WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 18 lipca 2007 r. *

W sprawie C-277/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (Francja) postanowieniem z dnia 18 maja 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 lipca 2005 r., w postępowaniu:

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, K. Lenaerts, E. Juhász (sprawozdawca), K. Schiemann i E. Levits, sędziowie,

* Język postępowania: francuski.

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: K. Sztranc-Sławiczek, administrator

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 lipca 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu la Société thermale d'Eugénie-les-Bains przez adwokata X. Vuittona,

— w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz J. Gracię, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Irlandii przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. McGarry'ego, BL, oraz E. Fitzsimonsa, SC,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Fernandesa oraz C. Lançę, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 września 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy Société thermale d'Eugénie-les-Bains (zwaną dalej „Société thermale") a Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie [ministerstwem ds. gospodarki, finansów i przemysłu] dotyczącego opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT") zadatków otrzymanych przez Société thermale podczas rezerwacji pokoi i zatrzymywanych przez nią w przypadku odwołania niektórych rezerwacji.

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona [lub świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]".

4 Artykuł 6 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„1. Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

Transakcje takie mogą zawierać [obejmować] między innymi:

[…]

— przeniesienie dobra niematerialnego niezależnie od tego, czy jest ono przedmiotem dokumentu stwierdzającego istnienia prawa [czy jego istnienie zostało stwierdzone dokumentem],

[…]".

5 Zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. a) dyrektywy podstawą opodatkowania jest w przypadku świadczenia usług „wszystko, co stanowi wartość wzajemnego świadczenia, które […] świadczący usługi [usługodawca] otrzymuje lub powinien otrzymać od […] klienta [usługobiorcy] lub osoby trzeciej, z tytułu tych dostaw [transakcji] […]".

Prawo krajowe

6 Zgodnie z art. 256-I Code général des impôts [ogólnego kodeksu podatkowego] podatkowi VAT podlegają dostawa ruchomości i świadczenie usług dokonywane odpłatnie przez podatnika działającego w takim charakterze.

7 Artykuł 256-IV-1° tego kodeksu przewiduje, że transakcje niestanowiące dostawy towarów są uważane za świadczenie usług.

8 Artykuł L 114-1 Code de la consommation [kodeksu konsumenta], wydanego na podstawie art. 3-1 loi nº 92-60 [ustawy nr 92-60] z dnia 18 stycznia 1992 r. umacniającej ochronę konsumenta, ma następujące brzmienie:

„W braku odmiennych postanowień umownych, kwoty zapłacone zaliczkowo stanowią zadatek, który ma ten skutek, że każda ze stron może uwolnić się od zobowiązania: konsument w ten sposób, że traci zapłacony zadatek, zaś osoba prowadząca działalność gospodarczą poprzez zwrot sumy dwukrotnie wyższej".

9 Zgodnie z art. 1590 Code civil [kodeksu cywilnego], jeżeli przy przyrzeczeniu sprzedaży dano zadatek, każda ze stron może odstąpić od jej wykonania, w ten sposób, że strona dająca zadatek traci go, a strona, która go otrzymała, poprzez zapłatę sumy dwukrotnie wyższej.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

10 Przedmiotem działalności Société thermale mającej siedzibę w Eugénie-les-Bains (Francja) jest prowadzenie ośrodków termalnych, która to działalność obejmuje również działalność hotelarską i restauracyjną. Spółka ta otrzymuje kwoty zapłacone zaliczkowo tytułem zadatku w trakcie rezerwacji pobytu przez kuracjuszy. Kwoty te są bądź to odliczane od późniejszej zapłaty za świadczenia w trakcie pobytu, bądź też zatrzymywane przez tę spółkę w przypadku rezygnacji przez kuracjuszy z pobytu.

11 W 1992 r. przeprowadzono kontrolę ksiąg rachunkowych Société thermale dotyczącą okresu pomiędzy 1 stycznia 1989 r. a 30 kwietnia 1992 r. W wyniku tej kontroli organ podatkowy stwierdził, że zadatki otrzymane przez Société thermale w chwili rezerwacji pobytu i zatrzymane przez nią w przypadku rezygnacji przez klientów powinny zostać opodatkowane podatkiem VAT. W dniu 8 grudnia 1994 r. wydano decyzje określające wysokość zaległego podatku należnego od Société thermale za wspomniany okres na kwotę 84 054 FRF (12 814 euro). Rzeczona spółka odwołała się od tej decyzji do organu podatkowego, które to odwołanie zostało oddalone w dniu 14 lutego 1995 r.

