STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
M. POIARESE MADURA
přednesené dne 13. září 2006 [1]

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce předložená Conseil d'État (Francie) se týká především výkladu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice 77/388/EHS [2]. Jedná se totiž o to, zda předem uhrazené částky za poskytnutí hotelových služeb, které si poskytovatel ponechal v důsledku odstoupení klienta, pro kterého byla provedena rezervace, od smlouvy, podléhají dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH").

I – Skutkový stav v původním řízení, právní rámec a předběžná otázka předložená Soudnímu dvoru

2. Činností lázeňské společnosti v Eugénie-les-Bains (dále jen „lázeňská společnost" nebo „žalující společnost"), mající sídlo v obci stejného jména (Francie), je provoz lázeňských zařízení, zahrnující rovněž hotelové a restaurační činnosti. Lázeňská společnost přijímá od lázeňských hostů částky hrazené předem při rezervacích pobytů.

3. Podle článku L114-1 spotřebitelského zákoníku, vycházejícího z článku 3-1 zákona č. 92-60 ze dne 18. ledna 1992, kterým se posiluje ochrana spotřebitelů [3], „[j]sou s výjimkou opačného ustanovení smlouvy předem uhrazené částky nevratnými zálohami, v důsledku čehož může každý ze smluvních partnerů zrušit svůj závazek, přičemž spotřebitel přichází o nevratnou zálohu a podnikatel je povinen ji vyplatit v dvojnásobné výši". Částky takto přijaté lázeňskou společností jako nevratná záloha jsou buď odečteny od pozdější platby pobytových služeb, nebo si je společnost v případě zrušení pobytu lázeňskými hosty ponechá.

4. V roce 1992 byla v lázeňské společnosti provedena kontrola účetnictví týkající se

1 — Původní jazyk: portugalština.

2 — Směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991 (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160, dále jen „šestá směrnice").

3 — JORF ze dne 21. ledna 1992, s. 968.

období od 1. ledna 1989 do 30. dubna 1992. Po skončení této kontroly měly daňové orgány za to, že nevratné zálohy, které lázeňská společnost obdržela v okamžiku rezervace pobytů a které si po zrušení rezervace ponechala, musejí podléhat DPH. V důsledku toho byla lázeňské společnosti dne 8. prosince 1994 dodatečně vyměřena daň za uvedené období ve výši 84 054 FRF (12 814 eur). Jelikož uvedená společnost toto stanovisko nesdílela, podala stížnost u daňových orgánů, které ji dne 14. února 1995 zamítly.

5. Lázeňská společnost podala žalobu u správního soudu v Pau, který ji zamítl rozsudkem ze dne 18. listopadu 1999. Lázeňská společnost následně podala odvolání k odvolacímu správnímu soudu v Bordeaux, který odvolání rozsudkem ze dne 18. listopadu 2003 rovněž zamítl. Oba tyto soudy se domnívaly, že ponechá-li si společnost nevratné zálohy v případě odstoupení klienta od smlouvy, představují přímé protiplnění a odměnu za individualizovatelné poskytnutí služeb spočívající v založení spisu klienta a rezervaci jeho pobytu. Nevratné zálohy, které si lázeňská společnost v projednávaném případě ponechala, tak musely podléhat DPH.

6. Lázeňská společnost tvrdila, že na tyto nevratné zálohy je třeba nahlížet jako na odškodnění uhrazené jako náhrada škody, kterou utrpěla z důvodu nesplnění smlouvy svými klienty, a jako takové nepodléhající DPH, a podala odvolání ke Conseil d'État, který se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musejí být částky zaplacené jako nevratné zálohy v rámci kupních smluv týkajících se poskytování služeb podléhajících [DPH] v případě, že nabyvatel využije možnosti odstoupení od smlouvy, která mu přísluší, a prodávající si tyto částky ponechá, považovány za odměnu za poskytnutí rezervace, která jako taková podléhá [DPH], nebo za odškodnění za zrušení smlouvy zaplacené jako náhrada škody vzniklé v důsledku toho, že zákazník nesplnil smlouvu, bez přímé souvislosti s jakoukoli službou poskytovanou za protiplnění, které jako takové nepodléhá téže dani?"

