CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. POIARES MADURO
van 13 september 2006 [1]

1. Het onderhavige verzoek van de Conseil d'État (Frankrijk) om een prejudiciële beslissing betreft in wezen de uitlegging van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG). [2] Het gaat namelijk om de vraag of vooruitbetaalde bedragen voor hoteldiensten die de dienstverrichter heeft gehouden na afstand door de klant voor wie een reservering is gemaakt, aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") zijn onderworpen.

I — Feiten van het hoofdgeding, rechtskader en aan het Hof gestelde prejudiciële vraag

2. De Société thermale d'Eugénie-les-Bains (hierna: „Société thermale" of „verzoekster"), gevestigd in de gemeente met dezelfde naam (in Frankrijk), exploiteert kuuroorden en biedt tevens hotel- en restauratiediensten aan. Bij reservering van het verblijf betalen de kuurgasten de Société thermale een bepaald bedrag vooruit.

3. Artikel L114-1 van de Code de la consommation (consumptiewetboek), ingevoegd bij artikel 3-1 van wet nr. 92-60 van 18 januari 1992 tot verbetering van de bescherming van de consument [3], bepaalt: „Voor zover in de overeenkomst niet anders wordt bepaald, zijn vooruitbetaalde bedragen aanbetalingen, wat tot gevolg heeft dat elk van de overeenkomstsluitende partijen haar verbintenis ongedaan kan maken, in welk geval de consument de aanbetaling verliest en de ondernemer het dubbele bedrag terugbetaalt." De Société thermale brengt de als aanbetaling ontvangen bedragen in mindering op de latere betaling van het verblijf of houdt deze wanneer de kuurgast zijn verblijf afzegt.

4. In 1992 vond bij de Société thermale een belastingcontrole plaats voor het tijdvak

1 — Oorspronkelijke taal: Portugees.

2 — Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 (PB L 376, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

3 — JORF van 21 januari 1992, blz. 968.

tussen 1 januari 1989 en 30 april 1992. Na afloop van deze controle stelde de belastingdienst zich op het standpunt dat btw moest worden betaald over de aanbetalingen die de Société thermale bij de reservering van het verblijf had ontvangen en na annulering van de reservering had gehouden. Bijgevolg werden op 8 december 1994 voor het genoemde tijdvak aan de Société thermale naheffingen opgelegd ten bedrage van 84 054 FRF (12 814 EUR). Omdat zij het hiermee niet eens was, heeft de Société thermale bij de belastingdienst een bezwaarschrift ingediend, dat op 14 februari 1995 werd afgewezen.

5. De Société thermale heeft bij het Tribunal administratif de Pau beroep ingesteld, dat bij vonnis van 18 november 1999 is verworpen. Vervolgens heeft zij bij de Cour administrative d'appel de Bordeaux hoger beroep ingesteld, dat bij arrest van 18 november 2003 ook is verworpen. Deze twee rechterlijke instanties waren van oordeel dat de aanbetalingen, wanneer de Société thermale die houdt in geval van afstand door de klant, de rechtstreekse tegenprestatie en de vergoeding vormen voor een individualiseerbare dienst die bestaat in het aanleggen van het dossier van de klant en de reservering van het verblijf. Over de door de Société thermale in casu gehouden aanbetalingen diende bijgevolg btw te worden betaald.

6. De Société thermale, die betoogt dat deze aanbetalingen moeten worden beschouwd als compensatie van de door haar geleden schade wegens niet-nakoming door haar klanten en als zodanig niet aan btw zijn onderworpen, heeft zich gewend tot de Conseil d'État, die de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag heeft gesteld:

„Dienen bedragen die als aanbetaling zijn betaald in het kader van verkoopovereenkomsten inzake aan [btw] onderworpen diensten, in gevallen waarin de koper gebruikmaakt van het hem toekomende recht om terug te treden van de overeenkomst en de verkoper deze bedragen houdt, te worden beschouwd als vergoeding voor de reserveringsdienst en als bedragen die als zodanig aan [btw] zijn onderworpen, dan wel als schadeloosstelling wegens ontbinding ter compensatie van de schade die is geleden wegens niet-nakoming door de klant, zonder rechtstreeks verband met enige dienst die onder bezwarende titel is verricht, en als bedragen die als zodanig niet aan deze belasting zijn onderworpen?"

7. Deze vraag noodzaakt het Hof om verschillende bepalingen van de Zesde richtlijn uit te leggen, vooral artikel 2, punt 1, volgens hetwelk aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

8. Artikel 6, lid 1, van deze richtlijn omschrijft „dienst" als elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 van de Zesde richtlijn is en bepaalt dat een dienstverrichting „onder meer [kan]

zijn [...] de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden".

9. Artikel 10, lid 2, van de richtlijn is eveneens relevant voor de beoordeling van de zaak. Het bepaalt dat „[h]et belastbare feit [...] plaats[vindt] en de belasting [...] verschuldigd [wordt] op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. Leveringen van goederen, met uitzondering van de leveringen als bedoeld in artikel 5, lid 4, sub b, en diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, worden geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop deze afrekeningen of betalingen betrekking hebben." Volgens deze bepaling wordt echter, „[i]ndien [...] vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, [...] de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag".

10. Ten slotte dient te worden opgemerkt dat ingevolge artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de maatstaf van heffing voor diensten „alles [is] wat de [...] dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de [...] ontvanger of van een derde".

II — Analyse

11. In de onderhavige zaak staan in wezen twee zienswijzen tegenover elkaar wat de kwalificatie betreft van de bedragen die de klanten aan de Société thermale hebben vooruitbetaald en die de Société thermale na hun terugtreding heeft gehouden. Volgens verzoekster hebben deze als aanbetaling betaalde bedragen het karakter van een schadevergoeding en zijn zij bijgevolg niet aan btw onderworpen. Alle regeringen die opmerkingen hebben ingediend in de onderhavige zaak en de Commissie van de Europese Gemeenschappen verzetten zich tegen deze zienswijze. Volgens de Franse Republiek, Ierland, de Portugese Republiek en de Commissie vallen de betaalde sommen geld die de Société thermale heeft gehouden na afstand door de klanten, immers binnen de werkingssfeer van het gemeenschappelijke btw-stelsel. De Société thermale betwist als enige dat deze bedragen de rechtstreekse tegenprestatie voor geïndividualiseerde en daadwerkelijk door haar aan haar klanten verleende diensten vormen.

12. Om in het kader van het gemeenschappelijke btw-stelsel dit probleem van de kwalificatie van de door de klanten verrichte en wegens hun terugtreding verloren gegane aanbetalingen op te lossen, zij eerst en vooral herinnerd aan de rechtspraak van het Hof inzake de uitlegging van het begrip „leveringen van goederen en [...] diensten, welke [...] door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden

verricht" in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.

13. Het arrest Tolsma [4], betreffende de activiteit van Tolsma, de bij studenten btw-recht bekendste draaiorgelspeler op de openbare weg, is in dit opzicht bijzonder leerzaam. In dit arrest, waarin het Hof het standpunt van de Nederlandse autoriteiten heeft verworpen die het kleingeld dat Tolsma van vrijgevige voorbijgangers ontving aan btw wilden onderwerpen, heeft het Hof om te beginnen herinnerd aan de rechtspraak volgens welke belastbare handelingen in het kader van het btw-stelsel het bestaan onderstellen van een transactie waarbij een prijs of tegenwaarde is bedongen. [5] Wanneer iemands werkzaamheden uitsluitend bestaan in het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestatie, ontbreekt een belastinggrondslag en zijn deze prestaties dus niet aan btw onderworpen. De belastinggrondslag voor een dienstverrichting bestaat bijgevolg in al hetgeen als tegenprestatie voor die dienst wordt ontvangen, en een dienstverrichting is dus enkel belastbaar wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie. [6] In deze omstandigheden heeft het Hof ten slotte geconcludeerd dat een dienst „enkel ‚onder bezwarende titel' [...] wordt verricht [...], wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst". [7]

14. In dezelfde lijn heeft het Hof in het recentere arrest Kennemer Golf [8] vastgesteld dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de forfaitaire jaarlijkse contributies van de leden van een sportvereniging en de door deze vereniging verrichte diensten die bestaan in de permanente terbeschikkingstelling aan haar leden van het sportcomplex en de daarbij behorende faciliteiten. [9] Het Hof heeft daarom geconcludeerd dat de jaarlijkse contributies van de leden de tegenprestatie voor die door de vereniging verrichte diensten kunnen vormen, ongeacht het feit dat leden die hun jaarlijkse contributie hebben betaald, de voorzieningen van de vereniging niet gebruiken. [10] De verplichting voor een vereniging om haar sportcomplex en de daarbij behorende faciliteiten ter beschikking te stellen van elk lid dat zijn jaarlijkse contributie heeft betaald, vormt volgens het Hof wel degelijk een dienstverrichting onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.

15. In casu blijkt juist dat de vooruitbetaling door een klant van een bedrag als aanbetaling niet plaatsvindt zonder dat daar een

4 — Arrest van 3 maart 1994 (C-16/93, Jurispr. blz. I-743).

5 — Ibidem, punt 12. Zie ook arrest van 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, Jurispr. blz. 1277, punten 9 en 10).

6 — Reeds aangehaald arrest Tolsma, punt 13 en aangehaalde rechtspraak.

7 — Reeds aangehaald arrest Tolsma, punt 14. Zie voor meer recente toepassingen van deze rechtspaak arresten van 14 juli 1998, First National Bank of Chicago (C-172/96, Jurispr. blz. I-4387, punt 26); 14 juli 2005, British American Tobacco International en Newman Shipping (C-435/03, Jurispr. blz. I-7077, punt 32), en 23 maart 2006, FCE Bank (C-210/04, Jurispr. blz. I-2803, punt 34).

8 — Arrest van 21 maart 2002 (C-174/00, Jurispr. blz. I-3293, punt 39).

9 — Ibidem, punt 40.

10 — Ibidem, punt 42.

verbintenis van de zijde van de Société thermale bij de betaling van dit bedrag tegenover staat. Enerzijds maakt de Société thermale een reservering, dat wil zeggen dat zij de verplichting op zich neemt om op een overeengekomen datum de klant een kamer ter beschikking te stellen. Een dergelijke reserveringsdienst houdt logischerwijze een verplichting in om geen met deze verbintenis strijdige overeenkomst met een derde aan te gaan en om het recht van de klant om terug te treden te eerbiedigen. Anderzijds verstrekt de Société thermale een dergelijke waarborg, volgens welke haar klanten op een gegeven moment bepaalde voorzieningen en diensten tot hun beschikking hebben, niet geheel om niet. Voor een dergelijk voordeel verlangt zij immers betaling van een bedrag dat zij mag houden in geval van terugtreding door de klant. Het bestaan van een synallagmatisch verband tussen deze reservering en de betaling door de klant lijkt duidelijk.

16. Vooropgesteld dat de Société thermale in casu bedragen ontvangt die de werkelijke tegenwaarde vormen voor de reserveringsdienst die zij heeft verricht voor klanten die niet zijn nagekomen, dan moet een dergelijke verrichting overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof worden aangemerkt als een dienstverrichting onder bezwarende titel in de zin van de artikelen 2, punt 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn. Deze conclusie geldt te meer daar, zoals het Hof herhaaldelijk heeft overwogen, de Zesde richtlijn de btw een zeer ruime werkingssfeer toekent, die alle economische activiteiten van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter omvat. [11]

17. Verzoekster verzet zich tegen deze kwalificatie en voert daartoe twee argumenten aan. In de eerste plaats betoogt zij dat een reserveringsdienst niet individualiseerbaar is ten opzichte van de door een hotel verleende hoofddienst. De door de Société thermale gehouden aanbetalingen dienen niet ter vergoeding van duidelijk geïndividualiseerde diensten die aan de klanten worden verleend en die ten opzichte van de hoofddienst zelfstandig kunnen worden geconsumeerd. In de tweede plaats betoogt zij dat de bedragen die zij bij annuleringen door de klanten houdt, het karakter van een forfaitaire schadeloosstelling hebben ter compensatie van de schade die de Société thermale door deze annuleringen lijdt.

A — *De stelling dat de reservering geen individualiseerbare dienst is en ten opzichte van de hoofddienst niet zelfstandig kan worden geconsumeerd*

18. Het is juist dat een dienst waarbij aan iemand wordt gegarandeerd dat hij op een bepaalde datum een kamer ter beschikking zal hebben, eindigt met het verlenen van de

11 — Zie arresten van 26 maart 1987, Commissie/Nederland (235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 6), en 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 10).

hoofddienst door het hotel. De dienst zal zijn individuele karakter verliezen ten opzichte van de hoofddienst waarmee hij een eenheid vormt. Parallel daaraan zal, wanneer de klant niet heeft geannuleerd, het als aanbetaling vooruitbetaalde bedrag gewoon worden afgetrokken van het door de klant verschuldigde totaalbedrag en niet langer zelfstandig zijn ten opzichte van dat bedrag. In die omstandigheden komt de betaling van een bedrag als aanbetaling bij reservering van een kamer neer op een „vooruitbetaling [...] alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht" in de zin van artikel 10, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Overeenkomstig deze bepaling wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.

19. In onderhavig geval heeft de Société thermale de litigieuze bedragen echter gehouden omdat de klanten niet zijn nagekomen. Zij heeft ze niet gehouden als aanbetaling voor de hoofddienst, die zij niet meer hoefde te verrichten voor de klanten die hun reservering hebben geannuleerd. Het is van belang te beklemtonen dat de Société thermale in elk geval een dienst heeft verleend aan deze klanten die niet zijn nagekomen. Zij heeft hun een kamer of een thermale kuur op de overeengekomen datum gegarandeerd door niet in strijd hiermee met andere belangstellenden een overeenkomst aan te gaan en het recht van haar klanten om terug te treden te eerbiedigen. Het gaat om een reëel voordeel dat elke klant heeft genoten voor wie een reservering is gemaakt. Een dergelijke werkelijk door de Société thermale voor haar klanten tegen betaling verrichte dienst is mijns inziens voldoende geïndividualiseerd om onder het ruime begrip van dienstverrichting onder bezwarende titel in de zin van de artikelen 2, punt 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn te vallen.

20. Om te beginnen zij beklemtoond dat het een klant die op een bepaalde datum een hotelkamer nodig heeft, vrijstaat om al dan niet te reserveren. Een reservering is in elk geval voor hem een voordeel. Besluit hij daartoe, dan zal hij een garantie hebben die hij niet zou hebben gehad indien hij eenvoudigweg had besloten om bij aankomst in het hotel naar een kamer te vragen.

21. De toekenning van een dergelijk voordeel dat de klanten daadwerkelijk genieten tot het moment dat zij hun reservering eventueel annuleren, brengt voor de hotelhouder kosten met zich. Het gaat niet enkel om kosten in verband met het aanleggen van het dossier van de klant en het klaarmaken van de kamer, maar ook om kosten die verband houden met de verplichting om het recht van de klant om terug te treden te eerbiedigen en om geen verbintenis aan te gaan met andere belangstellenden, zodat de verplichting die hij is aangegaan jegens de klant voor wie hij de reservering heeft gemaakt, niet in het gedrang komt.

22. Wanneer de hotelhouder bij de reservering de klant vraagt om een bedrag als

aanbetaling, kan dus objectief ervan worden uitgegaan dat dit bedrag de tegenprestatie vormt voor de reserveringsdienst, die zowel vanuit het oogpunt van de klant als vanuit dat van de hotelhouder een duidelijk geïndividualiseerde dienst is.

23. Een dergelijke reserveringsdienst is ten opzichte van de hoofddienst een bijkomende dienst, voor zover hij voor de klanten geen doel op zich vormt, maar het middel is om onder optimale omstandigheden van de hoofddienst van de dienstverrichter gebruik te maken. [12] Hoe dan ook blijft die dienst bij terugtreding door de klant een volstrekt geïndividualiseerde dienst ten opzichte van de hoofddienst die de hotelhouder in feite niet heeft verricht. Doordat deze reserveringsdienst een bijkomende dienst is ten opzichte van de hoofddienst waarmee hij functioneel verbonden is, is een herindeling in verhouding tot de hoofddienst onnodig. Hij moet dus aan dezelfde btw-regeling worden onderworpen als de hoofddienst.

24. Zoals de Commissie beklemtoont, is het feit dat de klant besluit om geen gebruik te maken van de hoofddienst bovendien niet van invloed op het individualiseerbare karakter van de vanaf de reservering tot het tijdstip van de annulering werkelijk aan de klant verleende dienst. De omstandigheid dat de klant besluit om op de vastgestelde datum geen gebruik te maken van de hem ter beschikking gestelde kamer, heeft niet tot gevolg dat hij een dergelijke garantie, waarvoor hij wel degelijk het door de Société thermale gevraagde bedrag heeft betaald, niet heeft genoten. Evenals in de reeds aangehaalde zaak Kennemer Golf gaat het in het onderhavige geval eveneens om een dienst die bestaat in een door een belastingplichtige daadwerkelijk aangegane verbintenis om, als tegenprestatie voor een bepaald bedrag, zijn voorzieningen en diensten ter beschikking van bepaalde personen te stellen, ongeacht het feit dat zij toch beslissen om geen gebruik te maken van dit voordeel.

25. In casu gaat het evenmin om een verbintenis die vergelijkbaar is met die welke aan de orde is in de door verzoekster aangehaalde arresten Landboden-Agrardienste [13] en Mohr. [14] In deze twee arresten heeft het Hof vastgesteld dat een door een landbouwproducent in het kader van een nationale of communautaire vergoedingsregeling aangegane verbintenis om zijn productie te verminderen of stop te zetten, niet kan worden aangemerkt als dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn. [15] In voormeld arrest Mohr heeft het Hof immers verklaard dat „door landbouwers [...] een vergoeding te geven voor het verlies van inkomen als gevolg van het beëindigen van de melkproductie, [de Gemeenschap] geen goederen of diensten voor eigen gebruik [verwerft], maar handelt [...] in het algemeen belang, te weten het bevorderen van de goede werking van de

12 — Arresten van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 24), en 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 30).

13 — Arrest van 18 december 1997 (C-384/95, Jurispr. blz. I-7387).

14 — Arrest van 29 februari 1996 (C-215/94, Jurispr. blz. I-959).

15 — Reeds aangehaalde arresten Mohr, punt 22, en Landboden-Agrardienste, punten 24 en 25.

communautaire markt voor melk". [16] In voormeld arrest Landboden-Agrardienste heeft het Hof deze rechtspraak bevestigd door te verklaren dat de door de landbouwproducent aangegane betrokken verbintenis om ten minste 20 % van de door hem geteelde aardappelen niet te oogsten, noch de bevoegde nationale autoriteiten, noch identificeerbare andere personen een voordeel oplevert waardoor zij als verbruikers van een dienst kunnen worden beschouwd. [17]

26. In onderhavige zaak is het duidelijk dat de verbintenis van de Société thermale om op een gegeven datum een kamer of een thermale kuur ter beschikking te stellen, elk van de klanten voor wie deze verbintenis is aangegaan een reëel en individueel voordeel verschaft, waardoor zij als verbruikers van een dienst in de zin van het gemeenschappelijke btw-stelsel kunnen worden beschouwd. Een dergelijke reserveringsdienst is een van de door een hotelhouder verleende diensten en maakt zelfs een wezenlijk onderdeel van diens economische activiteit uit. Omdat de Société thermale deze dienst aan elke klant verleent tegen betaling van een bedrag dat zij bij de reservering vraagt, moet een dergelijke dienst bijgevolg objectief worden aangemerkt als dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn.

16 — Arrest Mohr, reeds aangehaald, punt 21.

17 — Arrest Landboden-Agrardienste, reeds aangehaald, punt 24.

B — *De stelling dat de bedragen die worden gehouden wegens niet-nakoming door de klanten, het karakter van een schadeloosstelling hebben*

27. Verzoekster betwist dat de door haar klanten gedane aanbetalingen de rechtstreekse tegenprestatie vormen voor de reserveringsdienst die zij verleent. Volgens haar staat naar Frans burgerlijk recht vast dat aanbetalingen het karakter van een schadeloosstelling hebben. Er bestaat een verband tussen die aanbetalingen en de door de Société thermale geleden schade als gevolg van het niet-nakomen door de klant en deze hebben bijgevolg het karakter van een forfaitaire schadeloosstelling ter compensatie van dergelijke schade. [18]

28. Eerst en vooral, en wat ook de juridische aard zij van de aanbetalingen naar Frans burgerlijk recht, blijkt duidelijk uit de schriftelijke en mondelinge opmerkingen in onderhavige zaak dat het recht om het als aanbetaling vooruitbetaalde bedrag te houden, dat overeenkomstig het Franse burgerlijke recht contractueel is overeengekomen tussen een hotelhouder en elk van zijn klanten, geen noodzakelijk verband houdt met daadwerkelijk door de hotelhouder geleden schade ten gevolge van het niet-nakomen door zijn klanten. Er is immers niet bepaald dat de aanbetalingen die de klant verliest, aan deze moeten worden teruggegeven wanneer blijkt dat de hotelhouder uiteindelijk geen schade heeft geleden als

18 — Dienaangaande beklemtoont verzoekster dat volgens het Franse burgerlijke recht een aanbetaling een som geld is die bij uitvoering van de overeenkomst in fine kan worden afgetrokken van de totaalprijs en die door de schuldenaar wordt betaald wanneer de overeenkomst wordt gesloten, maar die door de schuldeiser wordt verbeurd *als vergoeding van de geleden schade* ingeval de schuldenaar afziet van de uitvoering van de overeenkomst.

gevolg van de annulering. Het feit dat er slechts een eventueel verband bestaat tussen de als aanbetaling ontvangen bedragen en een door de hotelhouder werkelijk geleden schade als gevolg van de annulering, doet ernstige twijfel rijzen of de litigieuze bedragen die de Société thermale als aanbetaling heeft ontvangen, naar hun aard noodzakelijkerwijs een schadeloosstelling kunnen zijn in de zin van het gemeenschappelijke btw-stelsel.

29. Er zij aan herinnerd dat volgens de rechtspraak van het Hof een geldbedrag dat bij rechterlijke uitspraak wordt toegekend met als enige doel de vergoeding van commerciële schade, niet aan btw is onderworpen. [19] Een dergelijk bedrag vormt vanzelfsprekend geen tegenprestatie voor een dienst of levering van goederen in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn. Er zij echter beklemtoond dat de bedragen die volgens het Hof, met name in het reeds aangehaalde arrest BAZ Bausystem, niet aan btw zijn onderworpen, door een rechter toegekende schadevergoedingen waren. In onderhavig geval is er echter geen sprake van een gerechtelijke of zelfs buitengerechtelijke vaststelling van het bestaan van reële schade die verzoekster daadwerkelijk zou hebben geleden als gevolg van de annulering van reserveringen door haar klanten en waarmee de gehouden aanbetalingen rechtstreeks als vergoeding verband zouden houden.

30. Zoals de Conseil d'État terecht opmerkt in zijn verwijzingsbeslissing, dient binnen de Europese Gemeenschap te worden gestreefd naar een uniforme toepassing van de regels van btw-plichtigheid. De Zesde richtlijn heeft immers tot doel een gemeenschappelijk btw-stelsel in te voeren door de belastbare handelingen op uniforme wijze en volgens gemeenschapsvoorschriften vast te stellen. [20]

31. Er dient te worden beklemtoond dat voor de uniforme toepassing van de Zesde richtlijn een uitlegging noodzakelijk is die niet afhankelijk is van een kwalificatie die kan variëren naargelang van het burgerlijke recht van de betrokken lidstaat. Anders zou een precies dezelfde praktijk als hier aan de orde, waarbij kamers worden gereserveerd tegen betaling van een bedrag dat de klant verliest bij terugtreding, aanleiding kunnen geven tot btw-heffing wanneer die praktijk zich voordeed in een andere lidstaat waar de juridische aard van een dergelijke vooruitbetaling anders wordt beoordeeld dan in het Franse burgerlijk recht. Deze mogelijkheid is helemaal niet theoretisch. Een bedrag dat een klant heeft vooruitbetaald aan een hotelhouder en dat deze mag houden los van het bestaan van een door afstand door de klant veroorzaakte reële schade, kan immers in andere rechtsstelsels moeilijk worden aangemerkt als schadeloosstelling. [21]

19 — Zie arrest van 1 juli 1982, BAZ Bausystem (222/81, Jurispr. blz. 2527, punt 11), waarin het Hof heeft geoordeeld dat over door de rechter toegekende rente als vergoeding voor de laattijdige betaling van het restbedrag van de tegenprestatie voor een dienstverrichting, geen belasting behoefde te worden betaald. Zie in die zin arrest van 27 oktober 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, Jurispr. blz. I-5405, punten 18 en 19), waarin het Hof daarentegen heeft vastgesteld dat over de rente die een leverancier van zijn klant ontvangt als tegenprestatie voor het door hem toegestane uitstel van betaling tot de levering van het goed, wel belasting moet worden betaald.

20 — Arresten van 26 juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Jurispr. blz. I-6729, punt 38), en 21 april 2005, HE (C-25/03, Jurispr. blz. I-3123, punt 36).

21 — Het zou bijvoorbeeld kunnen worden aangemerkt als een bedrag dat intrinsiek een sanctie of een straf is.

32. Bijgevolg kan de omstandigheid dat de als aanbetaling vooruitbetaalde bedragen naar Frans burgerlijk recht worden beschouwd als een schadeloosstelling, niet doorslaggevend zijn om de door de Société thermale ontvangen aanbetalingen van haar klanten die niet zijn nagekomen, van de btw-heffing uit te sluiten. Dienaangaande wil ik erop wijzen dat volgens vaste rechtspraak in de andere, maar nauw hierbij aansluitende context van de uitlegging van het begrip levering van goederen in de zin van de Zesde richtlijn, het begrip levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorziene vormen, maar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij omvat, die de ander partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van de zaak. De doelstelling van de Zesde richtlijn zou immers ernstig in gevaar kunnen komen, indien de vaststelling of er sprake is van een levering van een goed (een van de drie belastbare handelingen) zou afhangen van voorwaarden die verschillen naargelang van het burgerlijke recht van de betrokken lidstaat. [22]

33. Zoals de Commissie bovendien in haar opmerkingen beklemtoont, kan op grond van een mogelijke kwalificatie als schadeloosstelling die voortvloeit uit de wil van de partijen, zoals die volgens het Franse burgerlijke recht [23] wordt aangenomen, niet een bedrag dat door een partij bij de overeenkomst wordt betaald aan de andere partij die haar als tegenprestatie een dienst levert waarvan zij individueel gebruik maakt, worden uitgesloten van btw-heffing. Indien dit het geval was, zou er sprake zijn van een sterke stimulans om de bedragen die de tegenprestatie vormen voor de geleverde dienst artificieel te verminderen en de bedragen die dienen ter schadeloosstelling de hoogte in te jagen.

34. Het begrip dienst onder bezwarende titel in de zin van de Zesde richtlijn moet worden uitgelegd aan de hand van objectieve criteria met inachtneming van de objectieve aard van de betrokken handeling. [24] In deze zaak moet dus worden vastgesteld of, in het licht van de vaste rechtspraak van het Hof die in de punten 13 en volgende van deze conclusie wordt aangehaald, de gedane aanbetalingen objectief een tegenprestatie vormen voor een werkelijk door de hotelhouder aan zijn klanten geleverde dienst tot op het moment van hun terugtreding. Zoals ik reeds heb uiteengezet, kan het antwoord op deze vraag volgens mij alleen maar bevestigend zijn. Het feit dat een dienstverrichter en zijn klant overeenkomstig het toepasselijke burgerlijke recht zijn overeengekomen dat een vooruitbetaald bedrag bedoeld is als forfaitaire vergoeding van de schade die de dienstverrichter eventueel zal lijden in geval van niet-nakoming, en niet als compensatie voor een werkelijk aan de klant geleverde dienst, kan niet doorslaggevend zijn om een dergelijke dienst uit te sluiten van het gemeenschappelijke btw-stelsel, wanneer geen werkelijke, door de dienstverrichter geleden schade als gevolg van de niet-nakoming door de klant is vastgesteld.

22 — Arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punten 7 en 8); 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, Jurispr. blz. I-2775, punten 13 en 14); 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Jurispr. blz. I-1317, punten 32 en 33), evenals arrest HE, reeds aangehaald, punt 64.

23 — Artikel L114-1 van de Code de la consommation bepaalt immers dat „[v]oor zover in de overeenkomst niet anders wordt bepaald, [...] vooruitbetaalde bedragen aanbetalingen [zijn]".

24 — Zie in die zin arresten van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 24); 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 45); 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punten 57 en 58), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, Jurispr. blz. I-6161, punt 43).

III — Conclusie

35. Gelet op een en ander, geef ik het Hof in overweging de door de Conseil d'État gestelde vraag als volgt te beantwoorden:

„De artikelen 2, punt 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, dienen aldus te worden uitgelegd dat bedragen die als aanbetaling zijn betaald in het kader van verkoopovereenkomsten inzake aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen hoteldiensten, in gevallen waarin de koper gebruikmaakt van het hem toekomende recht om terug te treden van de overeenkomst en de verkoper deze bedragen houdt, moeten worden beschouwd als vergoeding voor de reserveringsdienst en als bedragen die als zodanig aan belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen."