GENERALINIO ADVOKATO M. POIARES MADURO IŠVADA,

pateikta 2006 m. rugsėjo 13 d. [1]

1. Šis *Conseil d'État* (Prancūzija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą iš esmės susijęs su Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 2 straipsnio 1 punkto aiškinimu [2]. Konkrečiai klausiama, ar už viešbučių paslaugų teikimą iš anksto sumokėtos sumos, kurias paslaugų teikėjas pasilieka klientui atsisakius jam suteiktos rezervacijos, apmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

I — Faktinės pagrindinės bylos aplinkybės, teisinis pagrindas ir Teisingumo Teismui pateiktas prejudicinis klausimas

2. *Societé thermale d'Eugénie-les-Bains* (toliau — *Societé thermale* arba bendrovė pareiškėja), įsteigta Eugénie-les-Bains (Prancūzija), eksploatuoja termines gydyklas bei teikia viešbučių ir restoranų paslaugas. Ši bendrovė gauna sumas, kurias gydyklos klientai moka iš anksto rezervuodami vietas.

3. Pagal Vartojimo kodekso (*Code de la consommation*) L114-1 straipsnį, įtrauktą 1992 m. sausio 18 d. Įstatymo Nr. 92-60 dėl vartotojų apsaugos sustiprinimo [3] 3-1 straipsniu, „jeigu sutartyje nenumatyta kitaip, iš anksto sumokėtos sumos yra rankpinigiai, kurių pasekmė tai, jog kiekviena sutarties šalis gali atsisakyti įsipareigojimo, tačiau vartotojas praranda rankpinigius, o pardavėjas arba paslaugų teikėjas grąžina dvigubą jų sumą“. Šios *Societé thermale* gaunamos pinigų sumos yra vėliau atskaitomos iš sumos, mokamos už apgyvendinimo paslaugas, arba minėta bendrovė jas pasilieka, jeigu klientai atsisako atvykti.

4. 1992 m. buvo patikrinta *Societé thermale* apskaita už laikotarpį nuo 1989 m. sausio 1 d.

1 — Originalo kalba: portugalų.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeista 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, p. 19, toliau – Šeštoji direktyva).

3 — JORF, 1992 m. sausio 21 d., p. 968.

iki 1992 m. balandžio 30 dienos. Atlikęs šį patikrinimą, mokesčių administratorius nusprendė, kad rezervuojant vietas *Societé thermale* gauti rankpinigiai, kuriuos ji pasilikdavo klientams panaikinus rezervacijas, turi būti apmokestinti PVM. 1994 m. gruodžio 8 d. *Société thermale* gavo priminimą už minėtą laikotarpį sumokėti mokesčius, atitinkančius 84 054 FRF (12 814 eurų) sumą. Nesutikdama su tokia pozicija, ši bendrovė pateikė mokesčių administratoriui skundą, kuris 1995 m. vasario 14 d. buvo atmestas.

5. *Société thermale* pareiškė ieškinį dėl šio sprendimo Po administraciniame teisme (*Tribunal administratif de Pau*), kuris jį atmetė 1999 m. lapkričio 18 d. Sprendimu. Dėl šio sprendimo *Société thermale* pateikė apeliacinį skundą Bordo administraciniam apeliaciniam teismui (*Cour administrative d'appel de Bordeaux*), kuris 2003 m. lapkričio 18 d. Sprendimu jį atmetė. Šie du teismai nusprendė, kad kai klientas atsisako rezervacijos ir bendrovė pasilieka rankpinigius, šie rankpinigiai yra tiesioginis atlygis ir užmokestis už suteiktas konkrečias paslaugas, kurias sudaro rezervacijos dokumentų parengimas ir vietos klientui rezervavimas. Taigi *Société thermale* pasilikti rankpinigiai turėjo būti apmokestinti PVM.