7. Tato otázka vede Soudní dvůr k provedení výkladu několika ustanovení šesté směrnice, konkrétněji čl. 2 bodu 1, podle kterého jsou předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková".

8. Článek 6 odst. 1 téže směrnice definuje jako „poskytování služeb" jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5 šesté směrnice, a stanoví, že poskytování

služeb „[může] mezi jiným zahrnovat [...] závazek zdržet se určitého jednání nebo snášet určité jednání či situaci".

II – Analýza

9. Pro analýzu je rovněž relevantní čl. 10 odst. 2 téže směrnice, který stanoví, že „[z]danitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Dodání zboží jiného, než které je uvedeno v čl. 5 odst. 4 písm. b), a poskytování služeb, na něž navazují postupná vyúčtování nebo postupné platby, se považují za uskutečněná okamžikem, kdy uplyne období, na které se tato zúčtování nebo platby vztahují". Totéž ustanovení nicméně stanoví, že „[m]á-li [...] být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby".

10. A konečně, je namístě upozornit, že podle čl. 11 A odst. 1 písm. a) šesté směrnice je při poskytování služeb základem daně „vše, co představuje protiplnění, které [...] poskytovatel získal nebo má získat od [...] zákazníka nebo třetí strany za takové poskytnutí služby".

11. V projednávané věci se ve vztahu ke kvalifikaci částek předem hrazených klienty lázeňské společnosti, které si tato společnost ponechala v důsledku jejich odstoupení od smlouvy, střetávají v zásadě dvě teze. Pro lázeňskou společnost mají tyto částky uhrazené jako nevratná záloha povahu odškodnění, a proto nepodléhají DPH. Všechny vlády, které v projednávané věci předložily svá vyjádření, a Komise Evropských společenství se staví proti této tezi. Pro Francouzskou republiku, Irsko, Portugalskou republiku a Komisi totiž částky uhrazené lázeňské společnosti, které si ponechala v důsledku odstoupení svých klientů od smlouvy, opravdu spadají do působnosti společného systému DPH. Lázeňská společnost je jediná, kdo zpochybňuje, že tyto částky tvoří přímé protiplnění za individualizovatelné poskytnutí služeb, které lázeňská společnost svým klientům skutečně poskytla.

12. Pro rozhodnutí o tomto problému kvalifikace nevratných záloh zaplacených klienty a propadlých v důsledku odstoupení klientů od smlouvy v rámci společného systému DPH je třeba nejprve připomenout judikaturu Soudního dvora týkající se výkladu pojmu „dodání zboží a [...] poskytování služeb za protiplnění uskutečněné [...] osobou povinnou k dani, která jedná jako

taková“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice.

13. Rozsudek Tolsma [4] týkající se činnosti p. Tolsmy, nejznámějšího pouličního hráče na flašinet, je pro studenty zabývající se DPH v tomto ohledu zvláště poučný. V tomto rozsudku, ve kterém Soudní dvůr zamítl tezi nizozemských úřadů, které chtěly podrobit DPH příspěvky, které dostával p. Tolsma díky štědrosti kolemjdoucích, Soudní dvůr nejprve připomenul judikaturu, podle které předpokládají zdanitelná plnění v rámci systému DPH existenci plnění zahrnujícího dohodu o ceně nebo o protihodnotě [5]. Spočívá-li činnost poskytovatele výhradně v poskytování služeb bez přímého protiplnění, neexistuje základ daně, a tato plnění tedy nepodléhají DPH. Základ daně tak při poskytování služeb tvoří vše, co je přijato jako protiplnění za poskytnutou službu, a služba je tedy zdanitelná pouze tehdy, existuje-li přímý vztah mezi poskytnutou službou a obdrženým protiplněním [6]. Za těchto okolností došel nakonec Soudní dvůr k závěru, že poskytování služeb „je prováděno ‚za protiplnění' [...] pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna uhrazená poskytovateli představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci“ [7].

14. Ve stejném duchu Soudní dvůr v novějším rozsudku Kennemer Golf [8] stanovil, že existuje přímá vazba mezi ročními paušálními příspěvky členů sportovního sdružení a jím poskytovanými službami, spočívajícími v trvalém poskytnutí sportovních zařízení, stejně jako s nimi souvisejících výhod, k dispozici členům [9]. Soudní dvůr tak došel k závěru, že roční příspěvky členů sportovního sdružení mohou představovat protiplnění za takové služby poskytované sdružením nezávisle na skutečnosti, že členové, kteří zaplatili své roční příspěvky, zařízení sdružení neužívají [10]. Povinnost sdružení poskytnout tato sportovní zařízení, stejně jako související výhody, k dispozici každému členovi, který zaplatil svůj roční příspěvek, skutečně podle Soudního dvora představuje poskytování služeb za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice.

15. Přitom z projednávaného případu vyplývá právě to, že uhrazení částky klientem předem ve formě nevratné zálohy nepro-

4 — Rozsudek ze dne 3. března 1994 (C-16/93, Recueil, s. I-743, bod 14).

5 — Tamtéž, bod 12. Viz rovněž rozsudek ze dne 1. dubna 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, Recueil, s. 1277, body 9 a 10).

6 — Výše uvedený rozsudek Tolsma, bod 13 a uvedená judikatura.

7 — Výše uvedený rozsudek Tolsma, bod 14. Pro novější použití této judikatury viz rozsudky ze dne 14. července 1998, First National Bank of Chicago (C-172/96, Recueil, s. I-4387, bod 26); ze dne 14. července 2005, British American Tobacco International a Newman Shipping (C-435/03, Sb. rozh. s. I-7077, bod 32), a ze dne 23. března 2006, FCE Bank (C-210/04, Sb. rozh. s. I-2803, bod 34).

8 — Rozsudek ze dne 21. března 2002 (C-174/00, Recueil, s. I-3293, bod 39).

9 — Tamtéž, bod 40.

10 — Tamtéž, bod 42.

běhne bez vzniku závazku lázeňské společnosti v okamžiku úhrady této částky. Lázeňská společnost provede jednak rezervaci, to znamená, že na sebe převezme povinnost poskytnout klientovi ve smluveném datu pokoj. Takové poskytnutí rezervace logicky zahrnuje povinnost zdržet se uzavření smlouvy s jinou osobou, došlo-li by k porušení tohoto závazku, a respektovat právo klienta na odstoupení od smlouvy. Lázeňská společnost na druhé straně nepřebírá takovou záruku za to, že klienti budou mít v daný okamžik k dispozici určitá zařízení a služby, čistě nezištně. Za poskytnutí takové výhody totiž požaduje zaplacení částky, kterou bude oprávněna si ponechat v případě odstoupení klienta od smlouvy. Existence vzájemného synallagmatického vztahu mezi tímto poskytnutím rezervace a platbou provedenou klientem se zdá být zřejmá.

16. Pokud v projednávaném případě lázeňská společnost získává částky představující skutečnou protihodnotu rezervační služby, kterou poskytla klientům, kteří nenaplnili smlouvu, musí být takové plnění podle ustálené judikatury Soudního dvora kvalifikováno jako poskytnutí služeb za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 a čl. 6 odst. 1 šesté směrnice. Tento závěr platí tím spíše, že jak Soudní dvůr opakovaně prohlásil, šestá směrnice uděluje DPH velmi široký rozsah působnosti, zahrnující veškeré hospodářské činnosti výrobců, obchodníků nebo poskytovatelů služeb [11].

17. Žalobkyně se staví proti této kvalifikaci a předkládá pro to dva argumenty. Jednak tvrdí, že poskytnutí rezervace nemůže být individualizované ve vztahu k hlavnímu plnění poskytovanému hotelovým zařízením. Účelem nevratných záloh, které si lázeňská společnost ponechala, není získání odměny za skutečně individualizované služby poskytované klientům, které jsou schopné být samostatně spotřebovány ve vztahu k hlavnímu plnění. A dále tvrdí, že částky, které si v důsledku zrušení pobytu ze strany klienta ponechá, mají povahu odškodnění poskytovaného paušálně ke kompenzaci škod, které lázeňská společnost utrpěla v důsledku těchto zrušení.

