FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO

fremsat den 13. september 2006 [1]

1. Nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse, som er indgivet af Conseil d'État (Frankrig), vedrører hovedsageligt fortolkningen af artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv 77/388/EØF [2]. Det skal nemlig afklares, om beløb, som betales forud for leveringen af en tjenesteydelse inden for hotelsektoren, og som tjenesteyderen beholder som følge af, at kunden, i hvis interesse reservationen er foretaget, udebliver, er merværdiafgiftspligtige (merværdiafgift benævnes herefter »moms«).

I — De faktiske omstændigheder i hovedsagen, retsforskrifter og det præjudicielle spørgsmål

2. Selskabet Société thermale d'Eugénie-les-Bains (herefter »société thermale« eller det »sagsøgende selskab«), som har hjemsted i kommunen af samme navn (Frankrig), driver virksomhed med drift af kurbadeanstalter, som ligeledes omfatter hotel- og restaurationsvirksomhed. Société thermale modtager forudbetalte beløb, når kurbadets kunder reserverer deres ophold på stedet.

3. Det fremgår af artikel L114-1 i code de la consommation (forbrugerbeskyttelsesloven), som har hjemmel i artikel 3-1 i lov nr. 92-60 af 18. januar 1992, og som forbedrer beskyttelsen af forbrugerne [3], at »[s]åfremt intet andet er bestemt i kontrakten, er forudbetalte beløb at anse for depositum, hvilket indebærer, at de kontraherende parter kan træde tilbage fra aftalen med den virkning, at forbrugeren mister sit depositum, og at den erhvervsdrivende skal tilbagebetale det dobbelte beløb«. De beløb, som société thermale således modtager som depositum, trækkes enten fra ved den efterfølgende betaling for opholdet eller beholdes af selskabet i tilfælde af, at kunden annullerer opholdet.

4. I 1992 blev der foretaget kontrol af société thérmales regnskaber for perioden fra den

1 — Originalsprog: portugisisk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 (EFT L 376, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

3 — JORF af 21.1.1992, s. 968.

1. januar 1989 til den 30. april 1992. Efter udførelsen af denne kontrol vurderede afgiftsmyndigheden, at depositummer, som société thermale havde modtaget på tidspunktet for reservation af opholdet, og som selskabet havde beholdt ved annullation af reservationen, var momspligtige. Det blev som følge heraf den 8. december 1994 pålagt société thermale at betale en efteropkrævning af skat på 84 054 FRF (12 814 EUR) for den omtalte periode. Da selskabet ikke delte dette synspunkt, indgav det klage til afgiftsmyndigheden, som forkastede klagen den 14. februar 1995.

5. Société thermale anlagde sag ved tribunal administratif de Pau, der ved dom af 18. november 1999 ikke gav selskabet medhold. Société thermale indbragte herefter sagen for cour administrative d'appel de Bordeaux, som ved dom af 18. november 2003 heller ikke gav selskabet medhold. Disse to retsinstanser fandt, at når selskabet beholdt depositummer som følge af, at kunden udeblev, udgjorde disse den direkte modydelse og vederlag for en individualiseret levering af en tjenesteydelse, som bestod i at oprette kunden i kundekartoteket og reservere dennes ophold. De depositummer, som société thermale i det foreliggende tilfælde havde beholdt, var således momspligtige.

6. Société thermale, som har gjort gældende, at disse depositummer skal betragtes som erstatning for det tab, selskabet lider som følge af, at kunderne udebliver, og som sådanne derfor ikke er momspligtige, har indbragt sagen for Conseil d'État, som har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal beløb, der erlægges i form af et depositum inden for rammerne af en aftale om momspligtig levering af tjenesteydelser, når kunden gør brug af sin mulighed for annullation, og depositummet beholdes af sælgeren, betragtes som vederlag for den tjenesteydelse, der består i at foretage en reservation, og som sådan pålægges moms, eller skal disse beløb betragtes som erstatning for det tab, som indtræder, såfremt kunden udebliver, uden direkte forbindelse med nogen som helst form for levering af tjenesteydelser mod vederlag, og derfor ikke som sådanne er afgiftspligtige?«

7. Dette spørgsmål indebærer, at Domstolen skal fortolke flere bestemmelser i sjette direktiv, i særdeleshed artikel 2, nr. 1, ifølge hvilken bestemmelse »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, skal pålægges moms.

8. Samme direktivs artikel 6, stk. 1, definerer tjenesteydelse som enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, og bestemmer, at en transaktion, som udgør levering en

tjenesteydelse »bl.a. [kan] gå ud på [...] en forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand«.

9. Samme direktivs artikel 10, stk. 2, som ligeledes er relevant for analysen, bestemmer, at »[a]fgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. Levering af andre goder end de i artikel 5, stk. 4, litra b), omhandlede, og af tjenesteydelser, som medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, anses at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører«. Det fremgår imidlertid af samme bestemmelse, at »såfremt der betales afdrag, inden leveringen eller tjenesteydelsen finder sted, forfalder afgiften i forbindelse med det modtagne beløb dog på det tidspunkt, hvor afdraget indgår«.

10. Det skal endelig nævnes, at beskatningsgrundlaget i henhold til sjette direktivs artikel 11 A, stk. 1, litra a), for så vidt angår tjenesteydelser udgøres af »den samlede modværdi, som [...] tjenesteyderen modtager eller vil modtage af [...] aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner«.

II — Gennemgang

11. Der er i den foreliggende sag grundlæggende to forskellige opfattelser af, hvordan de beløb, som société thermales kunder forudbetaler, og som selskabet beholder som følge af kundernes annullation, skal kvalificeres. Société thermale finder, at disse beløb, som betales i form af depositum, har karakter af erstatning og ikke er momspligtige. De regeringer, som har indgivet skriftlige indlæg i denne sag, samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har bestridt, at dette skulle være tilfældet. Den Franske Republik, Irland, Den Portugisiske Republik og Kommissionen finder, at forudbetalte beløb, som société thermale beholder som følge af kundernes udeblivelse, falder inden for det fælles momssystems anvendelsesområde. Société thermale er ene om at anfægte, at beløbene udgør den direkte modydelse for individualiserede leveringer af tjenesteydelser, som société thermale faktisk leverer til sine kunder.

12. For inden for rammerne af det fælles momssystem at kunne afgøre dette kvalifikationsproblem, der vedrører depositum, som kunderne betaler og mister i forbindelse med deres annullation, skal der i første omgang henvises til Domstolens praksis vedrørende fortolkningen af begrebet »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages [...] af en afgiftspligtig person, der

optræder i denne egenskab« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1.

13. Tolsma-sagen [4], som vedrørte den særligt for studerende med interesse for moms velkendte R.J. Tolsma fra Barbarie, der musicerede med et gadeorgel på offentlig vej, er i den forbindelse særlig instruktiv. I denne sag, hvor Domstolen afviste de nederlandske myndigheders anbringende om, at de penge, som Tolsma modtog fra gavmilde forbipasserende, var momspligtige, henviste Domstolen i første omgang til sin praksis, hvorefter afgiftspligtige transaktioner inden for rammerne af det fælles momssystem forudsætter en transaktion, for hvilken der er fastsat en pris eller en modværdi [5]. Når en tjenesteyders virksomhed udelukkende består i at levere ydelser uden direkte modydelse, er der intet beskatningsgrundlag, og disse ydelser er følgelig ikke momspligtige. Beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse udgøres således af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen, og en tjenesteydelse kan derfor kun beskattes, hvis der er en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi [6]. Under disse omstændigheder konkluderede Domstolen, at en tjenesteydelse »kun udføres »mod vederlag« [...], såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren« [7].

14. Domstolen udtalte sig i samme retning i den senere Kennemer Golf-sag [8], idet den fastslog, at der er en direkte sammenhæng mellem et fast årligt kontingent, som betales af medlemmer af en sportsforening, og de tjenesteydelser, som sportsforeningen leverer, som består i at stille et sportskompleks såvel som de fordele, der er forbundet hermed, til permanent rådighed for medlemmerne [9]. Domstolen fastslog således, at de årlige bidrag, som betales af medlemmerne, kan udgøre modydelsen for tjenesteydelser leveret af foreningen til trods for, at medlemmer, som har betalt et årligt bidrag, ikke benytter foreningens faciliteter [10]. En forenings forpligtelse til at stille et sportskompleks såvel som de fordele, der er forbundet hermed, til rådighed for alle medlemmer, som har betalt det årlige bidrag, udgør ifølge Domstolen en tjenesteydelse mod vederlag i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1.

15. Det, der er tale om i den foreliggende sag, er imidlertid, at et beløb, som en kunde betaler forud i form af depositum, ikke sker

4 — Dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Sml. I, s. 743.

5 — Tolsma-dommen, præmis 12. Jf. tillige dom af 1.4.1982, sag 89/81, Hong-Kong Trade Development Council, Sml. s. 1277, præmis 9 og 10.

6 — Tolsma-dommen, præmis 13 og den deri nævnte retspraksis.

7 — Tolsma-dommen, præmis 14. Jf. med hensyn til den seneste anvendelse af denne retspraksis dom af 14.7.1998, sag C-172/96, First National Bank of Chicago, Sml. I, s. 4387, præmis 26, af 14.7.2005, sag C-435/03, British American Tobacco International og Newman Shipping, Sml. I, s. 7077, præmis 32, og af 23.3.2006, sag C-210/04, FCE Bank, Sml. I, s. 2803, præmis 34.

8 — Dom af 21.3.2002, sag C-174/00, Sml. I, s. 3293, præmis 39.

9 — Kennemer Golf-dommen, præmis 40.

10 — Kennemer Golf-dommen, præmis 42.

uden forpligtelse for société thermale, når beløbet betales. På den ene side foretager société thermale en reservation, hvilket vil sige, at selskabet påtager sig en forpligtelse til at stille et værelse til rådighed for kunden på en aftalt dato. En sådan ydelse, der består i at foretage en reservation, indebærer logisk nok en forpligtelse til at afholde sig fra at kontrahere med en anden i strid med denne aftale og til at respektere kundens annullationsret. På den anden side påtager société thermale sig ikke en garanti, ifølge hvilken kunderne omkostningsfrit kan gøre brug af anlæg og ydelser på et givet tidspunkt. For at indrømme en sådan fordel, udbeder selskabet sig nemlig betaling af et beløb, som det har ret til at beholde i tilfælde af, at kunden annullerer. Det synes klart, at der består et gensidighedsforhold mellem den tjenesteydelse, der består i at foretage en reservation, og kundens betaling.

16. Forudsat at société thermale i det foreliggende tilfælde modtager beløb, som udgør den faktiske modværdi af den tjenesteydelse, der består i at foretage en reservation til fordel for kunder, der udebliver, skal en sådan ydelse i overensstemmelse med Domstolens faste praksis kvalificeres som en tjenesteydelse mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 6, stk. 1. Denne konklusion understreges, som Domstolen ved flere lejligheder har fastslået, yderligere af, at sjette direktiv anviser et meget vidt anvendelsesområde for moms, der omfatter alle former for økonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder [11].

17. Sagsøgeren har bestridt denne kvalifikation af to årsager. Sagsøgeren har dels gjort gældende, at det ikke i forhold til den hovedydelse, som leveres af et hotel, er muligt at individualisere en tjenesteydelse, der består i at foretage en reservation. De depositummer, som société thermale beholder, har ikke til formål at udgøre betaling for en individualiseret ydelse, der er leveret til kunden, og som kan forbruges uafhængigt af hovedydelsen. Selskabet har desuden gjort gældende, at beløb, som det beholder som følge af, at kunderne benytter sig af muligheden for annullation, har karakter af en erstatning, der er betalt som et fast beløb for at kompensere for de tab, som société thermale har lidt som følge af annullationerne.

A — *Argumentet om, at tjenesteydelsen ikke kan individualiseres og ikke kan forbruges uafhængigt af hovedydelsen*

18. Ganske vist ophører en ydelse, som består i at garantere en person, at han vil få stillet et værelse til rådighed på en bestemt dato, ved, at hotellets hovedydelse erlægges.

11 — Jf. dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 6, og af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiele Acties, Sml. s. 1737, præmis 10.

Den mister sin individuelle karakter i forhold til hovedydelsen, sammen med hvilken den udgør et samlet hele. Tilsvarende vil det i form af depositum betalte beløb i tilfælde af, at kunden ikke anullerer, ganske enkelt blive modregnet i den samlede pris, som kunden skal betale, og det mister således sin selvstændige eksistens i forhold til denne pris. Under disse omstændigheder er betalingen af et beløb i form af depositum i forbindelse med reservationen af et værelse at sidestille med betaling af »afdrag, inden leveringen eller tjenesteydelsen finder sted« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 10, stk. 2, andet afsnit. Det fremgår af samme bestemmelse, at afgiften forfalder til betaling i forbindelse med det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår.

19. I det foreliggende tilfælde har société thermale imidlertid beholdt de omtalte beløb som følge af, at kunderne er udeblevet. Beløbene blev ikke beholdt i form af afdrag på en hovedydelse, som société thermale ikke længere var forpligtet til at stille til rådighed for kunder, som har annulleret deres reservationer. Det er vigtigt at understrege, at société thermale under alle omstændigheder har leveret en ydelse til de kunder, som er udeblevet. Selskabet har garanteret disse et værelse eller et kurophold på en aftalt dato ved at afholde sig fra at kontrahere med andre i strid med denne aftale og ved at respektere kundens annullationsret. Der er tale om en reel fordel, som enhver kunde, til hvis fordel der er foretaget en reservation, har nydt godt af. En ydelse som den, société thermale faktisk leverer til kunderne mod betaling, er dog efter min opfattelse tilstrækkelig individualiseret til at være omfattet af den brede definition på en tjenesteydelse mod vederlag i den forstand, hvori begrebet er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 6, stk. 1.

20. Det skal indledningsvis påpeges, at en kunde, som har brug for et værelse på en bestemt dato, frit kan vælge at foretage eller ikke at foretage en reservation. Det at have en reservation udgør i alle tilfælde en fordel for kunden. Hvis han beslutter sig for at foretage en reservation, kan han drage fordel af en garanti, som han ikke ville nyde godt af, hvis han blot havde besluttet sig for at tage til hotellet og på det tidspunkt bede om et værelse.

21. Hotelejeren har anført, at det forhold, at kunderne gives en fordel, som de faktisk nyder godt af indtil det tidspunkt, hvor de eventuelt annullerer deres reservation, er forbundet med udgifter. Der er ikke alene tale om udgifter forbundet med indførsel af kunden i kundekartoteket og klargørelsen af værelset, men også om de udgifter, der er forbundet med pligten til at respektere kundens annullationsret og til at afholde sig fra at kontrahere med andre kunder på en sådan måde, at der ikke stilles spørgsmålstegn ved den forpligtelse, han har påtaget sig over for den kunde, til fordel for hvilken han har foretaget en reservation.

22. Når hotelejeren derfor i forbindelse med reservationen anmoder kunden om at betale

et beløb i form af depositum, kan man objektivt set lægge til grund, at dette beløb udgør modydelsen for en tjenesteydelse, der består i at foretage en reservation, som såvel for hotelejeren som for kunden antager en individualiseret karakter.

23. En sådan tjensteydelse, som består i at foretage en reservation, er af sekundær betydning i forhold til hovedydelsen, for så vidt som ydelsen ikke over for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser [12]. Denne ydelse er under alle omstændigheder i tilfælde af, at kunden annullerer, fuldstændig individualiseret i forhold til den hovedydelse, som hotelejeren faktisk ikke har leveret. Ydelsens sekundære karakter i forhold til hovedydelsen, som den er funktionelt knyttet til, gør, at det ikke er nødvendigt at kvalificere den anderledes end hovedydelsen. Ydelsen skal således underlægges samme momsordning som den, der finder anvendelse på hovedydelsen.

24. Som Kommissionen har fremhævet, påvirker det forhold, at kunden beslutter ikke at modtage hovedydelsen, desuden ikke den faktisk leverede ydelses individualiserede karakter fra det tidspunkt, hvor reservationen er blevet foretaget, og indtil tidspunktet for annullationen. Den omstændighed, at kunden beslutter ikke at gøre brug af det værelse, som er stillet til hans rådighed på en aftalt dato, indebærer ikke, at han ikke har nydt godt af den garanti, for hvilken han har betalt det af société thermale krævede beløb. På lignende måde som i den ovenfor nævnte Kennemer Golf-sag, er der også i den foreliggende sag tale om en ydelse, som en afgiftspligtig person faktisk har påtaget sig som modydelse for et vist beløb, der består i en forpligtelse til at stille sine anlæg og ydelser til rådighed for visse personer, uafhængigt af om disse imidlertid beslutter sig for ikke at udnytte denne fordel.

25. I den foreliggende sag er der heller ikke tale om en forpligtelse, som kan sammenlignes med den forpligtelse, som blev behandlet i Landboden-Agrardienste [13] og Mohr-sagerne [14], som det sagsøgende selskab har gjort gældende. I disse to sager fastslog Domstolen, at en landmands forpligtelse til at nedsætte eller indstille sin produktion i henhold til en national eller fælleskabsretlig støtteordning ikke udgør en tjenesteydelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 1 [15]. I Mohr-sagen fastslog Domstolen, at »Fællesskabet ved at betale en godtgørelse til landmænd, som forpligter sig til at ophøre med deres mælkeproduktion, hverken [erhverver] goder eller tjenesteydelser til eget brug, idet det handler i almenhedens interesse, som er at fremme den rette funktion af

12 — Dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 24, og af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 30.

13 — Dom af 18.12.1997, sag C-384/95, Sml. I, s. 7387.

14 — Dom af 29.2.1996, sag C-215/94, Sml. I, s. 959.

15 — Mohr-dommen, præmis 22, og Landboden-Agrardienste-dommen, præmis 24 og 25.

det fælles marked for mælk« [16]. I den ovenfor anførte Landboden-Agrardienste-sag bekræftede Domstolen denne praksis og bemærkede, at landmandens forpligtelse til i det omhandlede tilfælde at afstå fra at høste mindst 20% af de kartofler, som han havde dyrket, hverken for de kompetente nationale myndigheder eller for andre konkrete personer medførte fordele af en sådan art, at de kunne anses for forbrugere af en tjenesteydelse [17].

26. Det er i den foreliggende sag klart, at société thermales forpligtelse til at stille et værelse eller et kurophold til rådighed på en bestemt dato, giver enhver kunde, som forpligtelsen er indrømmet over for, en reel og individuel fordel, som gør, at de kan anses for forbrugere af en tjenesteydelse i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i det fælles momsystem. En tjensteydelse, som består i at foretage en reservation, er en af de ydelser, som en hotelejer leverer, og den udgør endda en væsentlig del af dennes økonomiske aktiviteter. Da société thermale leverer en sådan ydelse til alle kunder mod betaling af et beløb, som selskabet kræver i forbindelse med reservationen, skal en sådan ydelse objektivt kvalificeres som en tjenesteydelse i den forstand, hvori begrebet er anvendt i sjette direktivs artikel 6, stk. 1.

16 — Mohr-dommen, præmis 21.

17 — Landboden-Agrardienste-dommen, præmis 24.

B — *Argumentet om, at beløb, der beholdes som følge af, at kunden udebliver, har karakter af erstatning*

27. Det sagsøgende selskab har bestridt, at de beløb, som kunderne betaler i form af depositum, udgør den direkte modydelse for den tjenesteydelse, som består i at foretage en reservation, og som selskabet leverer. Ifølge det sagsøgende selskab fremgår det klart af fransk civilret, at et depositum har en kompenserende karakter. Depositummer er tæt knyttet til det tab, som société thermale lider som følge af, at kunden udebliver, og har derfor karakter af erstatning, der gives som et fast beløb for at kompensere for et sådant tab [18].

28. Først og fremmest og uafhængigt af, hvilken retlig karakter et depositum tillægges i fransk civilret, følger det klart af de skriftlige indlæg i den foreliggende sag og af de mundtlige indlæg under retsmødet, at retten til at beholde et beløb, der er betalt forud i form af depositum, som enhver kunde i henhold til fransk civilret kontraktmæssigt indrømmer en hotelejer, ikke nødvendigvis har forbindelse med et tab, som en hotelejer faktisk har lidt som følge af, at dennes kunder udebliver. Der findes nemlig ingen regel om, at depositummer, som kunden mister, obligatorisk skal tilbagebetales i tilfælde, hvor det i sidste ende viser sig, at hotelejeren ikke har lidt et tab som følge af annullationen. Det forhold, at der blot er en mulig forbindelse mellem beløb modtaget i

18 — Sagsøgeren har i denne forbindelse understreget, at et depositum ifølge fransk civilret er et pengebeløb, som endeligt fratrækkes den samlede pris, når kontrakten opfyldes, og som betales af debitor på tidspunktet for kontraktens indgåelse, men som i tilfælde af dennes manglende opfyldelse af kontrakten inddrages af kreditor *i form af erstatning for skaden.*

form af depositum og et reelt tab, som hotelejeren har lidt som følge af en annullation, rejser imidlertid begrundet tvivl om, hvorvidt de omhandlede beløb, som société thermale har modtaget i form af depositum, kan have en tilstrækkelig kompenserende karakter i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i det fælles momssystem.

29. Det er vigtigt at bemærke, at et pengebeløb, som er tildelt ved en retsafgørelse, og som har som eneste formål at erstatte et økonomisk tab, ifølge Domstolens praksis ikke skal pålægges moms [19]. Et sådant beløb udgør naturligvis ikke modydelsen for en tjenesteydelse eller levering af et gode i den forstand, hvori udtrykkene er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1. Det må dog understreges, at de beløb, som Domstolen har fundet, bl.a. i BAZ Bausystem-sagen, ikke var momspligtige, var beløb, som var blevet pålagt af en domstol. I det foreliggende tilfælde er der imidlertid ikke truffet hverken inden- eller udenretslig afgørelse om eksistensen af et faktisk tab, som det sagsøgende selskab skulle have lidt som følge af, at selskabets kunder annullerer deres reservationer, og med hvilket de beholdte depositummer skulle have direkte erstatningsforbindelse.

19 — Jf. dom af 1.7.1982, sag 222/81, BAZ Bausystem, Sml. s. 2527, præmis 11, hvori Domstolen fastslog, at renter, der tilkendes af en dommer som erstatning for forsinket betaling af restbeløbet for en tjenesteydelses modydelse, ikke er afgiftspligtige. Jf. i samme retning dom af 27.10.1993, sag C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, Sml. I, s. 5405, præmis 18 og 19, hvori Domstolen derimod kendte for ret, at renter, som en leverandør modtager fra sin kunde som modydelse for forsinket betaling, som leverandøren har accepteret, indtil levering af godet sker, er afgiftspligtige.

30. Som Conseil d'État med føje har bemærket i forelæggelsesafgørelsen, bør der sigtes mod en ensartet anvendelse af reglerne om momspligt inden for Det Europæiske Fællesskab. Sjette direktiv har nemlig til formål at etablere et fælles momssystem ved på ensartet vis og efter fællesskabsreglerne at definere de afgiftspligtige transaktioner [20].

31. Det må imidlertid understreges, at den ensartede anvendelse af sjette direktiv kræver en fortolkning, som ikke afhænger af en kvalifikation, som vil kunne variere i forhold til den pågældende medlemsstats civilret. Betaling af et beløb efter en fremgangsmåde som den, der er omhandlet i den foreliggende sag om reservation af værelser mod betaling af et beløb, som kunden mister ved annullation, kunne i modsat fald være momspligtig, hvis den fandt sted i en anden medlemsstat, hvor den retlige karakter af et sådant forudbetalt beløb ville blive vurderet anderledes end i forhold til fransk civilret. En sådan mulighed er ikke blot teoretisk. Et beløb, som en kunde har forudbetalt til en hotelejer, og som denne har ret til at beholde uafhængigt af, om der lidt et faktisk tab som følge af, at kunden udebliver, kan kun vanskeligt kvalificeres som et beløb, der har karakter af erstatning i andre retssystemer [21].

20 — Dom af 26.6.2003, sag C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Sml. I, s. 6729, præmis 38, og af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 36.

21 — Det kan f.eks. kvalificeres som et beløb, der har en indbygget karakter af sanktion eller straf.

32. Følgelig kan den omstændighed, at beløb, som betales i form af depositum, inden for fransk civilret anses for at have kompenserende karakter, ikke være afgørende for, om de depositummer, som société thermale har modtaget af kunder, der udebliver, skal pålægges moms. Jeg vil i den forbindelse bemærke, at det i en anden, men lignende sammenhæng vedrørende fortolkningen af begrebet levering af goder som omhandlet i sjette direktiv er fast praksis, at begrebet levering af et gode ikke henviser til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men at begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til faktisk at råde over godet, som om den pågældende var ejer af det. Formålet med sjette direktiv ville alvorligt være i fare for ikke at kunne opfyldes, hvis levering af goder, som er en af de tre afgiftspligte transaktioner, undergives betingelser, som er forskellige i forhold til den pågældende medlemsstats civilret [22].

33. Som Kommissionen desuden har anført i sit indlæg, er det ikke en eventuel kvalifikation som erstatning, der følger af parternes vilje, som antaget i fransk civilret [23], der gør, at et beløb, som en kontraherende part betaler til en anden kontraherende part, der som modydelse leverer en tjenesteydelse, som han udnytter individuelt, ikke skal være momspligtigt. Hvis dette var tilfældet, ville dette kraftigt tilskynde til på kunstig vis at nedsætte de beløb, som udgør modydelsen for den leverede ydelse, og til at hæve beløbene, når der er tale om erstatning.

34. Begrebet tjenesteydelse mod vederlag som omhandlet i sjette direktiv skal fortolkes ud fra objektive kriterier under hensyntagen til den pågældende transaktions objetive karakter [24]. I den foreliggende sag skal det således, i lyset af Domstolens faste praksis, hvortil der er henvist i punkt 13 ff. i dette forslag til afgørelse, afklares, om et betalt depositum objektivt set udgør en modydelse for en tjenesteydelse, som faktisk leveres af hotelejeren til kunderne indtil deres annullation. Dette spørgsmål kan, som jeg allerede har nævnt, efter min opfattelse alene besvares bekræftende. Den omstændighed, at tjenesteyderen og dennes kunde i henhold til den gældende civilret har aftalt, at et forudbetalt beløb har til formål at yde tjenesteyderen erstatning for det tab, som han eventuelt lider i tilfælde af udeblivelse, og ikke at kompensere for en tjenesteydelse, som han faktisk har leveret til kunden, kan ikke være afgørende for, om en sådan levering af en tjenesteydelse er omfattet af den fælles momsordning, når der ikke foreligger en konstatering af et reelt tab, som tjenesteyderen faktisk har lidt som følge af kundens udeblivelse.

22 — Dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7 og 8, af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 13 og 14, og af 6.2.2003, sag C-185/01, Auto Lease Holland, Sml. I, s. 1317, præmis 32 og 33, samt HE-dommen, præmis 64.

23 — Artikel L114-1 i code de la consommation bestemmer nemlig, at »såfremt intet andet er bestemt i kontrakten, er forudbetalte beløb at anse for depositum«.

24 — Jf. i denne retning dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 24, af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 45, af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 57 og 58, og af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 43.

III — Forslag til afgørelse

35. På baggrund af de ovennævnte betragtninger er det min opfattelse, at Domstolen skal besvare det af Conseil d'État stillede spørgsmål på følgende måde:

»Artikel 2, nr. 1, og artikel 6, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at beløb betalt i form af depositum i forbindelse med salgskontrakter om merværdiafgiftspligtige tjenesteydelser inden for hotelsektoren, såfremt kunden gør brug af sin mulighed for annullation, og depositummet beholdes af sælgeren, skal betragtes som vederlag for den tjenesteydelse, der består i at foretage en reservation, og som sådanne pålægges merværdiafgift.«