JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

M. POIARES MADURO

13 päivänä syyskuuta 2006 [1]

1. Käsiteltävänä oleva Conseil d'État'n (Ranska) esittämä ennakkoratkaisupyyntö koskee lähinnä kuudennen arvonlisädirektiivin 77/388/ETY [2] 1 artiklan 2 kohdan tulkintaa. Kyse on nimittäin siitä, ovatko hotellipalvelusta etukäteen maksetut rahasummat, jotka palvelun tarjoaja pitää itsellään, kun varauksen tehnyt asiakas jättää saapumatta, arvonlisäveron alaisia.

I Pääasian tosiseikat, asiaa koskevat oikeussäännöt ja yhteisöjen tuomioistuimelle esitetty ennakkoratkaisukysymys

2. Société thermale d'Eugénie-les-Bains -nimisen yhtiön (jäljempänä kylpyläyhtiö tai kantajana oleva yhtiö), joka toimii samannimisellä paikkakunnalla (Ranska), liitetoiminta muodostuu kylpylöiden pitämisestä sekä hotelli- ja ravintolapalveluista. Kylpyläyhtiö veloittaa kylpylävierailta varauksen yhteydessä ennalta maksettavan rahamäärän.

3. Code de la consommation -nimisen lain (kuluttajansuojalaki) L 114-1 §:n, joka perustuu kuluttajansuojan vahvistamisesta 18.1.1992 annetun lain nro 92-60 3-1 §:ään, [3] mukaan "jollei sopimuksessa toisin määrätä, etukäteen maksetut rahamäärät ovat käsirahoja, mistä seuraa, että molemmat sopimusosapuolet voivat peruuttaa sitoumuksensa niin, että jos peruuttajana on kuluttaja, hän menettää maksamansa käsirahan ja jos peruuttajana on ammatinharjoittaja, tämä palauttaa sen kaksinkertaisena". Kylpyläyhtiön näin käsirahana perimät rahasummat vähennetään myöhemmin kylpyläpalvelujen maksusta tai yhtiö pitää ne itsellään siinä tapauksessa, että asiakas luopuu oleskelustaan kylpylässä.

4. Vuonna 1992 kylpyläyhtiön kirjanpito tarkastettiin 1.1.1989 ja 30.4.1992 väliseltä

1 – Alkuperäinen kieli: portugali.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

3 – JORF 21.1.1992, s. 968.

ajalta. Tämän tarkastuksen perusteella veroviranomaiset katsoivat, että käsirahat, jotka asiakkaat olivat maksaneet oleskeluvarauksen tekemisen yhteydessä ja jotka kylpyläyhtiö oli pitänyt itsellään varauksen peruuttamisen jälkeen, olivat arvonlisäveron alaisia. Näin ollen yhtiöltä perittiin 8.12.1994 kyseiseltä ajanjaksolta lisäveroa 84 054 Ranskan frangia (FRF) (12 814 euroa). Koska kylpyläyhtiö ei yhtynyt tähän näkemykseen, se teki asiasta valituksen veroviranomaisille, jotka hylkäsivät sen 14.2.1995.

5. Kylpyläyhtiö nosti tribunal administratif de Pau'ssa kanteen, jonka kyseinen tuomioistuin hylkäsi 18.11.1999 antamallaan tuomiolla. Kylpyläyhtiö valitti seuraavaksi cour administrative d'appel de Bordeaux'hon, joka sekin hylkäsi kanteen 18.11.2003 antamallaan tuomiolla. Molemmat tuomioistuimet katsoivat, että koska yhtiö pitää itsellään käsirahan siinä tapauksessa, että asiakas jättää saapumatta, kyseinen käsiraha on välitön vastike ja korvaus yksilöitävissä olevan palvelun suorituksesta, joka muodostuu asiakaskansion luomisesta ja varauksen tekemisestä. Tässä tapauksessa kylpyläyhtiön itsellään pitämät käsirahat ovat arvonlisäveron alaisia.

6. Kylpyläyhtiö väitti, että näitä käsirahoja on pidettävä korvauksena vahingosta, joka sille on aiheutunut asiakkaiden saapumatta jäämisen johdosta ja etteivät ne tämän vuoksi ole arvonlisäveron alaisia, ja valitti Conseil d'État'han, joka päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko arvonlisäverollisten palvelujen myyntiä koskevien sopimusten yhteydessä käsirahana ennakolta maksettuja rahamääriä pidettävä korvauksina varauksesta ja tämän vuoksi arvonlisäverollisina, kun ostaja käyttää oikeuttaan purkaa sopimus ja myyjä pitää kyseiset rahamäärät itsellään, vai onko niitä pidettävä vahingosta, joka aiheutuu sopimuksen purkamisesta asiakkaan jäätyä saapumatta, suoritettavina korvauksina, jotka eivät ole suoraan yhteydessä mihinkään vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen ja joista ei tämän vuoksi kanneta arvonlisäveroa?"

7. Tämän kysymyksen johdosta yhteisöjen tuomioistuimen on tulkittava useita kuudennen direktiivin säännöksiä ja erityisesti sen 2 artiklan 1 kohtaa, jonka mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

8. Saman direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa "palvelujen suorituksella" tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole kuudennen direktiivin 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta, ja säädetään, että tällainen liiketoimi "voi

käsittää muun muassa – – velvoitteen pidättyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa".

9. Tarkastelun kannalta merkityksellinen on myös kyseisen direktiivin 10 artiklan 2 kohta, jossa säädetään seuraavaa: "Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Useampiin peräkkäisiin tilityksiin tai maksuihin johtavia muita kuin 5 artiklan 4 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia sekä palvelujen suorituksia on pidettävä suoritettuina aina sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat." Samassa säännöksessä säädetään kuitenkin, että jos "ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta kuitenkin sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan".

10. Lopuksi on syytä korostaa, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan veron perusteen on muodostuttava palvelujen suoritusten osalta kaikesta siitä, "mikä muodostaa – – suorittajan näistä liiketoimista – – vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen".

II Tapauksen tarkastelu

11. Käsiteltävänä olevassa asiassa on olennaisesti vastakkain kaksi näkemystä luokiteltaessa asiakkaiden kylpyläyhtiölle ennalta maksamia rahamääriä, jotka kyseinen yhtiö pitää itsellään, kun asiakas purkaa sopimuksen. Kylpyläyhtiö katsoo, että nämä käsirahana maksetut summat ovat luonteeltaan korvauksia eivätkä ne siis ole arvonlisäverollisia. Kaikki käsiteltävänä olevassa asiassa huomautuksia esittäneet hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio vastustavat tätä näkemystä. Ranskan tasavalta, Irlanti, Portugalin tasavalta ja komissio nimittäin katsovat, että näin maksetut rahasummat, jotka kylpyläyhtiö pitää itsellään asiakkaiden purkaessa sopimuksen, kuuluvat yleisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan. Kylpyläyhtiö on ainoa, joka kiistää näiden rahasummien olevan välitön vastike yksilöitävissä olevista kylpyläyhtiön asiakkailleen tuottamista palvelusuorituksista.

12. Tämän asiakkaiden maksamien käsirahojen, jotka nämä sittemmin menettävät purkaessaan sopimuksen, luokitteluongelman ratkaisemiseksi yleiseen arvonlisäjärjestelmään nähden on ensiksi syytä muistaa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukainen tulkinta kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta käsitteestä "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan – –

suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

13. Asiassa Tolsma annettu tuomio,[4] joka koskee arvonlisäveroalan opiskelijoiden hyvin tuntemaa julkisella paikalla posetiivia soittavan Tolsma-nimisen miehen toimintaa, on tältä osin erityisen valaiseva. Tässä tuomiossa, jossa yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi Alankomaiden viranomaisten näkemyksen, jonka mukaan Tolsman ohikulkijoiden anteliaisuuden perusteella saamat juomarahat olivat arvonlisäveron alaisia, yhteisöjen tuomioistuin muistutti ensiksi oikeuskäytännöstä, jonka mukaan arvonlisäverojärjestelmän puitteissa verotettavat toimet edellyttävät sellaista liiketointa, johon sisältyy hinnan tai vasta-arvon määrääminen.[5] Kun palvelun suorittajan toiminta muodostuu yksinomaan ilman välitöntä vastiketta suoritetuista palveluista, ei ole olemassa veron perustetta eivätkä nämä palvelut siis ole arvolisäveron alaisia. Palvelujen suorituksista kannettavan veron perusteeseen kuuluu kaikki se, mikä muodostaa näistä palveluista saadun vastikkeen, ja palvelujen suoritus on tästä syystä veronalaista ainoastaan siinä tapauksessa, että suoritetun palvelun ja siitä saadun vastikkeen välillä on olemassa välitön yhteys.[6] Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuin on lopuksi päätellyt, että palvelujen suoritus on "vastikkeellinen ja näin ollen verollinen ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama vastike on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta palvelusta".[7]