A – *Údajná neindividualizovatelná povaha poskytnutí rezervace ve vztahu k hlavnímu plnění, neschopná samostatné spotřeby*

18. Jistě, plnění spočívající v poskytnutí záruky určité osobě, že v určitém datu bude mít k dispozici pokoj, uskutečněním hlavního hotelového plnění zaniká. Ztratí svoji

11 — Viz rozsudky ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko (235/85, Recueil, s. 1471, bod 6), a ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, s. 1737, bod 10).

jedinečnost ve vztahu k hlavnímu plnění, se kterým vytvoří jednotný celek. Souběžně bude při nezrušení pobytu ze strany klienta částka zaplacená předem ve formě nevratné zálohy jednoduše odečtena z celkové ceny dlužné klientem, a rovněž tak ztratí svoji samostatnost ve vztahu k této ceně. Za těchto okolností se uhrazení částky ve formě nevratné zálohy rovná provedení „platb[y] [...] na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby" ve smyslu čl. 10 odst. 2 druhého pododstavce šesté směrnice. Podle téhož ustanovení vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.

19. V projednávaném případě si nicméně lázeňská společnost sporné částky ponechala v důsledku nesplnění smlouvy ze strany klientů. Neponechala si je jako zálohy na hlavní plnění, které již lázeňská společnost nebyla povinna poskytnout ve prospěch klientů, kteří zrušili své rezervace. Je nutno zdůraznit, že lázeňská společnost v každém případě poskytla těmto klientům nesplnivším smlouvu plnění. Zajistila jim pokoj nebo lázeňskou péči v daném datu, když se zdržela uzavření smlouvy v opačném smyslu s jinými zájemci, přičemž respektovala právo klientů na odstoupení od smlouvy. Jedná se o skutečnou výhodu, kterou získal každý klient, ve prospěch kterého byla rezervace uskutečněna. Přitom takové skutečně poskytnuté plnění lázeňskou společností klientům proti zaplacení má podle mého názoru dostatečně individualizovanou povahu pro to, aby spadalo do širokého pojmu „poskytnutí služeb za protiplnění" ve smyslu čl. 2 bodu 1 a čl. 6 odst. 1 šesté směrnice.

20. Nejprve je třeba zdůraznit, že klient, který potřebuje hotelový pokoj k určitému datu může či nemusí rezervaci provést. Mít rezervaci pro něho každopádně představuje výhodu. Rozhodne-li se ji provést, bude mít záruku, kterou by neměl, pokud by se pouze rozhodl přijet do hotelu a požadovat pokoj v daný okamžik.

21. Z pohledu majitele hotelu vyvolává poskytnutí takové výhody, kterou budou mít klienti ve skutečnosti až do okamžiku, kdy případně zruší svoji rezervaci, náklady. Nejedná se pouze o náklady související s vedením spisu klienta a s přípravou pokoje, ale rovněž o náklady související s povinností respektovat právo klienta na odstoupení od smlouvy a o zdržení se uzavření smlouvy s jinými zájemci způsobem, který by mohl zpochybnit povinnost, na kterou uzavřela smlouvu ve prospěch klienta, pro kterého byla rezervace učiněna.

22. V důsledku toho, když majitel hotelu při rezervaci žádá klienta o úhradu částky ve

formě nevratné zálohy, lze mít objektivně za to, že tato částka představuje protiplnění ze poskytnutí rezervace, která má jak z pohledu klienta, tak z pohledu majitele hotelu skutečně individualizovanou povahu.

23. Takové poskytnutí rezervace je vedlejší související službou k hlavní službě, jelikož pro klienta představuje nikoliv účel sám o sobě, nýbrž prostředek k užívání hlavní služby poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek [12]. V každém případě zůstává v případě odstoupení klienta od smlouvy zcela individualizovatelným plněním ve vztahu k hlavnímu plnění, které ve skutečnosti nebylo majitelem hotelu poskytnuto. Vedlejší povaha tohoto poskytnutí rezervace ve vztahu k hlavnímu plnění, ke kterému má funkční vazbu, činí nepotřebným nové zařazení ve vztahu k hlavnímu plnění. Musí tedy podléhat témuž režimu DPH, který je uplatnitelný na hlavní plnění.

