Downloaded via the EU tax law app / web

Mål C?277/05

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

mot

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

(begäran om förhandsavgörande från Conseil d'État (Frankrike))

”Mervärdesskatt – Tillämpningsområde – Handpenning som erläggs i samband med avtal om mervärdesskattepliktiga tjänster och som behålls av tjänsteföretaget för det fall avtalet frånträds – Kvalificering”

Sammanfattning av domen

Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Beskattningsunderlag

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 2.1 och 6.1)

Artiklarna 2.1 och 6.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter skall tolkas så, att belopp som erlagts som handpenning i samband med avtal om mervärdesskattepliktiga hotelltjänster, och som ett företag som driver hotellverksamhet behåller för det fall gästen gör bruk av möjligheten att frånträda avtalet, skall anses utgöra avtalsvite vid avbokning, som erläggs för den skada som uppkommer när gästen uteblir, utan något direkt samband med en tjänst som tillhandahålls mot vederlag, och som därmed inte är mervärdesskattepliktigt som sådant.

En gästs erläggande av handpenning och skyldigheten för det företag som driver hotellverksamhet att inte sluta avtal med tredje man i den mån det skulle hindra företaget från att uppfylla sitt åtagande gentemot gästen, kan nämligen inte anses utgöra ömsesidiga prestationer, eftersom nämnda skyldighet i detta fall följer direkt av avtalet om logi och inte av att handpenning har erlagts. När en bokning har skett och det företag som driver hotellverksamhet tillhandahåller den överenskomna tjänsten, uppfyller företaget endast sina åtaganden enligt det avtal som ingåtts med gästen i enlighet med principen om att avtal skall hållas. Fullgörandet av denna skyldighet kan således inte anses utgöra ett vederlag för den erlagda handpenningen.

(se punkterna 23, 25, 36 och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 18 juli 2007 (*)

”Mervärdesskatt – Tillämpningsområde – Handpenning som erläggs i samband med avtal om mervärdesskattepliktiga tjänster och som behålls av tjänsteföretaget för det fall avtalet frånträds – Kvalificering”

I mål C?277/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Conseil d'État (Frankrike) genom beslut av den 18 maj 2005, som inkom till domstolen den 5 juli 2005, i målet

Société thermale d’Eugénie-les-Bains

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna K. Lenaerts, E. Juhász (referent), K. Schiemann och E. Levits,

generaladvokat: M. Poiares Maduro,

justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc-S?awiczek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 juli 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Société thermale d’Eugénie-les-Bains, genom X. Vuitton, avocat,

– Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J. Gracia, båda i egenskap av ombud,

– Irland, genom D. O’Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av P. Mc Garry, BL, och E. Fitzsimons, SC,

– Portugals regering, genom L. Fernandes och C. Lança, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 13 september 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 och 6.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Société thermale d’Eugénie-les-Bains (nedan kallat Société thermale) och Ministère de l’Économie, des Finances et de l’Industrie, angående frågan

huruvida handpenning som Société thermale uppbär i samband med bokning av rum, och som detta hotell behåller vid avbokning av vissa bokningar, är mervärdesskattepliktig.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

4 I artikel 6.1 i detta direktiv anges följande:

”1. Med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

Sådana transaktioner kan bl.a. omfatta följande:

…

– Åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation.

…”

5 Enligt artikel 11 A.1 a i detta direktiv består beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av tjänster av ”[a]llt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp …”.

Den nationella rätten

6 Enligt artikel 256-I i skattelagen (code général des impôts) (nedan kallad skattelagen) skall mervärdesskatt betalas för leverans av lös egendom eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap.

7 I artikel 256-IV-1 i skattelagen föreskrivs att andra transaktioner än leverans av varor skall anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster.

8 Artikel L. 114-1 i konsumentskyddslagen (code de la consommation) (nedan kallad konsumentskyddslagen), vilken antagits på grundval av artikel 3-1 i lag nr 92-60 av den 18 januari 1992 om ett stärkande av konsumenternas ställning, har följande lydelse:

”Om inte annat följer av avtalet, skall ett belopp som betalats i förskott anses utgöra handpenning, vilket medför att vardera avtalsparten kan frånträda avtalet, varvid, i förekommande fall, konsumenten förlorar sin handpenning och näringsidkaren är skyldig att återgälda det dubbla beloppet.”

9 Enligt artikel 1590 i civillagen (code civil) gäller, för det fall handpenning har erlagts i samband med ett åtagande om försäljning, att vardera avtalsparten har rätt att frånträda köpet, varvid, i förekommande fall, den som erlagt handpenning förlorar denna och den som mottagit handpenningen är skyldig att återgälda det dubbla beloppet.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Société thermale driver vattenkuranstalter i Eugènie-les-bains (Frankrike), vilka även

omfattar hotell- och restaurangverksamhet. Bolaget uppbär betalning i förskott, i form av handpenning, från gästerna på kuranstalten i samband med bokning av vistelsen. Denna handpenning dras sedan av från betalningen av vistelsen eller behålls av bolaget om gästerna avbokar sin vistelse.

11 År 1992 blev Société thermale föremål för en revision avseende tiden mellan den 1 januari 1989 och den 30 april 1992. Till följd av denna revision ansåg skattemyndigheten att mervärdesskatt skulle utgå på den handpenning som Société thermale mottagit från sina gäster då dessa bokat rum och som bolaget behållit efter avbokning. Den 8 december 1994 ålades följaktligen bolaget att betala kvarstående skatt för nämnda period till ett belopp av 84 054 FRF (12 814 euro). Bolaget begärde omprövning vid skattemyndigheten, som vid omprövning den 14 februari 1995 inte fann skäl att ändra det tidigare beslutet.

12 Société thermale överklagade detta beslut till Tribunal administratif de Pau, som ogillade detta i dom av den 18 november 1999. Denna domstol fann att i det fall bolaget vid gästens avbokning behåller handpenningen, utgör denna en ersättning och en motprestation för tjänsten att ta emot gästens förfrågan, upprätta dennes handlingar samt göra ett åtagande om bokning av en vistelse för honom.

13 Société thermale överklagade domen till Cour administrative d’appel de Bordeaux, som genom dom av den 18 november 2003 ogillade överklagandet. Denna domstol kom till slutsatsen att handpenning som erlagts av bolagets gäster och som det behållit vid avbokning var mervärdesskattepliktig, eftersom handpenningen skulle anses utgöra ett direkt vederlag och ersättning för tillhandahållande av en tjänst som kan individualiseras och som består i att upprätta kundens handlingar samt att boka en vistelse för honom.

14 Société thermale överklagade till Conseil d'État och hävdade att denna handpenning skall anses utgöra ersättning som erläggs för den skada bolaget lider till följd av att gästerna uteblir, och att den som sådan inte är mervärdesskattepliktig. Bolaget har yrkat att Conseil d'État skall upphäva ovannämnda dom.

15 Mot denna bakgrund beslutade Conseil d'État att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Skall belopp som erlagts som handpenning i samband med avtal om köp av mervärdesskattepliktiga tjänster, och som säljaren behåller för det fall köparen gör bruk av möjligheten att frånträda avtalet, anses utgöra ersättning för bokningstjänsten, vilken är mervärdesskattepliktig som sådan, eller skall dessa belopp anses utgöra ersättning vid avbokning som erläggs för den skada som uppkommer när gästen uteblir, utan något direkt samband med en tjänst som tillhandahålls mot vederlag, och som därmed inte är mervärdesskattepliktig som sådan?”

Prövning av tolkningsfrågan

16 Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i om belopp som en gäst erlägger som handpenning till ett företag som driver hotellverksamhet, och som detta företag behåller för det fall gästen gör bruk av möjligheten att frånträda avtalet, skall anses utgöra vederlag för en bokningstjänst, som är mervärdesskattepliktig, eller ett avtalsvite vid avbokning, som inte är mervärdesskattepliktigt.

17 Domstolen framhåller inledningsvis att definitionen av begreppet handpenning kan variera mellan medlemsstaterna och att den möjlighet att frånträda avtalet som är kopplad till erläggandet av en handpenning kan få olika konsekvenser beroende på vilken nationell lag som är tillämplig.

Av den franska regeringens yttrande framgår det att, enligt fransk rätt, det förhållandet att avtalet inte fullgörs vid utövandet av denna möjlighet i princip inte får några konsekvenser för den part som frånträder avtalet, medan det i många medlemsstater kvarstår en möjlighet att i en sådan situation begära skadestånd med ett belopp som överstiger den handpenning som behållits.

18 I förevarande fall skall det förhållandet prövas där den part som har erlagt handpenning har möjlighet att frånträda sitt åtagande och därvid förlora handpenningen, medan den andra parten, som har samma möjlighet, är skyldig att återgälda det dubbla beloppet, utan att de rättigheter prövas som den ena parten skulle kunna åberopa när den andra parten utövar denna möjlighet.

19 Det följer av domstolens rättspraxis att den första delen av tolkningsfrågan endast kan besvaras jakande om det föreligger ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det erhållna vederlaget, varvid de erlagda beloppen utgör det faktiska vederlaget för en tjänst som kan individualiseras och som tillhandahålls inom ramen för ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council, REG 1988, s. 1443, punkterna 11, 12 och 16, av den 3 mars 1994 i mål C?16/93, Tolsma, REG 1994, s. I?743, punkt 14, och av den 21 mars 2002 i mål C?174/00, Kennemer Golf, REG 2002, s. I?3293, punkt 39, och av den 23 mars 2006 i mål C?210/04, FCE Bank, REG 2006, s. I?2803, punkt 34).

20 Domstolen konstaterar att dessa villkor inte är uppfyllda i förevarande fall.

21 Ingåendet av ett avtal och, således, förekomsten av ett rättsförhållande mellan parterna är i normalfallet inte beroende av att en handpenning erlagts. Eftersom handpenningen inte utgör en rättshandling som är en förutsättning för att avtalet om logi kommer till stånd, utgör den endast en fakultativ del som hänför sig till parternas avtalsfrihet.

22 En gäst kan i detta avseende antingen skriftligen eller muntligen framställa en förfrågan om bokning av en vistelse, och det företag som driver hotellverksamhet kan, beroende på vilken avtalspraxis som det tillämpar, antingen skriftligen eller muntligen acceptera förfrågan utan att kräva handpenning. Att en förfrågan om bokning på dessa villkor accepteras medför inte desto mindre att det mellan parterna uppkommer ett rättsförhållande som innebär en skyldighet för företaget att upprätta handlingar i gästens namn och att boka dennes vistelse.

23 En gästs erläggande av handpenning och skyldigheten för det företag som driver hotellverksamhet att inte sluta avtal med tredje man i den mån det skulle hindra företaget från att uppfylla sitt åtagande gentemot gästen, kan inte, i motsats till vad den franska regeringen har hävdat, anses utgöra ömsesidiga prestationer, eftersom nämnda skyldighet i detta fall följer direkt av avtalet om logi och inte av att handpenning har erlagts.

24 I enlighet med allmänna civilrättsliga principer är nämligen vardera parten skyldig att uppfylla åtagandena enligt avtalet och tillhandahålla den prestation som överenskommits i detta. Skyldigheten att uppfylla åtagandena enligt avtalet följer således inte av att ett annat avtal ingåtts speciellt för detta ändamål. Skyldigheten att verkligen genomföra nämnda avtal är inte heller beroende av eventuella avtalsviten, förseningsavgifter, säkerheter eller handpenning, utan följer av avtalet som sådant.

25 När en bokning har skett och det företag som driver hotellverksamhet tillhandahåller den överenskomna tjänsten, uppfyller företaget endast sina åtaganden enligt det avtal som ingåtts med gästen i enlighet med principen om att avtal skall hållas. Fullgörandet av denna skyldighet kan således inte anses utgöra ett vederlag för den erlagda handpenningen.

26 Eftersom skyldigheten att utföra en bokning följer av avtalet om logi som sådant och inte av

den erlagda handpenningen, föreligger det inte något direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det erhållna vederlaget (domarna i de ovannämnda målen Apple and Pear Development Council, punkterna 11 och 12, Tolsma, punkt 13, och Kennemer Golf, punkt 39). Det förhållandet att handpenningen dras av från priset för det bokade rummet om gästen utnyttjar detta, bekräftar att handpenningen inte kan utgöra vederlag för en självständig tjänst som kan individualiseras.

27 Eftersom handpenningen inte utgör vederlag för en självständig tjänst som kan individualiseras, skall domstolen, för att besvara den hänskjutande domstolen, pröva huruvida handpenningen utgör ersättning vid avbokning som erläggs för den skada som uppkommer till följd av att gästen frånträder avtalet.

28 Domstolen erinrar i detta hänseende om att det står avtalsparterna fritt att, med iakttagande av tvingande rätt, disponera över deras rättsförhållande, vilket inbegriper följderna av att avtalet frånträds eller att åtagandena inte fullgörs. Parterna har emellertid även möjlighet att hänvisa till olika delar av civilrätten i stället för att i detalj reglera sina åtaganden.

29 Parterna till ett avtal kan således införa bestämmelser angående avtalsviten, förseningsavgifter, säkerheter eller handpenning för det fall åtagandena inte fullgörs. Även om samtliga dessa bestämmelser avser att förstärka parternas avtalsrättsliga skyldigheter och vissa av deras funktioner är gemensamma, har dessa instrument särskilda egenskaper.

30 Vad särskilt gäller handpenningen skall det för det första erinras om att den utgör ett tecken på att ett avtal har ingåtts, eftersom erläggandet av handpenningen innebär en presumtion om att det föreligger ett avtal. För det andra utgör handpenningen ett incitament för parterna att genomföra avtalet, eftersom den part som har betalat handpenningen riskerar att förlora detta belopp och den andra parten, i förekommande fall, är skyldig att återgälda det dubbla beloppet om han kan lastas för det uteblivna fullgörandet. För det tredje utgör handpenningen ett avtalsvite, med hänsyn till att erläggandet av handpenningen leder till att den ena parten inte är skyldig att bevisa storleken på den skada som orsakas av den andra partens frånträde.

31 Anledningen till att handpenning erläggs inom hotellsektorn har i princip med handpenningens ovan angivna egenskaper att göra, nämligen att handpenningen syftar till att visa på att ett avtal har ingåtts, utgöra ett incitament för att genomföra detta och utgöra ett eventuellt avtalsvite.

32 För det fall avtalet genomförs såsom avsett, dras handpenningen av från priset på en tjänst som det företag som driver hotellverksamhet tillhandahåller och är således mervärdesskattepliktig, medan behållandet av handpenningen, såsom är fallet i målet vid den nationella domstolen, däremot är en följd av att gästen gjort bruk av möjligheten att frånträda avtalet och syftar till att ersätta företaget om avtalet frånträds. En sådan ersättning utgör inte vederlag för en tjänst och ingår inte i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, vad gäller dröjsmålsränta, dom av den 1 juli 1982 i mål 222/81, BAZ Bausystem, REG 1982, s. 2527, punkterna 8–11).

33 I motsats till vad den portugisiska regeringen har hävdat, föranleds inte domstolen att göra någon annan bedömning vare sig med anledning av det förhållandet att det i de flesta fall inte råder någon överensstämmelse mellan den skada som åsamkats och den handpenning som behållits, eller med anledning av den möjligheten att de rum som blir lediga genom att avtalet frånträds kan fyllas med nya gäster. När det gäller avtalsvite är det nämligen i normalfallet så att nämnda skada beloppsmässigt antingen kan överstiga den handpenning som behålls av det företag som driver hotellverksamhet eller understiga detta belopp.

34 Dessutom utgör regeln, att ett belopp motsvarande den dubbla handpenningen skall återgäldas om underlåtelsen att fullgöra åtagandena enligt avtalet ligger det företag som driver hotellverksamhet till last, stöd för bedömningen att handpenningen utgör avtalsvite vid avbokning och inte vederlag för en tjänst. I ett sådant fall är det uppenbart att gästen inte har tillhandahållit hotellet någon tjänst.

35 Eftersom erläggandet av handpenningen inte utgör någon ersättning som ett företag som driver hotellverksamhet uppbär som ett verkligt vederlag för en till gästen tillhandahållen självständig tjänst som kan individualiseras, och eftersom behållandet av handpenningen efter det att gästen frånträtt avtalet syftar till att kompensera för följderna av att åtagandena enligt avtalet inte fullgörs, anser domstolen att varken erläggandet av handpenning, behållandet av denna eller återgäldandet av ett belopp som motsvarar den dubbla handpenningen omfattas av artikel 2.1 i sjätte direktivet.

36 Mot bakgrund av det ovanstående finns det anledning att besvara den ställda frågan med att artiklarna 2.1 och 6.1 i sjätte direktivet skall tolkas så, att belopp som erlagts som handpenning i samband med avtal om mervärdesskattepliktiga hotelltjänster, och som ett företag som driver hotellverksamhet behåller för det fall gästen gör bruk av möjligheten att frånträda avtalet, skall anses utgöra avtalsvite vid avbokning, som erläggs för den skada som uppkommer när gästen uteblir, utan något direkt samband med en tjänst som tillhandahålls mot vederlag, och som därmed inte är mervärdesskattepliktigt som sådant.

Rättegångskostnader

37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artiklarna 2.1 och 6.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att belopp som erlagts som handpenning i samband med avtal om mervärdesskattepliktiga hotelltjänster, och som ett företag som driver hotellverksamhet behåller för det fall gästen gör bruk av möjligheten att frånträda avtalet, skall anses utgöra avtalsvite vid avbokning, som erläggs för den skada som uppkommer när gästen uteblir, utan något direkt samband med en tjänst som tillhandahålls mot vederlag, och som därmed inte är mervärdesskattepliktigt som sådant.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.