

GENERALINIO ADVOKATO M. POIARES MADURO IŠVADA,

pateikta 2006 m. rugsėjo 13 d.(1)

Byla C-277/05

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

prieš

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

(*Conseil d'État* (Prancūzija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Taikymo sritis – Vykdant PVM apmokestinamo paslaugų teikimo sutartis sumokėti rankpinigiai, kuriuos paslaugų teikėjas pasilieka atsisakymo atveju – Kvalifikavimas“

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). Konkreti klausima, ar už viešbučių paslaugų teikimo 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. *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (toliau – *Société thermale* arba bendrovė pareiškėja), steigta 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 šipareigojimo, tačiau vartotojas praranda rankpinigius, o pardavėjas arba paslaugų teikėjas grąžina dvigubą jų sumą“. Šios *Société 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 *Société thermale* apskaita už laikotarpį nuo 1989 m. sausio 1 d. iki 1992 m. balandžio 30 dienos. Atlikęs šį patikrinimą, mokesčių administratorius nusprendė, kad rezervuojant vietas *Société thermale* gauti rankpinigiai, kuriuos ji pasilikdavo klientams panaikinus rezervacijas, turi būti apmokestinami PVM. 1994 m. gruodžio 8 d. *Société thermale* gavo priminimą už minėtą laikotarpį sumokėti mokesčius, atitinkančius 84 054 FRF (12 814 eur) 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 apmokestinami PVM.

6. *Société thermale*, teigdama, kad tokie rankpinigiai turi būti laikomi kompensacija už žalą, kurią ji patiria dėl kliento nesipareigojimo nevykdymo 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 paslaugų ir dėl to apmokestinamos (PVM), ar kompensacija dėl sutarties nutraukimo, sumokėta už žalą, patirtą dėl kliento nesipareigojimo nevykdymo, bei neturinčia tiesioginio ryšio su kokia nors už atlygą 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 atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

8. Tos pačios direktyvos 6 straipsnio 1 dalis apibrėžia „paslaugų teikimą“ kaip bet kokį sandorą, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 5 straipsnyje, bei numato, kad paslaugų teikimo sandoriai „gali būti, *inter alia* <...> pareigojimais susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar situaciją“.

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

10. Galiausiai taip pat pažymėtina, kad pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą apmokestinamąjį vertė sudaro: „<...> teikiamą paslaugą <...> atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiektojo gautas iš <...> kliento ar trečiosios šalies už tokias <...> paslaugas“.

II – Analizė

11. Šioje byloje kvalifikuojant sumas, klientas 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 nuostolį 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* vienintelį ginčiją, kad šios sumos yra tiesioginis atlygis už konkrečias paslaugas, kurias *Société thermale* realiai suteikė savo klientams.

12. Siekiant išspręsti šį kliento sumokėtą ir jiems atsisakius prarastą rankpinigį kvalifikavimo pagal bendrą PVM sistemą problemą, reikia visų pirma priminti Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su sąvokos „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai <...> už atlygą 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 studentas gerai pažįstamo mugių vargoniniais grojančio gatvės muzikanto, veikla. Šiame sprendime, kuriame Teisingumo Teismas atmetė Nyderlandų institucijų, norėjusių dosnią praeivį R. J. Tolsmą paaukoti grašius apmokestinti PVM, teiginius, Teismas pirmiausia priminė praktiką, pagal kurią tam, kad operacija būtų apmokestinama pagal PVM sistemą, turi egzistuoti sandoris, nustatantis kainą arba atlygą(5). Jei tiektojo veikla apsiriboja paslaugų teikimu be tiesioginio atlygio, nėra apmokestinamosios vertės, ir dėl to paslaugų teikimas neapmokestinamas PVM. Taigi paslaugų teikimo apmokestinamąjį vertė 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 atlygą“ <...> tik jeigu jį teiktą ir gavą sieja teisinis santykis, kurio metu veiksmai, atliekami vienas kito naudai, o tiektojo gautas atlyginimas yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą“(7).

