OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
M. POIARESA MADURA
przedstawiona w dniu 13 września 2006 r. [1]

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Conseil d'État (Francja) zasadniczo dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388/EWG [2]. W niniejszej sprawie chodzi o ustalenie, czy kwoty zapłacone zaliczkowo na poczet świadczenia usług hotelarskich zatrzymane przez usługodawcę w wyniku rezygnacji z pobytu przez klienta, na którego rzecz dokonano rezerwacji, podlegają podatkowi VAT.

I — Stan faktyczny w postępowaniu przed sądem krajowym, ramy prawne i pytanie prejudycjalne przedstawione Trybunałowi

2. Société thermale d'Eugénie-les-Bains (zwana dalej „Société thermale" lub „skarżącą spółką"), mająca siedzibę w gminie noszącej te samą nazwę (Francja), wykonuje działalność w zakresie prowadzenia ośrodków termalnych, obejmującą również działalność hotelarską i restauracyjną. Société thermale otrzymuje kwoty zapłacone zaliczkowo przez klientów przy rezerwacji pobytu.

3. Zgodnie z art. L 114-1 code de la consommation [kodeksu konsumenta] wynikającego z art. 3-1 loi [ustawy] nr 92-60 z dnia 18 stycznia 1992 r. umacniającej pozycję konsumenta [3] „wobec braku odmiennych postanowień umownych kwoty zapłacone zaliczkowo stanowią zadatek, który ma ten skutek, że każda ze stron może uwolnić się od zobowiązania, konsument w ten sposób, że traci zapłacony zadatek, zaś osoba prowadząca działalność gospodarczą poprzez zwrot sumy dwukrotnie wyższej". Otrzymane w ten sposób tytułem zadatków przez Société thermale kwoty pieniędzy są odliczane od późniejszej zapłaty za świadczenia otrzymane w trakcie pobytu lub zatrzymywane przez spółkę w przypadku rezygnacji z pobytu przez klienta.

4. W 1992 r. przeprowadzono kontrolę ksiąg rachunkowych Société thermale

1 — Język oryginału: portugalski.

2 — Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1) zmieniona dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, str. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą").

3 — JORF z dnia 21 stycznia 1992 r., str. 968.

dotyczącą okresu pomiędzy 1 stycznia 1989 r. a 30 kwietnia 1992 r. W wyniku tej kontroli organ podatkowy stwierdził, że zadatki otrzymane przez Société thermale w chwili dokonywania rezerwacji pobytu i zatrzymane przez nią w przypadku rezygnacji z rezerwacji powinny podlegać podatkowi VAT. W związku z tym w dniu 8 grudnia 1994 r. zażądano od skarżącej spółki zapłaty zaległego podatku w wysokości 84.054 FRF (12.814 euro) za wspomniany okres. Niezgadzając się z tym stanowiskiem, skarżąca spółka wniosła odwołanie, które zostało oddalone przez organ podatkowy w dniu 14 lutego 1995 r.

5. Société thermale wniosła skargę do tribunal administratif de Pau, który oddalił ją wyrokiem z dnia 18 listopada 1999 r. Następnie Société thermale wniosła odwołanie do cour administrative d'appel de Bordeaux, który również oddalił odwołanie wyrokiem z dnia 18 listopada 2003 r. Obydwa sądy uznały, że jeśli zadatki są zatrzymywane przez spółkę w przypadku rezygnacji z pobytu przez klienta, stanowią one bezpośrednie świadczenie wzajemne i wynagrodzenie za świadczenie odrębnych usług polegających na założeniu akt klienta i zarezerwowaniu na jego rzecz pobytu. Dlatego też w niniejszym przypadku zadatki zatrzymywane przez Société thermale powinny podlegać podatkowi VAT.