12 Société thermale wniosła skargę do Tribunal administratif de Pau. Skarga ta została oddalona wyrokiem z dnia 18 listopada 1999 r. Sąd ten uznał bowiem, że wówczas, gdy zadatki są zatrzymywane przez spółkę w przypadku rezygnacji z pobytu przez klienta, stanowią one wynagrodzenie za świadczenie polegające na obsłudze klienta, założeniu akt, a także na zarezerwowaniu na jego rzecz pobytu.

13 Société thermale wniosła odwołanie od powyższego wyroku do Cour administrative d'appel de Bordeaux, który oddalił je wyrokiem z dnia 18 listopada 2003 r. Sąd ten orzekł, iż zadatki płacone przez klientów tej spółki i zatrzymywane przez nią

w przypadku odwołania rezerwacji powinny być opodatkowane podatkiem VAT, po ustaleniu, że w takich okolicznościach owe zadatki należy uznać za bezpośrednie świadczenie wzajemne i wynagrodzenie za świadczenie odrębnych usług polegających na założeniu akt klienta i zarezerwowaniu na jego rzecz pobytu.

14 Société thermale, utrzymując, że owe zadatki powinny zostać uznane za odszkodowanie zapłacone tytułem naprawienia szkody poniesionej przez nią w wyniku rezygnacji z pobytu przez klientów, i jako takie nie powinny one podlegać podatkowi VAT, wniosła do Conseil d'État o uchylenie tego wyroku.

15 W tych okolicznościach Conseil d'État postanowiła zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy kwoty zapłacone tytułem zadatku w ramach umów sprzedaży dotyczących usług podlegających [podatkowi VAT] powinny zostać uznane za wynagrodzenie za usługę rezerwacji i jako takie za podlegające [podatkowi VAT] w przypadku, gdy nabywca korzysta z przysługującego mu prawa do odstąpienia od umowy, a kwoty te są zatrzymywane przez sprzedawcę, czy też powinny zostać uznane za odszkodowanie z tytułu szkody poniesionej w wyniku odwołania pobytu przez klienta, niepozostające w bezpośrednim związku z jakąkolwiek odpłatną usługą, i jako takie za niepodlegające temu podatkowi?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

16 Zwracając się ze swym pytaniem, sąd krajowy zasadniczo zastanawia się nad tym, czy kwoty wypłacone tytułem zadatku przez klienta na rzecz przedsiębiorstwa hotelarskiego powinny zostać uznane za podlegające podatkowi VAT świadczenie wzajemne

z tytułu usługi rezerwacji w przypadku, gdy klient korzysta z przyznanego mu prawa odwołania tej rezerwacji, a kwoty te są zatrzymywane przez przedsiębiorstwo, czy też za niepodlegające temu podatkowi ryczałtowe odszkodowanie z tytułu odstąpienia od umowy.

17 Tytułem wstępu należy podkreślić, po pierwsze, że definicja pojęcia zadatku może różnić się w poszczególnych państwach członkowskich, oraz po drugie, że prawo do odstąpienia związane z zadatkiem może wywoływać różne skutki w zależności od właściwego prawa krajowego. Otóż, z uwag przedstawionych przez rząd francuski wynika, że w prawie francuskim skorzystanie z uprawnienia związanego z zadatkiem zwalnia zasadniczo w sposób całkowity osobę, która z niego skorzystała, z konsekwencji związanych z niewykonaniem umowy, gdy tymczasem w kilku innych państwach członkowskich w takiej sytuacji istnieje możliwość domagania się odszkodowania w wymiarze przekraczającym kwotę zachowanego zadatku.

18 W niniejszej sprawie badany jest przypadek, w którym strona dająca zadatek ma uprawnienie do odstąpienia od zobowiązania z jednoczesną jego utratą, natomiast druga strona, posiadając to samo uprawnienie, powinna zwrócić zadatek w dwukrotnej wysokości, bez badania uprawnień, na które jedna ze stron mogłaby się powoływać po skorzystaniu przez drugą stronę z tego uprawnienia.

19 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że pierwsze rozwiązanie zawarte w pytaniu prejudycjalnym można zaakceptować jedynie wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym, w ten sposób, że zapłacone kwoty stanowią rzeczywiste wynagrodzenie za wyodrębnioną usługę świadczoną w ramach stosunku prawnego, w którym dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych (zob. podobnie wyroki z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 Apple and Pear Development Council, Rec. str. 1443, pkt 11, 12 i 16; z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma, Rec. str. I-743, pkt 14; z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Kennemer Golf, Rec. str. I-3293, pkt 39, oraz z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04 FCE Bank, Zb.Orz. str. I-2803, pkt 34).

20 Tymczasem należy stwierdzić, ze w niniejszej sprawie przesłanki te nie zostały spełnione.

21 Zawarcie umowy, a co za tym idzie, istnienie związku prawnego pomiędzy stronami, zazwyczaj nie zależy od zapłaty zadatku. Ponieważ nie jest on elementem konstytutywnym umowy zakwaterowania, jawi się jako element fakultatywny należący do zakresu swobody kontraktowej stron.

22 W ten sposób klient może pocztą, a nawet ustnie, wystąpić z wnioskiem o rezerwację pobytu, którego przyjęcie przez przedsiębiorstwo hotelarskie może w zależności od przyjętej przez niego praktyki nastąpić pocztą, a nawet ustnie, bez żądania zadatku. Przyjęcie rezerwacji na tych warunkach nadal powodować będzie powstanie między stronami stosunku prawnego obejmującego obowiązek założenia przez przedsiębiorstwo hotelarskie akt klienta i zarezerwowania jego pobytu.

23 Zapłata zadatku przez klienta i zobowiązanie przedsiębiorstwa hotelarskiego do powstrzymania się od zawarcia umowy z osobą trzecią, która uniemożliwiałaby wykonanie zobowiązania zaciągniętego wobec klienta, również nie mogą zostać uznane, w przeciwieństwie do tego, co utrzymuje rząd francuski, za świadczenia wzajemne, ponieważ w tym przypadku obowiązek ten wynika bezpośrednio z umowy zakwaterowania, a nie z zapłaty zadatku.

24 W rzeczywistości bowiem, zgodnie z ogólnymi zasadami prawa cywilnego, każda ze stron ma obowiązek dotrzymania umowy i wykonania przewidzianego w niej świadczenia. Obowiązek dotrzymania umowy nie wynika zatem z zawarcia specjalnie w tym celu odrębnego porozumienia. Obowiązek rzeczywistego wykonania tej umowy nie zależy również od ewentualnego odszkodowania lub kar umownych za opóźnienie, od istnienia zastawu lub zadatku, lecz wynika z samej umowy.

25 W ten sposób, gdy w wyniku rezerwacji przedsiębiorstwo hotelarskie świadczy uzgodnioną usługę, to w rzeczywistości wykonuje ono jedynie umowę zawartą ze swym klientem, zgodnie z zasadą dotrzymywania umów. W związku z tym przestrzeganie tego obowiązku nie może zostać zakwalifikowane jako świadczenie wzajemne wobec zapłaconego zadatku.

26 Ponieważ obowiązek dokonania rezerwacji wynika z samej umowy zakwaterowania, a nie z zapłaty zadatku, brak jest bezpośredniego związku pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym (ww. wyroki w sprawie Apple and Pear Development Council, pkt 11 i 12, w sprawie Tolsma, pkt 13, a także w sprawie Kennemer Golf, pkt 39). Okoliczność, iż kwota zadatku w przypadku zajęcia zarezerwowanego pokoju odliczana jest od ceny tego pokoju, potwierdza, że zadatek nie stanowi wynagrodzenia za niezależne i możliwe do wyodrębnienia świadczenie.

27 Ponieważ zadatek nie stanowi wynagrodzenia za niezależne i możliwe do wyodrębnienia usługi, w celu udzielenia odpowiedzi sądowi krajowemu należy zbadać, czy zadatek stanowi odszkodowanie za odstąpienie od umowy zapłacone w celu naprawienia szkody poniesionej w wyniku odwołania rezerwacji przez klienta.

28 W tym zakresie należy przypomnieć, że stronom przysługuje swoboda ustalenia, z poszanowaniem przepisów imperatywnych i porządku publicznego, treści łączącego ich stosunku prawnego, włączywszy w to konsekwencje ewentualnego odstąpienia lub niewykonania ich zobowiązań. Niemniej jednak, mogą one zamiast szczegółowego określania swoich obowiązków, odwołać się do różnych instrumentów prawa cywilnego.

29 Strony mogą więc zamieścić, na wypadek niewykonania zobowiązań umownych, klauzule dotyczące odszkodowania, kar umownych, zastawu lub zadatku. Pomimo iż instrumenty te mają za zadanie wzmocnić zobowiązania umowne stron, a niektóre ich funkcje są identyczne, każdy z tych instrumentów ma własne cechy szczególne.

30 W szczególności w odniesieniu do zadatku należy przypomnieć po pierwsze, że stanowi on oznakę zawarcia umowy w zakresie, w jakim ich zapłata oznacza domniemanie istnienia umowy. Po drugie, zadatek skłania strony do wykonania tych umów, ponieważ strona dająca zadatek może stracić kwotę stanowiącą jego wartość, a druga strona zobowiązana jest do zwrotu podwójnej jego wartości w przypadku braku wykonania. Po trzecie, zadatek stanowi odszkodowanie ryczałtowe, jako że jego zapłata zwalnia jedną ze stron od obowiązku wykazania kwoty szkody poniesionej w wyniku odstąpienia przez drugą stroną od zobowiązania umownego.

