. I sagen for denne ret har byen nærmere anført, at GetrStS ikke pålægger afgift på salg af varer, men på levering af tjenesteydelser. I overensstemmelse med artikel 3, stk. 3, andet afsnit, i direktiv 92/12 har medlemsstaterne bevaret muligheden for at opkræve sådanne afgifter af drikkevarer.

14 Under disse betingelser har Hessischer Verwaltungsgerichtshof besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) En kommunal vedtægt om afgift på drikkevarer fastsætter som genstand for afgiften »salg af alkoholholdige drikkevarer med henblik på umiddelbar indtagelse« og som et sådant salg »ethvert salg med henblik på indtagelse på stedet«. Er der med denne afgift tale om andre former for indirekte beskatning af punktafgiftspligtige varer i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 3, stk. 1 og 2, i [...] direktiv 92/12 [...] eller er der tale om afgifter på tjenesteydelser i forbindelse med punktafgiftspligtige varer i direktivets artikel 3, stk. 3, andet afsnits forstand?

2) Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende for så vidt angår det andet alternativ, ønskes det oplyst:

Tager kravet »på samme betingelse« i artikel 3, stk. 3, andet afsnit, i direktiv 92/12 — med hensyn til afgifter på tjenesteydelser, herunder i forbindelse med

punktafgiftspligtige varer i direktivets artikel 3, stk. 1's forstand — kun sigte på den i direktivets artikel 3, stk. 3, første afsnit, fastsatte betingelse: »forudsat at sådan beskatning ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage«, eller skal den i direktivets artikel 3, stk. 2, anførte betingelse om »i særligt øjemed« ligeledes være opfyldt i et sådant tilfælde?«

Om det første spørgsmål

15 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om en afgift som den, der er indført ved GetrStS, er en anden form for indirekte beskatning af punktafgiftspligtige varer i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, eller en afgift på tjenesteydelser i forbindelse med punkafgiftspligtige varer i direktivets artikel 3, stk. 3, andet afsnits forstand.

16 Det skal indledningsvis bemærkes, at artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 opstiller strenge betingelser for medlemsstaternes indirekte beskatning af punktafgiftspligtige varer, såsom alkoholholdige drikkevarer. Denne artikel bestemmer, at andre former for indirekte beskatning end punktafgifter skal pålægges »i særligt øjemed«, dvs. med et andet formål end et rent budgetmæssigt (jf. dom af 24.2.2000, sag C-434/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1129, præmis 19, og af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW og Wein & Co., Sml. I, s. 1157, præmis 31), og de skal bl.a. iagttage de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen.

17 I overensstemmelse med artikel 3, stk. 3, i direktiv 92/12 bevarer medlemsstaterne retten til at indføre eller opretholde beskatning af varer, der ikke er pålagt punktafgift (første afsnit) eller afgifter, »på tjenesteydelser, såfremt disse ikke har karakter af omsætningsafgifter, herunder i forbindelse med punktafgiftspligtige varer« (andet afsnit).

18 For så vidt angår spørgsmålet, om den afgift, der er indført med GetrStS, påhviler punktafgiftspligtige varer i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, eller tjenesteydelser i forbindelse med sådanne varer i artikel 3, stk. 3, andet afsnits forstand, har Stadt Frankfurt am Main gjort gældende, at leveringen af tjenesteydelser er den væsentligste omstændighed i den transaktion, der er pålagt afgift ved GetrStS. For restauratøren er udgiften til selve drikkevaren nemlig kun af underordnet betydning, sammenholdt med udgiften til de tjenesteydelser, der er nødvendige for at servere den. Afgiften falder således inden for anvendelsesområdet for andet afsnit i artikel 3, stk. 3, i direktiv 92/12.