6. Société thermale utrzymując, iż owe zadatki powinny zostać uznane za odszkodowanie zapłacone tytułem naprawienia szkody poniesionej przez nią w wyniku rezygnacji z pobytu przez klientów i jako takie nie powinny one podlegać podatkowi od wartości dodanej, wniosła odwołanie do Conseil d'État, który postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy kwoty zapłacone tytułem zadatku w ramach umów sprzedaży dotyczącej usług podlegających podatkowi [VAT] powinny zostać uznane, wówczas gdy nabywca korzysta z przysługującego mu prawa do odstąpienia od umowy, a kwoty te są zatrzymywane przez sprzedawcę, za wynagrodzenie za usługę rezerwacji i jako takie za podlegające podatkowi [VAT], czy też powinny zostać uznane za odszkodowanie za szkody poniesione w wyniku odwołania pobytu przez klienta, niepozostające w bezpośrednim związku z jakąkolwiek odpłatną usługą i jako takie za niepodlegające temu podatkowi?".

7. Pytanie to skłania Trybunał do interpretacji kilku przepisów szóstej dyrektywy, a w szczególności art. 2 ust. 1, zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega „dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]".

8. Artykuł 6 ust. 1 dyrektywy definiuje „świadczenie usług" jako każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 5, i przewiduje, że transakcje świadczenia usług „mogą zawierać między

innymi […] zobowiązanie do zaniechania działania lub jego tolerowania […]".

II — Ocena

9. Dla dokonania oceny znaczenie ma również art. 10 ust. 2 tej dyrektywy, zgodnie z którym „zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny [obowiązek podatkowy powstaje] w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Dostawy towarów innych niż te określone w art. 5 ust. 4 lit. b) oraz świadczenie usług powodujące zapłatę lub płatność rat uważane są za zakończone po upływie terminów, do których takie płatności lub spłaty rat się odnoszą. [Dostawy towarów, inne niż określone w art. 5 ust. 4 lit. b), oraz świadczenie usług, z których wynikają powtarzające się rozliczenia lub płatności, uważa się za dokonane z chwilą zakończenia okresów, do których te rozliczenia lub płatności się odnoszą]". Niemniej jednak ten sam artykuł przewiduje, że „w przypadku gdy zapłata następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczenia usług, podatek staje się wymagalny w momencie otrzymania płatności i od jej wysokości [w przypadku gdy płatność zaliczkowa następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczeniem usług, obowiązek podatkowy w zakresie kwoty tej płatności powstaje w momencie jej otrzymania]".

10. Należy zaznaczyć wreszcie, że zgodnie z art. 11 częścią A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy podstawą opodatkowania jest w przypadku świadczenia usług „wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które […] świadczący usługi [usługodawca] otrzymuje lub powinien otrzymać od […] klienta [usługobiorcy] lub osoby trzeciej z tytułu tych dostaw [transakcji] […]".

11. W niniejszej sprawie zasadniczo ścierają się ze sobą dwie tezy dotyczące kwalifikacji sum zapłaconych zaliczkowo przez klientów na rzecz Société thermale i przez nią zatrzymanych w wyniku odwołania pobytu. Dla Société thermale owe zapłacone tytułem zadatku kwoty mają charakter odszkodowawczy, a w związku z tym nie podlegają podatkowi VAT. Wszystkie rządy, które przedstawiły swoje uwagi w niniejszym postępowaniu, oraz Komisja nie zgadzają się z tą tezą. Zdaniem Republiki Francuskiej, Irlandii, Republiki Portugalskiej i Komisji bowiem, kwoty pieniędzy otrzymane i zatrzymane przez Société thermale w wyniku anulowania pobytu przez klientów należą do zakresu zastosowania wspólnego sytemu podatku VAT. Jedynie Société thermale zaprzecza temu, aby owe kwoty stanowiły bezpośrednie świadczenie wzajemne za wyodrębnioną i rzeczywiście wykonaną przez Société thermale usługę.

12. Aby w ramach wspólnego systemu podatku VAT rozwiązać problem związany z klasyfikacją uiszczonego i utraconego przez klientów zadatku w wyniku wykonania przysługującego im prawa do odwołania rezerwacji, w pierwszej kolejności należy przypomnieć orzecznictwo Trybunału dotyczące interpretacji pojęcia „dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie […] przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim

charakterze]" w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy.