14. Pliktodamas šį 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 suteiktą paslaugą, 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 naudojami asociacijos įranga(10). Asociacijos pareiga suteikti kiekvienam metinį įnašą sumokėjusiam nariui sporto įrangą bei susijusias lengvatas, Teisingumo Teismo nuomone, reiškia paslaugų teikimą už atlygą 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 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 ?ranga ar paslaugos vien neatlygintinai. Suteikdama toki? privilegij?, ji reikalauja sumok?ti sum?, kuri? tur?s teis? pasilikti klientui atsisakius rezervacijos. Dvišalio, abipusio ryšio buvimas tarp tokios rezervavimo paslaugos bei kliento atlikto mok?jimo atrodo akivaizdus.

16. Kadangi nagrin?jame atveju *Société thermale* gauna sumas, kurios yra realus atlygis už atsisakiusiems klientams suteikt? rezervavimo paslaug?, pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? tokia paslauga turi b?ti kvalifikuojama kaip paslaug? teikimas už atlyg? 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 kart? pripažin?s, apibr?žia labai pla?i? PVM taikymo srit?, apiman?i? bet koki? gamybos, prekybos ar paslaug? teikimo ?kin? veikl?(11).

17. Bendrov? pareišk?ja gin?ija tok? kvalifikavim? dviem argumentais. Pirma, jos teigimu, rezervavimo paslauga negali b?ti atskirta nuo pagrindin?s viešbu?io teikiamos paslaugos. *Société thermale* pasiliekamais rankpinigiais nesiekama atlyginti už konkre?ias klientams suteiktas paslaugas, kuriomis galima b?t? pasinaudoti atskirai nuo pagrindin?s paslaugos. Antra, ji tvirtina, kad klientams panaikinus rezervacijas jos pasilieamos sumos turi iš anksto nustatyto dydžio nuostoli?, skirt? atlyginti d?l toki? panaikinim? *Société thermale* patirt? žal?, pob?d?.

A – *Teiginys, jog rezervavimo paslauga yra neatskiriama ir ja negalima pasinaudoti atskirai nuo pagrindin?s paslaugos*

18. Iš ties? paslauga, kuria garantuojama, kad konkre?i? dat? asmeniui bus suteiktas kambarys, pasibaigs, kai bus vykdoma pagrindin? viešbu?io paslauga. Ji praras savo atskirum? pagrindin?s paslaugos atžvilgiu, su kuria sukurs vien? visum?. Lygiai taip pat, klientui nepanaikinus rezervacijos, iš anksto kaip rankpinigiai sumok?ta suma bus papras?iausiai atskaityta iš visos kliento mok?tinos kainos ir nebebus atskira šios kainos atžvilgiu. Tokiomis aplinkyb?mis rezervuojant kambar? kaip rankpinigiai sumok?ta suma atitinka apmok?jim? „avansu prieš pristatant prekes ar atliekant paslaugas“ Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antrosios pastraipos prasme. Pagal t? pa?i? nuostat? mokestis taps apskai?iuotinas apmok?jimo gavimo momentu nuo gautos sumos.

19. Ta?iau nagrin?jame atveju *Société thermale* pasiliko gin?ijamas sumas, klientams nepasinaudojus rezervacija. *Société thermale* j? nepasiliko kaip mok?jimo avansu už pagrindin? paslaug?, kurios ji jau neprival?jo teikti rezervacij? panaikinusiems klientams. Reikia pabr?žti, kad bet kuriuo atveju *Société thermale* suteik? paslaug? atsisakiusiems klientams. Ji jiems garantavo kambar? arba gydyklos proced?r? sutart? dat?, nesudarydama su tuo nesuderinamos sutarties su kitais suinteresuotaisiais asmenimis bei gerbdama klient? teis? atsisakyti rezervacijos. Taigi kalbama apie reali? naud? kiekvienam klientui, kuriam užtikrinta rezervacija. Tokia *Société thermale* realiai ir už atlyg? klientams suteikta paslauga, mano nuomone, turi pakankamai atskir? pob?d?, kad patekt? ? pla?i? paslaug? teikimo už atlyg? s?vok? Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto ir 6 straipsnio 1 dalies prasme.