19 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har anført, at ved afgørelsen af, om en transaktion skal anses for at udgøre levering af goder eller tjenesteydelser, skal der tages hensyn til, hvad der er den væsentligste omstændighed i denne transaktion. Kommissionen har i denne forbindelse henvist til dom af 2. maj 1996, Fåborg-Gelting Linien (sag C-231/94, Sml. I, s. 2395, præmis 12-14). For så vidt angår salg af alkoholholdige drikkevarer i caféer, te-saloner og restauranter spiller de tjenesteydelser, som café-ejeren eller restauratøren leverer, kun en mindre rolle i den samlede forretningsmæssige transaktion. Disse tjenesteydelser består i det væsentlige i at servere drikkevaren for kunden i en egnet beholder og på passende måde. I modsætning til salg af måltider, hvis pris i det væsentlige er bestemt af udgiften til levering af tjenesteydelser, er varens indkøbspris af overvejende betydning i forbindelse med salg af drikkevarer. Ifølge Kommissionen er den afgift, der er indført ved GetrStS, således en afgift på levering af en punktafgiftspligtig vare i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 (jf. dommen i sagen EKW og Wein & Co.).

20 Det bemærkes, at det fremgår af GetrStS' § 2, at den afgiftsudløsende begivenhed er levering mod vederlag af alkoholholdige drikkevarer med henblik på umiddelbar indtagelse på stedet. I modsætning til sagen EKW og Wein & Co., hvor den nationale rets spørgsmål vedrørte fortolkningen af artikel 3, stk. 2 og 3, i direktiv 92/12 i forbindelse med en afgift på »levering mod vederlag af alkoholholdige drikkevarer« (præmis 18) er den afgiftsudløsende begivenhed i hovedsagen ikke den blotte levering af sådanne drikkevarer, men vedrører derimod en transaktion, der indebærer levering af tjenesteydelser.

21 Ved afgørelsen af, om den afgift, der er indført ved GetrStS, påhviler punktafgiftspligtige varer i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, eller derimod tjenesteydelser i forbindelse med sådanne varer i artikel 3, stk. 3, andet afsnits forstand, skal der tages hensyn til, hvad der er den væsentligste omstændighed i den transaktion, som afgiften påhviler (jf. analogt Fåborg-Gelting Linien-dommen, præmis 12-14).

22 Eftersom salg af en vare altid ledsages af et minimum af tjenesteydelser (såsom fremvisning af varen på hylderne, udstedelse af en faktura osv.), er det kun de tjenesteydelser, der adskiller sig fra de tjenesteydelser, der nødvendigvis ledsager salget af en vare, der kan tages i betragtning ved afgørelsen af, hvilken rolle levering af tjenesteydelser spiller i en sammensat transaktion, der ligeledes indebærer levering af en vare.

23 Selv om den udløsende begivenhed for den afgift, der er indført ved GetrStS, består i den umiddelbare indtagelse på stedet — og således i en omstændighed vedrørende levering af tjenesteydelser, der er forskellig fra de transaktioner, der nødvendigvis ledsager salg af alkoholholdige drikkevarer — er det ikke muligt på generel måde og

for alle de transaktioner, der falder inden for denne afgifts anvendelsesområde, at fastslå, at den omstændighed, der vedrører levering af tjenesteydelser, altid er den væsentligste.

24 Det må således for hver afgiftsbelagt transaktion fastslås, hvilken omstændighed der er den væsentligste.

25 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Volkswirt Weinschänken GmbH driver en restaurant, hvor der serveres mad og drikkevarer.

26 Levering af alkoholholdige drikkevarer til kunderne inden for rammerne af en restaurationsvirksomhed er ledsaget af en række tjenesteydelser, der adskiller sig fra transaktioner, der nødvendigvis er forbundet med salg af sådanne varer. Det drejer sig om at stille en infrastruktur til rådighed, der omfatter et restaurationslokale med møbler og tilbehør (garderober, toiletter osv.), rådgivning og forklaringer til kunderne vedrørende de tilbudte drikkevarer, fremvisning af disse varer i en egnet beholder, servering ved bordet og endelig afrydning af bordene og rengøring efter indtagelse (jf. i denne retning Fåborg-Gelting Linien-dommen, præmis 13).