13. Wyrok wydany w sprawie Tolsma [4], dotyczący działalności R.J. Tolsmy, kataryniarza na drodze publicznej, jeden z najbardziej znanych osobom studiującym podatek VAT wyroków, może być szczególnie przydatny w tym względzie. W wyroku tym Trybunał odrzucił tezę władz niderlandzkich, które zamierzały opodatkować podatkiem VAT datki otrzymane przez R.J. Tolsmę dzięki dobrowolnej hojności przechodniów, przypominając w pierwszej kolejności swoje orzecznictwo, w świetle którego transakcje podlegające opodatkowaniu zakładają w ramach systemu podatku VAT istnienie transakcji z uzgodnieniem ceny lub stanowiącego równowartość świadczenia [5]. Jeśli działalność usługodawcy polega wyłącznie na świadczeniu usług bez bezpośredniego świadczenia wzajemnego, brak jest podstawy opodatkowania i owe usługi nie podlegają jako takie podatkowi VAT. Zgodnie z tym podstawę opodatkowania świadczenia usług stanowi wszystko to, co zostało otrzymane jako świadczenie wzajemne za wyświadczoną usługę, a tym samym świadczenie usług jest opodatkowane jedynie wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy wyświadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym [6]. W tych okolicznościach Trybunał Sprawiedliwości stwierdził na zakończenie, iż dane świadczenie usług „jest odpłatne […], jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w trakcie którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi wyświadczonej na rzecz usługobiorcy" [7].

14. Zgodnie z tą linią w niedawnym wyroku w sprawie Kennemer Golf [8] Trybunał ustalił, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy rocznymi składkami członków stowarzyszenia sportowego a świadczonymi przez nie usługami, które polegają na oddaniu do dyspozycji członków w sposób nieprzerwany urządzeń sportowych oraz związanych z nimi udogodnień [9]. Trybunał stwierdził, że roczne składki członków mogą stanowić świadczenie wzajemne za usługi świadczone przez stowarzyszenie niezależnie od faktu, że członkowie, którzy zapłacili składkę roczną, nie korzystali z urządzeń stowarzyszenia [10]. Obowiązek stowarzyszenia polegający na udostępnianiu tych urządzeń sportowych oraz związanych z nimi udogodnień każdemu członkowi, który zapłacił składkę roczną, w sposób oczywisty stanowi zdaniem Trybunału odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy.

15. Otóż w niniejszej sprawie wyraźnie wynika, że dokonana przez klienta zaliczkowa zapłata tytułem zadatku nie następuje

4 — Wyrok z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93, Rec. str. I-743.

5 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie C-16/93 Tolsma, pkt 12, a także wyrok z dnia 1 kwietnia 1982 r. w sprawie 89/81 Hong-Kong Trade Development Council, Rec. str. 1277, pkt 9 i 10.

6 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Tolsma, pkt 13 i powołane tam orzecznictwo.

7 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Tolsma, pkt 14. Zobacz również późniejsze zastosowanie tego orzeczenia w wyrokach z dnia 14 lipca 1998 r. w sprawie C-172/96 First National Bank of Chicago, Rec. str. I-4387, pkt 26, z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-435/03 British American Tobacco International i Newman Shipping, Rec. str. I-7077, pkt 32 oraz z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04 FCE Bank, Zb.Orz. str. I-2803, pkt 34.

8 — Wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00, Rec. str. I-3293, pkt 39.

9 — Ibidem, pkt 40.

10 — Ibidem, pkt 42.

bez przyjęcia zobowiązania przez Société thermale wraz z zapłatą tej kwoty. Po pierwsze, Société thermale dokonuje rezerwacji, to jest przyjmuje zobowiązanie do oddania do dyspozycji klienta pokoju w uzgodnionej dacie. Wykonanie usługi rezerwacji logicznie oznacza obowiązek powstrzymania się od zawarcia umowy z osobą trzecią z naruszeniem tego zobowiązania oraz obowiązek poszanowania prawa klienta do odwołania rezerwacji. Po drugie, Société thermale nie przyjmuje na siebie zobowiązania, że klienci będą mieli całkowicie bezpłatny dostęp do określonych urządzeń i usług w uzgodnionym momencie. W rzeczywistości w celu przyznania takiej korzyści wymaga zapłaty określonej kwoty, którą będzie mogła zatrzymać w przypadku odwołania rezerwacji. Wydaje się oczywiste, że istnieje dwustronny, wzajemny związek pomiędzy ową usługą rezerwacji a zapłatą dokonaną przez klienta.

16. Ponieważ w niniejszej sprawie Societé thermale otrzymuje kwoty pieniężne, które stanowią rzeczywistą równowartość usługi rezerwacji wykonanej przez nią na rzecz klientów, którzy anulowali swój pobyt, świadczenie to powinno zostać zakwalifikowane, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, jako odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy. Taki wniosek nasuwa się tym bardziej, że tak jak to wielokrotnie już orzekał Trybunał, szósta dyrektywa przyznaje podatkowi VAT szeroki zakres zastosowania, obejmując wszelką działalność producenta, handlowca czy usługodawcy [11].

17. Skarżąca nie zgadza się z taką klasyfikacją, podnosząc dwa argumenty. Z jednej strony twierdzi, że świadczenie usług rezerwacji nie może być uważane za odrębne w stosunku do głównych usług świadczonych przez przedsiębiorstwo hotelarskie. Zadatki zatrzymane przez Société thermale nie mają na celu stanowić wynagrodzenia za wyraźnie wyodrębnione usługi świadczone na rzecz klientów, z których można byłoby skorzystać niezależnie od świadczenia głównego. Z drugiej strony utrzymuje, że kwoty, które zatrzymuje w związku z odwołaniem rezerwacji przez klientów, mają charakter odszkodowania ryczałtowego w celu wynagrodzenia szkód wyrządzonych Société thermale w wyniku odwołania rezerwacji.

A — *Zarzucany brak odrębnego charakteru i niemożność skorzystania z usługi rezerwacji niezależnie od świadczenia głównego*

18. Oczywiste jest, że świadczenie polegające na zagwarantowaniu danej osobie tego, że będzie miała do swojej dyspozycji pokój w określonej dacie, zostanie wykonane wraz

11 — Zobacz wyroki z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie C-235/85 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. str. 1471, pkt 6 oraz z dnia 15 czerwca 1989 r. w sprawie 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties, Rec. str. 1737, pkt 10.

z wyświadczeniem głównej usługi hotelowej. Utraci ono swoją odrębność w stosunku do świadczenia głównego, z którym stanowić będzie jedną całość. Jednocześnie jeżeli klient nie odwoła rezerwacji, zapłacona zaliczkowo tytułem zadatku kwota zostanie zaliczona na poczet całkowitej ceny należnej od klienta, tracąc w ten sposób swoją odrębność w stosunku do tej ceny. W tych okolicznościach zapłata kwot pieniężnych tytułem zadatku przy dokonywaniu rezerwacji pokoju jest równoznaczna z przypadkiem, gdy „płatność zaliczkowa następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczeniem usług" w rozumieniu art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy. Zgodnie z tym przepisem szóstej dyrektywy obowiązek podatkowy w zakresie kwoty tej płatności powstaje w momencie dokonania.

19. Niemniej jednak w niniejszej sprawie sporne kwoty zostały zatrzymane przez Société thermale w wyniku odwołania pobytu przez klientów. Kwoty te nie zostały zatrzymane tytułem płatności zaliczkowych za świadczenie główne, którego Société thermale nie musiała już wykonywać na rzecz klientów, którzy odwołali rezerwacje. W każdym razie należy podkreślić, że Société thermale wyświadczyła jednak usługę na rzecz tych klientów. Zagwarantowała im pokój i zabiegi termalne w uzgodnionej dacie i zobowiązała się do niezawierania sprzecznych z tym zobowiązaniem umów z innymi zainteresowanymi, przy poszanowaniu prawa tych klientów do odwołania rezerwacji. Chodzi tu o rzeczywistą korzyść, z której skorzystał każdy klient, na którego rzecz dokonywano rezerwacji. W związku z tym to rzeczywiście wykonane przez Société thermale na rzecz klientów świadczenie za zapłatą moim zdaniem ma wystarczająco odrębny charakter, aby wejść do zakresu szerokiego pojęcia odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy.

20. W pierwszej kolejności należy zaznaczyć, że klientowi, który potrzebuje pokoju w określonej dacie, przysługuje swoboda dokonania lub niedokonania rezerwacji. Posiadanie rezerwacji w każdym bądź razie stanowi dla niego korzyść. Jeżeli zdecyduje się na jej dokonanie, będzie korzystał z gwarancji, której by nie miał, gdyby zdecydował się jedynie na przybycie do hotelu i zapytanie o pokój w tym czasie.

21. Z punktu widzenia przedsiębiorstwa hotelowego przyznanie takiej korzyści, z której klienci rzeczywiście korzystają do chwili, do której ewentualnie odwołają rezerwację, wiąże się z kosztami. Nie chodzi tu wyłącznie o koszty związane z założeniem akt klienta oraz z przygotowaniem pokoju, ale także związane z obowiązkiem poszanowania prawa do odwołania rezerwacji przez klienta i powstrzymania się od zawierania umów z innymi zainteresowanymi, tak aby nie naruszyć zobowiązania, które przedsiębiorstwo to zaciągnęło wobec klienta, na rzecz którego dokonało rezerwacji.

22. W związku z tym wówczas gdy przedsiębiorstwo hotelowe przy dokonywaniu

rezerwacji żąda od klienta zapłaty określonej kwoty tytułem zadatku, można obiektywnie przyjąć, iż kwota ta stanowi świadczenie wzajemne w zamian za usługę rezerwacji, która zarówno z punktu widzenia klienta, jak i przedsiębiorstwa hotelowego posiada wyraźnie odrębny charakter.

23. Takie świadczenie ma charakter akcesoryjny względem świadczenia głównego w zakresie, w jakim nie stanowi dla klienta celu samego w sobie, lecz środek służący do korzystania w najlepszych warunkach z głównej usługi usługodawcy [12]. W każdym razie pozostaje ono w przypadku odwołania rezerwacji przez klienta świadczeniem wyraźnie wyodrębnionym w stosunku do świadczenia głównego, które w rzeczywistości nie zostało wyświadczone przez przedsiębiorstwo hotelowe. Akcesoryjny charakter tego świadczenia względem świadczenia głównego, z którym jest funkcjonalnie związane, powoduje, że zwolnione jest ono z jakiegokolwiek wymogu ponownego zaklasyfikowania w stosunku do świadczenia głównego. W związku z powyższym powinno zostać poddane temu samemu reżimowi VAT co reżim, który znajduje zastosowanie do świadczenia głównego.

24. Ponadto, tak jak podkreśla Komisja, okoliczność, iż klient decyduje się nie korzystać ze świadczenia głównego, nie ma wpływu na odrębny charakter usługi rzeczywiście wyświadczonej na rzecz klienta od momentu dokonania rezerwacji do chwili jej odwołania. Okoliczność, iż klient zdecydował się nie skorzystać z oddanego mu do dyspozycji pokoju w uzgodnionej dacie, nie oznacza, iż nie skorzystał on z gwarancji, za którą rzeczywiście zapłacił kwotę zażądaną przez Societé thermale. Podobnie jak w powołanej sprawie Kennemer Golf, również i w niniejszej sprawie chodzi o faktycznie wykonane przez podatnika, w zamian za określoną kwotę, zobowiązanie do oddania urządzeń i usług do dyspozycji określonym osobom niezależnie do tego, że zdecydują się one jednak nie skorzystać z tej możliwości.

25. W niniejszej sprawie nie chodzi również o zobowiązanie porównywalne z tym, które było przedmiotem postępowań w sprawach Landboden-Agrardienste [13] oraz Mohr [14], powołanych przez skarżącą spółkę. W obydwu wyrokach Trybunał stwierdził, iż zaciągnięte przez producenta rolnego w ramach krajowego lub wspólnotowego systemu wyrównań zobowiązanie do zmniejszenia lub zaniechania produkcji nie może być zaklasyfikowane jako świadczenie usług w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy [15]. W powołanym wyroku w sprawie Mohr Trybunał stwierdził bowiem, że „poprzez wypłacenie wyrównania producentom rolnym, którzy zobowiązali się do zaprzestania produkcji mleka, Wspólnota nie nabyła ani towarów, ani usług dla własnego użytku, lecz działa we wspólnym interesie,

12 — Wyroki z dnia 2 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. str. I-6229, pkt 24 oraz z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. str. I-973, pkt 30.

13 — Wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawie C-384/95, Rec. str. I-7387.

14 — Wyrok z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-215/94, Rec. str. I-959.

15 — Wyżej wymienione wyroki w sprawie Mohr, pkt 22 i Landboden-Agrardienste, pkt 24 i 25.

jakim jest wspieranie prawidłowego funkcjonowania wspólnotowego rynku mleka" [16]. W powołanym wyroku w sprawie Landboden-Agrardienste Trybunał potwierdził to orzeczenie, stwierdzając, że zaciągnięte przez producenta rolnego sporne zobowiązanie do powstrzymania się od zebrania co najmniej 20% wyhodowanych ziemniaków nie przynosi organom krajowym ani innym dającym się zidentyfikować osobom korzyści, które umożliwiłyby uznanie ich za konsumentów danej usługi [17].

26. W niniejszej sprawie oczywiste jest, że zobowiązanie Société thermale do udostępnienia pokoju lub zabiegu termalnego w określonej dacie przynosi każdemu klientowi, na rzecz którego zostało ono zaciągnięte, realną i odrębną korzyść, co pozwala na uznanie ich za konsumentów danej usługi w rozumieniu wspólnego systemu podatku VAT. Taka usługa rezerwacji jest usługą świadczoną przez gospodarstwo hotelowe i stanowi nawet istotną część jego działalności gospodarczej. W związku z tym, ponieważ Société thermale wykonuje to świadczenie na rzecz każdego klienta za zapłatą kwoty żądanej w chwili dokonywania rezerwacji, świadczenie to powinno być obiektywnie zakwalifikowane jako świadczenie usług w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy.

16 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Mohr, pkt 21.

17 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Landboden-Agrardienste, pkt 24.

B — *Rzekomy odszkodowawczy charakter kwot zatrzymanych w wyniku rezygnacji z pobytu przez klientów*

27. Skarżąca spółka zaprzecza, jakoby zapłacone przez klientów tytułem zadatku kwoty stanowiły bezpośrednie świadczenie wzajemne w zamian za wyświadczoną przez nią usługę rezerwacji. Zdaniem skarżącej spółki zgodnie z francuskim prawem cywilnym zadatek ma charakter odszkodowawczy. Pozostaje on w bezpośrednim związku ze szkodą poniesioną przez Société thermale w wyniku rezygnacji z pobytu przez klienta i tym samym ma charakter odszkodowania ryczałtowego służącego naprawieniu tej szkody [18].

28. W pierwszej kolejności, niezależnie od charakteru prawnego przyznanego zadatkowi przez francuskie prawo cywilne, z uwag przedstawionych w niniejszym postępowaniu wyraźnie wynika, że prawo do zatrzymania zapłaconej zaliczkowo tytułem zadatku kwoty, przyznane na podstawie umowy zgodnie z francuskim prawem cywilnym przedsiębiorstwu hotelarskiemu przez każdego z klientów, nie pozostaje w wystarczającym związku ze szkodą rzeczywiście poniesioną przez przedsiębiorstwo hotelowe w wyniku rezygnacji z pobytu przez klientów. W rzeczywistości bowiem nie przewidziano, iż utracony przez klienta zadatek zostanie mu obowiązkowo zwrócony w przypadku wykazania, iż ostatecznie przedsiębiorstwo hotelowe nie poniosło jakiejkolwiek szkody w wyniku odwołania rezerwacji. Okoliczność, że istnieje jedynie ewentualny związek pomiędzy otrzymanymi tytułem zadatku

18 — Skarżąca podkreśla w tym względzie, że zgodnie z francuskim kodeksem cywilnym zadatek jest kwotą pieniędzy odliczaną in fine od całkowitej ceny w przypadku wykonania umowy, płaconą przez dłużnika w chwili zawarcia umowy, która jednakże w przypadku odstąpienia od wykonania umowy przez dłużnika jest zatrzymywana przez wierzyciela *tytułem odszkodowania*.

kwotami a szkodą rzeczywiście poniesioną przez przedsiębiorstwo hotelowe w wyniku odwołania rezerwacji, rodzi poważne wątpliwości co do tego, czy sporne kwoty, które Société thermale otrzymała tytułem zadatku, mogą mieć koniecznie odszkodowawczy charakter w rozumieniu wspólnego systemu podatku VAT.

29. Należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału, kwota zasądzona orzeczeniem sądowym, której wyłącznym celem jest naprawa szkody gospodarczej, nie podlega podatkowi VAT [19]. Kwota ta w sposób oczywisty nie stanowi świadczenia wzajemnego w zamian za świadczenie usług lub dostawę towarów w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy. Niemniej jednak należy zaznaczyć, że kwoty uznane przez Trybunał za niepodlegające podatkowi VAT, w szczególności w powołanym wyroku w sprawie Bausystem, były odszkodowaniami zasądzonymi przez sąd. Tymczasem w niniejszej sprawie brak jest jakiegokolwiek orzeczenia sądowego lub niesądowego potwierdzającego istnienie realnych szkód rzeczywiście poniesionych przez skarżącą spółkę w wyniku odwołania rezerwacji przez klientów, z którymi to szkodami zadatki pozostawałyby w bezpośrednim odszkodowawczym związku.

30. Zgodnie z tym, co słusznie przypomina Conseil d'État w postanowieniu o odesłaniu, w ramach Wspólnoty Europejskiej należy poszukiwać jednolitego stosowania zasad opodatkowania podatkiem VAT. Szósta dyrektywa ma na celu ustanowienie wspólnego systemu podatku VAT, definiując w sposób jednolity i zgodnie z przepisami wspólnotowymi czynności podlegające opodatkowaniu [20].

31. Należy podkreślić, że jednolite stosowanie szóstej dyrektywy wymaga wykładni, która nie może opierać się na kwalifikacji mogącej różnić się w zależności od prawa cywilnego danego państwa członkowskiego. W przeciwnym razie identyczna praktyka, jak sporna w niniejszej sprawie praktyka dokonywania rezerwacji pokojów za zapłatą kwoty pieniędzy traconej przez klienta w przypadku odwołania rezerwacji, mogłaby podlegać podatkowi VAT, jeżeli miałaby miejsce w innym państwie członkowskim, w którym charakter prawny takiej zaliczkowej płatności byłby oceniany w sposób odmienny niż we francuskim prawie cywilnym. Taka możliwość nie jest możliwością czysto teoretyczną. W rzeczywistości bowiem zapłacona przez klienta zaliczkowo kwota na rzecz przedsiębiorstwa hotelowego, które może ową kwotę zatrzymać niezależnie od istnienia rzeczywistej szkody spowodowanej odwołaniem pobytu przez klienta, z trudnością mogłaby zostać uznana za posiadającą naturę odszkodowawczą w innych systemach prawnych [21].

19 — Zobacz wyrok z dnia 1 lipca 1982 r. w sprawie 222/81 BAZ Bausystem, Rec. str. 2527 pkt 11, w którym Trybunał stwierdził, że nie podlegają podatkowi zasądzone przez sąd odsetki przy naprawieniu opóźnienia w płatności bilansu wynagrodzenia za świadczenie usług. Podobnie wyrok z dnia 27 października 1993 r. w sprawie C-281/91 Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, Rec. str. I-5405, pkt 18 i 19, w którym Trybunał stwierdził z kolei, że podlegają opodatkowaniu odsetki otrzymane przez dostawcę od klienta jako świadczenie wzajemne za odroczenie płatności przez dostawcę do czasu dostarczenia towarów.

20 — Wyroki z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. str. I-6729, pkt 38 oraz z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Rec. str. I-3123, pkt 36.

21 — Może zostać zakwalifikowana jako sama w sobie posiadająca charakter sankcji lub kary.

32. W związku z tym okoliczność, iż w świetle francuskiego prawa cywilnego zapłacone zaliczkowo tytułem zadatku kwoty są uznawane za posiadające charakter odszkodowawczy, nie może decydować o wyłączeniu spod opodatkowania zadatków otrzymanych przez Société thermale od klientów, którzy odwołali swój pobyt. W tym zakresie chciałbym przypomnieć, że w innym kontekście, ale bardzo bliskim, dotyczącym wykładni pojęcia dostawy towarów w rozumieniu szóstej dyrektywy, z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż pojęcie dostawy towaru nie dotyczy przeniesienia własności w formach przewidzianych przez właściwe prawo krajowe, ale obejmuje wszelkie transakcje polegające na zbyciu dobra materialnego przez jedną stronę, która upoważnia drugą stronę do faktycznego rozporządzania nim, tak jakby była ona właścicielem tego dobra. W rzeczywistości bowiem cel szóstej dyrektywy mógłby zostać poważnie zagrożony, jeżeli uznanie danej transakcji za dostawę towarów, która jest jedną z trzech transakcji podlegających opodatkowaniu, byłoby poddane spełnieniu przesłanek, które różniłyby się w zależności od prawa cywilnego danego państwa członkowskiego [22].

33. Ponadto, jak podkreśla Komisja w uwagach, to nie ewentualna kwalifikacja jako odszkodowanie, wynikająca z woli stron i domniemana w prawie francuskim [23], jest okolicznością, która umożliwia zwolnienie z podatku VAT kwoty płaconej przez jedną ze stron umowy na rzecz drugiej, która w zamian za to świadczy na jej rzecz odrębną usługę. Jeżeli by tak było, stanowiłoby to silny bodziec do sztucznego zmniejszania kwot stanowiących świadczenie wzajemne za wykonaną usługę i zwiększenia kwot odpowiadających odszkodowaniu.

34. Pojęcie odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu szóstej dyrektywy powinno być interpretowane w świetle obiektywnych kryteriów, z uwzględnieniem obiektywnego charakteru danej transakcji [24]. W niniejszym postępowaniu należy również ustalić, czy w świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału, przypomnianego w pkt 13 i następnych niniejszej opinii, zadatek obiektywnie stanowi wynagrodzenie za usługę rzeczywiście wykonaną przez przedsiębiorstwo hotelowe na rzecz klientów do czasu odwołania przez nich rezerwacji. Tak jak już wcześniej wspomniałem, moim zdaniem odpowiedź na to pytanie może jedynie być twierdząca. Okoliczność, iż usługodawca i jego klient uzgodnili zgodnie z właściwym prawem, że zapłacona zaliczkowo kwota zostanie przeznaczona na odszkodowanie ustalone w sposób ryczałtowy za ewentualnie poniesione przez usługodawcę szkody w wyniku niewykonania zobowiązania, a nie na wynagrodzenie za rzeczywiście wykonaną przez niego na rzecz klienta usługę, nie może decydować o wyłączeniu tego świadczenia usług ze wspólnego systemu VAT, jeżeli nie wykazuje się istnienia rzeczywistej szkody poniesionej przez usługodawcę w wyniku niewykonania zobowiązania przez klienta.

22 — Wyroki z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285, pkt 7 i 8, z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrecht, Rec. str. I-2775, pkt 13 i 14 oraz z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland, Rec. str. I-1317, pkt 32 i 33, a akże ww. wyrok w sprawie HE, pkt 64.

23 — Artykuł L 114-1 kodeksu konsumenta stanowi w tym zakresie, że „z zastrzeżeniem odmiennego postanowienia umowy, zapłacone zaliczkowo kwoty stanowią zadatek".

24 — Wyroki z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. str. I-983, pkt 24 oraz ostatnio z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Rec. str. I-483, pkt 45, z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. str. I-1609, pkt 57 i 58 oraz z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. str. I-6161, pkt 43.

III — Wnioski

35. W świetle powyższych rozważań uważam, iż Trybunał powinien odpowiedzieć na przedstawione przez francuski Conseil d'État pytanie w następujący sposób:

Artykuł 2 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku powinny być interpretowane w ten sposób, że kwoty zapłacone tytułem zadatku w ramach umów sprzedaży dotyczących usług hotelowych podlegających podatkowi od wartości dodanej należy uznać za wynagrodzenie za usługę rezerwacji, która jako taka podlega podatkowi od wartości dodanej, w przypadku gdy nabywca wykonuje przysługujące mu prawo do odwołania rezerwacji i kwoty te zostają zatrzymane przez sprzedawcę.