6. *Société thermale*, teigdama, kad tokie rankpinigiai turi būti laikomi kompensacija už žalą, kurią ji patiria dėl klientų įsipareigojimų neįvykdymo ir todėl neturi būti apmokestinami PVM, pareiškė skundą Valstybės Taryboje (*Conseil d'État*), kuri nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar sumos, sumokėtos kaip rankpinigiai vykdant pardavimo sutartis, susijusias su (PVM) apmokestinamu paslaugų teikimu, kai pirkėjas pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti rezervacijos ir kai šias sumas pasilieka pardavėjas, turi būti laikomos atlygiu už rezervavimo paslaugą ir dėl to apmokestinamos (PVM), ar kompensacija dėl sutarties nutraukimo, sumokėta už žalą, patirtą dėl kliento įsipareigojimo neįvykdymo, bei neturinčia tiesioginio ryšio su kokia nors už atlygį teikiama paslauga, ir dėl to minėtu mokesčiu neapmokestinamos?"

7. Atsakydamas į šį klausimą, Teisingumo Teismas turi išaiškinti keletą Šeštosios direktyvos nuostatų, ypač 2 straipsnio 1 punktą, pagal kurį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks".

8. Tos pačios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis apibrėžia „paslaugų teikimą" kaip bet kokį sandorį, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 5 straipsnyje, bei numato, kad paslaugų teikimo sandoriai

„gali būti, *inter alia* <...> įpareigojimai susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar situaciją".

II — Analizė

9. Analizuojant taip pat svarbi tos pačios direktyvos 10 straipsnio 2 dalis, kuri numato, kad „apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos. Laikoma, kad prekės, išskyrus 5 straipsnio 4 dalies b punkte nurodytas prekes, ir paslaugos, už kurias sąskaitos pateikiamos ir apmokamos per keletą kartų iš eilės, yra pristatytos ar atliktos tuomet, kai baigiasi ataskaitinis laikotarpis, su kuriuo yra susijusios sąskaitos ir apmokėjimas". Tačiau ta pati nuostata numato, kad „kai apmokėjimas turi būti atliktas avansu prieš pristatant prekes ar atliekant paslaugas, mokestis tampa apskaičiuotinas apmokėjimo gavimo momentu nuo gautos sumos".

10. Galiausiai taip pat pažymėtina, kad pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą apmokestinamąją vertę sudaro: „<...> teikiamų paslaugų <...> atveju – viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš <...> kliento ar trečiosios šalies už tokias <...> paslaugas".

11. Šioje byloje kvalifikuojant sumas, klientų iš anksto sumokėtas *Société thermale* ir šios pasiliktas jiems atsisakius rezervacijos, iš esmės keliamos dvi prieštaringos tezės. *Société thermale* nuomone, šios sumos, sumokėtos kaip rankpinigiai, turi nuostolių atlyginimo pobūdį ir todėl neapmokestinamos PVM. Visos šioje byloje pastabas pateikusios vyriausybės bei Europos Bendrijų Komisija prieštarauja šiam teiginiui. Prancūzijos Respublikos, Airijos, Portugalijos Respublikos ir Komisijos nuomone, *Société thermale* sumokėtos ir klientams atsisakius rezervacijos jos pasiliktos pinigų sumos patenka į bendros PVM sistemos taikymo sritį. *Société thermale* vienintelė ginčija, kad šios sumos yra tiesioginis atlygis už konkrečias paslaugas, kurias *Société thermale* realiai suteikė savo klientams.

12. Siekiant išspręsti šią klientų sumokėtų ir jiems atsisakius prarastų rankpinigių kvalifikavimo pagal bendrą PVM sistemą problemą, reikia visų pirma priminti Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su sąvokos „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai <...> už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip

toks“ aiškinimu Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme.