31 Ponieważ zadatki w sektorze hotelarskim co do zasady odpowiadają wyżej opisanym cechom, głównym ich celem jest ustanowienie oznaki zawarcia umowy, nakłonienie do jej wykonania oraz ewentualne odszkodowanie ryczałtowe.

32 Podczas gdy w przypadku prawidłowego wykonania umowy zadatek podlega odliczeniu od ceny usług świadczonych przez przedsiębiorstwo hotelarskie i w związku z tym podlega on podatkowi VAT, to zatrzymanie zadatku będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym jest z kolei konsekwencją odwołania rezerwacji przez klienta zgodnie z przyznanym mu prawem i służy naprawieniu szkód poniesionych przez to przedsiębiorstwo w wyniku odstąpienia. Takie odszkodowanie nie stanowi wynagrodzenia za świadczenie i nie stanowi części podstawy opodatkowania podatkiem VAT (zob. podobnie odnośnie do odsetek za opóźnienie, wyrok z dnia 1 lipca 1982 r. w sprawie 222/81 BAZ Bausystem, Rec. str. 2527, pkt 8–11).

33 Wniosku tego nie podważa — w przeciwieństwie do tego, co twierdzi rząd portugalski — ani okoliczność, że w większości przypadków wartość szkody i wartość zatrzymywanego zadatku nie pokrywa się, ani też możliwość, że pokoje zwolnione w wyniku odwołania rezerwacji zostaną zajęte przez nowych klientów. W rzeczywistości bowiem, jeżeli chodzi o odszkodowanie ryczałtowe, normalną rzeczą jest, że wartość poniesionej szkody może przekraczać wartość zadatku zatrzymanego przez przedsiębiorstwo hotelarskie lub też może być niższa od tej kwoty.

34 Ponadto zasada, zgodnie z którą, w przypadku gdy przyczyna niewykonania umowy leży po stronie przedsiębiorstwa hotelarskiego, zwrotowi podlega zadatek w podwójnej wysokości, jedynie potwierdza jego kwalifikację jako odszkodowania ryczałtowego za odstąpienie, nie zaś jako wynagrodzenia za świadczenie. W rzeczywistości bowiem, w tym ostatnim przypadku, klient nie wykonuje w sposób oczywisty na rzecz tego przedsiębiorstwa żadnego świadczenia.

35 Ponieważ z jednej strony zadatek nie stanowi wynagrodzenia pobieranego przez przedsiębiorstwo hotelarskie tytułem rzeczywistego świadczenia wzajemnego za niezależną i możliwą do wyodrębnienia usługę świadczoną na rzecz klienta, oraz z drugiej strony zatrzymanie zadatku w następstwie odwołania pobytu przez klienta ma na celu naprawienie skutków niewykonania umowy, należy stwierdzić, że ani zapłata, ani zatrzymanie zadatku, ani jego zwrot w podwójnej wysokości nie należą do zakresu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy.

36 Z uwagi na powyższe, na skierowane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w ten sposób, że kwoty zapłacone tytułem zadatku w ramach umów dotyczących świadczenia usług hotelarskich podlegających podatkowi VAT, w przypadku, gdy klient skorzysta z uprawnienia do odwołania rezerwacji, a kwoty te są zatrzymywane przez przedsiębiorstwo hotelarskie, należy uznać za odszkodowanie ryczałtowe płacone w celu naprawienia szkody poniesionej w następstwie niewykonania umowy przez klienta, bez bezpośredniego związku z jakąkolwiek odpłatnie świadczoną usługą, które jako takie nie podlega opodatkowaniu.

W przedmiocie kosztów

37 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 2 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku powinny być interpretowane w ten sposób, że kwoty zapłacone tytułem zadatku w ramach umów dotyczących świadczenia usług hotelarskich podlegających podatkowi VAT, w przypadku, gdy klient skorzysta z uprawnienia do odwołania rezerwacji, a kwoty te są zatrzymywane przez przedsiębiorstwo hotelarskie, należy uznać za odszkodowanie ryczałtowe płacone w celu naprawienia szkody poniesionej w następstwie niewykonania umowy przez klienta, bez bezpośredniego związku z jakąkolwiek odpłatnie świadczoną usługą, które jako takie nie podlega opodatkowaniu.

Podpisy