27 Levering af alkoholholdige drikkevarer inden for rammerne af en restaurationsvirksomhed er karakteriseret ved en række omstændigheder og handlinger, af hvilke levering af varen i sig selv kun udgør ét led, og hvoraf tjenesteydelserne er de væsentligste.

28 Følgelig skal en afgift, der, som det er tilfældet i hovedsagen, opkræves af levering af alkoholholdige drikkevarer inden for rammerne af en restaurationsvirksomhed, anses for en afgift på tjenesteydelser »i forbindelse med punktafgiftspligtige varer« som omhandlet i artikel 3, stk. 3, andet afsnit, i direktiv 92/12.

29 Endelig skal det fastslås, at en sådan afgift ikke »har karakter af [en] omsætningsafgift [...]« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i nævnte bestemmelse, idet den kun finder anvendelse for en bestemt varekategori, dvs. alkoholholdige drikkevarer (jf. bl.a. dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 15 og 16, dommen i sagen EKW og Wein & Co., præmis 22 og 23, og dom af 29.4.2004, sag C-308/01, GIL Insurance m.fl., Sml. I, s. 4777, præmis 33 og 35).

30 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at en afgift, der påhviler levering mod vederlag inden for rammerne af en restaurationsvirksomhed af alkoholholdige drikkevarer med henblik på umiddelbar indtagelse på stedet, skal anses for en afgift på tjenesteydelser i forbindelse med punktafgiftspligtige varer, der ikke har karakter af en omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 3, stk. 3, andet afsnit, i direktiv 92/12.

Om det andet spørgsmål

31 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en afgift på tjenesteydelser i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 3, stk. 3, andet afsnit, i direktiv 92/12, er undergivet betingelsen i samme artikels stk. 2 om, at den skal pålægges i særligt øjemed.

32 Det bemærkes, at medlemsstaterne i overensstemmelse med artikel 3, stk. 3, første afsnit, i direktiv 92/12 bevarer retten til at indføre eller opretholde indirekte beskatning af varer, der ikke er undergivet punktafgift, »forudsat at sådan beskatning ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage«. Andet afsnit i samme stykke bestemmer, at medlemsstaterne »[p]å samme betingelse« ligeledes bevarer muligheden for at lægge afgifter »på tjenesteydelser, såfremt disse ikke har karakter af omsætningsafgifter, herunder i forbindelse med punktafgiftspligtige varer«.

33 Muligheden i andet afsnit i artikel 3, stk. 3, i direktiv 92/12 er alene undergivet betingelsen i første afsnit i samme artikel 3, stk. 3, nemlig at sådan »beskatning ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage«. Direktivet stiller således ikke krav om, at afgifter, der er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 3, stk. 3, opfylder betingelsen i samme artikels stk. 2, dvs. at afgifterne pålægges i særligt øjemed.

34 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at kravet »på samme betingelse«, som gælder for afgifter, der er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 3, stk. 3, andet afsnit, i direktiv 92/12, henviser til den ene betingelse, der er fastsat i samme stykkes første afsnit, dvs. betingelsen om, at »sådan beskatning ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage«.

Sagens omkostninger

35 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) **En afgift, der påhviler levering mod vederlag inden for rammerne af en restaurationsvirksomhed af alkoholholdige drikkevarer med henblik på umiddelbar indtagelse på stedet, skal anses for en afgift på tjenesteydelser i forbindelse med punktafgiftspligtige varer, der ikke har karakter af en omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 3, stk. 3, andet afsnit, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed.**

2) **Kravet »på samme betingelse«, som gælder for afgifter, der er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 3, stk. 3, andet afsnit, i direktiv 92/12, henviser til den ene betingelse, der er fastsat i samme stykkes første afsnit, dvs. betingelsen om, at »sådan beskatning ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage«.**

Underskrifter