

Kohtuasi C-277/05

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

versus

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

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Conseil d'État (Prantsusmaa))

Käibemaks – Kohaldamisala – Käibemaksuga maksustatavaid teenuseid puudutavate lepingute raames makstud käsiraha, mis jääb lepingu täitmata jätmise tõttu teenuse osutajale – Kvalifikatsioon

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksustatav summa

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 2 punkt 1 ja artikli 6 lõige 1)

Kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 2 punkti 1 ja artikli 6 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et summasid, mis maksti käsirahana käibemaksuga maksustatavaid majutusteenuseid puudutavate lepingute raames, tuleb käsitleda olukorras, kus klient kasutab vabadust lepingust taganeda ja kus need summad jäävad majutusettevõttele, lepingu lõpetamise korral kliendi kohustuste täitmatajätmisega tekitatud kahju eest makstava kindlasummalise hüvitisena, mis ei ole seotud ühegi tasulise teenusega ega kuulu sellisena eelnimetatud maksuga maksustamisele.

Käsiraha maksmist kliendi poolt ja majutusettevõtte kohustust mitte sõlmida lepingut kolmanda isikuga, kui see takistaks kliendi suhtes võetud kohustuste täitmist, ei saa käsitleda vastastikuste teenustena, kuna sellisel juhul tuleneb nimetatud kohustus otseselt majutusteenuse lepingust ja mitte käsiraha maksmisest. Niisiis, kui majutusettevõtte osutab pärast broneeringu tegemist kokkulepitud teenust, austab ta sellega kliendiga sõlmitud lepingut vastavalt põhimõttele, mille kohaselt lepingut tuleb täita. Seega ei saa sellest kohustusest kinnipidamist käsitleda makstud käsiraha vastutasuna.

(vt punktid 23, 25, 36 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

18. juuli 2007 (*)

Käibemaks – Kohaldamisala – Käibemaksuga maksustatavaid teenuseid puudutavate lepingute

raames makstud käsiraha, mis jääb lepingu täitmata jätmise tõttu teenuse osutajale – Kvalifikatsioon

Kohtuasjas C-277/05,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Conseil d'État' (Prantsusmaa) 18. mai 2005. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. juulil 2005, menetluses

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

versus

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

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud K. Lenaerts, E. Juhász (ettekandja), K. Schiemann ja E. Levits,

kohtujurist: M. Poiares Maduro,

kohtusekretär: ametnik K. Sztranc-Szawiczek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 4. juuli 2006. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Société thermale d'Eugénie-les-Bains, esindaja: advokaat X. Vuitton,
- Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja J. Gracia,
- Iirimaa, esindaja: D. O'Hagan, keda abistasid P. McGarry, *BL*, ja E. Fitzsimons, *SC*,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Fernandes ja C. Lança,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Afonso,

olles 13. septembri 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 11; edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 2 punkti 1 ja artikli 6 lõike 1 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Société thermale d'Eugénie-les-Bains (edaspidi „Société thermale”) ja ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie vahelise kohtuvaidluse raames, mis puudutab Société thermale'i käibemaksukohustust seoses tema poolt majutuse broneerimisel võetud käsirahaga, mis jääb temale pärast teatud broneeringute tühistamist.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.

4 Selle direktiivi artikli 6 lõige 1 sätestab:

„1. „Teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.

Sellised tehingud on muu hulgas:

[...]

– kohustus hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda;

[...]”

5 Sama direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a kohaselt moodustab maksustatava summa [...] teenuste osutamise puhul „kõik tasuna käsitatav, mille tarnija [...] kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab”.

Siseriiklik õigus

6 Code général des impôts’ (üldine maksuseadustik) artikli 256 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga vallasasjade tarnimine ja teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

7 Selle seadustiku artikli 256 lõike 4 punkt 1 sätestab, et teenuste osutamisenä tuleb käsitada kõiki tehinguid, mis ei ole kaubatarned.

8 Code de la consommation’i (tarbijakaitse seadustik) artikli L. 114 lõige 1, mis tuleneb 18. jaanuari 1992. aasta seaduse nr 92?60 artikli 3 lõikest 1, mis tugevdab tarbijakaitset, on sõnastatud järgmiselt:

„Kui lepingus ei ole sätestatud teisiti, käsitletakse ettemaksuna tasutud summasid käsirahana, mis toob kaasa selle, et iga lepingupool võib kohustusest taganeda, kuid siis jääb tarbija käsirahast ilma ning teenuse pakkuja tagastab selle kahekordses summas.”

9 Code civil’i (tsiviilseadustik) artikli 1590 kohaselt on juhul, kui müügipakkumise tegemine hõlmab käsiraha, igal lepingupoolel vabadus sellest taganeda, nii et käsiraha maksja jääb sellest ilma ning käsiraha saaja tagastab selle kahekordses summas.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

10 Société thermale, mis on asub Eugénie-les-Bains’is (Prantsusmaa), tegeleb vesiravilate pidamisega, mis hõlmab ka majutus- ning toitlustustegevust. Puhkajad, kes broneerivad majutuse, maksavad nimetatud äriühingule eelnevalt käsiraha. See summa arvutatakse majutusteenuste eest tasutud hilisemast maksest maha või jääb majutusest loobumise korral nimetatud äriühingule.

11 1992. aastal kontrolliti Société thermale’i raamatupidamist ajavahemikus 1. jaanuar 1989–30. aprill 1992. Kontrolli tulemusena leidis maksuhaldur, et käsiraha, mille Société thermale võttis majutuse broneerimisel ja mis jäi temale pärast klientide broneeringute tühistamist, oleks tulnud käibemaksuga maksustada. 8. detsembril 1994 väljastati Société thermale’ile maksuteated

nimetatud perioodil tasumata maksu kohta summas 84 054 Prantsuse franki (12 814 eurot). Äriühing esitas maksuhaldurile vaide, mis jäeti 14. veebruari 1995. aasta otsusega rahuldamata.

12 Société thermale esitas selle otsuse peale kaebuse tribunal administratif de Pau'le (Pau halduskohus). 18. novembri 1999. aasta otsusega jättis viimane kaebuse rahuldamata. Kohus leidis nimelt, et kui äriühing jätab kliendi loobumisel käsiraha endale, kujutab see endast teenustasu kliendi vastuvõtmise, tema broneeringu kohta toimiku avamise ja majutuse tagamise teenuse eest.

13 Société thermale esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse cour administrative d'appel de Bordeaux'le (Bordeaux teise astme halduskohus), kes jättis 18. novembri 2003. aasta otsusega apellatsioonkaebuse rahuldamata. Nimetatud kohus leidis, et käsiraha, mille selle äriühingu kliendid tasusid ja mis jäi broneeringute tühistamisel äriühingule, saab käsitleda käibemaksuga maksustatavana juhul, kui seda vaadelda kui otsest hüvitist ja tasu, mida makstakse eraldiseivate teenuste eest, mis hõlmavad kliendi toimiku avamist ja viimasele majutuse broneerimist.

14 Société thermale palus aga Conseil d'État'l nimetatud kohtuotsus tühistada, leides, et käsiraha tuleb vaadelda kui kliendi kohustuste täitmatajätmisega tekitatud kahju hüvitamiseks makstavat kahjutasu, mis ei kuulu sellisena käibemaksuga maksustamisele.

15 Neil asjaoludel otsustas Conseil d'État menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„[K]as summasid, mida makstakse käsirahana käibemaksuga maksustatavate teenuste osutamise müügilepingute puhul, tuleb käsitada olukorras, kus ostja kasutab õigust lepingust taganeda ja makstud rahasummad jäävad müüjale, kui broneerimisteenuse eest võetavat tasu ja seega käibemaksuga maksustatavat summat või kui kliendi kohustuste täitmata jätmisega tekitatud kahju eest lepingu lõpetamise korral makstavat hüvitist, mis ei ole seotud ühegi tasulise teenusega ja mis ei kuulu sellisena eelnimetatud maksuga maksustamisele[?]”

Eelotsuse küsimus

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma küsimusega sisuliselt seda, kas summasid, mille klient on käsirahana majutusasutusele maksnud, tuleb käsitada olukorras, kus klient kasutab õigust lepingust taganeda ja makstud rahasummad jäävad ettevõtjale, kui käibemaksuga maksustavat tasu broneerimisteenuse eest või kui kliendi kohustuste täitmata jätmisega tekitatud kahju eest lepingu lõpetamise korral makstavat hüvitist, mis ei kuulu sellisena eelnimetatud maksuga maksustamisele.

17 Esialgu tuleb märkida, et käsiraha mõiste võib liikmesriigiti erineda ja vastavalt kohaldatavale siseriiklikule õigusele võib käsirahaga seotud taganemisõiguse kasutamine kaasa tuua erinevaid tagajärgi. Nii tuleneb Prantsuse valitsuse märkustest, et Prantsuse õiguses vabastab käsirahaga seotud õiguse kasutamine põhimõtteliselt lepingust loobunud poole lepingu täitmatajätmisega tekkivatest mis tahes tagajärgedest, samas kui mitmetes liikmesriikides on endiselt võimalik taolises olukorras nõuda kahju hüvitamist, mis on suurem kui endale jäetud käsiraha summa.

18 Käesoleva kohtuasja raames analüüsitakse olukorda, kus ühel osapoolel, kes on maksnud käsiraha, on vabadus kohustusest taganeda, jäädes seeläbi käsirahast ilma, samas kui teisel osapoolel on sama vabadus, kui ta tagastab käsiraha kahekordses summas, ilma et sealjuures oleks vaja uurida õigusi, mida üks pool võib kasutada pärast seda, kui teine pool on kasutanud nimetatud vabadust.

19 Selles osas tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et eelotsuse küsimuses esitatud esimesele võimalusele saab jaatavalt vastata üksnes siis, kui osutatud teenuse ja selle eest makstava tasu vahel on otsene seos, kuna makstud summad kujutavad endast tegelikku tasu eraldiseisvate teenuse eest, mida osutati sellise õigussuhte raames, mille käigus vahetatakse vastastikuseid teenuseid (vt selle kohta 8. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 102/86: Apple and Pear Development Council, EKL 1988, lk 1443, punktid 11, 12 ja 16; 3. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C-16/93: Tolsma, EKL 1994, lk I-743, punkt 14; 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-174/00: Kennemer Golf, EKL 2002, lk I-3293, punkt 39, ja 23. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-210/04: FCE Bank, EKL 2006, lk I-2803, punkt 34).

20 Seega tuleb sedastada, et antud juhul ei ole need tingimused täidetud.

21 Lepingu sõlmimine ja sellest tekkiva õigussuhte olemasolu poolte vahel ei sõltu üldjuhul käsiraha maksmisest. Kuna see pole majutusteenuse lepingu koostisosa, ilmneb ta sellisena üksnes vabatahtliku lepingutingimusena, mis kuulub poolte lepinguvabaduse hulka.

22 Seega võib klient edastada postiga või isegi suuliselt majutuse broneerimise soovi, mille kohta majutusettevõtte võib anda nõusoleku vastavalt kujunenud lepingupraktikale kas kirja teel või samuti suuliselt, nõudmata sealjuures käsiraha. Niisugune broneerimistaotluse vastuvõtmine toob siiski kaasa sellise pooltevahelise õigussuhte tekkimise, mille alusel ettevõtjal on kohustus koostada kliendi nimele toimik ja broneerida talle majutus.

23 Käsiraha maksmist kliendi poolt ja majutusettevõtte kohustust mitte sõlmida lepingut kolmanda isikuga, kui see takistaks kliendi suhtes võetud kohustuste täitmist, ei saa seda enam – vastupidi Prantsuse valitsuse väidetele – käsitleda vastastikuste teenustena, kuna sellisel juhul tuleneb nimetatud kohustus otseselt majutusteenuse lepingust ja mitte käsiraha maksmisest.

24 Vastavalt tsiviilõiguse üldpõhimõtetele on iga lepingupool kohustatud lepingut austama ja osutama selles ettenähtud teenust. Kohustus lepingust kinni pidada ei tulene seega konkreetselt muust selleks puhuks sõlmitud kokkuleppest. Samuti ei sõltu nimetatud lepingu tegeliku täitmise kohustus võimalikust hüvitisest või viivisest, tagatisest ega käsirahast, vaid lepingust endast.

25 Niisiis, kui majutusettevõtte osutab pärast broneeringu tegemist kokkulepitud teenust, austab ta sellega kliendiga sõlmitud lepingut vastavalt põhimõttele, mille kohaselt lepingut tuleb täita. Seega ei saa sellest kohustusest kinnipidamist käsitleda makstud käsiraha vastutasuna.

26 Kuna broneerimise kohustus tuleneb majutusteenuse lepingust endast ja mitte makstud käsirahast, ei ole osutatud teenuse ja selle eest saadud vastutasu vahel otsest seost (vt eespool viidatud kohtuotsused Apple and Pear Development Council, punktid 11 ja 12, Tolsma, punkt 13, ning Kennemar Golf, punkt 39). Asjaolu, et käsiraha summa arvutatakse broneeritud tuppa asumisel toa hinnast maha, kinnitab, et käsiraha ei kujuta endast vastutasu autonoomse ja eraldiseisva teenuse eest.

27 Kuna käsiraha ei kujuta endast vastutasu autonoomse ja eraldiseisva teenuse eest, siis tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastamiseks uurida, kas käsiraha kujutab endast kliendi poolt lepingust taganemisega tekitatud kahju eest makstavat lepingu lõpetamise hüvitist.

28 Siinkohal tuleb meenutada, et lepingupooltel on vabadus, arvestades kohustuslikke tingimusi ja avalikku korda, määratleda oma õigussuhte sisu, seal hulgas võimaliku lepingust taganemise või kohustuste täitmatajätmise tagajärjed. Sealjuures on neil võimalik oma kohustuste üksikasjaliku määratlemise asemel viidata erinevatele tsiviilõiguslikele vahenditele.

