

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

M. POIARES MADURO

esitatud 13. septembril 2006¹(1)

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

1. Käesolev eelotsusetaotlus, mille esitas Conseil d'État (Prantsusmaa), puudutab peamiselt kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ(2) artikli 2 punkti 1 tõlgendamist. Selles taotluses küsitakse, kas hotelliteenuste eest tasutud ettemaks, mis jääb teenuse osutajale pärast broneeringu teinud kliendi loobumist, on käibemaksuga maksustatav.

I. Põhikohtuasja asjaolud, õiguslik raamistik ja Euroopa Kohtule esitatud eelotsuse küsimus

2. Société thermale d'Eugénie-les-Bains (edaspidi: „äriühing” või „hageja”), mis asub samanimelises vallas (Prantsusmaa), tegeleb vesiravilate pidamisega, mis hõlmab ka majutus- ning toitlustustegevust. Vesiravila kliendid, kes broneerivad majutuse, maksavad nimetatud äriühingule ettemaksu.

3. Code de la consommation'i (tarbijakaitse seadustik) artikli L114 lõige 1, mis tuleneb 18. jaanuari 1992. aasta seaduse nr 92-60 (mis tugevdab tarbijakaitset⁽³⁾) artikli 3 lõikest 1, sätestab, et „[k]ui 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”. Rahasummad, mis äriühing sellisel viisil saab, arvutatakse majutusteenuste eest tasutud hilisemast maksest maha või need jäävad klientide poolt majutusest loobumise korral nimetatud äriühingule.

4. 1992. aastal kontrolliti äriühingu raamatupidamist ajavahemikus 1. jaanuar 1989 – 30. aprill 1992. Kontrolli tulemusena leidis maksuhaldur, et käsiraha, mille äriühing majutuse broneerimisel võttis ja mis jäi temale pärast klientide broneeringute tühistamist, oleks tulnud käibemaksuga maksustada. 8. detsembril 1994 väljastati äriühingule maksuteated nimetatud perioodil tasumata maksude kohta summas 84 054 Prantsuse franki (12 814 eurot). Kuna viimane ei olnud sellise

otsusega nõus, esitas ta maksuhaldurile vaide, mis jäeti 14. veebruari 1995. aasta otsusega rahuldamata.

5. Äriühing esitas nimetatud otsuse peale kaebuse tribunal administratif de Pau'le (Pau halduskohus), kes jättis selle 18. novembri 1999. aasta otsusega rahuldamata. Seejärel esitas äriühing apellatsioonkaebuse cour administrative d'appel de Bordeaux'le (Bordeaux teise astme halduskohus), kes jättis 18. novembri 2003. aasta otsusega apellatsioonkaebuse samuti rahuldamata. Mõlemad kohtud leidsid, et kui äriühing jätab kliendi loobumise korral käsiraha endale, kujutab käsiraha endast otsest hüvitist ja tasu eraldiseisva teenuse osutamise eest, mis hõlmab kliendi vastuvõtmist, tema broneeringu kohta toimiku avamist ja majutuse broneerimist. Käsiraha, mis käesolevas asjas jäi äriühingule, tuleks seega käibemaksuga maksustada.

6. Leides, et käsiraha tuleb vaadelda kui kliendi kohustuste täitmata jätmisega tekitatud kahju hüvitamiseks makstavat kahjutasu, mis ei kuulu sellisena käibemaksuga maksustamisele, esitas äriühing kaebuse Conseil d'État'le, kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas 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?”

7. See küsimus eeldab Euroopa Kohtult mitme kuuenda direktiivi sätte, eelkõige aga artikli 2 punkti 1 tõlgendamist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.

8. Selle direktiivi artikli 6 lõige 1 määratleb, et „teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses, ja sätestab, et teenuste osutamine „on muu hulgas [...] kohustus hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda [...]”.

9. Analüüsi huvides on asjakohane ka selle direktiivi artikli 10 lõige 2, mis sätestab, et „[m]aksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist. Artikli 5 lõike 4 punktis b nimetatud sellise kauba kättetoimetamine ja sellise teenuse osutamine, millega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, loetakse lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu”. Sama artikkel täpsustab, et „[k]ui aga enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub maks sissenõutavaks ettemaksu kättesaamisel ning saadud summalt”.

10. Viimasena peab märkima, et kuuenda 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”.

II. Analüüs

11. Käesolevas kohtuasjas on põhiliselt vastamisi kaks erinevat seisukohta selles osas, kuidas liigitada äriühingu klientide tasutud ettemaksu, mis jäi äriühingule pärast seda, kui kliendid jätsid lepingu täitmata. Äriühingu arvates on käsirahana tasutud summad oma olemuselt hüvituslikud ja ei ole seetõttu käibemaksuga maksustatavad. Ükski käesolevas kohtuasjas märkusi esitanud valitsus ega komisjon selle seisukohaga ei nõustu. Prantsuse Vabariigi, Iirimaa, Portugali Vabariigi ja komisjoni arvates kuulub makstud rahasumma, mis pärast kliendi loobumist jääb äriühingule, igal juhul ühise käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse. Äriühing on ainus, kes ei nõustu, et nende

summade puhul on tegemist otsese tasuga eraldiseisvate teenuste eest, mida äriühing oma klientidele osutab.

12. Selleks et ühise käibemaksusüsteemi raames lahendada klientide makstud ja lepingu täitmata jätmise tõttu kaotatud käsiraha kvalifitseerimisega seotud probleem, tuleks kõigepealt meenutada Euroopa Kohtu praktikat, mis on seotud mõiste „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest [...] maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb” tõlgendamisega kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 mõttes.

13. Antud juhul on iseäranis suunda andev kohtuasjas Tolsma(4) tehtud otsus, mis puudutab avalikus kohas tegutseva ja käibemaksu õpilastele hästi tuttava vântoreli mängija Tolsma tegevust. Selles kohtuotsuses, milles Euroopa Kohus ei nõustunud Madalmaade ametivõimude väitega, kes soovisid möödujate poolt Tolsmale vabatahtlikult tehtud annetusi käibemaksuga maksustada, tuletas Euroopa Kohus kõigepealt meelde oma praktikat, mille kohaselt eeldavad käibemaksusüsteemi raames maksustatavad tehingud sellise tehingu toimumist, milles määratletakse hind või vastusooritus.(5) Kui teenuse osutaja tegevus seisneb üksnes otseses tasuta teenuste pakkumises, puudub maksustatav summa ja neid teenuseid seega käibemaksuga ei maksustata. Teenuste osutamise maksustatav summa koosneb niisiis kõigest sellest, mis on osutatud teenuse eest tasuna saadud, ja teenuste osutamine on maksustatav üksnes siis, kui osutatud teenuse ja selle eest saadud tasu vahel on otsene seos.(6) Neil asjaoludel jõudis Euroopa Kohus lõpuks otsusele, et „teenuste osutamine toimub [...] tasu eest ainult siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille käigus vahetatakse vastastikuseid teenuseid, kusjuures teenuse osutajale makstav tasu vastab teenuse saajale osutatava teenuse tegelikule väärtusele”.(7)

14. Sama mõttekäiku järgides leidis Euroopa Kohus värsckemas kohtuotsuses Kennemer Golf(8), et spordiühingu liikmete iga-aastased kindlasummalised maksed on otseselt seotud selle spordiühingu osutatavate teenustega, mille raames võimaldatakse liikmetel püsivalt kasutada spordirajatisi ja vahendeid ning nendega seotud eeliseid.(9) Euroopa Kohus leidis niisiis, et liikmete iga-aastased maksed võivad endast kujutada spordiühingu osutatavate selliste teenuste eest makstavat tasu, hoolimata sellest, kas liikmed, kes on tasunud oma iga-aastased maksed, ei kasuta ühingu spordivahendeid.(10) Ühingu kohustus võimaldada kõikidel liikmetel, kes on tasunud oma iga-aastase makse, kasutada spordirajatisi ja vahendeid ning nendega seotud eeliseid, kujutab Euroopa Kohtu arvates selgelt teenuste osutamist tasu eest kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 mõttes.

15. Antud juhtumi puhul on selge, et klient ei tasu käsiraha ettemaksuna enne, kui äriühing on summa tasumisel võtnud omalt poolt lepingulise kohustuse. Esiteks teeb äriühing broneeringu, see tähendab, et ta kohustub andma kliendi kasutusse toa kokkulepitud kuupäevaks. Selline broneerimisteenus sisaldab loogiliselt võttes kohustust hoiduda juba võetud kohustust rikkudes kellegi teisega lepingu sõlmimisest ja kohustust austada kliendi õigust leping lõpetada. Teiseks ei anna äriühing sellist garantiid, mille kohaselt võivad tema kliendid kasutada teatud rajatisi ja vahendeid ning teenuseid kokkulepitud ajal täiesti tasuta. Nimetatud eelise andmiseks nõuab ta teatud summa maksmist, mis tal on õigus endale jätta juhul, kui klient jätab lepingu täitmata. Mõlemapoolne vastastikune seos broneerimisteenuse ja kliendi makse vahel näib ilmne.

16. Kuna antud juhul saab äriühing summasid, mis kujutavad endast tegelikku vastusooritust broneerimisteenuse eest, mida ta osutas oma kohustuse täitmata jätnud klientidele, tuleb selline teenus liigitada vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale teenuste osutamiseks tasu eest kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 6 lõike 1 mõttes. Selline järeldus on vältimatu eelkõige seetõttu, nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, et kuues direktiiv määrab käibemaksu väga laia kohaldamisala, mis hõlmab tootjate, ettevõtjate või teenuseid osutavate isikute kogu

17. Hageja väidab sellisele kvalifikatsioonile vastu ja esitab kaks argumenti. Esiteks väidab ta seda, et broneerimisteenuse osutamist ei saa majutusasutuse osutatavast põhiteenusest eristada. Äriühingu saadud käsiraha eesmärk ei ole tasuda klientidele osutatavate ilmselgelt eraldiseisvate teenuste eest, mida võib saada põhiteenusest eraldi. Teiseks väidab ta, et summad, mis jäävad temale pärast seda, kui klient on broneeringu tühistanud, on oma olemuselt kahjutasu, mis on kindlasummaline ja mõeldud äriühingule tühistamisega tekitatud kahju hüvitamiseks.

A. *Väide, et broneerimisteenus ei ole teistest teenustest eraldiseisev ja et seda ei saa kasutada põhiteenusest sõltumatult*

18. On tõsi, et teenus, mis seisneb isikule garantii andmises selle kohta, et ta saab teatud kuupäevaks toa, ammendub majutuse põhiteenuse osutamisel. Seega ei ole see teenus enam eraldiseisev põhiteenusest, millega ta moodustab ühe terviku. Kui klient ei tühistanud broneeringut, arvestatakse samas ettemaksuna tasutud käsiraha kliendi poolt tasumisele kuuluvast kogusummast lihtsalt maha ning see käsiraha ei ole samuti enam hinnast sõltumatu. Neil asjaoludel vastab toa broneerimisel summa tasumine käsirahana „enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist [...] ettemaks[u]” tasumisele kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 teise lõigu mõttes. Vastavalt sellele sättele muutub maks sissenõutavaks ettemaksu kättesaamisel ning saadud summat.

19. Käesolevas kohtuasjas jäid vaidlusalused summad äriühingule seetõttu, et kliendid jätsid oma kohustused täitmata. Need ei jäänud hoiule kui ettemaks põhiteenuse eest, mida äriühing ei olnud enam kohustatud broneeringu tühistanud klientidele osutama. Pean vajalikuks rõhutada, et igal juhul osutas äriühing oma kohustused täitmata jätnud klientidele teenust: tagas neile toa saamise või soojusravi seansi kokkulepitud kuupäevaks, hoidudes teiste huvitatud isikutega lepingut sõlmimast ja austades klientide õigust leping lõpetada. Tegemist on reaalse eelisega, millest on kasu igal kliendil, kelle huvides broneering on tehtud. Seega on selline teenus, mida äriühing tegelikult tasu eest oma klientidele osutab, minu arvates piisavalt eraldiseisev, et see võiks kuuluda tasu eest teenuste osutamise laia mõiste alla kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 6 lõike 1 mõttes.

20. Esiteks tuleb märkida, et kliendil, kellel on vaja hotellituba teatud kuupäevaks, on õigus broneering teha või mitte. Broneeringu olemasolu tähendab igal juhul tema jaoks eelist. Kui ta otsustab selle teha, saab ta garantii, mis puuduks juhul, kui ta lihtsalt otsustaks saabuda hotelli ja paluda tuba saabumise hetkel.

21. Hotelli seisukohalt toob sellise eelise andmine klientidele, kes saavad seda kasutada kuni hetkeni, mil nad oma broneeringu tühistavad, kaasa kulusid. Sinna hulka ei kuulu mitte üksnes need kulud, mis on seotud kliendi kohta toimiku avamisega ja toa ettevalmistamisega, vaid ka kulud, mis on seotud kohustusega austada kliendi õigust broneering tühistada ja kohustustusega hoiduda sõlmimast lepingut teiste huvitatud isikutega, et mitte rikkuda selle kliendi suhtes võetud kohustust, kellele broneering tehti.

22. Kui hotelliomanik palub kliendil broneerimise ajal tasuda käsiraha, võib järelikult objektiivselt järeldada, et see summa kujutab endast tasu broneerimisteenuse eest, mis on eraldiseisev nii kliendi kui ka hotelliomaniku vaatenurgast.

23. Broneerimisteenus on põhiteenuse kõrvalteenus, kui sellel ei ole omaette eesmärki, vaid see on vahend kasutamaks parimatel tingimustel teenuseosutaja põhiteenust.(12) See jääb igal juhul kliendi poolt lepingu täitmata jätmise korral täiesti eraldiseisvaks põhiteenusest, mida hotelliomanik tegelikult ei ole osutanud. Asjaolu, et broneerimisteenus on sellise põhiteenuse

kõrvalteenus, millega see on talitluslikult seotud, välistab vajaduse põhiteenust ümber klassifitseerida. Sellele teenusele tuleb seega kohaldada sama käibemaksu korda kui põhiteenusele.

24. Nagu väidab komisjon, ei mõjuta lisaks asjaolu, et klient otsustab põhiteenust mitte kasutada, broneerimise hetkest kuni selle tühistamiseni kliendile tegelikult osutatud teenuse eraldiseisvat olemust. Asjaolu, et klient otsustab kindlaksmääratud kuupäeval tema kasutusse antud tuba mitte kasutada, ei tähenda seda, et ta ei kasutanud sellekohast garantiid, mille eest ta äriühingu poolt nõutud summa tegelikult maksis. Sarnaselt eespool viidatud kohtuotsusele Kennemer Golf on käesolevas kohtuasjas samuti kõne all teenus, mis seisneb maksukohustuslase tegelikult võetud kohustuses pakkuda teatud tasu eest oma vahendeid ja teenuseid teatud isikutele, sõltumata asjaolust, et viimased otsustavad pakutud eeliseid sellegipoolest mitte kasutada.

25. Niisamuti ei ole käesolevas kohtuasjas kõne all olev kohustus võrreldav hageja viidatud kohtuasjades Landboden?Agrardienste(13) ja Mohr(14) kõne all olnud kohustusega. Neis kahes kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et teenuste osutamisenä kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 mõttes ei saa kvalifitseerida siseriikliku või ühenduse hüvitamise korra raames põllumajandustootja võetud kohustust tootmist vähendada või see lõpetada.(15) Euroopa Kohus kinnitas nimelt kohtuotsuses Mohr, et „makstes hüvitist põllumajandustootjatele, kes kohustuvad piimatootmise lõpetama, ei omanda ühendus kaupu ega teenuseid enda tarbeks, vaid tegutseb üldistes huvides, milleks on ühenduse piimaturu nõuetekohase toimimise soodustamine”.(16) Euroopa Kohus kinnitas seda praktikat kohtuotsuses Landboden?Agrardienste, märkides, et põllumajandustootja võetud kohustus jätta korjamata vähemalt 20% oma kartulisaaagist ei too ei siseriiklikele ametivõimudele ega teistele identifitseeritavatele isikutele kaasa mingeid eeliseid, mis võimaldaks neid käsitleda teenuse tarbijatena.(17)

26. Käesolevas kohtuasjas on ilmselge, et äriühingu kohustus võimaldada tuba või soojusravi seanssi lubatud kuupäevaks toob igale kliendile, kelle huvides selline kohustus on võetud, kaasa reaalse ja märgatava eelise, mis võimaldab neid käsitleda teenuse tarbijatena ühise käibemaksusüsteemi mõttes. Selline broneerimisteenus on üks teenustest, mida hotellipidaja osutab, ja see kujutab endast isegi olulist osa tema majandustegevusest. Seega tulenevalt asjaolust, et äriühing osutab taolist teenust igale kliendile tasu eest, mida ta küsib broneeringu tegemise ajal, tuleb selline teenus objektiivselt kvalifitseerida teenuse osutamisenä kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 mõttes.

B. *Väide, et kliendi kohustuste täitmata jätmise tõttu endale jäetud summa puhul on tegemist hüvitisega*

27. Hageja vaidleb vastu väitele, et summad, mis kliendid käsirahana tasusid, kujutavad endast neile osutatud teenuse eest makstavat otsest tasu. Hageja sõnul on Prantsuse tsiviilõiguses välja kujunenud põhimõte, et käsiraha on oma olemuselt hüvituslik. Tema väitel on käsiraha ja kliendi kohustuste täitmata jätmisega äriühingule tekitatud kahju vahel seos ja seetõttu on käsiraha oma olemuselt kindlasummaline hüvitis taolise kahju hüvitamiseks.(18)

28. Hoolimata sellest, millise juriidilise laadi on käsirahale omistanud Prantsuse tsiviilõigus, tuleneb käesolevas kohtuasjas kirjalikult ja kohtuistungil esitatud märkustest esiteks selgelt, et õigus jätta endale käsirahana tasutud ettemaks, mis on hotellipidaja ja iga kliendi vahel vastavalt Prantsuse tsiviilõigusele lepingus kokku lepitud, ei ole tingimata seotud kliendi kohustuste täitmata jätmisega hotellipidajale tegelikult tekitatud kahjuga. Ükski säte ei näe ette, et käsiraha, mille klient kaotab, tuleb talle igal juhul tagastada juhul, kui lõpuks ilmneb, et hotellipidaja ei ole tühistamise tõttu kahju saanud. Asjaolu, et käsirahana saadud ettemaksu ja tühistamise tõttu hotellipidaja poolt tegelikult saadud kahju vahel on üksnes hüpoteetiline seos, paneb tõsiselt kahtluse alla selle, kas

vaidlusalused summad, mis äriühing ettemaksuna sai, võiks olla tingimata oma olemuselt hüvituslikud ühise käibemaksusüsteemi mõttes.

29. Tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei maksustata käibemaksuga rahasummat, mis on välja mõistetud kohtu otsusega ja mille ainus eesmärk on majandusliku kahju hüvitamine.(19) Kindlasti ei kujuta selline summa endast teenuse osutamise või kauba tarnimise eest makstavat tasu kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 mõttes. Peab märkima, et summad, mille puhul Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuses Bausystem leidis, et need ei ole käibemaksuga maksustatavad, olid kohtu poolt välja mõistetud hüvitised. Käesoleval juhul ei ole kohtulikult ega kohtuväliselt tuvastatud, et hageja on reaalselt saanud kahju seetõttu, et tema kliendid tühistasid broneeringud, millega endale jäetud käsiraha oli kahjuhüvitisena otseselt seotud.

30. Nagu Conseil d'État eelotsusetaotluses õigesti meenutab, on vaja saavutada käibemaksuga maksustamise eeskirjade ühetaoline kohaldamine Euroopa Ühenduses. Kuuenda direktiivi eesmärk on kehtestada ühine käibemaksusüsteem, määratledes ühetaolisel viisil ja ühenduse õigusnormide kohaselt maksustatavad tehingud.(20)

31. Seega tuleb esiteks märkida, et kuuenda direktiivi ühetaoline kohaldamine nõuab sellise tõlgenduse andmist, mis ei sõltuks kvalifikatsioonist, mis võib asjaomase liikmesriigi tsiviilõiguse järgi varieeruda. Vastasel korral võib käesolevas kohtuasjas kõne all oleva toimimisviisiga, kus klient kaotab toa broneerimise eest makstud tasu juhul, kui ta jätab lepingu täitmata, identne toimimisviis olla maksustatav käibemaksuga, kui see toimub teises liikmesriigis, kus sellise ettemakse juriidilist laadi analüüsitaks erinevalt kui Prantsuse tsiviilõiguses. Selline võimalus ei ole mitte ainult teoreetiline. Nimelt saab ettemaksu, mille klient tasub hotellipidajale ja mille viimane võib endale jätta, sõltumata sellest, kas kliendi loobumisega tekib reaalne kahju, teiste õigussüsteemide puhul vaid raskustega kvalifitseerida hüvitisena.(21)

32. Järelikult ei saa asjaolu, et Prantsuse tsiviilõiguses käsitletakse käsirahana tasutud ettemaksu nii, et see on oma olemuselt hüvituslik, olla määrav, jätmaks oma kohustused täitmata jätnud klientide poolt äriühingule makstud käsiraha käibemaksuga maksustamata. Ma tahaksin siinkohal meenutada, et erinevas, kuid samas väga lähedases kontekstis seoses kaubatarne mõiste tõlgendamisega kuuenda direktiivi mõttes tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et kaubatarne mõiste ei viita omandi üleminekule kohaldatava siseriikliku õigusega sätestatud viisil, vaid hõlmab materiaalse vara ülemineku mis tahes tehingut, millega üks pool annab teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada. Kuuenda direktiivi eesmärki kahjustaks tõsiselt see, kui kaubatarne – mis on üks kolmest maksustatavast tehingust – tuvastamine sõltuks selliste tingimuste täitmisest, mis erinevad vastavalt asjaomase liikmesriigi tsiviilõigusele.(22)

33. Nagu komisjon on oma märkustes täheldanud, ei ole teiseks sellise summa – mille üks lepingupool maksab teisele tasuna teenuse eest, millest ta isiklikku kasu saab – võimalik kvalifitseerimine hüvitisena vastavalt poolte kavatsusele ja Prantsuse tsiviilõiguses ettenähtud viisil(23) see, mis võimaldab selle summa jätta käibemaksuga maksustamata. Kui see oleks nii, tekiks tugev vajadus kunstlikult vähendada summasid, mis kujutavad endast tasu osutatud teenuse eest, ja suurendada neid, mis vastavad kahjule.

34. Mõistet „teenuse osutamine tasu eest” kuuenda direktiivi mõttes tuleb igal juhul tõlgendada objektiivsete kriteeriumide taustal, võttes arvesse kõnealuse tehingu objektiivse olemuse.(24) Käesolevas kohtuasjas tuleb kindlaks määrata, kas Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikat arvestades, mida on meenutatud käesoleva ettepaneku punktis 13 jj, kujutab makstud käsiraha endast objektiivselt tasu hotellipidaja poolt oma klientidele viimaste poolt lepingu täitmata jätmiseni tegelikult osutatud teenuse eest. Nagu ma eelnevalt juba märkisin, ei saa minu arvates vastus sellele küsimusele olla muu kui jaatav. Kui ei ole tuvastatud reaalne kahju, mis teenuseosutaja on

kliendi kohustuste täitmata jätmise tõttu tegelikult kandnud, ei saa asjaolu, et teenuse osutaja ja tema klient on kohaldatava tsiviilõiguse normide kohaselt kokku leppinud, et ettemaksuna tasutud summa eesmärk on hüvitada kindlas summas teenuse osutajale kahju, mille talle võib olla tekitanud kliendi kohustuste täitmata jätmine, ja et see ei ole tasu kliendile tegelikult osutatud teenuse eest, olla määrav taolise teenuse osutamise välistamiseks ühisest käibemaksusüsteemist.

III. Ettepanek

35. Kõikidest eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Conseil d'État eelotsuse küsimusele järgmiselt:

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 ostja kasutab vabadust lepingust taganeda ja kus need summad jäävad müüjale, kui broneerimisteenuse eest võetavat tasu, mis kuulub sellisena käibemaksuga maksustamisele.

1 – Algkeel: portugali.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 11), muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160; edaspidi: „kuues direktiiv”).

3 – *JORF*, 21.1.1992, lk 968.

4 – 3. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C-16/93 (EKL 1994, lk I-743).

5 – *Ibidem*, punkt 12. Vt ka 1. aprilli 1982. aasta otsus kohtuasjas 89/81: Hong Kong Trade Development Council (EKL 1982, lk 1277, punktid 9 ja 10).

6 – Eespool viidatud kohtuotsus Tolsma, punkt 13 ja viidatud kohtupraktika.

7 – Eespool viidatud kohtuotsus Tolsma, punkt 14. Vt selle kohtupraktika hiljutiste kohaldamiste osas 14. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-172/96: First National Bank of Chicago (EKL 1998, lk I-4387, punkt 26); 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-435/03: British American Tobacco International (EKL 2005, lk I-7077, punkt 32) ja 23. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-210/04: FCE Bank (EKL 2006, lk I-2803, punkt 34).

8 – 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-174/00 : Kennemer Golf (EKL 2002, lk I-3293, punkt 39).

9 – *Ibidem*, punkt 40.

10 – *Ibidem*, punkt 42.

11 – Vt 26. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas 235/85 : komisjon vs. Madalmaad (EKL 1987, lk 1471, punkt 6) ja 15. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 348/87: Stichting Uitvoering Financiële Acties (EKL 1989, lk 1737, punkt 10).

12 – 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I-6229, punkt 24) ja 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96:

CPP (EKL 1999, lk I?973, punkt 30).

13 – 18. detsembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C?384/95 (EKL 1997, lk I?7387).

14 – 29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C?215/94 (EKL 1996, lk I?959).

15 Eespool viidatud kohtuotsused Mohr, punkt 22, ja Landboden?Agrardienste, punktid 24 ja 25.

16 – Eespool viidatud kohtuotsus Mohr, punkt 21.

17 – Eespool viidatud kohtuotsus Landboden?Agrardienste, punkt 24.

18 – Hageja märgib selle kohta, et Prantsuse tsiviilõiguse järgi on käsiraha summa, mis lepingu täitmisel on *in fine* mahaarvatav kogusummast, mille võlgnik maksab lepingu sõlmimise ajal, kuid mis juhul, kui võlgnik lepingu täitmisest loobub, jääb *kahjutasuna* võlausaldajale.

19 – Vt 1. juuli 1982. aasta otsus kohtuasjas 222/81: BAZ Bausystem (EKL 1982, lk 2527, punkt 11), milles Euroopa Kohus leidis, et teenuse eest ettenähtud tasu õigeaegselt täies ulatuses tasumata jätmisel ei ole kohtu poolt hilinemise hüvitamiseks välja mõistetud intress maksustatav. Vt selle kohta 27. oktoobri 1993. aasta otsus kohtuasjas C?281/91: Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (EKL 1993, lk I?5405, punktid 18 ja 19), milles Euroopa Kohus seevastu otsustas, et intress, mille varustaja nõudis sisse oma kliendilt kokkulepitud maksetähtaja edasilükkamise eest kuni kauba kättetoimetamiseni, on maksustatav.

20 – 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C?305/01: MKG?Kraftfahrzeuge?Factoring (EKL 2003, lk I?6729, punkt 38) ja 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C?25/03: HE (EKL 2005, lk I?3123, punkt 36).

21 – Seda võib nt käsitleda olemuslikult sanktsioneeriva või karistuslikuna.

22 – 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C?320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe (EKL 1990, lk I?285, punktid 7 ja 8); 4 oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C?291/92: Armbrecht (EKL 1995, lk I?2775, punktid 13 ja 14); 6. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C?185/01: Auto Lease Holland (EKL 2003, lk I?1317, punktid 32 ja 33) ja eespool viidatud kohtuotsus HE, punkt 64.

23 – Code de la consommation'i artikkel L114-1 täpsustab, et „kui lepingus ei ole sätestatud teisiti, käsitletakse ettemaksuna tasutud summasid käsirahana”.

24 – Vt selle kohta 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C?4/94 : BLP Group (EKL 1995, lk I?983, punkt 24); 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?354/03, C?355/03 ja C?484/03: Optigen jt (EKL 2006, lk I?483, punkt 45); 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?255/02: Halifax jt (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punktid 57 ja 58) ja 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?439/04 ja C?440/04: Kittel ja Recolta Recycling (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 43).