FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO

föredraget den 13 september 2006 [1]

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande, som framställts av Conseil d'État (Frankrike), avser i huvudsak tolkningen av artikel 2.1 i sjätte direktivet 77/388/EEG [2]. Det är fråga om att få klarhet i huruvida de belopp som erlagts i förskott för tillhandahållande av hotelltjänster, och som tjänsteleverantören har behållit till följd av att den gäst för vilken en bokning har gjorts har avbokat, omfattas av mervärdesskatt.

I — De faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, de tillämpliga bestämmelserna och tolkningsfrågan som ställts till domstolen

2. Société thermale d'Eugénie-les-Bains, som är etablerat i kommunen med samma namn (Frankrike) (nedan kallat Société thermale eller sökanden), driver brunnsku-ranstalter, vilka även omfattar hotell- och restaurangverksamhet. Société thermale mottar belopp som erläggs i förskott när kurgästerna bokar sina vistelser.

3. Enligt artikel L 114-1 i Code de la consommation (konsumentskyddslagen), som härrör från artikel 3-1 i lag nr 92-60 av den 18 januari 1992, om stärkande av konsumentskyddet [3], "skall, om inte något annat avtalats, de belopp som erläggs i förskott, vara handpenning, vilket innebär att var och en av de avtalsslutande parterna kan ta tillbaka sitt åtagande, varvid konsumenten förlorar sin handpenning eller näringsidkaren betalar tillbaka den dubbelt". De belopp som Société thermale på så sätt har mottagit som handpenning dras antingen av från den senare betalningen för vistelsen eller behålls av bolaget, om kurgästerna avstår från sin vistelse.

4. Under år 1992 var Société thermale föremål för en granskning av räkenskaperna

1 — Originalspråk: portugisiska.

2 — Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) (nedan kallat sjätte direktivet).

3 — JORF av den 21 januari 1992, s. 968.

avseende perioden mellan den 1 januari 1989 och den 30 april 1992. Efter denna granskning ansåg skattemyndigheten att den handpenning som Société thermale hade mottagit i samband med bokningen av vistelserna, och som bolaget hade behållit efter avbokningen, skulle påföras mervärdesskatt. Den 8 december 1994 ålades följaktligen bolaget att betala kvarstående skatt för nämnda period till ett belopp av 84 054 FRF (12 814 euro). Bolaget delade inte denna uppfattning och framställde ett klagomål till skattemyndigheten, som avslog detta den 14 februari 1995.

5. Société thermale väckte talan vid Tribunal administratif de Pau, som ogillades genom dom av den 18 november 1999. Société thermale överklagade domen till Cour administrative d'appel de Bordeaux, som genom dom av den 18 november 2003 ogillade överklagandet. Dessa två domstolar fann att om bolaget vid gästens avbokning behåller handpenningen utgör denna en direkt motprestation och ersättning för tillhandahållande av en tjänst som kan individualiseras och som består i att upprätta kundens handlingar och boka en vistelse för honom. Den handpenning som Société thermale i förevarande fall behöll var därför mervärdesskattepliktig.

6. Société thermale har hävdat att denna handpenning skall anses utgöra sådan ersättning som erläggs som skadestånd för den skada bolaget har lidit på grund av att gästerna har uteblivit, och som sådan inte skall omfattas av mervärdesskatt, och har väckt talan vid Conseil d'État, som beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

"Skall belopp, som erlagts som handpenning i samband med avtal om tillhandahållande av tjänst som omfattas av mervärdesskatt och som säljaren behåller när köparen gör bruk av möjligheten att frånträda avtalet, anses utgöra ersättning för bokningen och därmed omfattas av mervärdesskatteskyldighet eller anses utgöra ersättning vid avbokning för den skada som uppkommer när gästen uteblir, utan att detta i sig har något direkt samband med en tjänst som tillhandahålls mot vederlag och som sådan inte omfattas av denna skatt?"