20. Pirmiausia reikia pabr?žti, kad prireikus viešbu?io kambario tam tikr? dat? klientas gali pasirinkti, ar prašyti rezervacijos, ar ne. Bet kuriuo atveju rezervacijos tur?jimas jam suteikia naudos. Nusprend?s rezervuoti, jis pasinaudos garantija, kurios neb?t? tur?j?s, jei nuspr?st? tiesiog atvykti ? viešbut? 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 teikimo 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 tokios realios, nuo rezervacijos atlikimo iki jos panaikinimo momento klientui suteiktos paslaugos atskiram pobūdžiui. Tai, kad klientas nusprendžia nepasinaudoti konkrečiu datą jam sutektu 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, kuri sudaro apmokestinamojo asmens realiai už nustatytą atlygą prisiimtas įsipareigojimas suteikti tam tikriems asmenims savo rangą 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 kompensacinę išmokų sistemą kininko 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 kininkams, įsipareigojantiems nutraukti pieno gamybą, Bendrija neįgyja prekių nei paslaugų savo naudai, bet veikia vadovaudamasi bendruoju interesu, kuriuo siekiama užtikrinti normalią bendros pieno rinkos veikimą“(16). Minėtame sprendime *Landboden Agrardienste* Teisingumo Teismas patvirtino šią savo praktiką pripažindamas, kad nagrinėjamas kininko prisiimtas įsipareigojimas nebeauginti bent 20 % jo augintų bulvių nesuteikia naudos nei kompetentingoms nacionalinėms valdžios institucijoms, nei kitiems konkrečioms 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 teikiama paslauga ir netgi laikytina esmine jos kininės 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.

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

27. Bendrovė pareiškėja ginėja, kad klientų sumokėti rankpinigiai yra tiesioginis atlygis už jos

suteikt? rezervavimo paslaug?. Jos nuomone, pagal Pranc?zijos civilin? teis? rankpinigiai negin?ytinai turi kompensacin? pob?d?. Jie susij? su *Société thermique* žala, patirta klientui atsisakius rezervacijos, ir turi iš anksto nustatyto dydžio atlyginimo už ši? žal? pob?d?(18).

28. Pirmiausia, kad ir koks b?t? teisinis rankpinigi? pob?dis Pranc?zijos civilin?je teis?je, iš šioje byloje raštu bei per pos?d? pateikt? pastab? aiškiai matyti, kad teis? pasilikti iš anksto kaip rankpinigius sumok?t? sum?, suteikta pagal Pranc?zijos civilin? teis? sudaryta sutartimi tarp viešbu?io ?mon?s ir kiekvieno jos kliento, neturi b?tin?s s?sajos su ?mon?s realiai patirta žala, šiems klientams atsisakius rezervacijos. Iš ties? n?ra numatyta, kad kliento prarasti rankpinigiai tur?t? b?ti gr?žinami, jei galiausiai pasirodyt?, kad jam atsisakius rezervacijos viešbu?io ?mon? nepatyr? jokios žalos. Tai, jog tarp kaip rankpinigiai sumok?t? sum? bei viešbu?io ?mon?s d?l atsisakymo realiai patirtos žalos egzistuoja vien tik potencialus ryšys, leidžia rimtai suabejoti, ar gin?ijamos sumos, *Société thermique* gautos kaip rankpinigiai, gal?t? b?tinai tur?ti kompensacin? pob?d? bendros PVM sistemos prasme.

29. Reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo praktik? teismo sprendimu priteista pinig? suma, kuria išskirtinai siekiama atlyginti komercin? žal?, neapmokestinama PVM(19). Tokia suma akivaizdžiai n?ra atlygis už jok? paslaug? teikim? ar preki? tiekim?. Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme. Ta?iau reikia pabr?žti, jog sumos, kurias Teisingumo Teismas pripažino neapmokestinamomis PVM, b?tent min?tame *BAZ Bausystem* sprendime, buvo teismo priteista kompensacija. Ta?iau nagrin?jamu atveju nei teismo sprendimu, nei neteismine tvarka n?ra konstatuota, kad klientams panaikinus rezervacijas bendrov? pareišk?ja patyr? reali? žal?, su kuria jos pasilikti rankpinigiai b?t? susij? tiesioginiu kompensaciniu ryšiu.

30. Kaip teisingai primena *Conseil d'État* savo sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, reikia siekti, kad nuostatos d?l apmokestinimo PVM b?t? vienodai taikomos Europos Bendrijoje. Iš ties? Šešt?ja direktyva sukuriamą bendrą PVM sistemą, kuri? pirmiausia pagrindžia vienodas apmokestinam?j? sandori? apibr?žimas pagal Bendrijos teis?s nuostatas(20).

31. Reikia pabr?žti, kad siekiant vienodo Šeštosios direktyvos taikymo, b?tina pateikti išaiškinim?, kuriam netur?t? ?takos kvalifikavimas, galintis skirtis ?vairi? atitinkam? valstybi? nari? civilin?je teis?je. Kitaip tokie veiksmai, kokie vertinami nagrin?jamoje byloje, kai kambarys rezervuojamas klientui sumok?jus sum?, kuri? šis praranda atsisak?s rezervacijos, gal?t? b?ti apmokestinami PVM, jei jie b?t? atlikti kitoje valstyb?je nar?je, kur tokio išankstinio mok?jimo teisinis pob?dis vertinamas skirtingai nei Pranc?zijos civilin?je teis?je. Tai visai n?ra vien teorin? galimyb?. Iš ties? kitose teisin?se sistemose sum?, kliento iš anksto sumok?t? viešbu?io ?monei, kuri? ši turi teis? pasilikti, nesvarbu, ar d?l rezervacijos atsisakymo kilo reali žala, b?t? sunku kvalifikuoti kaip turin?i? nuostoli? atlyginimo pob?d?(21).

32. Tod?l tai, kad pagal Pranc?zijos civilin? teis? iš anksto kaip rankpinigiai sumok?tos sumos laikomos turin?iomis nuostoli? atlyginimo pob?d?, negali lemti to, kad *Société thermique* iš rezervacijos atsisakiusi? klient? gauti rankpinigiai bus neapmokestinami PVM. Šiuo klausimu nor??iau priminti, kad kitame, bet labai artimame kontekste, susijusiame su preki? tiekimo s?vokos aiškinimu Šeštosios direktyvos prasme, pagal nusistov?jusi? teismo praktik? prek?s tiekimo s?voka n?ra grindžiama taikomos nacionalin?s teis?s numatytais nuosavyb?s perleidimo b?dais, o ?traukia visus materialiojo turto perdavimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teis? kaip savininkui disponuoti šiuo turtu. Šeštosios direktyvos tikslas gal?t? b?ti rimtai pažeistas, jei preki? tiekimo, t. y. vieno iš trijų apmokestinam?j? sandori?, buvimo nustatymas priklausyt? nuo skirting? kiekvienos atitinkamos valstyb?s nar?s civilin?je teis?je nustatyt? s?lyg?(22).

33. Be to, kaip teisingai savo pastabose pabr?žia Komisija, negalima sumos, vienos sutarties šalies sumok?tos kitai šaliai, kuri kaip atlyg? pirmajai šaliai suteikia individuali? paslaug?, neapmokestinti PVM d?l to, kad pagal iš šali? valios išplaukian?i? ir Pranc?zijos civilin?je

teis?je(23) preziumuojam? kvalifikacij? ši suma vertinama kaip nuostoli? atlyginimas. Tokiu atveju b?t? skatinama dirbtinai sumažinti sumas, kuriomis atlyginama už suteiktas paslaugas, ir padidinti nuostolius atitinkan?ias sumas.

34. Paslaug? teikimo už atlyg? s?voka Šeštosios direktyvos prasme turi b?ti aiškinama remiantis objektyviais kriterijais, atsižvelgiant ? objektyv? nagrin?jamo sandorio pob?d?(24). Šioje byloje reikia nustatyti, ar, atsižvelgiant ? nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik?, min?t? 13 ir paskesniuose šios išvados punktuose, sumok?ti rankpinigiai objektyviai sudaro atlyg? už viešbu?io ?mon?s realiai suteikt? paslaug? klientams iki jiems atsisakant rezervacijos. Kaip jau min?jau, mano nuomone, atsakymas ? š? klausim? gali b?ti tik teigiamas. Tai, kad pagal taikom? civilin? teis? paslaug? teik?jas ir jo klientas susitar?, kad iš anksto sumok?ta suma siekiama nustatyti dydžiu atlyginti paslaug? teik?jo patirt? žal?, jei klientas atsisakyt? rezervacijos, o ne atlyginti už realiai klientui suteikt? paslaug?, negali lemti, kad toks paslaug? teikimas nepateks ? bendr? PVM sistem?, kai n?ra konstatuota, jog klientui atsisakius rezervacijos paslaug? teik?jas tikrai patyr? reali? žal?.

III – Išvada

35. Atsižvelgdamas ? išd?stytus motyvus, manau, kad ? *Conseil d'État* pateikt? klausim? Teisingumo Teismas tur?t? atsakyti taip:

„1977 m. geguž?s 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 2 straipsnio 1 punkt? ir 6 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad sumos, sumok?tos kaip rankpinigiai vykdant pardavimo sutartis, susijusias su prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamu viešbu?i? paslaug? teikimu, kai pirk?jas pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti rezervacijos ir kai šias sumas pasilieka pardav?jas, turi b?ti laikomos atlygiu už rezervavimo paslaug? ir d?l to apmokestinamos prid?tin?s vert?s mokes?iu.“

1 – Originalo kalba: portugal?.

2 – 1977 m. geguž?s 17 d. Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io 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.

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. Sprendim? *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, Rink. p. 1277, 9 ir 10 punktai).

66 – Min?to sprendimo *Tolsma* 13 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

7 – Min?to 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?0000, 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.

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).

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 – Min?to sprendim? *Mohr* 22 punktas bei *Landboden-Agrardienste* 24 ir 25 punktai.

16 – Min?to sprendimo *Mohr* 21 punktas.

17 – Min?to sprendimo *Landboden-Agrardienste* 24 punktas.

18 – Šiuo atžvilgiu pareišk?ja pabr?žia, kad pagal Pranc?zijos civilin? teis? rankpinigiai yra sudarius sutart? skolininko sumok?ta pinig? suma, kuri ?vykdžius sutart? galiausiai atskaitoma iš bendros kainos, ta?iau, jeigu skolininkas atsisako vykdyti sutart?, lieka kreditoriui *kaip nuostoli? atlyginimas*.

19 – Žr. 1982 m. liepos 1 d. Sprendim? *BAZ* (222/81, Rink. p. 2527, 11 punktas), kuriame Teisingumo Teismas pripažino, kad neapmokestinamos teismo priteistos pal?kanos už v?lavim? sumokant atlyginimo už paslaugas likut?. Ta pa?ia prasme žr. 1993 m. spalio 27 d. Sprendim? *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (C-281/91, Rink. p. I-5405, 18 ir 19 punktai), kuriame Teisingumo Teismas nusprend?, kad, atvirkš?iai, apmokestinamos pal?kanos, kurias tiek?jas gavo iš kliento kaip atlyg? už sutikim? prat?sti mok?jimo termin? iki prek?s 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 gal?s b?ti kvalifikuota kaip savaime turinti sankcijos ar baudos pob?d?.

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 min?to sprendimo *HE* 64 punktas.

23 – Iš ties? pagal Vartojimo kodekso L114?1 straipsn?, „jeigu sutartyje nenumatyta kitaip, iš anksto sumok?tos sumos yra rankpinigiai“.

24 – Šia prasme žr. 1995 m. balandžio 6 d. Sprendim? *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983, 24 punktas); 2006 m. sausio 12 d. Sprendim? *Optigen* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 45 punktas); 2006 m. vasario 21 d. Sprendim? *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-0000, 57 ir 58 punktai) bei 2006 m. liepos 6 d. Sprendim? *Kittel et Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-0000, 43 punktas).