YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

10 päivänä maaliskuuta 2005 *

Asiassa C-491/03,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hessischer Verwaltungsgerichtshof (Saksa) on esittänyt 1.10.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 20.11.2003, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Ottmar Hermann (Volkswirt Weinschänken GmbH:n konkurssipesän hoitaja)

vastaan

Stadt Frankfurt am Main,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit K. Lenaerts (esittelevä tuomari), N. Colneric, K. Schiemann ja E. Juhász,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 2.12.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Stadt Frankfurt am Main, asiamiehinään J. Walter ja D. Kurtz,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja K. Gross,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.1.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1) 3 artiklan 2 ja 3 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jonka asianosaisina ovat Hermann, joka on Volkswirt Weinschänken GmbH:n konkurssipesän hoitaja, ja Stadt Frankfurt am Main (Frankfurtin kaupunki) ja joka koskee Frankfurtin kaupungin säätämän, alkoholijuomista kannettavan veron lainmukaisuutta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Direktiivin 92/12 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Tässä direktiivissä säädetään järjestelmästä, joka koskee valmisteveron ja muiden välittömästi tai välillisesti tuotteiden kulutukseen kohdistuvien välillisten verojen alaisia tuotteita, lukuun ottamatta arvonlisäveroa ja yhteisön määräämiä veroja."

4 Direktiivin 92/12 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Tätä direktiiviä sovelletaan yhteisön tasolla seuraaviin asiaa koskevissa direktiiveissä määriteltyihin tuotteisiin:

— kivennäisöljyt,

— alkoholi ja alkoholijuomat,

— valmistettu tupakka.

2. Edellä 1 kohdassa mainituista tuotteista voidaan erityistarkoituksiin kantaa myös muita välillisiä veroja, jos näiden verojen kannossa noudatetaan valmisteverojen ja arvonlisäverojen veron perusteen määräämistä, laskentaa, verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta ja valvontaa koskevia verotussääntöjä.

3. Jäsenvaltiot saavat edelleen ottaa käyttöön tai pitää voimassa muihin kuin 1 kohdassa mainittuihin tuotteisiin kohdistuvia veroja, jos nämä verot eivät aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Samoin edellytyksin jäsenvaltiot saavat edelleen myös kantaa palvelujen suorituksista muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvat [palvelujen suoritukset] mukaan luettuina."? *

Kansallinen lainsäädäntö

5 Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main -nimisen asetuksen (asetus juomaveron kantamisesta Frankfurtin kaupungin

* — Lainausta on korjattu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska direktiivin suomenkielinen versio on virheellinen.

alueella), joka annettiin 13.12.1991 (*Amtsblatt der Stadt Frankfurt am Main*, nro 52, 24.12.1991), sellaisena kuin se on muutettuna 24.5.1996 annetulla asetuksella (*Amtsblatt der Stadt Frankfurt am Main*, nro 25, 18.6.1996; jäljempänä GetrStS), 1 §:ssä säädetään, että tämä kaupunki kantaa juomaveroa.

6 GetrStS:n 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

"(1) Veroa kannetaan siitä, että yrittäjä tarjoaa vastiketta vastaan alkoholipitoisia juomia, paitsi omenaviiniä, välittömästi kulutettaviksi.

(2) Verovelvollisen oma juomien kulutus, mukaan lukien juomien tarjoaminen verovelvollisen yrityksen henkilökunnalle, katsotaan vastikkeelliseksi tarjoamiseksi, jos kyseisen oman kulutuksen arvo on yli 5 prosenttia näiden juomien liikevaihdosta.

(3) Välittömään kulutukseen tarkoitettuna tarjoamisena pidetään kaikkea tarjoamista, joka on tarkoitettu paikan päällä tapahtuvaan kulutukseen. — — "

7 Veron määräksi vahvistetaan GetrStS:n 4 §:ssä 10 prosenttia kyseisessä 2 §:ssä tarkoitettujen juomien myyntihinnasta. Tässä pykälässä täsmennetään vielä, että "myyntihintana — — on lopullisen kuluttajan tosiasiallisesti maksama hinta, johon ei sisälly juomaveroa".

8 GetrStS:n 5 §:ssä täsmennetään seuraavaa:

"(1) Verovelvollisena on jokainen, joka tarjoaa yrittäjänä vastiketta vastaan välittömästi kulutettaviksi tarkoitettuja verollisia juomia.

(2) Verovelka syntyy juoman tarjoamisesta tai edellä 2 §:n 2 momentissa tarkoitetussa tapauksessa sen kulutuksesta."