13. Šiuo atžvilgiu ypač svarbus sprendimas *Tolsma* [4], susijęs su R. J. Tolsma, PVM studentų gerai pažįstamo mugių vargonėliais grojančio gatvės muzikanto, veikla. Šiame sprendime, kuriame Teisingumo Teismas atmetė Nyderlandų institucijų, norėjusių dosnių praeivių R. J. Tolsmai paaukotus grašius apmokestinti PVM, teiginius, Teismas pirmiausia priminė praktiką, pagal kurią tam, kad operacija būtų apmokestinama pagal PVM sistemą, turi egzistuoti sandoris, nustatantis kainą arba atlygį [5]. Jei teikėjo veikla apsiriboja paslaugų teikimu be tiesioginio atlygio, nėra apmokestinamosios vertės, ir dėl to paslaugų teikimas neapmokestinamas PVM. Taigi paslaugų teikimo apmokestinamąją vertę sudaro visa, kas gaunama kaip atlygis už suteiktą paslaugą, todėl paslaugų teikimas apmokestinamas, tik jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys [6]. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas galiausiai nusprendė, kad paslaugos „teikiamos „už atlygį“ <...> tik jeigu jų teikėją ir gavėją sieja teisinis santykis, kurio metu veiksmai, atliekami vienas kito naudai, o teikėjo gautas atlyginimas yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą“ [7].

14. Plėtodamas šią savo praktiką, vėlesniame sprendime *Kennemer Golf* [8] Teisingumo Teismas konstatavo, kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp sporto asociacijos narių metinių fiksuoto dydžio įnašų bei šios asociacijos savo nariams suteiktų paslaugų, leidžiant jiems neribotai naudotis sporto įranga bei su tuo susijusiomis lengvatomis [9]. Teisingumo Teismas nusprendė, kad metiniai narių įnašai gali būti laikomi atlygiu už asociacijos suteiktas paslaugas, net jei juos sumokėję nariai nebūtinai naudojasi asociacijos įranga [10]. Asociacijos pareiga suteikti kiekvienam metinį įnašą sumokėjusiam nariui sporto įrangą bei susijusias lengvatas, Teisingumo Teismo nuomone, reiškia paslaugų teikimą už atlygį Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme.

15. Nagrinėjamu atveju matyti, kad klientas sumoka sumas iš anksto kaip rankpinigius, tik jeigu sumokant *Société thermale* prisiima

4 — 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas (C-16/93, Rink. p. I-743).

5 — Ten pat, 12 punktas. Taip pat žr. 1982 m. balandžio 1 d. Sprendimą *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, Rink. p. 1277, 9 ir 10 punktai).

6 — Minėto sprendimo *Tolsma* 13 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

7 — Minėto sprendimo *Tolsma* 14 punktas. Pastaruoju metu ši teismo praktika taikyta 1998 m. liepos 14 d. Sprendime *First National Bank of Chicago* (C-172/96, Rink. p. I-4387, 26 punktas); 2005 m. liepos 14 d. Sprendime *British American Tobacco International ir Newman Shipping* (C-435/03, Rink. p. I-7077, 32 punktas) bei 2006 m. kovo 23 d. Sprendime *FCE Bank* (C-210/04, Rink. p. I-2803, 34 punktas).

8 — 2002 m. kovo 21 d. Sprendimas (C-174/00, Rink. p. I-3293, 39 punktas).

9 — Ten pat, 40 punktas.

10 — Ten pat, 42 punktas.

įsipareigojimą. Viena vertus, *Société thermale* rezervuoja, t. y. prisiima pareigą sutartą datą suteikti klientui kambarį. Logiškai tokia rezervavimo paslauga reiškia pareigą nesudaryti sutarties su kitu asmeniu, jei tai pažeistų šį įsipareigojimą, bei gerbti kliento teisę atsisakyti rezervacijos. Kita vertus, *Société thermale* neprisiima tokios garantijos, kad nustatytu metu jos klientams bus suteikta tam tikra įranga ar paslaugos vien neatlygintinai. Suteikdama tokią privilegiją, ji reikalauja sumokėti sumą, kurią turės teisę pasilikti klientui atsisakius rezervacijos. Dvišalio, abipusio ryšio buvimas tarp tokios rezervavimo paslaugos bei kliento atlikto mokėjimo atrodo akivaizdus.