29 Nii võivad pooled omavahel sõlmitud lepingutest tulenevate kohustuste täitmatajätmise korral ette näha klauslid, mis puudutavad hüvitist, viivist, tagatist või käsiraha. Kuigi kõik need on mõeldud poolte lepinguliste kohustuste tugevdamiseks ning teatud ülesanded on neil identsed, on neil vahenditel erilised tunnusjooned.

30 Mis puudutab konkreetset käsiraha, siis tuleb meenutada, et esiteks kujutab see endast lepingu sõlmimise tunnust juhul, kui selle maksmine eeldab lepingu olemasolu. Teiseks motiveerib käsiraha pooli lepingut täitma, kuna seda maksnud pool võib vastavast summast ilma jääda ning teine pool peab selle tagastama kahekordses summas juhul, kui täitmatajätmine tuleneb temast. Kolmandaks kujutab käsiraha endast kindlasummalist hüvitist, kuna selle maksmine vabastab ühe poole kohustusest tõendada talle osaks saanud kahju suurust, kui teine pool lepingupunkti rikub.

31 Käsiraha otstarve majutussektoris vastab põhimõtteliselt eespool kirjeldatud tunnusjoontele: see kujutab endast lepingu sõlmimise tunnust, lepingu täitmise ajendit ning võimalikku kindlasummalist hüvitist.

32 Samal ajal kui lepingu tavakohasel täitmisel arvutatakse käsiraha majutusettevõtte poolt osutatud teenuste hinnast maha ja seetõttu maksustatakse käibemaksuga, on põhikohtuasjas kõnealune käsiraha endale jätmise seevastu tagajärg, mis tuleneb kliendile antud õigusest lepingust taganeda ja mille eesmärk on hüvitada seeläbi loobumisest tulenev kahju. Taoline hüvitis ei kujuta endast vastutasu teenuse eest ega kuulu käibemaksuga maksustatava summa hulka (vt intresside kohta 1. juuli 1982. aasta otsus kohtuasjas 222/81: BAZ Bausystem, EKL 1982, lk 2527, punktid 8–11).

33 Vastupidi Portugali valitsuse väidetele ei nõrgesta seda järeldust asjaolu, et enamusel juhtudel ei lange kokku tekitatud kahju summa ja endale jäetud käsiraha summa ega võimalus, et loobumise tõttu vabanenud tubadesse võiksid asuda uued kliendid. Kindlasummalise hüvitise puhul on tavapärane, et tekitatud kahju summa võib ületada majutusettevõttele jäänud käsiraha summa või olla sellest väiksem.

34 Lisaks toetab põhimõte, et majutusettevõtte tagastab lepingu täitmatajätmisel käsirahana makstud summa kahekordselt, kui täitmatajätmine tuleneb temast, käsiraha kvalifitseerimist lepingu lõpetamisel makstava kindlasummalise hüvitisena, mitte teenuse eest makstava tasuna. Taolises olukorras ei osuta sellise ettevõtja klient ilmselgelt mingisugust teenust.

35 Esiteks, kuna käsiraha maksmine ei kujuta endast majutusettevõtte jaoks tegelikku vastutasu kliendile osutatud autonoomse ja eraldiseisva teenuse eest ning teiseks kuna kliendi loobumisel on käsiraha endale jätmise eesmärk heastada lepingu täitmatajätmisest tulenevaid tagajärgi, siis tuleb tõdeda, et käsiraha maksmine, selle endale jätmine ega kahekordselt tagastamine ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaldamisalasse.

36 Eespool esitatud põhjendusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 6 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et summasid, mis maksti käsirahana käibemaksuga maksustatavaid majutusteenuseid puudutavate lepingute raames, tuleb käsitleda olukorras, kus klient kasutab vabadust lepingust taganeda ja kus need summad jäävad majutusettevõttele, lepingu lõpetamise korral kliendi kohustuste täitmatajätmisega tekitatud kahju eest makstava kindlasummalise hüvitisena, mis ei ole seotud ühegi tasulise teenusega ega kuulu sellisena eelnimetatud maksuga maksustamisele.

Kohtukulud

37 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus

poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 2 punkti 1 ja artikli 6 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et summasid, mis maksti käsirahana käibemaksuga maksustatavaid majutusteenuseid puudutavate lepingute raames, tuleb käsitleda olukorras, kus klient kasutab vabadust lepingust taganeda ja kus need summad jäävad majutusettevõttele, lepingu lõpetamise korral kliendi kohustuste täitmatajätmisega tekitatud kahju eest makstava kindlasummalise hüvitisena, mis ei ole seotud ühegi tasulise teenusega ega kuulu sellisena eelnimetatud maksuga maksustamisele.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.