7. Denna fråga föranleder domstolen att tolka flera bestämmelser i sjätte direktivet, särskilt artikel 2 punkt 1, enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

8. I artikel 6.1 i samma direktiv definieras tillhandahållande av tjänster som varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 5 i sjätte direktivet och föreskrivs att en transaktion av tillhandahållande av tjänster "bl.a. [kan] omfatta

... [å]tagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation".

9. Artikel 10.2 i samma direktiv är i lika hög grad relevant för bedömningen. I denna artikel föreskrivs att "[s]kattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs. Leveranser av andra varor än sådana som avses i artikel 5.4 b och tillhandahållande av tjänster som leder till flera successiva avräkningar eller betalningar skall anses ha genomförts vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till". I samma artikel föreskrivs dock att "[d]å en betalning skall ske a conto innan varorna har levererats eller tjänsterna är utförda, kan skatt tas ut vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet".

10. Det skall slutligen påpekas att enligt artikel 11.A.1 a i sjätte direktivet skall beskattningsunderlaget för tillhandahållande av tjänster vara "[a]llt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp".

II — Bedömning

11. Det finns i förevarande mål i huvudsak två motstridande uppfattningar med hänsyn till hur de belopp som gästerna hos Société thermale har erlagt i förskott och som bolaget har behållit efter gästernas avbokning skall kvalificeras. För Société thermale har dessa belopp, som erlagts som handpenning, karaktär av ersättning och skall följaktligen inte omfattas av mervärdesskatt. Alla de regeringar som har ingett yttranden i förevarande mål samt Europeiska gemenskapernas kommission motsätter sig denna uppfattning. Enligt Republiken Frankrike, Irland, Republiken Portugal och kommissionen omfattas de belopp som erlagts och som efter gästernas avbokning behållits av Société thermale av tillämpningsområdet för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Det är endast Société thermale som har bestritt att dessa belopp utgör en direkt motprestation för tillhandahållande av en individualiserad tjänst som Société thermale faktiskt har tillhandahållit sina gäster.

12. För att avgöra frågan hur en handpenning som gästerna har erlagt och som de har förlorat på grund av sin avbokning skall kvalificeras inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, skall det först erinras om domstolens rättspraxis om tolkningen av begreppet "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag ... av en skattskyldig person i denna egenskap" i den mening

som avses i artikel 2 punkt 1 i sjätte direktivet.

13. Domen i målet Tolsma [4], angående R.J. Tolsmas verksamhet, den positivspelare på allmän väg som är mest välbekant för dem som studerar mervärdesskatt, är i detta avseende särskilt upplysande. I denna dom, i vilken domstolen avvisade de nederländska myndigheternas uppfattning att de småslantar som Tolsma erhöll av förbipasserande på grundval av dessas generositet skulle vara mervärdesskattepliktiga, erinrade domstolen först om sin rättspraxis, enligt vilken skattepliktiga transaktioner inom ramen för mervärdesskattesystemet förutsätter att det fastställts ett pris eller ett motsvarande värde. [5] Om verksamheten hos en tjänsteleverantör består i att endast tillhandahålla tjänster utan direkt motprestation föreligger det inte något beskattningsunderlag och dessa tjänster omfattas således inte av mervärdesskatt. Beskattningsunderlaget för ett tillhandahållande av tjänster utgörs därför av allt som mottas som ersättning för den tjänst som tillhandahållits och ett tillhandahållande av tjänster är således endast skattepliktigt om det föreligger ett direkt samband mellan den tjänst som utförts och den mottagna motprestationen. [6] Under dessa omständigheter fastslog domstolen slutligen att ett tillhandahållande av tjänster "kan ske mot vederlag ... om det, mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren av densamma, föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, och där det vederlag som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet av den tjänst som tillhandahålls mottagaren". [7]

14. I en senare dom, i målet Kennemer Golf [8], följde domstolen samma linje och fastställde att det föreligger ett direkt samband mellan de avtalade årsavgifter som erläggs av medlemmarna i en idrottsförening och de tjänster som föreningen tillhandahåller och som utgörs av att medlemmarna på permanent basis får tillgång till idrottsanläggningar och därmed sammanhängande faciliteter. [9] Domstolen fann följaktligen att medlemmarnas årsavgifter kan utgöra vederlag för sådana tjänster som idrottsföreningen tillhandahåller, oberoende av huruvida de medlemmar som har erlagt sin årsavgift använder föreningens anläggningar. [10] En förenings skyldighet att göra dessa sportanläggningar samt därmed sammanhängande faciliteter tillgängliga för varje medlem som har erlagt sin årsavgift utgör enligt domstolen ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 2 punkt 1 i sjätte direktivet.

15. Det som i förevarande fall framgår är just att det förhållandet att en gäst som handpenning erlägger ett belopp i förskott

4 — Domstolens dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma (REG 1994, s. I-743).

5 — Ibidem, punkt 12. Se även dom av den 1 april 1982 i mål 89/81, Hong-Kong Trade Development Council (REG 1982, s. 1277), punkterna 9 och 10.

6 — Domen i det ovannämnda målet Tolsma, punkt 13 och där angiven rättspraxis.

7 — Domen i det ovannämnda målet Tolsma, punkt 14. Se senare tillämpning av denna rättspraxis i dom av den 14 juli 1998 i mål C-172/96, First National Bank of Chicago (REG 1998, s. I-4387), punkt 26, av den 14 juli 2005 i mål C-435/03, British American Tobacco International (REG 2005, s. I-7077), punkt 32, och av den 23 mars 2006 i mål C-210/04, FCE Bank (REG 2006, s. I-2803), punkt 34.

8 — Dom av den 21 mars 2002 i mål C-174/00, Kennemer Golf (REG 2002, s. I-3293), punkt 39.

9 — Ibidem, punkt 40.

10 — Ibidem, punkt 42.

inte sker utan ett åtagande från Société thermales sida när detta belopp erläggs. För det första gör Société thermale en bokning, det vill säga bolaget påtar sig en skyldighet att vid ett överenskommet datum ställa ett rum till gästens förfogande. En sådan bokning innebär följdriktigt en skyldighet att inte ingå avtal med någon annan person med åsidosättande av detta åtagande och att iaktta gästens rätt till avbokning. För det andra påtar sig Société thermale inte helt kostnadsfritt en sådan garanti, enligt vilken dess gäster vid en given tidpunkt har vissa anläggningar och tjänster till sitt förfogande. För att ge en sådan förmån kräver bolaget att ett belopp skall erläggas som det har rätt att behålla om gästen avbokar. Det förefaller uppenbart att det föreligger ett ömsesidigt bindande samband mellan denna bokning och gästens betalning.

16. Förutsatt att Société thermale i förevarande fall mottar belopp som utgör den faktiska motprestationen av den bokning som bolaget har tillhandahållit de uteblivna gästerna skall en sådan tjänst, i enlighet med domstolens fasta rättspraxis, kvalificeras som ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag, i den mening som avses i artiklarna 2 punkt 1 och 6.1 i sjätte direktivet. Denna slutsats gör sig så mycket mer gällande som sjätte direktivet, såsom domstolen vid upprepade tillfällen har fastställt, anvisar ett mycket brett tillämpningsområde för mervärdesskatten som omfattar alla former för ekonomisk verksamhet som producent, affärsidkare eller tjänsteleverantör. [11]

17. Sökanden har motsatt sig denna kvalificering och därvid anfört två argument. Sökanden har hävdat att en bokning inte kan individualiseras i förhållande till den huvudtjänst som hotellanläggningen tillhandahåller. Den handpenning som Société thermale har behållit avses inte utgöra ersättning för de individualiserade tjänster som gästerna tillhandahålls och som kan utgöra en självständig konsumtion i förhållande till huvudtjänsten. Sökanden har vidare hävdat att de belopp som den behåller till följd av gästernas avbokningar har karaktären av sådan ersättning för skada som beviljas schablonmässigt för att ersätta den skada som Société thermale förorsakas genom dessa avbokningar.

A — *Påståendet att bokningen är av sådan karaktär att den inte kan individualiseras och inte kan konsumeras självständigt i förhållande till huvudtjänsten*

18. Visserligen upphör en tjänst som består i att garantera en person att han eller hon vid ett visst datum kommer att ha ett rum till sitt förfogande i och med att den huvudsakliga

11 — Se dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna (REG 1987, s. 1471), punkt 6, och av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s. 1737), punkt 10.

hotelltjänsten utförs. Denna tjänst förlorar sin individuella karaktär i förhållande till huvudtjänsten tillsammans med vilken den utgör en enhetlig helhet. På motsvarande sätt kommer, om gästen inte avbokar, det belopp som såsom handpenning har erlagts i förskott att helt enkelt avräknas från det totala pris som gästen skall betala och kommer således att förlora sin självständighet i förhållande till detta pris. Under dessa omständigheter är erläggandet av ett belopp som handpenning i samband med bokningen av ett rum likvärdigt med en betalning som "skall ske a conto innan varorna har levererats eller tjänsterna är utförda", i den mening som avses i artikel 10.2 andra stycket i sjätte direktivet. I enlighet med samma bestämmelse kan skatt tas ut vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.

19. I förevarande fall har de omtvistade beloppen, till följd av gästernas avbokning, dock behållits av Société thermale. De har inte behållits som a conto-betalning för den huvudtjänst som Société thermale inte längre var skyldig att tillhandahålla de gäster som hade avbeställt sina bokningar. Det är viktigt att påpeka att Société thermale under alla förhållanden har tillhandahållit dessa uteblivna gäster en tjänst: företaget har garanterat dem ett rum eller en brunnskur vid överenskommet datum och samtidigt avhållit sig från att i strid därmed ingå avtal med andra intresserade och också iakttagit gästernas rätt till avbokning. Det är fråga om en verklig förmån som varje gäst, som det gjorts en bokning för, har erhållit. En sådan tjänst som bolaget mot betalning faktiskt har tillhandahållit gästerna är enligt min mening tillräckligt individualiserad för att kunna omfattas av det breda begreppet tillhandahållande av tjänster mot vederlag, i den mening som avses i artiklarna 2 punkt 1 och 6.1 i sjätte direktivet.

20. Det skall först påpekas att en gäst som behöver ett hotellrum till ett visst datum har friheten att göra eller att inte göra en bokning. Att vara inbokad innebär i vart fall en förmån för gästen. Om han beslutar sig för att göra en bokning får han en garanti som han inte skulle ha om han helt enkelt beslutade att anlända till hotellet och vid den tidpunkten fråga efter ett rum.

21. Det förhållandet att gästerna ges en sådan förmån som de faktiskt behåller fram till den tidpunkt då de eventuellt avbeställer sina bokningar medför från hotellägarens synpunkt kostnader. Det är inte endast fråga om kostnader i samband med organiserandet av gästens handlingar och förberedande av rummet, utan också om kostnader för skyldigheten att iaktta gästens rätt till avbokning och för att avstå från att göra något åtagande mot andra intresserade så att inte skyldigheten i förhållande till en gäst som han har gjort en bokning för ifrågasätts.

22. När hotellägaren i samband med bokningen kräver att gästen skall erlägga ett

belopp som handpenning kan det följaktligen objektivt sett anses att detta belopp utgör motprestation för en bokning, en tjänst som från såväl gästens som hotellägarens synpunkt har en individualiserad karaktär.

23. En sådan bokning är underordnad huvudtjänsten, såtillvida att den för gästerna inte utgör ett mål i sig, utan är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta tjänsteleverantörens huvudtjänst. [12] Denna tjänst är, under alla förhållanden, vid gästens avbokning fortfarande en tjänst som är fullständigt individualiserad i förhållande till den huvudtjänst som hotellägaren faktiskt inte har tillhandahållit. Den underordnade karaktären av denna bokning i förhållande till huvudtjänsten, som den är funktionellt knuten till, gör att den över huvud taget inte behöver omklassificeras i förhållande till huvudtjänsten. Den skall således omfattas av samma system för mervärdesskatt som det som är tillämpligt på huvudtjänsten.

24. Den omständigheten att gästen beslutar att inte åtnjuta huvudtjänsten påverkar inte heller, såsom kommissionen har påpekat, den individualiserbara karaktären av den tjänst som faktiskt har tillhandahållits gästen från den tidpunkt då bokningen gjordes fram till dess att den avbeställdes. Att gästen beslutar att inte utnyttja det förhållandet att rummet ställs till hans förfogande vid fastställt datum betyder inte att han inte har åtnjutit denna garanti, för vilken han har erlagt det belopp som krävts av Société thermale. På ett helt likartat sätt som i det ovannämna målet Kennemer Golf är det även i förevarande mål fråga om en tjänst som består i att en skattskyldig som motprestation för ett visst belopp faktiskt har åtagit sig att ställa dessa anläggningar och tjänster till förfogande för vissa personer, oberoende av att dessa emellertid har beslutat att inte utnyttja denna förmån.

25. I förevarande mål är det inte heller fråga om något åtagande som kan jämföras med det som var i fråga i domarna i målen Landboden-Agrardienste [13] och Mohr [14], som sökanden har åberopat. I dessa två domar fastställde domstolen att ett åtagande av en jordbrukare inom ramen för ett nationellt eller gemenskapsrättsligt ersättningssystem att minska eller upphöra med sin produktion inte kan kvalificeras som tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet. [15] I domen i det ovannämnda målet Mohr fann domstolen nämligen att "gemenskapen [förvärvar] varken varor eller tjänster för egen del, när den ersätter jordbrukare som åtar sig att upphöra med sin produktion, utan handlar i det allmänna intresset att se till

12 — Dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin (REG 1998, s. I-6229), punkt 24, och av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973), punkt 30.

13 — Dom av den 18 december 1997 i mål C-384/95, Landboden-Agrardienste (REG 1997, s. I-7387).

14 — Dom av den 29 februari 1996 i mål C-215/94, Mohr (REG 1996, s. I-959).

15 — Domarna i de ovannämnda målen Mohr, punkt 22, och Landboden-Agrardienste, punkterna 24 och 25.

att gemenskapens mjölkmarknad fungerar på ett korrekt sätt". [16] I domen i det ovannämnda målet Landboden-Agrardienste bekräftade domstolen denna rättspraxis och anförde att jordbrukarens åtagande i fråga att avstå från att skörda åtminstone 20 procent av den potatis som han har odlat varken tillför behöriga nationella myndigheter eller andra bestämda personer sådana fördelar att de kan betraktas som konsumenter av en tjänst. [17]

26. Det är i förevarande mål uppenbart att Société thermales åtagande att till ett visst datum ställa ett rum eller en brunnskur till förfogande ger varje gäst som detta åtagande gäller en verklig och individuell förmån, som gör att de kan anses vara konsumenter av en tjänst, i den mening som avses i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. En sådan bokning är en av de tjänster som en hotellägare tillhandahåller och som rentav utgör en väsentlig del av hans ekonomiska verksamhet. På grund av att Société thermale, mot erläggande av ett belopp som företaget kräver vid bokningen, tillhandahåller varje gäst en sådan tjänst, skall denna följaktligen objektivt kvalificeras som ett tillhandahållande av tjänster, i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet.

16 — Domen i det ovannämnda målet Mohr, punkt 21.

17 — Domen i det ovannämnda målet Landboden-Agrardienste, punkt 24.

B — *Påståendet att de belopp som behållits till följd av gästernas avbokning har karaktären av ersättning*

27. Sökandebolaget har bestritt att de belopp som dessa gäster betalar som handpenning utgör en direkt motprestation till den bokning som sökanden tillhandahåller. Enligt sökanden är det enligt den franska civilrätten ostridigt att handpenning har karaktär av ersättning. Handpenningen har ett samband med den skada som Société thermale lider till följd av gästens avbokning och har således karaktär av en ersättning som beviljas schablonmässigt för att kompensera för en sådan skada. [18]

28. Det följer först och främst klart, och oavsett vilken rättslig karaktär som handpenning ges enligt fransk civilrätt, av de yttranden som framlagts skriftligen och av vad som anförts vid förhandlingen i förevarande mål att den rätt som i enlighet med fransk civilrätt ges en hotellägare att behålla det belopp som varje gäst har betalat i förskott som en avtalsenlig handpenning inte med nödvändighet har något samband med den skada som hotellägaren faktiskt har lidit till följd av att dessa gäster har uteblivit. Det föreskrivs nämligen inte att den handpenning som gästen förlorar ovillkorligen skall återbetalas till hotellägaren i det fall då det slutligen visar sig att han inte har lidit någon skada eller ens förlorat någon möjlighet till följd av avbokningen. Det förhållandet att det endast eventuellt föreligger ett samband mellan de belopp som mottagits som

18 — Sökanden har i detta avseende påpekat att enligt den franska civilrätten är handpenning en summa pengar som *in fine* är avdragsgill från det totala priset vid avtalets genomförande, och som gäldenären erlägger vid avtalets ingående men som i det fall att gäldenären avstår från att genomföra avtalet behålls av borgenären *som ersättning för skada*.

handpenning och en skada som hotellägaren verkligen har lidit till följd av en avbokning gör att det allvarligt kan ifrågasättas huruvida de omtvistade belopp som Société thermale har mottagit som handpenning kan ha en ofrånkomlig karaktär av ersättning, i den mening som avses i det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

29. Det är viktigt att erinra om att enligt domstolens rättspraxis skall en summa pengar som beviljas genom ett beslut från domstol, vilket uteslutande har till syfte att ersätta en kommersiell skada, inte omfattas av mervärdesskatt. [19] Ett sådant belopp utgör uppenbart inte en motprestation för något tillhandahållande av tjänster eller någon leverans av varor, i den mening som avses i artikel 2 punkt 1 i sjätte direktivet. Det måste dock påpekas att de belopp som domstolen, särskilt i domen i det ovannämnda målet Bausystem, inte ansåg vara mervärdesskattepliktiga, var ersättning som beviljats av domstol. I förevarande fall har det dock inte fastställts av domstol, eller ens utanför domstol, att sökandebolaget faktiskt lidit verklig skada till följd av att dess gäster gjort avbokningar, och med vilka den handpenning som behållits haft ett direkt skadesamband.

19 — Se dom av den 1 juli 1982 i mål 222/81, BAZ Bausystem (REG 1982, s. 2527), punkt 11, i vilken domstolen fastställde att "sådana räntor som beviljats genom beslut från domstol som ersättning för att återstoden av en motprestation för tillhandahållande av tjänster har betalats för sent inte är skattepliktiga. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 1993 i mål C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (REG 1993, s. I-5405), punkterna 18 och 19, i vilken domstolen däremot fastställde att de räntor som en leverantör mottagit av sin kund som motprestation för en frist med betalningen som leverantören godtagit fram till leveransen av varorna är skattepliktiga.

30. Såsom Conseil d'État, i sitt beslut om hänskjutande, med rätta har erinrat om, bör bestämmelserna om mervärdesskatteplikt tillämpas enhetligt inom Europeiska gemenskapen. Syftet med sjätte direktivet är nämligen att fastställa ett gemensamt system för mervärdesskatt genom att enhetligt, och enligt gemenskapsbestämmelserna, avgöra vad som är skattepliktiga transaktioner. [20]

31. Det måste påpekas att en enhetlig tillämpning av sjätte direktivet förutsätter att tolkningen inte kan vara beroende av en kvalificering som kan växla beroende på civilrätten i medlemsstaten i fråga. Samma bruk som det i förevarande mål, för bokning av rum mot betalning av ett belopp som gästen förlorar vid avbokning, skulle då kunna omfattas av mervärdesskatt om bokningen ägde rum i en annan medlemsstat, där den rättsliga karaktären av en sådan förskottsbetalning bedöms på ett annat sätt än i fransk civilrätt. Denna möjlighet är inte alls bara teoretisk. Ett belopp som en gäst erlägger i förskott till en hotellägare och som denne har rätt att behålla, oavsett om det föreligger en verklig skada som orsakats av gästens avbokning, kan svårligen kvalificeras som ett belopp som har karaktär av ersättning i andra rättssystem. [21]

20 — Dom av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (REG 2003, s. I-6729), punkt 38, och av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE (REG 2005, s. I-3123), punkt 36.

21 — Det kan till exempel kvalificeras som ett belopp som i sig har karaktär av en påföljd eller ett straff.

32. Den omständigheten att de belopp som betalas i förskott som handpenning enligt fransk civilrätt anses ha karaktär av ersättning kan följaktligen inte vara avgörande för att den handpenning som Société thermale har mottagit av sina uteblivna gäster inte skall omfattas av mervärdesskatt. Jag vill i detta avseende erinra om att i ett annat men mycket likartat sammanhang, nämligen tolkningen av begreppet leverans av varor i den mening som avses i sjätte direktivet, är fast rättspraxis att begreppet leverans av varor inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som den tillämpliga nationella rätten uppställer, utan innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Målsättningen med sjätte direktivet skulle kunna äventyras om förutsättningarna för att leverans av varor, som utgör en av de tre typerna av skattepliktiga transaktioner, skall anses föreligga varierade alltefter civilrätten i den berörda medlemsstaten. [22]

33. Såsom kommissionen med rätta har påpekat, är det inte en sådan eventuell kvalificering som ersättning som följer av parternas vilja och som presumeras i fransk civilrätt [23] som gör att ett belopp som en avtalsslutande part erlägger till en annan avtalsslutande part, vilken i form av motprestation tillhandahåller honom en tjänst som han erhåller individuellt, inte skall vara skattepliktigt för mervärdesskatt. Om detta vore fallet skulle det föreligga ett starkt incitament att på konstlad väg sänka de belopp som utgör motprestation för den tillhandahållna tjänsten och att höja de belopp som motsvarar skadestånd.

34. Begreppet tillhandahållande av tjänster mot vederlag, i den mening som avses i sjätte direktivet, skall tolkas mot bakgrund av objektiva kriterier, med beaktande av den aktuella transaktionens objektiva karaktär. [24] I förevarande mål måste det således avgöras huruvida den betalade handpenningen, mot bakgrund av domstolens fasta rättspraxis, som hänvisas till ovan i punkt 13 och följande punkter i detta förslag till avgörande, objektivt sett utgör en motprestation för en tjänst som hotellägaren faktiskt har tillhandahållit sina gäster fram till deras avbokning. Denna fråga kan enligt min mening, och som jag redan har sagt, endast besvaras jakande. Den omständigheten att två parter har kommit överens om att ett belopp skall syfta till att schablonmässigt ersätta tjänsteleverantören för alla de skador som han eventuellt kommer att lida, inte att kompensera för tillhandahållandet av en tjänst som han faktiskt har tillhandahållit, kan inte vara avgörande för att ett sådant tillhandahållande av tjänster inte skall omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

22 — Dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (REG 1990, s. I-285; svensk specialutgåva, volym 10, s. 295), punkterna 7 och 8, av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrecht (REG 1995, s. I-2775), punkterna 13 och 14, samt dom av den 6 februari 2003 i mål C-185/01, Auto Lease Holland (REG 2003, s. I-1317), punkterna 32 och 33, liksom domen i det ovannämnda målet HE, punkt 64.

23 — I artikel L114-1 i Code de la consommation anges att « om inte annat anges i avtalet, skall belopp som erläggs i förskott utgöra handpenning".

24 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), punkt 24, av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl. (REG 2006, s. I-483), punkt 45, av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), punkterna 57 och 58, och av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling (REG 2006, s. I-6161), punkt 43.

III — Förslag till avgörande

35. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att domstolen skall besvara frågan från Conseil d'État på följande sätt:

Artiklarna 2 punkt 1 och 6.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så att belopp som erlagts som handpenning i samband med avtal om tillhandahållande av sådana hotelltjänster som är mervärdesskattepliktiga skall, om köparen använder sin möjlighet att frånträda avtalet och säljaren behåller dessa belopp, anses utgöra ersättning för bokningen och som sådana omfattas av mervärdesskatteplikt.