NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
M. POIARES MADURO
prednesené 13. septembra 2006 [1]

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Francúzsko), sa v týka najmä výkladu článku 2 bodu 1 šiestej smernice 77/388/EHS [2]. Ide totiž o zistenie, či sumy zaplatené vopred za poskytnutie hotelových služieb, ktoré si poskytovateľ ponechal v dôsledku odstúpenia zákazníka od zmluvy, v ktorého prospech bola vykonaná rezervácia, podliehajú dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH").

I — Skutkový stav vo veci samej, právny rámec a prejudiciálna otázka predložená Súdnemu dvoru

2. Predmetom činnosti société thermale d'Eugénie-les-Bains (ďalej len „société thermale" alebo „dovolateľka"), usadenej v obci s rovnakým názvom (Francúzsko), je prevádzkovanie kúpeľných zariadení, ktoré zahŕňa aj hotelové a reštauračné činnosti. Táto spoločnosť vyberá pri rezerváciách pobytov kúpeľnými hosťami určité sumy zaplatené vopred.

3. Podľa článku L114-1 code de la consommation (spotrebiteľský zákonník), ktorý vychádza z článku 3-1 zákona č. 92-60 z 18. januára 1992, ktorým sa posilňuje ochrana spotrebiteľa, [3] „pokiaľ v zmluve nie je uvedené inak, sumy zaplatené vopred sú zálohy, ktorých účinkom je, že každá zmluvná strana môže zrušiť svoj záväzok, pričom v takom prípade spotrebiteľ o túto zálohu prichádza a podnikateľ je povinný nahradiť ju v dvojnásobnej výške". Peňažné sumy, ktoré takto vyberá société thermale ako zálohy, sa buď odpočítajú od neskoršej platby za služby spojené s pobytom, alebo si ich táto spoločnosť ponechá, ak dôjde k zrušeniu pobytu zo strany kúpeľných hostí.

4. V roku 1992 sa v société thermale vykonala kontrola účtovníctva za obdobie od

1 — Jazyk prednesu: portugalčina.

2 — Smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenená a doplnená smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991 (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160, ďalej len „šiesta smernica").

3 — JORF z 21. januára 1992, s. 968.

1. januára 1989 do 30. apríla 1992. Na základe tejto kontroly sa daňová správa domnievala, že zálohy, ktoré société thermale vybrala v okamihu rezervácie pobytov a ktoré si ponechala po zrušení rezervácie zákazníkmi, majú podliehať DPH. V dôsledku toho bola 8. decembra 1994 société thermale dodatočne vymeraná daň za uvedené obdobie vo výške 84 054 FRF (12 814 eur). Keďže táto spoločnosť nesúhlasila s týmto výmerom, podala na daňovú správu sťažnosť, ktorá bola 14. februára 1995 zamietnutá.

5. Société thermale podala žalobu na Správny súd v Pau, ktorý túto žalobu rozsudkom z 18. novembra 1999 zamietol. Société thermale podala voči tomuto rozsudku odvolanie na odvolací Správny súd v Bordeaux, ktorý rozsudkom z 18. novembra 2003 toto odvolanie tiež zamietol. Tieto dva súdy sa totiž domnievali, že ak si spoločnosť ponechá zálohy v prípade odstúpenia zákazníka od zmluvy, tie predstavujú priamu protihodnotu a odmenu za individualizovateľné poskytnutie služby spočívajúce v založení zákazníckeho spisu, ako aj v rezervácii pobytu zákazníka. V prejednávanej veci teda musia zálohy, ktoré si ponecháva société thermale, podliehať DPH.

6. Société thermale tvrdila, že tieto zálohy treba považovať za odškodnenie zaplatené z dôvodu náhrady ňou utrpenej škody z dôvodu nesplnenia záväzku jej zákazníkmi a že ako také nepodliehajú DPH, a podala dovolanie na Conseil d'État, ktorý rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Musia sa sumy zaplatené ako zálohy v rámci zmlúv, ktoré sa týkajú poskytovania služieb podliehajúcich [DPH] v prípade, že príjemca služieb využije právo na odstúpenie od zmluvy, ktorým disponuje, a poskytovateľ služieb si tieto sumy ponechá, považovať za odmenu za rezerváciu, a ako také teda za podliehajúce [DPH], alebo za odškodnenie z dôvodu odstúpenia od zmluvy zaplatené z dôvodu náhrady škody, ktorú poskytovateľ utrpel v nadväznosti na nesplnenie záväzku zákazníkom, ktoré priamo nesúvisí so žiadnou odplatne poskytnutou službou, a ako také za sumy nepodliehajúce tejto dani[?]“

7. Táto otázka vedie Súdny dvor k výkladu viacerých ustanovení šiestej smernice a osobitne článku 2 bodu 1, podľa ktorého DPH podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani“.

8. Článok 6 ods. 1 tejto smernice definuje „poskytnutie služieb“ ako každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5 šiestej smernice, a stanovuje, že „medzi takéto plnenia môžu okrem iného patriť… povinnosť vyhnúť sa určitému činu alebo

tolerovať určitý čin alebo situáciu [záväzok zdržať sa určitého konania alebo strpieť konanie alebo stav — *neoficiálny preklad*]".

II — Analýza

9. Pre analýzu je rovnako relevantný článok 10 ods. 2 tejto smernice, ktorý stanovuje, že „zdaniteľný prípad a daňový nárok vzniknú, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby. Dodávky tovaru, ktoré nie sú uvedené v článku 5(4) b) a poskytovanie služieb, z ktorých vyplývajú následné účtovné výkazy alebo platby, sa budú považovať za ukončené v okamihu, keď skončí obdobie, ku ktorému prislúcha takýto účtovný výkaz alebo platba". To isté ustanovenie však stanovuje, že „ak sa však má platba uskutočniť na účet pred dodaním tovaru alebo pred poskytnutím služieb, daňový nárok vznikne po prevzatí platby".

10. Nakoniec je potrebné uviesť, že podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice je základom dane v prípade poskytovania služieb „všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ… od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby… [všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať… poskytovateľ za toto plnenie od odberateľa alebo od tretej strany… — *neoficiálny preklad*]".

11. V prejednávanej veci si v podstate s ohľadom na kvalifikáciu súm, ktoré zákazníci société thermale zaplatili vopred a ktoré si tá ponechala v dôsledku odstúpenia od zmluvy z ich strany, odporujú dve tvrdenia. Pre société thermale majú tieto sumy zaplatené ako zálohy povahu odškodnenia a v dôsledku toho nepodliehajú DPH. Všetky vlády, ktoré predložili v prejednávanej veci pripomienky, a Komisia Európskych spoločenstiev odporujú tomuto tvrdeniu. Pre Francúzsku republiku, Írsko, Portugalskú republiku a Komisiu totiž sumy, ktoré boli zaplatené vopred a ktoré si société thermale ponechala v dôsledku odstúpenia zákazníkov od zmluvy, totiž patria do pôsobnosti spoločného systému DPH. Jedine société thermale spochybňuje, že tieto sumy predstavujú priamu protihodnotu individualizovaných služieb, ktoré société thermale svojim zákazníkom skutočne poskytla.

12. Pre vyriešenie tohto problému kvalifikácie záloh, ktoré zákazníci zaplatili a o ktoré prišli z dôvodu odstúpenia od zmluvy, v rámci spoločného systému DPH je predovšetkým vhodné pripomenúť judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa výkladu pojmu „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu — *neoficiálny preklad*]…

osobou podliehajúcou dani“ v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice.

13. Najznámejší rozsudok medzi študentmi DPH, t. j. rozsudok Tolsma [4] týkajúci sa činnosti pána Tolsma, hráča na verklík na verejných priestranstvách, je v tejto súvislosti zvlášť poučný. V tomto rozsudku, v ktorom Súdny dvor zamietol tvrdenie holandských orgánov, ktoré chceli podriadiť DPH almužny, ktoré pán Tolsma prijal vďaka štedrosti okoloidúcich, Súdny dvor najskôr pripomenul judikatúru, podľa ktorej zdaniteľné plnenia v rámci spoločného systému DPH predpokladajú existenciu plnenia zahŕňajúceho dohodu o cene alebo protihodnote. [5] Ak činnosť poskytovateľa spočíva výlučne v poskytnutí plnení bez priamej protihodnoty, neexistuje základ dane, a tieto plnenia teda nepodliehajú DPH. Základ dane z poskytnutia služieb teda tvorí všetko, čo je prijaté ako protihodnota za poskytnutú službu, a poskytnutie služieb sa teda zdaňuje len vtedy, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou. [6] Za týchto okolností Súdny dvor konečne dospel k záveru, že poskytnutie služieb „sa vykonáva za protihodnotu… len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi“ [7].

14. V rovnakej línii v nedávnejšom rozsudku Kennemer Golf [8] Súdny dvor preukázal, že existuje priama súvislosť medzi ročnými paušálnymi príspevkami členov športového združenia a službami poskytovanými týmto združením, ktoré spočívajú v trvalom poskytnutí športových zariadení, ako aj z nich vyplývajúcich výhod, k dispozícii členom. [9] Súdny dvor teda dospel k záveru, že ročné príspevky členov môžu predstavovať protihodnotu takýchto služieb poskytnutých združením nezávisle od skutočnosti, že členovia, ktorí uhradili svoj ročný príspevok, nepoužívajú zariadenia združenia. [10] Povinnosť združenia dať svoje športové zariadenia, ako aj z nich vyplývajúce výhody k dispozícii každému členovi, ktorý uhradil svoj ročný príspevok, predstavuje teda podľa Súdneho dvora poskytnutie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice.

15. Pritom z prejednávanej veci vyplýva práve to, že k zaplateniu sumy zákazníkom vopred ako zálohy nedochádza bez vzniku

4 — Rozsudok z 3. marca 1994, C-16/93, Zb. s. I-743.