14. Asiassa Kennemer Golf annetussa uudemmassa tuomiossa[8] yhteisöjen tuomioistuin on todennut samansuuntaisesti, että urheiluyhdistyksen jäsenten maksamien vuosittaisten jäsenmaksujen ja tämän näille tarjoamien palvelujen välillä on olemassa välitön yhteys, joka muodostuu siitä, että se tarjoaa jäsentensä jatkuvaan käyttöön urheilutiloja ja -laitteita sekä näiden yhteydessä olevia palveluja.[9] Yhteisöjen tuomioistuin on täten todennut, että jäsenten maksamat vuosittaiset jäsenmaksut voivat olla vastike yhdistyksen tarjoamista kyseisistä palveluista riippumatta siitä, käyttävätkö vuosittaisen jäsenmaksunsa maksaneet jäsenet lainkaan yhteisön urheilutiloja ja -laitteita.[10] Yhdistyksen velvoite asettaa urheilutilansa ja -laitteensa ja niiden yhteydessä olevat palvelunsa jokaisen vuosittaisen jäsenmaksunsa maksaneen jäsenen käyttöön on yhteisöjen tuomioistuimen mukaan todellisuudessa kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus.

15. Käsiteltävänä olevasta asiasta ilmenee selvästi, että asiakas ei maksa käsirahaa ennalta ilman, että siihen liittyisi sitoumusta

4 – Asia C-16/93, tuomio 3.3.1994 (Kok. 1994, s. I-743).

5 – Ibidem, tuomion 12 kohta. Katso myös asia 89/81, Hong-Kong Trade Development Council, tuomio 1.4.1982 (Kok. 1982, s. 1277, 9 ja 10 kohta).

6 – Ks. em. asiassa Tolsma annetun tuomion 13 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

7 – Em. asiassa Tolsma annetun tuomion 14 kohta. Ks. tämän oikeuskäytännön uudempien sovellutusten osalta asia C-172/96, First National Bank of Chicago, tuomio 14.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4387, 26 kohta); asia C-435/03, British American Tobacco International ja Newman Shipping, tuomio 14.7.2005 (Kok. 2005, s. I-7077, 32 kohta) ja asia C-210/04, FCE Bank, tuomio 23.3.2006 (Kok. 2006, s. I-2803, 34 kohta).

8 – Asia C-174/00, tuomio 21.3.2002 (Kok. 2002, s. I-3293, 39 kohta).

9 – Ibidem, tuomion 40 kohta.

10 – Ibidem, tuomion 42 kohta.

kylpyläyhtiön taholta. Yhtäältä kylpyläyhtiö tekee varauksen eli sitoutuu asettamaan asiakkaan käyttöön hotellihuoneen tiettynä päivänä. Tällainen varaukseen liittyvä palvelujen suoritus sisältää loogisesti velvoitteen olla sopimatta muiden kanssa vastaavaa sopimusrikkomuksen uhalla sekä velvoitteen noudattaa asiakkaan oikeutta purkaa sopimus. Toisaalta kylpyläyhtiö ei anna kyseistä takuuta, jonka mukaan sen asiakkaat saavat käyttöönsä tietyt tilat ja palvelut tiettynä ajankohtana, täysin veloituksetta. Tällaisesta edusta se nimittäin veloittaa rahasumman, joka sillä on oikeus pitää itsellään, jos asiakas purkaa sopimuksen. Tämän varauspalvelun ja asiakkaan suorittaman maksun välillä näyttää olevan molemminpuoliseen sitoumukseen perustuva yhteys.

16. Koska kylpyläyhtiö perii käsiteltävänä olevassa asiassa rahasummia, jotka ovat tosiasiallinen vastine varauspalvelusta, jonka se on tuottanut asiakkailleen, jotka purkavat sopimuksen, tällaista palvelua on yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan pidettävä kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa ja 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna vastikkeellisena palvelujen suorituksena. Tämä päätelmä on tehtävä erityisesti siksi, että kuten yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut, kuudennessa direktiivissä arvolisäverolle asetettu soveltamisala ymmärretään hyvin laajaksi, koska veroa sovelletaan kaikenlaiseen tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan taloudelliseen toimintaan. [11]

17. Kantaja vastustaa tätä luokittelua ja esittää kaksi perustelua. Se väittää yhtäältä, että varauspalvelua ei voi yksilöidä hotellin tuottamaan pääasialliseen suoritukseen nähden. Kylpyläyhtiön itsellään pitämien käsirahojen tarkoituksena ei ole korvata asiakkaille tuotettuja selvästi yksilöitävissä olevia palveluja, joita voidaan käyttää itsenäisesti pääasialliseen suoritukseen nähden. Se väittää toisaalta, että sen asiakkaiden peruutusten jälkeen itsellään pitämät rahasummat ovat luonteeltaan kertaluonteisia vahingonkorvauksia kylpyläyhtiölle näistä peruutuksista aiheutuvan vahingon korvaamiseksi.

A *Väite, jonka mukaan varauspalvelu ei ole pääpalveluun nähden yksilöitävissä eikä kulutettavissa tästä erillään*

18. On totta, että varauspalvelu, joka muodostuu siitä, että henkilölle taataan, että tämä saa huoneen käyttöönsä tiettynä ajankohtana, päättyy silloin, kun pääasiallinen hotel-

11 – Ks. asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987 (Kok. 1987, s. 1471, 6 kohta) ja asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989 (Kok. 1989, s. 1737, 10 kohta).

lipalvelu suoritetaan. Tällöin se menettää yksilöitävyytensä pääasialliseen palveluun nähden, jonka kanssa se muodostaa yhtenäisen kokonaisuuden. Vastaavasti, kun asiakas ei peruuta varausta, ennalta maksettu käsiraha yksinkertaisesti vähennetään asiakkaan maksettavaksi tulevasta kokonaissummasta, ja tällöin se menettää itsenäisyytensä tähän hintaan nähden. Tässä tilanteessa käsirahan maksaminen huonevarauksen yhteydessä vastaa kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua ennakkomaksua, joka maksetaan "ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta". Tämän saman säännöksen mukaisesti verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta kuitenkin sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan.

19. Käsiteltävänä olevassa asiassa yhtiö piti asiakkaiden saapumatta jäämisen seurauksena riidanalaiset rahasummat kuitenkin itsellään. Niitä ei säilytetty ennakkomaksuna siitä pääasiallisesta palvelusta, jota kylpyläyhtiö ei enää ollut velvollinen suorittamaan varauksensa peruuttaneille asiakkaille. On korostettava, että kylpyläyhtiö joka tapauksessa suoritti palvelun saapumatta jääneille asiakkailleen. Se takasi näille asiakkaille huoneen tai hoidon määrättynä päivänä ja pitäytyi sopimasta päinvastaista muiden siitä kiinnostuneiden kanssa sekä noudatti asiakkaiden sopimuksenpurkuoikeutta. Kyseessä on todellinen etu, josta hyötyy jokainen sellainen asiakas, jolle varaus on tehty. Kylpyläyhtiön asiakkaille maksua vastaan tosiasiallisesti suorittama palvelu on mielestäni luonteeltaan riittävän yksilöity, jotta sen voidaan katsoa kuuluvan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa ja 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun vastikkeellisen palvelujen suorituksen laajaan käsitteeseen.

20. Ensimmäiseksi on syytä korostaa, että tiettynä päivänä hotellihuonetta tarvitseva asiakas on vapaa valitsemaan, tekeekö hän hotellivarauksen vai ei. Se, että asiakkaalla on tällainen varaus, on joka tapauksessa hänelle etu. Jos hän päättää tehdä varauksen, hänellä on takuu, jota hänellä ei olisi, jos hän olisi päättänyt yksinkertaisesti vain saapua hotelliin ja kysyä tuolloin huonetta.

21. Hotellinpitäjälle tällaisen edun myöntämisestä, josta asiakkaille on tosiasiallista hyötyä varauksen mahdolliseen peruuttamiseen asti, aiheutuu kustannuksia. Kyse ei ole ainoastaan asiakaskansion järjestämiseen ja huoneen valmisteluun liittyvistä kustannuksista, vaan myös niistä kustannuksista, jotka liittyvät velvollisuuteen noudattaa asiakkaan sopimuksenpurkuoikeutta ja pidättäytyä muiden kiinnostuneiden kanssa sellaisesta sitoutumisesta, joka voisi vaarantaa velvoitteen, josta hän on sopinut sen asiakkaan eduksi, jolle varaus on tehty.

22. Näin ollen, kun hotellinpitäjä varausta tehdessään pyytää asiakasta maksamaan käsi-

rahan, voidaan objektiivisesti katsoa, että tämä rahasumma on vastiketta varauspalvelusta, joka sekä asiakkaan että hotellinpitäjän näkökulmasta on luonteeltaan varsin yksilöity.

23. Tällainen varauspalvelu on pääasialliseen palveluun nähden liitännäinen, koska se ei ole asiakaskunnalle päämäärä sinänsä vaan keino, jonka avulla palvelun tarjoajan pääasiallisesta palvelusta voidaan nauttia parhaissa mahdollisissa olosuhteissa. [12] Se on silti siinä tapauksessa, että asiakas purkaa sopimuksen, täysin yksilöity palvelu suhteessa siihen pääasialliseen palveluun, jota hotellinpitäjä ei tosiasiallisesti ole suorittanut. Tämän varauspalvelun liitännäisyys pääasialliseen palveluun, johon se on toiminnallisessa yhteydessä, aiheuttaa sen, ettei ole mitään tarvetta luokitella sitä uudelleen suhteessa pääasialliseen palveluun. Siihen on siis sovellettava samaa arvonlisäverojärjestelmää kuin pääasialliseen palveluun.

24. Lisäksi, kuten komissio korostaa, se, että asiakas päättää olla hyödyntämättä pääasiallista palvelua, ei vaikuta asiakkaalle varauksen tekemisestä lähtien sen peruuttamiseen asti tosiasiallisesti suoritetun palvelun yksilöitävyyteen. Siitä seikasta, että asiakas päättää olla hyödyntämättä tätä huoneen asettamista määrättynä päivänä hänen käyttöönsä, ei seuraa, ettei asiakas olisi hyödyntänyt tällaista takuuta, josta hän on tosiasiassa maksanut kylpyläyhtiön pyytämän rahasumman. Edellä mainitun asian Kennemer Golf kanssa hyvin samankaltaisesti myös nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse suorituksesta, joka koskee verovelvollisen määrättyä rahasummaa vastaan tosiasiallisesti myöntämää sitoumusta asettaa sen laitteet ja palvelut tiettyjen henkilöiden käytettäväksi riippumatta siitä, päättävätkö he kuitenkin olla käyttämättä tätä etua.

25. Käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole myöskään kyse sitoumuksesta, joka olisi verrattavissa asiassa Landboden-Agrardienste [13] ja asiassa Mohr, [14] joihin kantaja on vedonnut, ilmenevään sitoumukseen. Yhteisöjen tuomioistuin on näissä kahdessa asiassa antamissaan tuomioissa todennut, että maanviljelijän kansallisen tai yhteisön korvausjärjestelmän mukaisesti antamaa sitoumusta tuotannon vähentämisestä tai siitä luopumisesta ei voida pitää kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna palvelujen suorituksena. [15] Edellä mainitussa asiassa Mohr antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin todennut, että "yhteisö ei hanki tavaroita tai vastaanota palveluita omaan käyttöönsä, kun se maksaa hyvitystä maidontuotannosta luopumiseen sitoutuneille maataloustuottajille, vaan pyrkii yleisen edun nimissä edistä-

12 – Yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998 (Kok. 1998, s. I-6229, 24 kohta) ja asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973, 30 kohta).

13 – Asia C-384/95, tuomio 18.12.1997 (Kok. 1997, s. I-7387).

14 – Asia C-215/94, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-959).

15 – Em. asia Mohr, tuomion 22 kohta ja asia Landboden-Agrardienste, tuomion 24 ja 25 kohta.

mään yhteisön maitomarkkinoiden toimintaa". [16] Edellä mainitussa asiassa Landboden-Agrardienste antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut tämän oikeuskäytännön todetessaan, että maanviljelijän antama kyseinen sitoumus jättää nostamatta vähintään 20 prosenttia viljelemistään perunoista ei tuota toimivaltaisille viranomaisille eikä muille yksilöitävissä oleville henkilöille sellaista hyötyä, että heitä voitaisiin pitää palvelun kuluttajina. [17]

26. Käsiteltävänä olevassa asiassa on ilmeistä, että kylpylähotellin sitoumuksesta asettaa määrättynä päivänä käytettäväksi huone tai hoito, on jokaiselle asiakkaalle, joiden hyväksi tämä sitoumus on tehty, todellinen ja yksilöity etu, jonka perusteella heitä voidaan pitää yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä tarkoitettuina palvelun kuluttajina. Tällainen varauspalvelu on yksi hotellinpitäjän suorittamista palveluista, ja se on jopa olennainen osa sen taloudellista toimintaa. Koska kylpyläyhtiö suorittaa tällaisen palvelun jokaiselle asiakkaalle varauksen yhteydessä pyytämäänsä rahasumman maksua vastaan, tällainen palvelu on objektiivisesti luokiteltava kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi palvelun suoritukseksi.

16 – Em. asia Mohr, tuomion 21 kohta.

17 – Em. asia Landboden-Agrardienste, tuomion 24 kohta.

B *Asiakkaiden saapumatta jäämisen seurauksena pidätettyjen rahasummien väitetty korvauksenomaisuus*

27. Kantajana oleva yhtiö kiistää, että sen asiakkaiden käsirahana maksamat rahasummat olisivat välitöntä vastinetta sen suorittamasta varauspalvelusta. Valittajana olevan yhtiön mukaan käsirahat ovat Ranskan siviilioikeuden vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan luonteeltaan korvauksia. Se katsoo, että ne liittyvät asiakkaan saapumatta jäämisestä kylpyläyhtiölle aiheutuneeseen vahinkoon ja ovat siis tällaisen vahingon korvaamiseksi maksettava kertaluonteinen vahingonkorvaus. [18]

28. Ensimmäiseksi, ja riippumatta siitä, mikä on käsirahojen oikeudellinen luonne Ranskan siviilioikeudessa, tässä asiassa kirjallisesti ja suullisessa käsittelyssä esitetyistä huomautuksista ilmenee selvästi, että oikeus jokaisen asiakkaan hotellinpitäjälle ennalta käsirahana maksaman rahasumman pitämiseen, mistä on Ranskan siviilioikeuden mukaisesti sovittu hotellinpitäjän ja asiakkaan kesken, ei välttämättä liity hotellinpitäjälle sen asiakkaiden saapumatta jäämisen seurauksena tosiasiallisesti aiheutuvaan vahinkoon. Ei nimittäin ole säädetty, että asiakkaan menettämä käsiraha on palautettava tälle siinä tapauksessa, että käy ilmi, että hotellinpitäjälle ei peruutuksen johdosta lopulta aiheutunutkaan mitään vahinkoa. Se, että käsirahana saatujen rahasummien ja peruutuk-

18 – Tässä yhteydessä valittaja korostaa, että Ranskan siviilioikeuden mukaan käsiraha on sopimuksen täytäntöönpanotapauksessa loppusummasta in fine vähennettävissä oleva summa rahaa, jonka vastikkeensuorittaja on maksanut sopimuksentekohetkellä mutta joka sopimuksen täytäntöönpanon peruuntuessa vastikkeensuorittajan toimesta jää vastikkeensaajalle *vahingonkorvauksena*.

sesta hotellinpitäjälle tosiasiallisesti aiheutuneen vahingon välinen yhteys on ainoastaan mahdollinen, asettaa vakavasti kyseenalaiseksi sen, että kylpyläyhtiön käsirahoina saamat riidanalaiset rahasummat olisivat väistämättä luonteeltaan korvauksia yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä tarkoitetussa merkityksessä.