16. Kadangi nagrinėjamu atveju *Société thermale* gauna sumas, kurios yra realus atlygis už atsisakiusiems klientams suteiktą rezervavimo paslaugą, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką tokia paslauga turi būti kvalifikuojama kaip paslaugų teikimas už atlygį Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto bei 6 straipsnio 1 dalies prasme. Tokia išvada juo labiau darytina, kad Šeštoji direktyva, kaip Teisingumo Teismas yra ne kartą pripažinęs, apibrėžia labai plačią PVM taikymo sritį, apimančią bet kokią gamybos, prekybos ar paslaugų teikimo ūkinę veiklą [11].

17. Bendrovė pareiškėja ginčija tokį kvalifikavimą dviem argumentais. Pirma, jos teigimu, rezervavimo paslauga negali būti atskirta nuo pagrindinės viešbučio teikiamos paslaugos. *Société thermale* pasiliekamais rankpinigiais nesiekiama atlyginti už konkrečias klientams suteiktas paslaugas, kuriomis galima būtų pasinaudoti atskirai nuo pagrindinės paslaugos. Antra, ji tvirtina, kad klientams panaikinus rezervacijas jos pasiliekamos sumos turi iš anksto nustatyto dydžio nuostolių, skirtų atlyginti dėl tokių panaikinimų *Société thermale* patirtą žalą, pobūdį.

A — *Teiginys, jog rezervavimo paslauga yra neatskiriama ir ja negalima pasinaudoti atskirai nuo pagrindinės paslaugos*

18. Iš tiesų paslauga, kuria garantuojama, kad konkrečią datą asmeniui bus suteiktas kambarys, pasibaigs, kai bus vykdoma pagrindinė viešbučio paslauga. Ji praras savo

11 — 1987 m. kovo 26 d. Sprendimas *Komisija prieš Nyderlandus* (235/85, Rink. p. 1471, 6 punktas) ir 1989 m. birželio 15 d. Sprendimas *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rink. p. 1737, 10 punktas).

atskirumą pagrindinės paslaugos atžvilgiu, su kuria sukurs vieną visumą. Lygiai taip pat, klientui nepanaikinus rezervacijos, iš anksto kaip rankpinigiai sumokėta suma bus paprasčiausiai atskaityta iš visos kliento mokėtinos kainos ir nebebus atskira šios kainos atžvilgiu. Tokiomis aplinkybėmis rezervuojant kambarį kaip rankpinigiai sumokėta suma atitinka apmokėjimą „avansu prieš pristatant prekes ar atliekant paslaugas" Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antrosios pastraipos prasme. Pagal tą pačią nuostatą mokestis taps apskaičiuotinas apmokėjimo gavimo momentu nuo gautos sumos.

19. Tačiau nagrinėjamu atveju *Société thermale* pasiliko ginčijamas sumas, klientams nepasinaudojus rezervacija. *Société thermale* jų nepasiliko kaip mokėjimo avansu už pagrindinę paslaugą, kurios ji jau neprivalėjo teikti rezervaciją panaikinusiems klientams. Reikia pabrėžti, kad bet kuriuo atveju *Société thermale* suteikė paslaugą atsisakiusiems klientams. Ji jiems garantavo kambarį arba gydyklos procedūrą sutartą datą, nesudarydama su tuo nesuderinamos sutarties su kitais suinteresuotaisiais asmenimis bei gerbdama klientų teisę atsisakyti rezervacijos. Taigi kalbama apie realią naudą kiekvienam klientui, kuriam užtikrinta rezervacija. Tokia *Société thermale* realiai ir už atlygį klientams suteikta paslauga, mano nuomone, turi pakankamai atskirą pobūdį, kad patektų į plačią paslaugų teikimo už atlygį sąvoką Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto ir 6 straipsnio 1 dalies prasme.

20. Pirmiausia reikia pabrėžti, kad prireikus viešbučio kambario tam tikrą datą klientas gali pasirinkti, ar prašyti rezervacijos, ar ne. Bet kuriuo atveju rezervacijos turėjimas jam suteikia naudos. Nusprendęs rezervuoti, jis pasinaudos garantija, kurios nebūtų turėjęs, jei nuspręstų tiesiog atvykti į viešbutį ir tuo metu paprašyti kambario.

