ĢENERĀLADVOKĀTA M. POJAREŠA MADURU [*M. POIARES MADURO*] SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 13. septembrī [1]

1. Šis *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) iesniegtais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu galvenokārt ir par to, kā interpretēt Sestās direktīvas 77/388/EEK [2] 2. panta 1. punktu. Jautājums ir par to, vai uz summām, kas avansa veidā iemaksātas par viesnīcu pakalpojumu sniegšanu un ko pakalpojumu sniedzējs ietur, ja klients, kuram ir veikta rezervācija, no tās atsakās, attiecas pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā — "PVN").

I — Pamata tiesvedības fakti, atbilstošās tiesību normas un Tiesai iesniegtais prejudiciālais jautājums

2. *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains* (turpmāk tekstā — "*Société thermale*" vai "prasītāja sabiedrība"), kas reģistrēta Eiženīlebēnas [*Eugénie-Les-Bains*] pašvaldībā (Francija), nodarbojas ar ūdensdziedniecības iestāžu apsaimniekošanu, aptverot arī viesnīcu un ēdināšanas darbības. *Société thermale* saņem summas, kas iemaksātas avansa veidā, kūrorta klientiem rezervējot uzturēšanās [laiku].

3. Saskaņā ar *Code de la consommation* [Patērētāju kodeksa] L. 114-1. pantu, kurš izriet no 3-1. panta 1992. gada 18. janvāra likumā Nr. 92-60, ar ko pastiprina patērētāju tiesību aizsardzību [3], "ja līgumā nav noteikts citādi, summas, kas iemaksātas avansa veidā, ir rokasnauda, tādējādi katra līgumslēdzēja puse var atkāpties no saistības; tādā gadījumā patērētājs zaudē rokasnaudu un uzņēmējs to atlīdzina divkāršā apmērā". Naudas summas, ko šādi kā rokasnaudu iekasējusi *Société thermale*, vai nu atskaita no vēlākā maksājuma par uzturēšanās pakalpojumiem, vai arī — gadījumā, ja kūrorta klienti atsauc uzturēšanos, — tās ietur *Société thermale*.

4. 1992. gadā *Société thermale* tika veikta grāmatvedības pārbaude par laika posmu no

1 — Oriģinālvaloda — portugāļu.

2 — Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (OV L 376, 1. lpp., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

3 — 1992. gada 21. janvāra *JORF*, 968. lpp.

1989. gada 1. janvāra līdz 1992. gada 30. aprīlim. Pēc šīs pārbaudes nodokļu administrācija atzina, ka rokasnaudai, ko *Société thermale* ir iekasējusi, rezervējot uzturēšanās [laiku], un ko tā ir ieturējusi pēc rezervācijas atcelšanas, ir jāpiemēro PVN. Tādējādi 1994. gada 8. decembrī no *Société thermale* par minēto laika posmu tika pieprasīti papildu nodokļu maksājumi FRF 84 054 (EUR 12 814) apmērā. Tā kā minētā sabiedrība tam nepiekrita, tā iesniedza nodokļu administrācijai sūdzību; nodokļu administrācija to noraidīja 1995. gada 14. februārī.

5. *Société thermale* cēla prasību *Tribunal administratif de Pau* [Po Administratīvajā tiesā]; prasība tika noraidīta ar 1999. gada 18. novembra spriedumu. Tad *Société thermale* iesniedza apelācijas sūdzību *Cour administrative d'appel de Bordeaux* [Bordo Administratīvajā apelācijas tiesā], kas tāpat noraidīja prasību ar 2003. gada 18. novembra spriedumu. Šīs abas tiesas uzskatīja, ka, tā kā klienta atteikšanās gadījumā *Société thermale* ietur rokasnaudu, šī rokasnauda ir tieša atlīdzība un samaksa par atsevišķi nosakāmu pakalpojumu sniegšanu, kuros ietilpst klienta dokumentu sagatavošana un uzturēšanās [laika] rezervācija. Tātad attiecībā uz rokasnaudu, ko šajā gadījumā ieturējusi *Société thermale*, bija jāpiemēro PVN.

6. *Société thermale*, apgalvojot, ka šī rokasnauda ir jāuzskata par kompensāciju, kas iemaksāta, lai atlīdzinātu kaitējumu, kurš tai nodarīts ar klientu neierašanos, un tādējādi uz šo rokasnaudu neattiecas PVN, cēla prasību *Conseil d'État*, kura nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai summas, kas kā rokasnauda iemaksātas saistībā ar pirkuma līgumiem par tādu pakalpojumu sniegšanu, kuriem piemēro [PVN], ja pircējs izmanto tam sniegto atkāpšanās iespēju un ja pārdevējs šīs summas ietur, ir uzskatāmas par samaksu par rezervēšanu un tādējādi tām piemēro [PVN], vai arī tās ir uzskatāmas par kompensāciju par līguma laušanu, ko maksā, atlīdzinot kaitējumu, kurš nodarīts ar klienta neierašanos, bez tiešas saiknes ar kādu no pakalpojumiem, ko sniedz par atlīdzību, un tādējādi tām nepiemēro minēto nodokli?"

7. Šis jautājums liek Tiesai interpretēt vairākas Sestās direktīvas normas, it īpaši tās 2. panta 1. punktu, saskaņā ar kuru PVN jāmaksā "par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas".

8. Tās pašas direktīvas 6. panta 1. punktā "pakalpojumu sniegšana" ir definēta kā jebkurš darījums, kas nav preču piegāde Sestās direktīvas 5. panta izpratnē, un ir paredzēts, ka pakalpojumu sniegšanas darījums "cita starpā var ietvert [..] pienākumu

atturēties no kādas darbības vai pieļaut kādu darbību vai situāciju".

II — Vērtējums

9. Veicot šo vērtējumu, ir jāaplūko arī tās pašas direktīvas 10. panta 2. punkts, kurā ir paredzēts, ka "darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. Preču piegādes, izņemot 5. panta 4. punkta b) apakšpunktā minētās preces, un pakalpojumu sniegšanu, kas rada vēlākus rēķinu pārskatus vai maksājumus, uzskata par pabeigtu, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rēķinu pārskati vai maksājumi". Minētajā punktā tomēr ir paredzēts, ka tad, "ja maksājums izdarāms uz kontu pirms preču piegādes vai pakalpojumu izpildes, nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu".

10. Visbeidzot, ir jānorāda, ka atbilstoši Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktam nodokļa bāze pakalpojumu sniegšanai ir "visa summa, kas veido atlīdzību, kuru [..] [pakalpojumu sniedzējs] ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no [..] klienta vai trešās personas par [..] [šādiem darījumiem] [..]".

11. Būtībā šajā lietā ir divas pretrunīgas domas par to, kā kvalificēt summas, ko avansa veidā iemaksājuši *Société thermale* klienti un ko tā ietur, ja klienti atkāpjas [no līguma]. Pēc *Société thermale* uzskatiem šīm summām, kas iemaksātas kā rokasnauda, ir kompensācijas raksturs, un tādējādi tām nav piemērojams PVN. Visas valdības, kas ir iesniegušas apsvērumus šajā lietā, un Eiropas Kopienu Komisija iebilst pret šo domu. Pēc Francijas Republikas, Īrijas, Portugāles Republikas un Komisijas uzskatiem iemaksātās naudas summas, ko sakarā ar klientu atteikšanos ir ieturējusi *Société thermale*, ietilpst kopējās PVN sistēmas piemērošanas jomā. Vienīgi *Société thermale* apstrīd to, ka šīs summas ir tieša atlīdzība par atsevišķi noteiktu pakalpojumu sniegšanu, ko *Société thermale* ir faktiski sniegusi saviem klientiem.

12. Lai atrisinātu šo kvalifikācijas problēmu saistībā ar kopējo PVN sistēmu, rokasnaudu, ko klienti samaksā un zaudē savas atkāpšanās dēļ, vispirms ir jāatgādina Tiesas judikatūra par to, kā interpretējams jēdziens "preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ko par atlīdzību [..] veicis nodokļu maksātājs, kas kā

tāds rīkojas" Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta nozīmē.

13. Spriedums lietā *Tolsma* [4] par Tolsmas [*Tolsma*], leijerkastnieka, darbību uz publiska ceļa, ko vislabāk zina PVN studenti, šajā sakarā ir īpaši pamācošs. Minētajā spriedumā, kurā Tiesa ir noraidījusi Nīderlandes iestāžu domu, ka ziedojumiem, ko Tolsma saņem no garāmgājējiem viņu devības dēļ, ir piemērojams PVN, Tiesa vispirms ir atgādinājusi savu judikatūru, saskaņā ar kuru darījumi, par kuriem piemēro nodokļus, PVN sistēmā nozīmē to, ka notiek darījums, kas ietver cenas vai atlīdzības noteikšanu [5]. Ja pakalpojumu sniedzēja darbība ietver vienīgi pakalpojumu sniegšanu bez tiešas atlīdzības, tad nodokļa bāzes nav un tātad par šiem pakalpojumiem nepiemēro PVN. Tādējādi nodokļa bāzi par pakalpojumu sniegšanu veido viss, kas tiek saņemts kā atlīdzība par sniegto pakalpojumu, un tāpēc par pakalpojumu sniegšanu nodokļus piemēro tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību [6]. Šādos apstākļos Tiesa visbeidzot ir secinājusi, ka pakalpojumu sniegšana "tiek veikta "par atlīdzību" [..] tikai tad, ja starp pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kuru laikā notiek savstarpēja izpildījuma apmaiņa, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā atlīdzība veido faktisku atlīdzību par saņēmējam sniegto pakalpojumu" [7].

14. Tādā pašā nozīmē jaunākā spriedumā lietā *Kennemer Golf* [8] Tiesa ir noteikusi, ka pastāv tieša saikne starp fiksētu gada dalības maksu, ko maksā sporta apvienības dalībnieki, un apvienības sniegtajiem pakalpojumiem, kuri ietver to, ka dalībniekiem ir nodrošināta pastāvīga pieeja sporta objektiem, kā arī ar to saistītās priekšrocības [9]. Tādējādi Tiesa ir secinājusi, ka dalībnieku gada dalības maksa var būt atlīdzība par šādiem apvienības sniegtiem pakalpojumiem neatkarīgi no tā, ka dalībnieki, kuri ir samaksājuši gada dalības maksu, neizmanto apvienības [sporta] objektus [10]. Apvienības pienākums nodrošināt pieeju šiem objektiem, kā arī ar tiem saistītajām priekšrocībām katram dalībniekam, kas ir samaksājis gada dalības maksu, pēc Tiesas uzskatiem ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta nozīmē.

15. No šīs lietas izriet tieši tas, ka summas kā rokasnaudas iemaksa avansa veidā, ko veic klients, notiek, *Société thermale* šīs summas

4 — 1994. gada 3. marta spriedums lietā C-16/93 (*Recueil*, I-743. lpp.).

5 — Turpat, 12. punkts. Skat. arī 1982. gada 1. aprīļa spriedumu lietā 89/91 *Hong-Kong Trade Development Council* (*Recueil*, 1277. lpp., 9. un 10. punkts).

6 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Tolsma*, 13. punkts un tajā minētā judikatūra.

7 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Tolsma*, 14. punkts. Attiecībā uz jaunāku šīs judikatūras piemērošanu skat. 1998. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-172/96 *First National Bank of Chicago* (*Recueil*, I-4387. lpp., 26. punkts), 2005. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-435/03 *British American Tobacco International* un *Newman Shipping* (Krājums, I-7077. lpp., 32. punkts) un 2006. gada 23. marta spriedumu lietā C-210/04 *FCE Bank* (Krājums, I-2803. lpp., 34. punkts).

8 — 2002. gada 21. marta spriedums lietā C-174/00 (*Recueil*, I-3293. lpp., 39. punkts).

9 — Turpat, 40. punkts.

10 — Turpat, 42. punkts.

iemaksas brīdī uzņemoties saistības. Pirmkārt, *Société thermale* veic rezervāciju, tas ir, uzņemas pienākumu noteiktajā dienā nodrošināt klientam istabu. Šāda rezervēšana loģiski nozīmē pienākumu atturēties no līguma slēgšanas ar citu personu, pārkāpjot minēto saistību, un ievērot klienta atkāpšanās tiesības. Otrkārt, *Société thermale* šādu garantiju, ka klientiem noteiktā brīdī būs pieejamas atsevišķas telpas un pakalpojumi, neuzņemas gluži bez maksas. Par šādas priekšrocības piešķiršanu tā prasa samaksāt summu, kuru tai ir tiesības ieturēt klienta atkāpšanās gadījumā. Tas, ka pastāv savstarpēja saikne starp šo rezervēšanu un klienta veikto maksājumu, šķiet pašsaprotams.

16. Pieņemot, ka šajā lietā *Societé thermale* saņem naudas summas, kas veido faktisku atlīdzību par rezervācijas pakalpojumu, ko tā sniegusi klientiem, kas nav ieradušies, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru šāda rezervēšana ir jākvalificē kā pakalpojumu sniegšana par atlīdzību Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta nozīmē. Kā Tiesa ir vairākkārt paziņojusi, šis secinājums vēl jo vairāk nozīmē, ka Sestajā direktīvā ir paredzēta ļoti plaša PVN piemērošanas joma, aptverot visas ražotāja, uzņēmēja vai pakalpojumu sniedzēja ekonomiskās darbības [11].

17. Prasītāja iebilst pret šo kvalifikāciju, izvirzot divus argumentus. Pirmkārt, tā apgalvo, ka rezervēšana nevar būt atsevišķs pakalpojums, kas ir nošķirts no galvenā pakalpojuma, kuru sniedz tūristu mītne. *Société thermale* ieturētā rokasnauda nav paredzēta kā samaksa par atsevišķi noteiktiem pakalpojumiem, kas tiek sniegti klientiem un ko var izmantot neatkarīgi no galvenā pakalpojuma. Otrkārt, *Société thermale* apgalvo, ka summām, ko tā ietur tad, ja klienti atceļ rezervāciju, ir tādu fiksētu kompensāciju raksturs, kuras piešķirtas, lai atlīdzinātu kaitējumu, kas ar šo atcelšanu ir nodarīts *Société thermale*.

A — *Par to, vai, kā norādīts, rezervēšana nav nošķirama un nav izmantojama neatkarīgi no galvenā pakalpojuma*

18. Protams, rezervēšana, kas ietver garantiju, ka personai konkrētā dienā būs pieejama istaba, zūd, izpildot galveno viesnīcas pakalpojumu. Tā zaudē atsevišķo raksturu salīdzi-

11 — Skat. 1987. gada 26. marta spriedumu lietā 235/85 Komisija/Nīderlande (*Recueil*, 1471. lpp., 6. punkts) un 1989. gada 15. jūnija spriedumu lietā 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (*Recueil*, 1737. lpp., 10. punkts).

nājumā ar galveno pakalpojumu, ar kuru kopā tā veido vienotu veselumu. Vienlaikus, ja klients rezervāciju neatceļ, summa, kas kā rokasnauda samaksāta avansa veidā, vienkārši tiek atskaitīta no kopējās cenas, kura klientam jāmaksā, un tā vairs nav neatkarīga no šīs cenas. Šajos apstākļos summas iemaksa rokasnaudas veidā, rezervējot istabu, ir līdzvērtīga maksājumam, kas "izdarāms uz kontu pirms preču piegādes vai pakalpojumu izpildes" Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrās daļas nozīmē. Atbilstoši šai pašai normai nodoklis ir iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu.

19. Taču šajā lietā *Société thermale* ieturēja apstrīdētās summas klientu neierašanās dēļ. Tās netika ieturētas kā maksa par galveno pakalpojumu, kas *Société thermale* vairs nebija jāsniedz klientiem, kuri ir atcēluši rezervāciju. Ir svarīgi uzsvērt, ka *Société thermale* katrā ziņā sniedza pakalpojumu klientiem, kas neieradās. Noteiktajā dienā tā nodrošināja tiem istabu vai dziedniecisko terapiju, atturēdamās no līguma slēgšanas ar citām ieinteresētām personām, kas būtu pretrunā ar šo vienošanos, un ievērodama klientu atkāpšanās tiesības. Jautājums ir par faktisku priekšrocību, ko saņem katrs klients, kuram ir veikta rezervācija. Šāds pakalpojums, ko *Société thermale* par maksu faktiski sniedz klientiem, manuprāt, ir pietiekami nošķirts, lai tas ietilptu plašajā pakalpojumu sniegšanas par atlīdzību jēdzienā Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta un 6. panta 1. punkta nozīmē.

20. Vispirms ir jāuzsver, ka klients, kam konkrētā dienā ir vajadzīga viesnīcas istaba, var izvēlēties, vai veikt rezervāciju vai nē. Katrā ziņā rezervācijas esamība viņam ir priekšrocība. Ja viņš izlemj to veikt, viņam ir garantija, kādas viņam nebūtu, ja viņš vienkārši nolemtu ierasties viesnīcā un tikai tad lūgt istabu.

21. No viesnīcnieka viedokļa šādas priekšrocības sniegšana, kas klientiem faktiski ir līdz brīdim, kad tie, iespējams, atceļ rezervāciju, rada izmaksas. Jautājums ir ne vien par izmaksām, kas saistītas ar klienta dokumentu sagatavošanu un istabas sagatavošanu, bet arī par pienākumu ievērot klienta atkāpšanās tiesības un atturēšanos no saistību uzņemšanās pret citām ieinteresētām personām, tādējādi radot šaubas par pienākumu, ko tas ar līgumu ir uzņēmies par labu klientam, kuram tas veicis rezervāciju.

22. Tādējādi, kad viesnīcnieks, veicot rezervāciju, prasa klientam rokasnaudas veidā

iemaksāt [konkrētu] summu, var objektīvi uzskatīt, ka šī summa ir atlīdzība par rezervēšanu, kurai gan no klienta viedokļa, gan no viesnīcnieka viedokļa ir pavisam atsevišķa [pakalpojuma] raksturs.

23. Šāda rezervēšana papildina galveno pakalpojumu, jo no klientu viedokļa tā nevis pati izbeidzas, bet gan ir līdzeklis, kā vislabāk izmantot pakalpojuma sniedzēja galveno pakalpojumu [12]. Katrā ziņā klienta atkāpšanās gadījumā tā saglabājas kā pilnīgi atsevišķs pakalpojums, kas ir nošķirts no galvenā pakalpojuma, kuru faktiski viesnīcnieks nav sniedzis. Tas, ka šai rezervēšanai ir papildinošs raksturs līdzās galvenajam pakalpojumam, ar kuru tā ir funkcionāli saistīta, neliek klasificēt to citā kategorijā salīdzinājumā ar galveno pakalpojumu. Tātad uz to ir attiecināma tāda pati PVN sistēma, kāda ir piemērojama galvenajam pakalpojumam.

24. Turklāt, kā uzsver Komisija, tas, ka klients izlemj neizmantot galveno pakalpojumu, neietekmē tā pakalpojuma nošķirtību, kurš klientam faktiski ir sniegts no brīža, kad ir veikta rezervācija, līdz tās atcelšanas brīdim. Apstāklis, ka klients izlemj neizmantot to, ka konkrētā dienā viņa rīcībā ir istaba, nenozīmē, ka viņš nav izmantojis šādu garantiju, par kuru viņš ir samaksājis *Societé thermale* prasīto summu. Gluži līdzīgi iepriekš minētajam spriedumam lietā *Kennemer Golf* arī šajā lietā jautājums ir par pakalpojumu, kas ietver nodokļa maksātāja saistību, kuru tas faktiski uzņemas par konkrētu atlīdzību — nodrošināt atsevišķām personām pieeju tā objektiem un pakalpojumiem, kaut arī šīs personas tomēr izlemj neizmantot šo priekšrocību.

25. Jautājums šajā lietā nav arī par saistību, kas būtu līdzīga tai, par kādu ir prasītājas sabiedrības norādītie spriedumi lietā *Landboden-Agrardienste* [13] un lietā *Mohr* [14]. Abos minētajos spriedumos Tiesa ir noteikusi, ka saistību samazināt vai pārtraukt ražošanu, kuru lauksaimnieks ir uzņēmies, izmantojot valsts vai Kopienu kompensāciju sistēmu, nevar kvalificēt kā pakalpojumu sniegšanu Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta nozīmē [15]. Iepriekšminētajā spriedumā lietā *Mohr* Tiesa ir apstiprinājusi, ka, "piešķirot kompensācijas lauksaimniekiem, kas uzņemas izbeigt piena ražošanu, Kopiena nesaņem pati sev nedz preces, nedz pakalpojumus, bet gan rīkojas vispārējās interesēs, kas ir veicināt Kopienas piena tirgus pienācīgu

12 — 1998. gada 22. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 *Madgett* un *Baldwin* (*Recueil*, I-6229. lpp., 24. punkts) un 1999. gada 25. februāra spriedums lietā C-349/96 *CPP* (*Recueil*, I-973. lpp., 30. punkts).

13 — 1997. gada 18. decembra spriedums lietā C-384/95 (*Recueil*, I-7387. lpp.).

14 — 1996. gada 29. februāra spriedums lietā C-215/94 (*Recueil*, I-959. lpp.).

15 — Iepriekš minētie spriedumi lietā *Mohr*, 22. punkts, un lietā *Landboden-Agrardienste*, 24. un 25. punkts.

darbību" [16]. Iepriekšminētajā spriedumā lietā *Landboden-Agrardienste* Tiesa ir apstiprinājusi šo judikatūru, norādot, ka attiecīgā saistība neievākt vismaz 20 % no izaudzētās kartupeļu ražas, ko uzņemas lauksaimnieks, nesniedz ne valsts kompetentajām iestādēm, ne citām konkrēti nosakāmām personām priekšrocības, kas ļautu tās uzskatīt par pakalpojuma saņēmējām [17].

B — *Par to, vai, kā norādīts, summām, kas ieturētas klientu neierašanās dēļ, ir kompensācijas raksturs*

27. Prasītāja sabiedrība apstrīd to, ka summas, ko tās klienti samaksājuši kā rokasnaudu, ir tieša atlīdzība par tās veikto rezervēšanu. Pēc prasītājas sabiedrības uzskatiem atbilstoši Francijas civiltiesībām ir skaidrs, ka rokasnaudai ir kompensācijas raksturs. Tai ir tieša saikne ar kaitējumu, kas ar klienta neierašanos ir nodarīts *Société thermale*, un tātad tai ir fiksētas kompensācijas raksturs, kas piešķirta, lai atlīdzinātu šādu kaitējumu [18].

26. Šajā lietā ir acīmredzams, ka *Société thermale* saistība konkrētā dienā nodrošināt pieejamu istabu vai dziedniecisko terapiju sniedz katram klientam, pret kuru tā ir uzņēmusies šo saistību, faktisku un individuālu priekšrocību, kas ļauj uzskatīt klientus par pakalpojuma saņēmējiem kopējās PVN sistēmas nozīmē. Šāda rezervēšana ir viens no viesnīcnieka sniegtajiem pakalpojumiem, un rezervēšana pat ir būtiska tā ekonomiskās darbības sastāvdaļa. *Société thermale* sniedz šādu pakalpojumu katram klientam par konkrētu summu, ko tā prasa, veicot rezervāciju, tāpēc šāds pakalpojums ir objektīvi kvalificējams kā pakalpojumu sniegšana Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta nozīmē.

28. Vispirms jau, lai kāds būtu rokasnaudas juridiskais raksturs saskaņā ar Francijas civiltiesībām, no šajā lietā sniegtajiem rakstveida un mutvārdu apsvērumiem skaidri izriet, ka tiesībām ieturēt summu, kas kā rokasnauda samaksāta avansa veidā, kuras saskaņā ar Francijas tiesībām katrs klients ar līgumu piešķir viesnīcniekam, nav nepieciešamās saiknes ar kaitējumu, kas viesnīcniekam faktiski ir nodarīts ar klientu neierašanos. Nav paredzēts, ka rokasnauda, ko klients zaudē, tam būtu obligāti jāatmaksā gadījumā, ja izrādās, ka rezultātā viesnīcniekam ar

16 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Mohr*, 21. punkts.

17 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Landboden-Agrardienste*, 24. punkts.

18 — Prasītāja šajā sakarā uzsver, ka saskaņā ar Francijas civiltiesībām rokasnauda ir naudas summa, kas līguma izpildes gadījumā beigās ir atskaitāma no kopējās cenas un ko debitors iemaksā līguma noslēgšanas brīdī, bet kas gadījumā, ja debitors atsakās no līguma izpildes, paliek pie kreditora *kā kompensācija*.

[rezervācijas] atcelšanu kaitējums nemaz nav nodarīts. Vienīgi iespējamas saiknes esamība starp summām, kas saņemtas kā rokasnauda, un faktisko kaitējumu, kas viesnīcniekam nodarīts ar [rezervācijas] atcelšanu, rada būtiskas šaubas par to, ka apstrīdētajām summām, ko *Société thermale* ir saņēmusi kā rokasnaudu, noteikti varētu būt kompensāciju raksturs kopējās PVN sistēmas nozīmē.

29. Jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru naudas summa, kas piešķirta ar tiesas nolēmumu, kura priekšmets ir vienīgi komerciāla kaitējuma atlīdzība, nav piemērojams PVN [19]. Šāda summa acīmredzami nav atlīdzība par pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta nozīmē. Taču ir jāuzsver, ka summas, attiecībā uz kurām Tiesa iepriekš minētajā spriedumā lietā *BAZ Bausystem* ir atzinusi, ka tām nav piemērojams PVN, bija tiesas piešķirtas kompensācijas. Šajā lietā ne tiesā, ne arī ārpus tiesas nav konstatēts, ka ar to, ka klienti ir atcēluši rezervācijas, prasītājai sabiedrībai būtu nodarīts faktisks kaitējums, ar ko ieturētajai rokasnaudai kā kompensācijai būtu tieša saikne.

30. Kā lēmumā par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatoti ir atgādinājusi *Conseil d'État*, Eiropas Kopienā ir jāmēģina vienveidīgi piemērot noteikumus par PVN piemērošanu. Sestās direktīvas mērķis ir izveidot kopēju PVN sistēmu, vienoti un atbilstīgi Kopienas tiesību aktiem nosakot darījumus, kam uzliek nodokļus [20].

31. Pirmkārt, ir jāuzsver, ka nepieciešamā Sestās direktīvas vienveidīgā piemērošana nevar būt atkarīga no kvalifikācijas, kas var būt dažāda atkarībā no attiecīgās dalībvalsts civiltiesībām. Pretējā gadījumā uz praksi, par kādu ir šī lieta, saskaņā ar kuru istabu rezervācija, saņemot par to maksājumu, kuru klients zaudē atkāpšanās gadījumā, varētu attiekties PVN, ja tā notiktu citā dalībvalstī, kur šāda maksājuma avansa veidā juridiskais raksturs tiktu vērtēts citādi nekā Francijas civiltiesībās. Šāda iespēja nemaz nav teorētiska. Summu, ko klients avansa veidā ir iemaksājis viesnīcniekam un ko viesnīcniekam ir tiesības ieturēt neatkarīgi no tā, vai tam ar klienta atteikšanos [no rezervācijas] ir nodarīts faktisks kaitējums, citās tiesību sistēmās diez vai var kvalificēt kā kompensējošu [21].

19 — Skat. 1982. gada 1. jūlija spriedumu lietā 222/81 *BAZ Bausystem* (*Recueil*, 2527. lpp., 11. punkts), kurā Tiesa ir atzinusi, ka procentiem, ko Tiesa ir noteikusi kā kompensāciju par to, ka atlīdzība par pakalpojumu ir samaksāta ar nokavēšanos, nav piemērojams nodoklis. Šajā pašā nozīmē skat. 1993. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-281/91 *Muys' en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf* (*Recueil*, I-5405. lpp., 18. un 19. punkts), kurā Tiesa savukārt ir atzinusi, ka procentiem, ko piegādātājs kā atlīdzību saņem no klienta tā noteiktajā maksājuma termiņā līdz preces piegādei, ir piemērojams nodoklis.

20 — 2003. gada 26. jūnija spriedums lietā C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (*Recueil*, I-6729. lpp., 38. punkts) un 2005. gada 21. aprīļa spriedums lietā C-25/03 *HE* (Krājums, I-3123. lpp., 36. punkts).

21 — To var kvalificēt, piemēram, kā būtībā piespiedu rakstura vai sankcionējošu.

32. Tādējādi apstāklis, ka saskaņā ar Francijas civiltiesībām tiek uzskatīts, ka summām, kas kā rokasnauda ir samaksātas avansa veidā, ir kompensācijas raksturs, nevar būt noteicošais, lai atzītu, ka PVN nav piemērojams rokasnaudai, ko *Société thermale* saņem no klientiem, kas nav ieradušies. Šajā sakarā vēlos atgādināt, ka saistībā ar citādiem, taču ļoti līdzīgiem apstākļiem, kādos ir interpretēts preču piegādes jēdziens Sestās direktīvas nozīmē, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka preces piegādes jēdziens neattiecas uz īpašuma nodošanu piemērojamajos valsts tiesību aktos paredzētajos veidos, bet ka tajā ir iekļautas visas darbības, ar kuru palīdzību mantisku īpašumu nodod persona, kas citai personai piešķir tiesības ar to faktiski rīkoties kā šī īpašuma īpašniecei. Sestās direktīvas mērķis varētu būt ļoti apdraudēts, ja konstatējums, ka ir [notikusi] preču piegāde, kas ir viens no darījumiem, kuriem piemērojams nodoklis, ir atkarīga no tā, vai ir izpildīti nosacījumi, kas ir dažādi atkarībā no dalībvalsts civiltiesībām [22].

33. Turklāt, kā apsvērumos ir pamatoti uzsvērusi Komisija, ne jau tāpēc, ka Francijas civiltiesībās pēc lietas dalībnieku gribas to var kvalificēt kā kompensāciju [23], summai, ko viens līgumslēdzējs samaksā otram, kurš tam par to sniedz individuālu pakalpojumu, var nepiemērot PVN. Ja tā būtu, tad pastāvētu izteikts pamudinājums mākslīgi samazināt summas, kas veido atlīdzību par sniegto pakalpojumu, un palielināt summas, kas atbilst zaudējumu atlīdzībai.

34. Pakalpojumu sniegšanas par atlīdzību jēdziens Sestās direktīvas nozīmē ir interpretējams pēc objektīviem kritērijiem, ņemot vērā attiecīgā darījuma objektīvo raksturu [24]. Tādējādi šajā lietā ir jānosaka, vai, ņemot vērā Tiesas pastāvīgo judikatūru, kas atgādināta šo secinājumu 13. un turpmākajos punktos, samaksātā rokasnauda objektīvi ir atlīdzība par pakalpojumu, ko viesnīcnieks ir faktiski sniedzis klientiem līdz brīdim, kad tie atkāpjas [no rezervācijas]. Kā jau minēju, atbilde uz šo jautājumu, manuprāt, var būt tikai apstiprinoša. Tas, ka pakalpojumu sniedzējs un klients atbilstoši piemērojamām civiltiesībām ir vienojušies, ka avansa veidā iemaksātā summa ir paredzēta, lai sniegtu pakalpojumu sniedzējam fiksētu kompensāciju par kaitējumu, kas tam var rasties klienta neierašanās gadījumā, nevis lai kompensētu par pakalpojumu, ko pakalpojumu sniedzējs klientam ir sniedzis, nevar būt noteicošais, lai atzītu, ka attiecībā uz šādu pakalpojumu sniegšanu nav piemērojama kopējā PVN sistēma, ja nav konstatēts faktisks kaitējums, kas pakalpojumu sniedzējam ir nodarīts ar klienta neierašanos.

22 — 1990. gada 8. februāra spriedums lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (*Recueil*, I-285. lpp., 7. un 8. punkts), 1995. gada 4. oktobra spriedums lietā C-291/92 *Armbrecht* (*Recueil*, I-2775. lpp., 13. un 14. punkts), 2003. gada 6. februāra spriedums lietā C-185/01 *Auto Lease Holland* (*Recueil*, I-1317. lpp., 32. un 33. punkts), kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *HE*, 64. punkts.

23 — *Code de la consommation* L. 114-1. pantā ir apstiprināts, ka, "ja līgumā nav noteikts citādi, summas, kas iemaksātas avansa veidā, ir rokasnauda".

24 — Šajā sakarā skat. 1995. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp., 24. punkts), 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c. (Krājums, I-483. lpp., 45. punkts), 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c. (Krājums, I-1609. lpp., 57. un 58. punkts) un 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling* (Krājums, I-6161. lpp., 43. punkts).

III — Secinājumi

35. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uzskatu, ka Tiesai uz *Conseil d'État* uzdoto jautājumu ir jāatbild šādi:

2. panta 1. punkts un 6. panta 1. punkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ir interpretējami tādā veidā, ka summas, kas kā rokasnauda iemaksātas saistībā ar pirkuma līgumiem par tādu viesnīcu pakalpojumu sniegšanu, kuriem piemēro pievienotās vērtības nodokli, ja pircējs izmanto tam sniegto atkāpšanās iespēju un ja pārdevējs šīs summas ietur, ir uzskatāmas par samaksu par rezervēšanu un tādējādi tām piemēro pievienotās vērtības nodokli.