29. On syytä muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tuomioistuimen päätöksellä asetettu yksinomaan taloudellisen vahingon korvaamiseen tarkoitettu rahamäärä ei ole arvonlisäveron alainen. [19] Tällainen rahamäärä ei millään muotoa ole kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan tarkoittamaa vastiketta palvelun suorituksesta tai tavaroiden luovutuksesta. On kuitenkin korostettava, että ne rahasummat, joiden yhteisöjen tuomioistuin katsoi olevan erityisesti edellä mainitussa asiassa BAZ Bausystem arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolella, olivat tuomioistuimen asettamia korvauksia. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole olemassa tuomioistuimen antamaa eikä mitään muutakaan ratkaisua, jossa todettaisiin kantajana olevalle yhtiölle aiheutuneen sellaista tosiasiallista vahinkoa sen asiakkaiden tekemistä varausten peruutuksista, johon pidetyillä käsirahoilla olisi välitön vahingonkorvausyhteys.

30. Kuten Conseil d'État ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyssä päätöksessään perustellusti toteaa, Euroopan yhteisön alueella on pyrittävä arvonlisäverojärjestelmän soveltamista koskevien sääntöjen yhdenmukaiseen tulkintaan. Kuudennella direktiivillä nimittäin pyritään perustamaan yhteinen arvonlisäverojärjestelmä määrittelemällä yhdenmukaisesti ja yhteisön sääntöjen mukaan verolliset liiketoimet. [20]

31. On kuitenkin korostettava, että kuudennen direktiivin yhdenmukainen soveltaminen edellyttää tulkintaa, joka ei voi olla riippuvainen sellaisesta luokittelusta, joka voi vaihdella kulloinkin kyseessä olevan jäsenvaltion siviilioikeuden mukaan. Muutoin käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan kaltainen käytäntö, jossa huoneet varataan sellaista rahasummaa vastaan, jonka asiakas menettää siinä tapauksessa, että hän purkaa sopimuksen, voisi olla arvonlisäverollinen, jos se tapahtuisi toisessa jäsenvaltiossa, jossa tällaisen ennakkomaksun oikeudellinen luonne on analysoitu toisin kuin Ranskan lainsäädännössä. Tällainen mahdollisuus ei ole millään muotoa teoreettinen. Asiakkaan hotellinpitäjälle ennakolta maksamaa rahasummaa, jonka tämä jälkimmäinen saa pitää itsellään riippumatta siitä, onko asiakkaan saapumatta jääminen aiheuttanut todellista vahinkoa, ei nimittäin muissa oikeusjärjestelmissä helposti luokitella korvausluonteiseksi. [21]

19 – Ks. asia 222/81, BAZ Bausystem, tuomio 1.7.1982 (Kok. 1982, s. 2527, 11 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että tuomioistuimen määräämä, palvelujen suorituksen vastikkeena olevan maksun viivästymisen korvauksena maksettavat korot eivät ole verotettavia. Ks. vastaavasti asia C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, tuomio 27.10.1993 (Kok. 1993, s. I-5405, 18 ja 19 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi päinvastoin, että tavaran toimittamiseen tavarantoimittajan asiakkaaltaan saamat korot tämän ensiksi mainitun myöntämän maksuajan vastineena ovat verotettavia.

20 – Asia C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, tuomio 26.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6729, 38 kohta) ja asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005 (Kok. 2005, s. I-3123, 36 kohta).

21 – Se voitaisiin luokitella esim. olennaisesti seuraamus- tai rangaistusluonteiseksi.

32. Näin ollen se seikka, että käsirahana ennalta maksettuja rahasummia pidetään Ranskan siviilioikeudessa korvausluonteisina, ei voi olla ratkaisevana perusteena sille, että kylpyläyhtiön saapumatta jääneiltä asiakkailtaan saamat käsirahat jätetään arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Haluan tässä yhteydessä muistuttaa, että toisessa erilaisessa, mutta varsin läheisessä asiayhteydessä, eli tulkittaessa kuudennessa direktiivissä tarkoitettua tavaroiden luovutuksen käsitettä, sillä ei yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta, niin kuin tämä olisi sen omistaja. Kuudennen direktiivin tarkoitus voisi nimittäin vakavasti vaarantua, jos tavaroiden luovutuksen, joka on yksi kolmesta verollisesta liiketoimesta, toteaminen määräytyisi eri jäsenvaltioiden siviilioikeuksien vaihtelevien edellytysten täyttymisen mukaan. [22]

33. Kuten komissio lisäksi huomautuksissaan korostaa, osapuolten tahdonvarainen ja Ranskan siviilioikeudessa [23] vahvistettu mahdollinen korvaukseksi luokittelu ei ole seikka, joka mahdollistaa sellaisen rahasumman, jonka sopimusosapuoli maksaa toiselle vastikkeena palvelusta, josta tämä saa yksilöityä hyötyä, jättämisen arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Tällaisessa tilanteessa syntyisi suuri houkutus suoritetun palvelun vastineena olevien summien keinotekoiseen pienentämiseen ja vahingonkorvauksia vastaavien summien kasvattamiseen.

34. Kuudennessa direktiivissä tarkoitettua vastikkeellisen palvelun suorituksen käsitettä on tulkittava objektiivisten perusteiden valossa kyseisen liiketoimen objektiivinen luonne huomioon ottaen. [24] Tässä asiassa on näin ollen määriteltävä, onko maksettu käsiraha yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön, josta on muistutettu tämän ratkaisuehdotuksen 13 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa, mukaan objektiivisesti vastine hotellinpitäjän asiakkailleen sopimuksen purkamiseen asti tosiasiallisesti suorittamasta palvelusta. Kuten olen jo todennut, mielestäni tähän kysymykseen voidaan vastata ainoastaan myöntävästi. Näin ollen se seikka, että palvelun suorittaja ja asiakas ovat sovellettavan siviilioikeuden mukaisesti sopineet, että määrätty rahasumma on tarkoitettu korvaamaan kiinteämääräisesti palveluntarjoajalle mahdollisen saapumatta jäämisen aiheuttamat vahingot ja että se ei ole vastiketta tarjotusta ja tosiasiallisesti suoritetusta palvelusta, ei voi olla ratkaisevana perusteena sille, että tällainen palvelu jätetään arvonlisäverotuksen ulkopuolelle.

22 – Asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990 (Kok. 1990, s. I-285, 7 ja 8 kohta); asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995 (Kok. 1995, s. I-2775, 13 ja 14 kohta) ja asia C-185/01, Auto Lease Holland, tuomio 6.2.2003 (Kok. 2003, s. I-1317, 32 ja 33 kohta) sekä em. asia HE, tuomion 64 kohta.

23 – Code de la consommationin L 114-1 §:ssä säädetään, että "jollei sopimuksessa toisin määrätä, etukäteen maksetut rahamäärät ovat käsirahoja".

24 – Ks. vastaavasti asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995 (Kok. 1995, s. I-983, 24 kohta) ja yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006 (Kok. 2006, s. I-483, 45 kohta); asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1609, 57 ja 58 kohta) ja yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006 (Kok. 2006, s. i-6161, 43 kohta).

III Ratkaisuehdotus

35. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Ranskan Conseil d'État'n sille esittämään kysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohtaa ja 6 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että arvonlisäverollisten hotellipalvelujen suorituksia koskevien myyntisopimusten yhteydessä käsirahoina maksettuja rahamääriä on pidettävä, kun ostaja käyttää hänellä olevaa oikeutta purkaa sopimus ja myyjä pitää kyseiset rahamäärät itsellään, korvauksina varauspalvelun suorituksesta ja tämän vuoksi arvonlisäverollisina.