21. Viešbučio įmonės požiūriu tokios privilegijos suteikimas, kuria klientai realiai naudosis, kol galbūt panaikins rezervaciją, susijęs su išlaidomis. Tai ne vien išlaidos, kylančios tvarkant kliento dokumentus bei paruošiant kambarį, bet ir išlaidos, atsirandančios dėl pareigos gerbti kliento teisę atsisakyti rezervacijos bei dėl atsisakymo įsipareigoti kitiems suinteresuotiesiems asmenims, jei tai prieštarautų rezervaciją turinčio kliento atžvilgiu prisiimtai pareigai.

22. Todėl kai rezervuodama viešbučio įmonė prašo kliento sumokėti tam tikrą sumą

kaip rankpinigius, galima objektyviai teigti, kad ši suma yra atlygis už rezervavimo paslaugą, kuri ir kliento, ir įmonės požiūriu turi atskiros paslaugos pobūdį.

23. Tokia rezervavimo paslauga yra papildoma pagrindinės paslaugos atžvilgiu, nes klientai jos nesiekia pačios savaime, bet renkasi kaip būdą kuo geresnėmis sąlygomis pasinaudoti pagrindinėmis teikėjo paslaugomis [12]. Bet kuriuo atveju klientui atsisakius rezervacijos ji lieka visiškai atskira nuo pagrindinės paslaugos, kurios viešbučio įmonė nesuteikė. Kadangi ši rezervavimo paslauga turi papildomą pobūdį pagrindinės paslaugos atžvilgiu, su kuria ji funkciškai susijusi, jos nereikia iš naujo klasifikuoti papildomos paslaugos atžvilgiu. Taigi jai turi būti taikomas toks pats PVM režimas, koks yra taikomas pagrindinei paslaugai.

24. Be to, kaip pabrėžia Komisija, tai, kad klientas nusprendžia nepasinaudoti pagrindine paslauga, nedaro įtakos realios, nuo rezervacijos atlikimo iki jos panaikinimo momento klientui suteiktos paslaugos atskiram pobūdžiui. Tai, kad klientas nusprendžia nepasinaudoti konkrečią datą jam suteiktu kambariu, nereiškia, kad nepasinaudojo šia garantija, už kurią jis sumokėjo *Société thermale* prašomą sumą. Visiškai panašiai, kaip minėtoje byloje *Kennemer Golf*, nagrinėjamoje byloje taip pat svarstoma paslauga, kurią sudaro apmokestinamojo asmens realiai už nustatytą atlygį prisiimtas įsipareigojimas suteikti tam tikriems asmenims savo įrangą ir paslaugas, nesvarbu, jei jie nuspręstų vis dėlto tuo nepasinaudoti.

25. Be to, šioje byloje taip pat nėra svarstomas įsipareigojimas, analogiškas nagrinėtam bendrovės pareiškėjos nurodytose bylose *Landboden-Agrardienste* [13] bei *Mohr* [14]. Šiuose dviejuose sprendimuose Teisingumo Teismas konstatavo, kad taikant nacionalinę ar Bendrijos kompensacinių išmokų sistemą ūkininko prisiimtas įsipareigojimas sumažinti ar nutraukti gamybą negali būti kvalifikuojamas kaip paslaugų teikimas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme [15]. Minėtame sprendime *Mohr* Teisingumo Teismas nurodė, kad „mokėdama kompensaciją ūkininkams, įsipareigojantiems nutraukti pieno gamybą, Bendrija neįgyja prekių nei paslaugų savo naudai, bet veikia vadovaudamasi bendruoju interesu, kuriuo siekiama užtikrinti normalų bendros pieno

12 — 1998 m. spalio 22 d. Sprendimas *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, Rink. I-6229, 24 punktas) ir 1999 m. vasario 25 d. Sprendimas *CPP* (C-349/96, Rink. p. I-973, 30 punktas).