9 GetrStS kumottiin 1.1.2000 lukien (*Amtsblatt der Stadt Frankfurt am Main,* nro 17, 25.4.2000).

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Volkswirt Weinschänken GmbH piti pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan ravintolaa Frankfurtin kaupungin alueella. Vuoden 1995 kolmannen neljänneksen osalta kyseinen yhtiö oli velvollinen maksamaan GetrStS:n mukaista juomaveroa 9 135,35 Saksan markkaa (noin 4 670 euroa).

11 Kyseisen yhtiön mukaan tämä vero oli muun muassa direktiivin 92/12 säännösten vastainen, ja siksi se riitautti Verwaltungsgericht Frankfurt am Mainissa verotuspäätöksen, joka oli tehty 7.11.1995.

12 Kyseinen tuomioistuin kumosi tämän päätöksen 14.5.2002 antamallaan tuomiolla.

13 Stadt Frankfurt am Main valitti tästä tuomiosta Hessischer Verwaltungsgerichtshofiin. Tässä oikeusasteessa Stadt Frankfurt am Main täsmensi, että GetrStS:n mukaan verotettavaa toimintaa ei ole tavaroiden luovutus vaan palvelujen suoritus. Stadt Frankfurt am Main väitti, että direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot saavat edelleen kantaa juomaveron kaltaisia veroja.

14 Näin ollen Hessischer Verwaltungsgerichtshof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Kunnallisessa juomaveroasetuksessa säädetään veron kohteeksi alkoholipitoisten juomien tarjoaminen vastiketta vastaan välittömästi kulutettaviksi ja todetaan, että tällaisena tarjoamisena pidetään 'kaikkea tarjoamista, joka on tarkoitettu paikan päällä tapahtuvaan kulutukseen'. Onko tällainen vero — — direktiivin 92/12 3 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettu valmisteveron alaisista tuotteista kannettava muu välillinen vero vai direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvista palvelujen suorituksista kannettava vero?

2) Jos katsotaan, että kyse on ensimmäisessä kysymyksessä viimeksi mainitusta vaihtoehdosta, kysytään seuraavaa:

Kun verotetaan palvelujen suorituksia, jotka kohdistuvat direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin valmisteveron alaisiin tuotteisiin, koskeeko

direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa säädetty ehto 'samoin edellytyksin' myös pelkästään kyseisen direktiivin 3 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettyä ehtoa 'jos nämä verot eivät aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa' vai onko verolla oltava tällaisessa tapauksessa myös kyseisen direktiivin 3 artiklan 2 kohdassa säädetty 'erityistarkoitus'?"

Ensimmäinen kysymys

15 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee sitä, onko GetrStS:ssä säädetyn kaltainen vero direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu valmisteveron alaisista tuotteista kannettava muu välillinen vero vai tämän direktiivin 3 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvista palvelujen suorituksista kannettava vero.

16 Aluksi on todettava, että direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa vahvistetaan tiukat edellytykset jäsenvaltioiden säätämille valmisteveron alaisista tuotteista, kuten alkoholijuomista, kannettaville välillisille veroille. Tämän säännöksen mukaan tällaisia muita välillisiä veroja kuin valmisteveroja voidaan kantaa vain "erityistarkoituksiin", eli muihin kuin pelkästään budjettitarkoituksiin (asia C-434/97, komissio v. Ranska, tuomio 24.2.2000, Kok. 2000, s. I-1129, 19 kohta ja asia C-437/97, EKW ja Wein & Co., tuomio 9.3.2000, Kok. 2000, s. I-1157, 31 kohta), ja lisäksi näiden verojen kannossa on noudatettava "valmisteverojen ja arvonlisäverojen veron perusteen määräämistä, laskentaa, verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta ja valvontaa koskevia verotussääntöjä".

17 Direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot saavat edelleen ottaa käyttöön tai pitää voimassa muihin kuin valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvia veroja (ensimmäinen alakohta) tai kantaa palvelujen suorituksista muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvat palvelujen suoritukset mukaan luettuina (toinen alakohta).

18 Stadt Frankfurt am Main katsoo siitä, koskeeko GetrStS:llä säädetty vero direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja valmisteveron alaisia tuotteita vai tällaisiin tuotteisiin kohdistuvia kyseisen 3 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuja palvelujen suorituksia, että tarjottavat palvelut ovat GetrStS:n nojalla verotettavan liiketoimen hallitseva seikka. Stadt Frankfurt am Main nimittäin väittää, että itse juomasta aiheutuvilla kustannuksilla on ravintoloitsijalle vain vähäinen merkitys verrattuna niihin kustannuksiin, jotka aiheutuvat juoman tarjoamiseen tarvittavista palvelujen suorituksista. Stadt Frankfurt am Mainin mukaan vero kuuluu näin ollen direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan soveltamisalaan.

19 Euroopan yhteisöjen komissio huomauttaa siitä, että liiketoimen määrittäminen joko tavaroiden luovutukseksi tai palvelujen suoritukseksi edellyttää sitä, että otetaan huomioon liiketoimen ominaispiirteet. Se viittaa tämän osalta asiassa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, 2.5.1996 annettuun tuomioon (Kok. 1996, s. I-2395, 12–14 kohta). Komissio väittää kahviloissa, teehuoneissa ja ravintoloissa tapahtuvasta alkoholijuomien myynnistä, että kahvilanpitäjän tai ravintoloitsijan tarjoamien palvelujen osuus on liiketoimen kokonaisuudessa vähäinen. Nämä palvelut koostuvat lähinnä juoman tarjoilusta asiakkaalle asianmukaisessa astiassa ja asianmukaisessa muodossa. Toisin kuin aterioiden myynnissä, joiden hinta määräytyy lähinnä palvelujen suorituksen kustannusten mukaan, tuotteen ostohinnalla on ratkaiseva merkitys juomien myynnissä. Komission mukaan GetrStS:llä säädetty vero on siis vero, joka kannetaan direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun, valmisteveron alaisen tuotteen luovutuksesta (ks. em. asiassa EKW ja Wein & Co. annettu tuomio).

20 Tämän osalta on ensiksi palautettava mieleen, että GetrStS:n 2 §:stä ilmenee, että verotettavana tapahtumana on alkoholijuomien tarjoaminen vastiketta vastaan kulutettaviksi välittömästi paikan päällä. Toisin kuin edellä mainitussa asiassa EKW ja Wein & Co., jossa kansallinen tuomioistuin kysyi yhteisöjen tuomioistuimelta direktiivin 92/12 3 artiklan 2 ja 3 kohdan tulkinnasta sellaisen veron osalta, joka kannetaan alkoholipitoisten juomien toimittamisesta vastiketta vastaan (asia EKW ja Wein & Co., tuomion 18 kohta), pääasiassa kyseessä oleva verotettava tapahtuma ei ole pelkkä tällaisten juomien luovutus vaan viittaa päinvastoin liiketoimeen, joka sisältää palvelujen suorituksen.

21 Sen selvittämiseksi, kannetaanko GetrStS:llä säädettyä veroa direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuista valmisteveron alaisista tuotteista vai pikemminkin kyseisen 3 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetuista tällaisiin tuotteisiin kohdistuvista palvelujen suorituksista, on otettava huomioon kyseisen säädöksen nojalla verotettavan liiketoimen hallitseva seikka (ks. vastaavasti em. asia Faaborg-Gelting Linien, tuomion 12–14 kohta).

22 Kun tavaran myyntiin liittyy aina jokin vähimmäispalvelu (kuten tuotteiden näytteillepano hyllyille, laskun antaminen jne.), ainoastaan ne palvelut, jotka ovat tavaran myyntiin välttämättä liittyvistä palveluista erillisiä, voidaan ottaa huomioon arvioitaessa palvelujen suorituksen osuutta sellaisen monitahoisen liiketoimen kokonaisuudessa, johon sisältyy myös tavaran luovutus.

23 Vaikka GetrStS:n nojalla verotettavana tapahtumana on välitön kulutus paikan päällä ja siis sellainen palvelujen suorituksia koskeva seikka, joka on alkoholijuomien myyntiin välttämättä liittyvistä toimista erillinen, yleisesti ei ole mahdollista todeta,

että palvelujen suorituksia koskeva seikka on kaikkien kyseisen veron soveltamisalaan kuuluvien toimien osalta aina hallitseva.

24 Kunkin verotettavan liiketoimen osalta on siis selvitettävä, mikä on sen hallitseva seikka.

25 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Volkswirt Weinschänken GmbH pitää ravintolaa, jossa se tarjoaa ruokalajeja ja juomia.

26 Asiakkaille ravintolatoiminnan yhteydessä suoritettavaan alkoholijuomien luovutukseen liittyy useita palveluja, jotka ovat tällaisten tuotteiden myyntiin välttämättä liittyvistä toimista erillisiä. Tällaisia palveluja ovat sellaisen infrastruktuurin käyttöön saattaminen, johon sisältyy ravintolasali huonekaluineen ja muine tiloineen (vaatenaulakot, WC-tilat jne.), tarjottavia juomia koskevien neuvojen ja selitysten antaminen asiakkaalle, juomien tarjoileminen asianmukaisessa astiassa, pöytiintarjoilu ja lopuksi astioiden kerääminen pöydistä ja siivoaminen juomien nauttimisen jälkeen (ks. vastaavasti em. asia Faaborg-Gelting Linien, tuomion 13 kohta).

27 Ravintolatoiminnan yhteydessä tapahtuvalle alkoholijuomien luovutukselle on ominaista sellaisten seikkojen ja toimien kokonaisuus, joista itse tavaran luovutus on vain yksi tekijä ja joiden joukossa palvelut ovat hallitsevia.

28 Näin ollen on katsottava, että veroa, joka pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa kannetaan ravintolatoiminnan yhteydessä tapahtuvasta alkoholijuomien luovutuksesta, on pidettävä sellaisena direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuna verona, joka kannetaan valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvista palvelujen suorituksista.

29 Lopuksi on todettava, että tällainen vero ei ole tässä kohdassa tarkoitettu "liikevaihtoveron luonteinen vero", koska sitä sovelletaan vain tiettyyn tuoteryhmään, nimittäin alkoholijuomiin (ks. erityisesti asia 252/86, Bergandi, tuomio 3.3.1988, Kok. 1988, s. 1343, 15 ja 16 kohta; em. asia EKW ja Wein & Co., tuomion 22 ja 23 kohta ja asia C-308/01, GIL Insurance ym., tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-4777, 33 ja 35 kohta.

30 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava siten, että veroa, joka kannetaan välittömästi paikan päällä kulutettaviksi tarkoitettujen alkoholijuomien vastikkeellisesta ravintolatoiminnan yhteydessä tapahtuvasta tarjoamisesta, on pidettävä sellaisena direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuna verona, joka kannetaan valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvista palvelujen suorituksista ja joka ei ole liikevaihtoveron luonteinen.

Toinen kysymys

31 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee sitä, koskeeko direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua palvelujen suorituksista kannettavaa veroa ehto, jonka mukaan kyseistä veroa voidaan kantaa vain saman artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun erityistarkoitukseen.

32 Tämän osalta on palautettava mieleen, että direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot saavat edelleen ottaa käyttöön tai pitää voimassa muihin kuin valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvia välillisiä veroja, "jos nämä verot eivät aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa". Tämän saman kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että "samoin edellytyksin" jäsenvaltiot saavat edelleen myös kantaa palvelujen suorituksista muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvat palvelujen suoritukset mukaan luettuina.

33 Direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan toiseen alakohtaan sisältyvää mahdollisuutta koskee pelkästään se ehto, josta säädetään saman kohdan ensimmäisessä alakohdassa ja jonka mukaan jäsenvaltioilla on tämä mahdollisuus, "jos nämä verot eivät aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa". Kyseisessä direktiivissä ei siis edellytetä, että sen 3 artiklan 3 kohdan soveltamisalaan kuuluvien verojen kannossa noudatetaan saman artiklan 2 kohdassa säädettyä ehtoa, jonka mukaan kyseisiä veroja voidaan kantaa vain erityistarkoitukseen.

34 Toiseen kysymykseen on siis vastattava siten, että ehto "samoin edellytyksin", jota direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan soveltamisalaan kuuluvien verojen kannossa on noudatettava, viittaa pelkästään kyseisen kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettyyn ehtoon, jonka mukaan jäsenvaltioilla on tämä mahdollisuus, "jos nämä verot eivät aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa".

Oikeudenkäyntikulut

35 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Veroa, joka kannetaan välittömästi paikan päällä kulutettaviksi tarkoitettujen alkoholijuomien vastikkeellisesta ravintolatoiminnan yhteydessä tapahtuvasta tarjoamisesta, on pidettävä sellaisena valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY 3 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuna verona, joka kannetaan valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvista palvelujen suorituksista ja joka ei ole liikevaihtoveron luonteinen.**

2) **Ehto "samoin edellytyksin", jota direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan soveltamisalaan kuuluvien verojen kannossa on noudatettava, viittaa pelkästään kyseisen kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettyyn ehtoon, jonka mukaan jäsenvaltioilla on tämä mahdollisuus, "jos nämä verot eivät aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa".**

Allekirjoitukset