24. Mimoto, jak zdůrazňuje Komise, skutečností, že se klient rozhodne nevyužít hlavní plnění, není dotčena individualizovatelná povaha plnění skutečně poskytnutého klientovi od okamžiku, kdy byla rezervace uskutečněna, až do okamžiku jejího zrušení. Okolnost, že se klient rozhodne nevyužít tohoto poskytnutí pokoje k dispozici ve stanoveném datu, nemá za důsledek, že nevyužil takové záruky, za kterou skutečně zaplatil částku požadovanou lázeňskou společností. Stejně jako ve výše uvedené věci Kennemer Golf je i v projednávané věci dotčeno plnění spočívající v závazku, který na sebe osoba podléhající dani skutečně převzala, jako protiplnění za určitou částku, poskytnout svá zařízení a služby k dispozici určitým osobám, nezávisle na skutečnosti, že se tyto osoby nicméně rozhodnou této výhody nevyužít.

25. V projednávané věci není rovněž dotčen závazek srovnatelný se závazkem dotčeným ve věcech Landboden-Agrardienste [13] a Mohr [14], na které se odvolává žalující společností. V těchto dvou rozsudcích Soudní dvůr stanovil, že nelze kvalifikovat jako poskytnutí služeb ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice závazek přijatý zemědělcem v rámci režimu náhrad škod, vnitrostátního nebo v rámci Společenství, omezit nebo ukončit svoji výrobu [15]. Ve výše uvedeném rozsudku Mohr totiž Soudní dvůr prohlásil, že „tím, že poskytne náhradu škody zemědělcům, kteří se zaváží ukončit svoji výrobu mléka, nenabývá Společenství zboží ani služby pro svoji vlastní potřebu, ale jedná v obecném zájmu, kterým je podpora správ-

12 — Rozsudky ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 24), a ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 30).

13 — Rozsudek ze dne 18. prosince 1997 (C-384/95, Recueil, s. I-7387).

14 — Rozsudek ze dne 29. února 1996 (C-215/94, Recueil, s. I-959).

15 — Výše uvedené rozsudky Mohr, bod 22, a Landboden-Agrardienste, body 24 a 25.

ného fungování trhu Společenství s mlékem“ [16]. Ve výše uvedeném rozsudku Landboden-Agrardienste Soudní dvůr tuto judikaturu potvrdil, když prohlásil, že dotčený závazek, který na sebe zemědělec převzal, nesklidit alespoň 20 % brambor, které vypěstoval, nepřináší ani příslušným vnitrostátním orgánům, ani jiným identifikovatelným osobám výhody, které by mohly umožnit je považovat za spotřebitele služby [17].

26. V projednávané věci je zřejmé, že závazek lázeňské společnosti poskytnout v daném datu pokoj nebo lázeňskou péči přináší každému z klientů, v jejichž prospěch na sebe tento závazek převzala, skutečnou a individuální výhodu, která je umožňuje považovat za spotřebitele služby ve smyslu společného systému DPH. Takové poskytnutí rezervace je jednou ze služeb poskytovaných majitelem hotelu a dokonce představuje významnou část jeho hospodářské činnosti. Přitom, jelikož lázeňská společnost poskytuje takové plnění každému klientovi proti zaplacení částky, kterou při rezervaci požaduje, musí tak být takové plnění objektivně kvalifikováno jako poskytování služeb ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice.

16 — Výše uvedený rozsudek Mohr, bod 21.

17 — Výše uvedený rozsudek Landboden-Agrardienste, bod 24.

B – *Údajná odškodňující povaha částek ponechaných si v důsledku nesplnění smlouvy klienty*

27. Žalující společnost zpochybňuje, že by částky zaplacené jejími klienty jako nevratné zálohy představovaly přímé protiplnění za jí poskytovanou rezervaci. Podle žalující společnosti je ve francouzském občanském právu nesporné, že zálohy mají odškodňující povahu. Mají vazbu na škodu, kterou lázeňská společnost utrpěla v důsledku nesplnění smlouvy klientem, a mají tedy povahu paušálního odškodnění určeného ke kompenzaci takové škody [18].

28. V první řadě a nezávisle na právní povaze, kterou mají nevratné zálohy ve francouzském občanském právu, z vyjádření předložených v projednávané věci písemně a na jednání jasně vyplývá, že právo ponechat si částku zaplacenou předem jako zálohu podle francouzského občanského práva stanovenou smlouvou mezi majitelem hotelu a každým z jeho klientů nemá nezbytně vazbu na škodu, kterou majitel hotelu skutečně utrpěl v důsledku nesplnění smlouvy klienty. Není totiž stanoveno, že klientem zaplacená záloha mu bude nutně navrácena v případě, že se ukáže, že majitel hotelu nakonec neutrpěl v důsledku zrušení žádnou škodu. Přitom existence pouze případné vazby mezi částkami přijatými jako

18 — Žalobkyně v tomto ohledu zdůrazňuje, že podle francouzského občanského práva jsou nevratné zálohy peněžní částkou odpočitatelnou *in fine* od celkové ceny v případě splnění smlouvy, hrazenou dlužníkem v okamžiku uzavření smlouvy, ale kterou si v případě zrušení plnění smlouvy ze strany dlužníka věřitel ponechá *za účelem náhrady škody*.

nevratné zálohy a škodou, kterou majitel hotelu skutečně utrpěl v důsledku zrušení, vážně zpochybňuje, že by sporné částky, které lázeňská společnost obdržela jako nevratné zálohy, mohly mít nezbytně odškodňující povahu ve smyslu společného systému DPH.

29. Je nutno připomenout, že podle judikatury Soudního dvora peněžní částka přiznaná soudním rozhodnutím, jejímž výhradním účelem je náhrada obchodní škody, nepodléhá DPH [19]. Taková částka samozřejmě nepředstavuje protiplnění za žádné poskytnutí služeb nebo dodání zboží ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice. Je třeba nicméně zdůraznit, že částky, u kterých měl Soudní dvůr zejména ve výše uvedeném rozsudku BAZ Bausystem za to, že nepodléhají DPH, byly náhradami škody přiznanými soudem. Přitom v projednávaném případě nebyla soudem, a dokonce ani mimosoudně, určena existence skutečné škody, kterou by žalující společnost skutečně utrpěla z důvodu zrušení rezervací svými klienty a ke které by měly ponechané nevratné zálohy přímou odškodňující vazbu.

30. Jak správně připomíná Conseil d'État ve svém předkládacím rozhodnutí, je namístě v rámci Evropského společenství usilovat o jednotné uplatňování pravidel daňového režimu DPH. Účelem šesté směrnice je totiž zavedení společného systému DPH upravením zdanitelných plnění jednotně a podle pravidel Společenství [20].

31. Přitom je třeba zdůraznit, že jednotné uplatňování šesté směrnice vyžaduje poskytnutí výkladu, který nemůže být závislý na kvalifikaci, která by se mohla měnit v závislosti na občanském právu dotčeného členského státu. V opačném případě by praxe totožná s praxí dotčenou v projednávané věci, týkající se rezervace pokojů proti zaplacení částky, o kterou klient v případě odstoupení od smlouvy přijde, mohla podléhat DPH, docházelo-li by k ní v jiném členském státě, ve kterém by byla právní povaha takové platby předem analyzována odlišně než ve francouzském občanském právu. Taková možnost není vůbec pouze teoretická. Částka uhrazená předem klientem majiteli hotelu, který má právo si ji ponechat nezávisle na existenci skutečné škody způsobené odstoupením klienta od smlouvy, může totiž být v jiných právních systémech jen obtížně kvalifikována jako mající odškodňující povahu [21].

19 — Viz rozsudek ze dne 1. července 1982, BAZ Bausystem (222/81, Recueil, s. 2527, bod 11), ve kterém měl Soudní dvůr za to, že úroky přiznané soudem jako náhrada škody za pozdní platbu zůstatku protiplnění za poskytnutí služeb nepodléhají dani. Viz v tomtéž smyslu rozsudek ze dne 27. října 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, Recueil, s. I-5405, body 18 a 19), ve kterém Soudní dvůr naopak rozhodl, že úroky, které získal dodavatel od svého klienta jako protiplnění za platební lhůtu poskytnutou až do dodání zboží, dani podléhají.

20 — Rozsudky ze dne 26. června 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, s. I-6729, bod 38), a ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, Sb. rozh. s. I-3123, bod 36).

21 — Může být například kvalifikována jako mající inherentně sankční nebo represivní povahu.

32. Dále okolnost, že ve francouzském občanském právu jsou částky zaplacené předem jako nevratné zálohy považovány za mající odškodňující povahu, nemůže být zásadní pro vyloučení toho, že zálohy přijaté lázeňskou společností od jejích klientů nesplnivších smlouvu podléhají DPH. V tomto ohledu bych chtěl připomenout, že v odlišném, ale velmi blízkém kontextu výkladu pojmu „dodání zboží" ve smyslu šesté směrnice, pojem „dodání zboží" podle ustálené judikatury neodkazuje na převod vlastnictví ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním nakládala tak, jako by s ním nakládal vlastník tohoto majetku. Účel šesté směrnice by totiž mohl být vážně ohrožen, kdyby zjištění, zda jde o dodání zboží, jež je jedním ze tří zdanitelných plnění, záviselo na splnění podmínek, které se mění v závislosti na občanském právu dotčeného členského státu [22].

33. Jak mimoto zdůrazňuje Komise ve svém vyjádření, uplatňování režimu DPH na částku, kterou smluvní partner uhradí druhému partnerovi, který mu jako protiplnění poskytne službu, ze které bude mít individuální prospěch, nemůže být vyloučeno na základě případné kvalifikace jako odškodnění, vyplývající z vůle stran, tak jak je předpokládána francouzským občanským právem [23]. Bylo-li by tomu tak, existovala by silná pobídka k umělému snižování částek tvořících protiplnění poskytnuté služby a zvyšování částek odpovídajících náhradám škody.

34. Pojem „poskytování služeb za protiplnění" ve smyslu šesté směrnice musí být vykládán ve světle objektivních kritérií při zohlednění objektivní povahy dotčeného plnění [24]. V projednávané věci je tak třeba určit, zda ve světle ustálené judikatury Soudního dvora, připomenuté v bodech 13 a následujících tohoto stanoviska představují zaplacené zálohy objektivně protiplnění za majitelem hotelu skutečně poskytnutou službu jeho klientům až do jejich odstoupení od smlouvy. Odpověď na tuto otázku může podle mého názoru být, jak jsem již uvedl, pouze kladná. Skutečnost, že poskytovatel a jeho klient si podle použitelného občanského práva smluvili, že účelem předem hrazené částky je paušální odškodnění poskytovatele za škody, které případně utrpí při nesplnění smlouvy klientem, a nikoliv odměna za služby skutečně klientovi poskytnuté, nemůže být určující pro vyloučení takového poskytování služby ze společného systému DPH při nedostatku určení existence skutečné škody, kterou poskytovatel utrpěl v důsledku nesplnění smlouvy klientem.

22 — Rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Recueil, s. I-285, body 7 a 8); ze dne 4. října 1995, Armbrecht (C-291/92, Recueil, s. I-2775, body 13 a 14), ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Recueil, s. I-1317, body 32 a 33), stejně jako výše uvedený rozsudek HE, bod 64.

23 — Článek L. 114-1 spotřebitelského zákoníku totiž tvrdí, že „s výjimkou opačného ustanovení smlouvy jsou předem uhrazené částky nevratnými zálohami".

24 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 24), ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 45); ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, Sb. roz. s. I-1609, body 57 a 58), a ze dne 6. července 2006, Kittel (C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 43).

III – Závěry

35. Ve světle předchozích úvah se domnívám, že by Soudní dvůr měl na otázku předloženou Conseil d'État odpovědět následovně:

„Články 2 bod 1 a čl. 6 odst. 1 šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musejí být vykládány ve smyslu, že částky zaplacené jako nevratné zálohy v rámci kupních smluv, týkajících se poskytování hotelových služeb podléhajících dani z přidané hodnoty, musejí být v případě, že nabyvatel využije možnosti odstoupení od smlouvy, která mu přísluší, a prodávající si tyto částky ponechá, považovány za odměnu za poskytnutí rezervace, která jako taková podléhá dani z přidané hodnoty."