13 — 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimas (C-384/95, Rink. p. I-7387, 24 ir 25 punktai).

14 — 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas (C-215/94, Rink. p. I-959).

15 — Minėtų sprendimų *Mohr* 22 punktas bei *Landboden-Agrardienste* 24 ir 25 punktai.

rinkos veikimą“ [16]. Minėtame sprendime *Landboden Agrardienste* Teisingumo Teismas patvirtino šią savo praktiką pripažindamas, kad nagrinėjamas ūkininko prisiimtas įsipareigojimas nebeauginti bent 20 % jo augintų bulvių nesuteikia naudos nei kompetentingoms nacionalinėms valdžios institucijoms, nei kitiems konkretiems asmenims, kurie galėtų būti laikomi paslaugos vartotojais [17].

26. Nagrinėjamoje byloje akivaizdu, jog *Société thermale* įsipareigojimas tam tikrą datą suteikti kambarį ar gydyklos procedūrą kiekvienam klientui, kurio atžvilgiu prisiimtas šis įsipareigojimas, suteikia realią ir konkrečią naudą, leidžiančią juos laikyti paslaugos vartotojais bendros PVM sistemos prasme. Tokia rezervavimo paslauga yra viena viešbučio įmonės teikiamų paslaugų ir netgi laikytina esmine jos ūkinės veiklos dalimi. Kadangi *Société thermale* teikia šią paslaugą klientams už užmokestį, kurio reikalaujama rezervuojant, tokia paslauga turi būti objektyviai kvalifikuojama kaip paslaugų teikimas Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalies prasme.

16 — Minėto sprendimo *Mohr* 21 punktas.

17 — Minėto sprendimo *Landboden-Agrardienste* 24 punktas.

B — *Teiginys, jog klientams atsisakius rezervacijos pasiliktos sumos turi kompensacinį pobūdį*

27. Bendrovė pareiškėja ginčija, kad klientų sumokėti rankpinigiai yra tiesioginis atlygis už jos suteiktą rezervavimo paslaugą. Jos nuomone, pagal Prancūzijos civilinę teisę rankpinigiai neginčytinai turi kompensacinį pobūdį. Jie susiję su *Société thermale* žala, patirta klientui atsisakius rezervacijos, ir turi iš anksto nustatyto dydžio atlyginimo už šią žalą pobūdį [18].

28. Pirmiausia, kad ir koks būtų teisinis rankpinigių pobūdis Prancūzijos civilinėje teisėje, iš šioje byloje raštu bei per posėdį pateiktų pastabų aiškiai matyti, kad teisė pasilikti iš anksto kaip rankpinigius sumokėtą sumą, suteikta pagal Prancūzijos civilinę teisę sudaryta sutartimi tarp viešbučio įmonės ir kiekvieno jos kliento, neturi būtinos sąsajos su įmonės realiai patirta žala, šiems klientams atsisakius rezervacijos. Iš tiesų nėra numatyta, kad kliento prarasti rankpinigiai turėtų būti grąžinami, jei galiausiai pasirodytų, kad jam atsisakius rezervacijos viešbučio įmonė nepatyrė jokios žalos. Tai, jog tarp kaip rankpinigiai sumokėtų sumų

18 — Šiuo atžvilgiu pareiškėja pabrėžia, kad pagal Prancūzijos civilinę teisę rankpinigiai yra sudarius sutartį skolininko sumokėta pinigų suma, kuri įvykdžius sutartį galiausiai atskaitoma iš bendros kainos, tačiau, jeigu skolininkas atsisako vykdyti sutartį, lieka kreditoriui *kaip nuostolių atlyginimas*.

bei viešbučio įmonės dėl atsisakymo realiai patirtos žalos egzistuoja vien tik potencialus ryšys, leidžia rimtai suabejoti, ar ginčijamos sumos, *Société thermale* gautos kaip rankpinigiai, galėtų būtinai turėti kompensacinį pobūdį bendros PVM sistemos prasme.

29. Reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką teismo sprendimu priteista pinigų suma, kuria išskirtinai siekiama atlyginti komercinę žalą, neapmokestinama PVM [19]. Tokia suma akivaizdžiai nėra atlygis už jokį paslaugų teikimą ar prekių tiekimą Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme. Tačiau reikia pabrėžti, jog sumos, kurias Teisingumo Teismas pripažino neapmokestinamomis PVM, būtent minėtame *BAZ Bausystem* sprendime, buvo teismo priteista kompensacija. Tačiau nagrinėjamu atveju nei teismo sprendimu, nei neteismine tvarka nėra konstatuota, kad klientams panaikinus rezervacijas bendrovė pareiškėja patyrė realią žalą, su kuria jos pasilikti rankpinigiai būtų susiję tiesioginiu kompensaciniu ryšiu.

30. Kaip teisingai primena *Conseil d'État* savo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, reikia siekti, kad nuostatos dėl apmokestinimo PVM būtų vienodai taikomos Europos Bendrijoje. Iš tiesų Šeštąja direktyva sukuriama bendra PVM sistema, kurią pirmiausia pagrindžia vienodas apmokestinamųjų sandorių apibrėžimas pagal Bendrijos teisės nuostatas [20].

31. Reikia pabrėžti, kad siekiant vienodo Šeštosios direktyvos taikymo, būtina pateikti išaiškinimą, kuriam neturėtų įtakos kvalifikavimas, galintis skirtis įvairių atitinkamų valstybių narių civilinėje teisėje. Kitaip tokie veiksmai, kokie vertinami nagrinėjamoje byloje, kai kambarys rezervuojamas klientui sumokėjus sumą, kurią šis praranda atsisakęs rezervacijos, galėtų būti apmokestinami PVM, jei jie būtų atlikti kitoje valstybėje narėje, kur tokio išankstinio mokėjimo teisinis pobūdis vertinamas skirtingai nei Prancūzijos civilinėje teisėje. Tai visai nėra vien teorinė galimybė. Iš tiesų kitose teisinėse sistemose sumą, kliento iš anksto sumokėtą viešbučio įmonei, kurią ši turi teisę pasilikti, nesvarbu, ar dėl rezervacijos atsisakymo kilo reali žala, būtų sunku kvalifikuoti kaip turinčią nuostolių atlyginimo pobūdį [21].

19 — Žr. 1982 m. liepos 1 d. Sprendimą *BAZ* (222/81, Rink. p. 2527, 11 punktas), kuriame Teisingumo Teismas pripažino, kad neapmokestinamos teismo priteistos palūkanos už vėlavimą sumokant atlyginimo už paslaugas likutį. Ta pačia prasme žr. 1993 m. spalio 27 d. Sprendimą *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (C-281/91, Rink. p. I-5405, 18 ir 19 punktai), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad, atvirkščiai, apmokestinamos palūkanos, kurias tiekėjas gavo iš kliento kaip atlygį už sutikimą pratęsti mokėjimo terminą iki prekės pristatymo.

20 — 2003 m. birželio 26 d. Sprendimas *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, Rink. p. I-6729, 38 punktas) ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *HE* (C-25/03, Rink. p. I-3123, 36 punktas).

21 — Pavyzdžiui, ji galės būti kvalifikuota kaip savaime turinti sankcijos ar baudos pobūdį.

32. Todėl tai, kad pagal Prancūzijos civilinę teisę iš anksto kaip rankpinigiai sumokėtos sumos laikomos turinčiomis nuostolių atlyginimo pobūdį, negali lemti to, kad *Société thermale* iš rezervacijos atsisakiusių klientų gauti rankpinigiai bus neapmokestinami PVM. Šiuo klausimu norėčiau priminti, kad kitame, bet labai artimame kontekste, susijusiame su prekių tiekimo sąvokos aiškinimu Šeštosios direktyvos prasme, pagal nusistovėjusią teismo praktiką prekės tiekimo sąvoka nėra grindžiama taikomos nacionalinės teisės numatytais nuosavybės perleidimo būdais, o įtraukia visus materialiojo turto perdavimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę kaip savininkui disponuoti šiuo turtu. Šeštosios direktyvos tikslas galėtų būti rimtai pažeistas, jei prekių tiekimo, t. y. vieno iš trijų apmokestinamųjų sandorių, buvimo nustatymas priklausytų nuo skirtingų kiekvienos atitinkamos valstybės narės civilinėje teisėje nustatytų sąlygų [22].

33. Be to, kaip teisingai savo pastabose pabrėžia Komisija, negalima sumos, vienos sutarties šalies sumokėtos kitai šaliai, kuri kaip atlygį pirmajai šaliai suteikia individualią paslaugą, neapmokestinti PVM dėl to, kad pagal iš šalių valios išplaukiančią ir Prancūzijos civilinėje teisėje [23] preziumuojamą kvalifikaciją ši suma vertinama kaip nuostolių atlyginimas. Tokiu atveju būtų skatinama dirbtinai sumažinti sumas, kuriomis atlyginama už suteiktas paslaugas, ir padidinti nuostolius atitinkančias sumas.

34. Paslaugų teikimo už atlygį sąvoka Šeštosios direktyvos prasme turi būti aiškinama remiantis objektyviais kriterijais, atsižvelgiant į objektyvų nagrinėjamo sandorio pobūdį [24]. Šioje byloje reikia nustatyti, ar, atsižvelgiant į nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, minėtą 13 ir paskesniuose šios išvados punktuose, sumokėti rankpinigiai objektyviai sudaro atlygį už viešbučio įmonės realiai suteiktą paslaugą klientams iki jiems atsisakant rezervacijos. Kaip jau minėjau, mano nuomone, atsakymas į šį klausimą gali būti tik teigiamas. Tai, kad pagal taikomą civilinę teisę paslaugų teikėjas ir jo klientas susitarė, kad iš anksto sumokėta suma siekiama nustatytu dydžiu atlyginti paslaugų teikėjo patirtą žalą, jei klientas atsisakytų rezervacijos, o ne atlyginti už realiai klientui suteiktą paslaugą, negali lemti, kad toks paslaugų teikimas nepateks į bendrą PVM sistemą, kai nėra konstatuota, jog klientui atsisakius rezervacijos paslaugų teikėjas tikrai patyrė realią žalą.

22 — 1990 m. vasario 8 d. Sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, Rink. p. I-285, 7 ir 8 punktai); 1995 m. spalio 4 d. Sprendimas *Armbrecht* (C-291/92, Rink. p. I-2775, 13 ir 14 punktai); 2003 m. vasario 6 d. Sprendimas *Auto Lease Holland* (C-185/01, Rink. p. I-1317, 32 ir 33 punktai) bei minėto sprendimo *HE* 64 punktas.

23 — Iš tiesų pagal Vartojimo kodekso L.114-1 straipsnį, „jeigu sutartyje nenumatyta kitaip, iš anksto sumokėtos sumos yra rankpinigiai".

24 — Šia prasme žr. 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimą *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983, 24 punktas); 2006 m. sausio 12 d. Sprendimą *Optigen* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 45 punktas); 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-1609, 57 ir 58 punktai) bei 2006 m. liepos 6 d. Sprendimą *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 43 punktas).

III — Išvada

35. Atsižvelgdamas į išdėstytus motyvus, manau, kad į *Conseil d'État* pateiktą klausimą Teisingumo Teismas turėtų atsakyti taip:

„1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 2 straipsnio 1 punktą ir 6 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad sumos, sumokėtos kaip rankpinigiai vykdant pardavimo sutartis, susijusias su pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamu viešbučių paslaugų teikimu, kai pirkėjas pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti rezervacijos ir kai šias sumas pasilieka pardavėjas, turi būti laikomos atlygiu už rezervavimo paslaugą ir dėl to apmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu."