

Byla C-277/05

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

prieš

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

(Conseil d'État (Prancūzija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Taikymo sritis – Vykdant PVM apmokestinamo paslaugų teikimo sutartis sumokėti rankpinigiai, kuriuos paslaugų teikėjas pasilieka atsisakymo atveju – Kvalifikavimas“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamoji vertė

(Tarybos direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnio 1 dalis)

Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 2 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinamos taip: sumos, sumokėtos kaip rankpinigiai vykdant pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamo viešbučių paslaugų teikimo sutartis, kai klientas pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti rezervacijos ir kai šias sumas pasilieka viešbučių paslaugas teikianti įmonė, turi būti laikomos nustatyta kompensacija dėl sutarties nutraukimo, sumokėta už žalą, patirtą dėl kliento įsipareigojimo nevykdymo, bei neturinčia tiesioginio ryšio su kokia nors už atlygą teikiama paslauga, ir dėl to minėtu mokesčiu neapmokestinamos.

Iš tikrųjų kliento rankpinigių sumokėjimas ir viešbučių paslaugas teikiančios įmonės pareiga nesudaryti sutarties su kitu asmeniu, jeigu tai jai trukdytų vykdyti įsipareigojimą klientui, negali būti laikoma tarpusavyje teikiamomis paslaugomis, nes tokiu atveju minėta pareiga tiesiogiai kyla iš sutarties dėl apgyvendinimo, o ne iš rankpinigių sumokėjimo. Taigi, kai viešbučių paslaugas teikianti įmonė teikia sutartą paslaugą, ji tik vykdo su savo klientu sudarytą sutartį, laikydamasi principo, pagal kurį sutartys turi būti vykdomos. Todėl šios pareigos laikymasis negali būti laikomas atlygiu už sumokėtus rankpinigius.

(žr. 23, 25, 36 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. liepos 18 d. (*)

„PVM – Taikymo sritis – Vykdamas PVM apmokestinamo paslaugų teikimo sutartis sumokėti rankpinigiai, kuriuos paslaugų teikėjas pasilieka atsisakymo atveju – Kvalifikavimas“

Byloje C-277/05

dėl *Conseil d'État* (Prancūzija) 2005 m. gegužės 18 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. liepos 5 d., pagal EB sutarties 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

prieš

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai K. Lenaerts, E. Juhász (pranešėjas), K. Schiemann ir E. Levits,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

posėdžio sekretorė K. Sztranc-Szawiczek, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2006 m. liepos 4 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, atstovaujamos advokato X. Vuitton,
- Prancūzijos vyriausybė, atstovaujamos G. de Bergues ir J. Gracia,
- Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan, padedamo BL P. McGarry ir SC E. Fitzsimons,
- Portugalijos vyriausybė, atstovaujamos L. Fernandes ir C. Lança,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Afonso,

susipažinęs su 2006 m. rugsėjo 13 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 2 straipsnio 1 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (toliau – *Société thermale*) prieš Ekonomikos, Finansų ir Pramonės ministeriją (Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) dėl rezervuojant kambarius *Société thermale* gautų rankpinigių, kuriuos ji pasilikdavo panaikinus tam tikras rezervacijas, apmokestinimo pridėtinės vertės

mokes?iu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt? PVM apmokestinamas „preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Tos pa?ios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis nustato:

„1. „Paslaug? teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris n?ra preki? tiekimas, kaip apibr?žta 5 straipsnyje.

Tokie sandoriai gali b?ti, *inter alia*:

<...>

– ?pareigojimai susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksm? ar situacij?,

<...>“

5 Pagal tos pa?ios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkt? apmokestinam?j? vert? sudaro: „<...> teikiam? paslaug? <...> atveju – viskas, kas sudaro atlyg?, kuris yra ar turi b?ti tiek?jo gautas iš <...> kliento ar tre?iosios šalies už tokias <...> paslaugas <...>“.

Nacionalin? teis?

6 Pagal Bendrojo mokes?io kodekso (*code général des impôts*) 256-I straipsn? PVM apmokestinamas kilnojamojo turto tiekimas ir paslaug? teikimas, kai už atlyg? tok? turt? tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

7 Šio kodekso 256-IV-1° straipsnis numato, kad sandoriai, kurie n?ra preki? tiekimas, laikomi paslaug? teikimu.

8 Vartojimo kodekso (*code de la consommation*) L. 114-1 straipsnis, ?trauktas 1992 m. sausio 18 d. ?statymo Nr. 92-60 3-1 straipsniu, stiprinan?iu vartotoj? apsaug?, numato:

„Jeigu sutartyje nenumatyta kitaip, iš anksto sumok?tos sumos yra rankpinigiai, kuri? pasekm? yra tai, jog kiekviena sutarties šalis gali atsisakyti ?sipareigojimo, ta?iau vartotojas prarand? rankpinigius, o pardav?jas arba paslaug? teik?jas gr?žina dvigub? j? sum?.“

9 Pagal Civilinio kodekso 1590 straipsn?, jeigu pasižad?jimas parduoti buvo suteiktas paimant rankpinigius, kiekviena sutarties šalis gali atsisakyti ?sipareigojimo: rankpinigius dav?s asmuo juos praranda, o juos gav?s asmuo gr?žina dvigub? j? sum?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

10 *Société thermale*, ?steigta Eugénie-les-Bains (Pranc?zija), eksploatuoja termines gydyklas, taip pat teikia viešbu?i? ir restoran? paslaugas. Ši bendrov? gauna rankpinigius, kuriuos klientai moka iš anksto, rezervuodami vietas. Šios rankpinigi? sumos yra atskaitomos iš v?liau už apgyvendinimo paslaugas mokamos sumos arba min?ta bendrov? jas pasilieka, jeigu klientai atsisako atvykti.

11 1992 m. buvo patikrinta *Société thermale* apskaita už laikotarpį nuo 1989 m. sausio 1 d. iki 1992 m. balandžio 30 dienos. Atlikęs šį patikrinimą, mokesčių administratorius nusprendė, kad rezervuojant vietas *Société thermale* gauti rankpinigiai, kuriuos ji pasilikdavo klientams panaikinus rezervacijas, turi būti apmokestinami PVM. 1994 m. gruodžio 8 d. *Société thermale* buvo priminta už minėtą laikotarpį sumokėti mokesčius, atitinkančius 84 054 FRF (12 814 eur) sumą. Ši bendrovė pateikė mokesčių administratoriui skundą, kuris 1995 m. vasario 14 d. buvo atmestas.

12 *Société thermale* pareiškė ieškinį dėl šio sprendimo Po administraciniam teismui (*tribunal administratif de Pau*). 1999 m. lapkričio 18 d. Sprendimu šis ieškinys atmestas. Šis teismas iš esmės nusprendė, kad kai klientas atsisako rezervacijos ir bendrovė pasilieka rankpinigius, šie rankpinigiai yra atlygis už paslaugas, kurias sudaro kliento priėmimas, jo rezervacijos dokumentų parengimas ir įsipareigojimas jam rezervuoti vietą.

13 Dėl šio sprendimo *Société thermale* pateikė apeliacinį skundą Bordo apeliaciniam teismui (*cour administrative d'appel de Bordeaux*), kuris 2003 m. lapkričio 18 d. Sprendimu jį atmetė. Nusprendamas, kad šios bendrovės klientų sumokėti rankpinigiai, kuriuos ji pasilieka panaikinus rezervaciją, turi būti apmokestinami PVM, šis teismas padarė išvadą, kad šiuo atveju tokie rankpinigiai turi būti laikomi tiesioginiu atlygiu už suteiktas atskiras paslaugas, kurias sudaro kliento dokumentų parengimas bei jo vietos rezervacija.

14 *Société thermale*, teigdama, kad šie rankpinigiai turi būti laikomi sumokėta kompensacija už žalą, kurią ji patiria dėl klientų įsipareigojimų nevykdymo ir todėl jie neturi būti apmokestinami PVM, paprašė Valstybės Tarybos (*Conseil d'État*) panaikinti šį sprendimą.

15 Šiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar sumos, sumokėtos kaip rankpinigiai vykdant pardavimo sutartis, susijusias su (PVM) apmokestinamu paslaugų teikimu, kai pirkėjas pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti rezervacijos ir kai šias sumas pasilieka pardavėjas, turi būti laikomos atlygiu už rezervavimo paslaugų ir dėl to apmokestinamos (PVM), ar kompensacija dėl sutarties nutraukimo, sumokėta už žalą, patirtą dėl kliento įsipareigojimo nevykdymo, bei neturinčia tiesioginio ryšio su kokia nors už atlygą teikiama paslauga, ir dėl to minėtu mokesčiu neapmokestinamos(?)“.

Dėl prejudicinio klausimo

16 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar kliento sumokėtos rankpinigių sumos viešbučių paslaugas teikiančiai įmonei, kai klientas pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti rezervacijos ir kai šias sumas viešbučių paslaugas teikianti įmonė pasilieka sau, turi būti laikomos atlygiu už rezervacijos paslaugų, apmokestinamos PVM, ar nustatyta kompensacija už sutarties nutraukimą, neapmokestinama minėtu mokesčiu.

17 Pirmiausia reikia pažymėti, kad, pirma, rankpinigių sąvokos apibrėžimas gali skirtis įvairiose valstybėse narėse ir, antra, pasinaudojimas galimybe atsisakyti, susijusia su rankpinigiais, gali sukelti skirtingą pasekmę pagal tai, kokia nacionalinė teisė yra taikoma. Taigi iš Prancūzijos vyriausybės pastabų matyti, kad pagal Prancūzijos teisę tokia galimybe atsisakyti pasinaudojanti šalis visiškai atleidžiama nuo sutarties nevykdymo pasekmių, o keliose valstybėse narėse tokiu atveju yra galimybė reikalauti žalos atlyginimo su palūkanomis, kuris viršija pasilikto rankpinigių sumą.

18 Šioje byloje nagrinjamas atvejis, kai rankpinigius sumokėjusi šalis gali atsisakyti įsipareigojimo juos prarasdama, o kita šalis turi tą pačią galimybę grąžindama dvigubą rankpinigį

sum?, net nenagrin?jant teisi?, kuriomis viena iš šali? gali remtis kitai šaliai pasinaudojus min?ta galimybe.

19 Iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad prejudiciniame klausime pateiktam pirmajam sprendimo b?dui galima pritarti, tik jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys, t. y. sumok?tos sumos yra realus atlygis už atskir? paslaug?, suteikt? egzistuojant teisiniam santykiui, kuris pasireiškia tarpusavyje teikiamomis paslaugomis (šiuo klausimu žr. 1988 m. kovo 8 d. Sprendimo *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rink. p. 1443, 11, 12 ir 16 punktus; 1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma*, C?16/93, Rink. p. I?743, 4 punkt?; 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Kennemer Golf*, C?174/00, Rink. p. I?3293, 39 punkt? ir 2006 m. kovo 23 d. Sprendimo *FCE Bank*, C?210/04, Rink. p. I?2803, 34 punkt?).

20 Reikia konstatuoti, kad šioje byloje šios s?lygos netenkinamos.

21 Sutarties sudarymas ir d?l to teisinio ryšio tarp šali? buvimas paprastai nepriklauso nuo rankpinigi? sumok?jimo. Šie rankpinigiai n?ra sutarties d?l apgyvendinimo sud?tinis elementas; jie yra tik papildomas elementas, kylantis iš sutarties šali? laisv?s.

22 Taigi klientas gali paštu arba žodžiu pateikti prašym? rezervuoti viet?, kur? viešbu?i? paslaugas teikianti ?mon? gali, atsižvelgdama ? taikom? sutartin? praktik?, patenkinti paštu arba žodžiu net nereikalaudamas rankpinigi?. Prašymo rezervuoti patenkinimas tokiais b?dais vis tiek tarp šali? sukuria teisin? santyk?, apimant? tokios ?mon?s pareig? parengti dokumentus šio kliento vardu ir rezervuoti jam viet?.

23 Kliento rankpinigi? sumok?jimas ir viešbu?i? paslaugas teikian?ios ?mon?s pareiga nesudaryti sutarties su kitu asmeniu, jeigu tai jai trukdyt? vykdyti ?sipareigojim? klientui, taip pat negali b?ti laikoma, priešingai nei teigia Pranc?zijos vyriausyb?, tarpusavyje teikiamomis paslaugomis, nes tokiu atveju min?ta pareiga tiesiogiai kyla iš sutarties d?l apgyvendinimo, o ne iš rankpinigi? sumok?jimo.

24 Iš tikr?j? pagal bendruosius civilin?s teis?s principus kiekviena sutarties šalis privalo vykdyti savo sutart? ir suteikti joje numatyt? paslaug?. Taigi pareiga vykdyti ši? sutart? nekyla iš šiam tikslui specialiai sudarytos kitos sutarties. Pareiga realiai vykdyti min?t? sutart? taip pat nepriklauso nuo galimos kompensacijos arba baudos už v?lavim?, garantijos arba rankpinigi?, ji kyla iš pa?ios sutarties.

25 Taigi, kai viešbu?i? paslaugas teikianti ?mon? teikia sutart? paslaug?, ji tik vykdo su savo klientu sudaryt? sutart?, laikydamosi principo, pagal kur? sutartys turi b?ti vykdomos. Tod?l šios pareigos laikymasis negali b?ti laikomas atlygiu už sumok?tus rankpinigius.

26 Kadangi pareiga rezervuoti kyla iš pa?ios sutarties d?l apgyvendinimo, o ne iš sumok?t? rankpinigi?, n?ra tiesioginio ryšio tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio (min?to sprendimo *Apple and Pear Development Council* 11 ir 12 punktai; taip pat min?t? sprendim? *Tolsma* 13 punktas ir *Kennemer Golf* 39 punktas). Aplinkyb?, kad apsistojus rezervuotame kambaryje rankpinigi? suma yra atskaitoma iš šio kambario kainos, negali b?ti laikoma atlygiu už savarankišk? ir atskir? paslaug?.

27 Kadangi rankpinigiai n?ra atlygis už savarankišk? ir atskir? paslaug?, siekiant prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateiktusiam teismui atsakyti, reikia išnagrin?ti, ar šie rankpinigiai yra kompensacija d?l sutarties nutraukimo, sumok?ta d?l kliento atsisakymo atlyginti patirt? žal?.

28 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad susitarian?ios šalys, laikydamosi imperatyvi? viešosios tvarkos norm?, yra laisvos apibr?žti savo teisinio santykio turin?, ?skaitant galimo atsisakymo

vykdyti sutartį arba jos nesilaikymo pasekmes. Vis dėlto vietoj detalaus įsipareigojimo apibrėžimo, jos gali daryti nuorodą į įvairius civilinės teisės aktus.

29 Taigi šalys į sudarytos sutarties įsipareigojimą nevykdymo atveju gali numatyti sąlygas, susijusias su kompensacija arba bauda už įnešimą, garantija arba rankpinigiais. Nors visų jų paskirtis – sustiprinti šalies sutartinius įsipareigojimus ir tam tikros jų funkcijos yra tapatinamos, šios priemonės turi ypatingą požymį.

30 Konkrečiai kalbant apie rankpinigius, reikia priminti, kad, pirma, jie yra sutarties sudarymo požymis, nes jų sumokėjimas reiškia prezumpciją, kad sutartis egzistuoja. Antra, rankpinigiai šalis skatina vykdyti minėtą sutartį, nes juos sumokėjusi šalis gali prarasti atitinkamą sumą, o kita šalis prireikus turi grąžinti dvigubą jų sumą, jeigu už sutarties nevykdymą atsako ji. Trečia, rankpinigiai yra nustatyta kompensacija, nes jų sumokėjimas atleidžia vieną iš šalių nuo patirtos žalos dydžio rodinėjimo tuo atveju, jei kita šalis nevykdo savo pažado.

31 Viešbučių sektoriuje egzistuojantys rankpinigiai atitinka iš esmės aprašytus požymius, taigi jie yra sutarties sudarymo požymis ir skatina ją vykdyti; taip pat galima nustatyta kompensacija.

32 Nors prastai vykdant sutartį rankpinigiai atskaitomi iš viešbučių paslaugas teikiančios įmonės suteiktų paslaugų kainos ir todėl jiems taikomas PVM, pagrindinėje byloje nagrinėjamas rankpinigių pasilikimas yra klientui suteiktos galimybės atsisakyti pasinaudojimo pasekmę, skirta kompensuoti viešbučių paslaugas teikiančiai įmonei šio atsisakymą. Tokia kompensacija nėra paslaugos teikimas ir nesudaro PVM apmokestinamosios vertės (šiuo klausimu, kiek tai susiję su palėkanomis už įnešimą, žr. 1982 m. liepos 1 d. Sprendimo *BAZ Bausystem*, 222/81, Rink. p. 2527, 8–11 punktus).

33 Šios išvados, priešingai nei teigia Portugalijos vyriausybė, nepaneigia nei tai, kad daugeliu atvejų patirtos žalos suma ir pasiliekamų rankpinigių suma nesutampa, nei galimybę, kad laisvus kambarius į atsisakius užims nauji klientai. Iš tikrųjų, kalbant apie nustatytą kompensaciją, normalu, kad minėtos žalos suma gali viršyti viešbučių paslaugas teikiančios įmonės pasilikto rankpinigių sumą arba būti už ją mažesnė.

34 Be to, taisyklė, pagal kurią, kai už sutarties nevykdymą atsako viešbučių paslaugas teikianti įmonė, grąžinama dviguba sumokėto rankpinigių suma, patvirtina šio rankpinigių kvalifikavimą kaip nustatytos kompensacijos už sutarties nutraukimą, o ne kaip atlygio už suteiktą paslaugą. Iš tikrųjų tokiu atveju minėtos įmonės klientas akivaizdžiai nesuteikia jai jokios paslaugos.

35 Kadangi, viena vertus, rankpinigių sumokėjimas nėra viešbučių paslaugas teikiančios įmonės realiai gaunamas atlygis už savo klientui suteiktą savarankišką ir atskirą paslaugą ir, kita vertus, šio rankpinigių pasilikimo šiam klientui atsisakius rezervacijos tikslas yra ištaisyti sutarties nevykdymo pasekmes, reikia manyti, kad nei rankpinigių mokėjimas, nei jų dvigubos sumos grąžinimas nepatenka į Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies taikymo sritį.

36 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinamos taip: sumos, sumokėtos kaip rankpinigiai vykdant PVM apmokestinamo viešbučių paslaugų teikimo sutartį, kai klientas pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti rezervacijos ir kai šias sumas pasilieka viešbučių paslaugas teikianti įmonė, turi būti laikomos nustatyta kompensacija dėl sutarties nutraukimo, sumokėta už žalą, patirtą dėl kliento įsipareigojimo nevykdymo, bei neturinčia tiesioginio ryšio su kokia nors už atlygą teikiama paslauga, ir dėl to minėtu mokesčiu neapmokestinamos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

37 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 2 straipsnio 1 dalis ir 6 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinamos taip: sumos, sumokėtos kaip rankpinigiai vykdant pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamo viešbučių paslaugų teikimo sutartis, kai klientas pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti rezervacijos ir kai šias sumas pasilieka viešbučių paslaugas teikianti įmonė, turi būti laikomos nustatyta kompensacija dėl sutarties nutraukimo, sumokėta už žalą, patirtą dėl kliento įsipareigojimo nevykdymo, bei neturinčia tiesioginio ryšio su kokia nors už atlygą teikiama paslauga, ir dėl to minėtu mokesčiu neapmokestinamos.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.