5 — Tamže, bod 12. Pozri tiež rozsudok z 1. apríla 1982, Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, Zb. s. 1277, body 9 a 10.

6 — Rozsudok Tolsma, už citovaný, bod 13 a citovaná judikatúra.

7 — Rozsudok Tolsma, už citovaný, bod 14. Pozri pre nedávne uplatňovanie tejto judikatúry rozsudky zo 14. júla 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, Zb. s. I-4387, bod 26; zo 14. júla 2005, British American Tobacco International a Newman Shipping, C-435/03, Zb. s. I-7077, bod 32, a z 23. marca 2006, FCE Bank, C-210/04, Zb. s. I-2803, bod 34.

8 — Rozsudok z 21. marca 2002, C-174/00, Zb. s. I-3293, bod 39.

9 — Tamže, bod 40.

10 — Tamže, bod 42.

záväzku na strane société thermale pri zaplatení tejto sumy. Na jednej strane société thermale urobí rezerváciu, teda vznikne jej záväzok dať zákazníkovi k dispozícii izbu v dohodnutý dátum. Z takejto rezervácie logicky vyplýva povinnosť zdržať sa uzavretia zmluvy s niekým iným, čo by bolo v rozpore s týmto záväzkom, a rešpektovať právo zákazníka na odstúpenie od zmluvy. Na druhej strane société thermale neposkytne takúto záruku, že jej zákazníci budú mať k dispozícii niektoré zariadenia a služby v danom okamihu, čisto bezplatne. Pre priznanie takej výhody totiž požaduje zaplatenie sumy, ktorú si bude mať právo ponechať v prípade odstúpenia zákazníka od zmluvy. Existencia vzájomného dvojstranného vzťahu medzi rezerváciou a úhradou vykonanou zákazníkom sa zdá byť zrejmá.

16. Pokiaľ ako v prejednávanej veci société thermale vyberie sumy, ktoré predstavujú skutočnú protihodnotu rezervácie, ktorú poskytla zákazníkom, ktorí nesplnili záväzok, potom sa takéto plnenie musí kvalifikovať v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora ako poskytnutie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 6 šiestej smernice. Tento záver platí o to viac, že, ako to Súdny dvor opakovane vyhlásil, šiesta smernica priznáva DHP veľmi širokú pôsobnosť zahrnutím všetkých hospodárskych činností výrobcu, obchodníka a poskytovateľa služieb. [11]

17. Dovolateľka odporuje tejto kvalifikácii predložením dvoch tvrdení. Na jednej strane tvrdí, že poskytnutie rezervácie nie je spôsobilé individualizácie vo vzťahu k hlavnému plneniu poskytnutému hotelovým zariadením. Účelom záloh, ktoré si ponechala société thermale, nie je odmeniť skutočne individualizované služby poskytnuté zákazníkom, ktoré sú spôsobilé na samostatnú spotrebu vo vzťahu k hlavnej službe. Na druhej strane tvrdí, že sumy, ktoré si ponechá v dôsledku odstúpenia od zmluvy zákazníkom, majú povahu paušálneho odškodnenia na účely nahradenia škody spôsobenej société thermale týmito odstúpeniami od zmlúv.

A — *Údajná neindividualizovateľnosť a nespôsobilosť poskytnutia rezervácie na samostatnú spotrebu vo vzťahu k hlavnej službe*

18. Istotne plnenie, ktoré spočíva v poskytnutí záruky osobe, že bude mať k dispozícii izbu v určitý dátum, v prípade vykonania hlavného hotelového plnenia zaniká. Toto

11 — Pozri rozsudky z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko, 235/85, Zb. s. 1471, bod 6, a z 15. júna 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Zb. s. 1737, bod 10.

plnenie stráca svoju individualitu vo vzťahu k hlavnému plneniu, s ktorým tvorí jednotný celok. Zároveň, ak zákazník neodstúpi od zmluvy, suma zaplatená vopred ako záloha bude jednoducho odpočítaná od celkovej ceny, ktorú má zákazník zaplatiť, a tak vo vzťahu k tejto cene stratí svoju samostatnosť. Za týchto okolností sa zaplatenie sumy ako zálohy pri rezervácii izby rovná uskutočneniu zálohovej „platby pred dodaním tovaru alebo pred poskytnutím služby“ v zmysle článku 10 ods. 2 druhého pododseku šiestej smernice. V súlade s týmto istým ustanovením daňový nárok vznikne po prevzatí platby.

19. V prejednávanej veci si však sporné sumy ponechala société thermale v dôsledku nesplnenia záväzku zákazníkmi. Neponechala si ich ako zálohy za hlavné plnenie, ktoré société thermale už nebola povinná poskytnúť v prospech zákazníkov, ktorí zrušili svoje rezervácie. Je dôležité zdôrazniť, že v každom prípade société thermale poskytla týmto zákazníkom, ktorí nesplnili záväzok, plnenie. Zaručila im izbu alebo kúpeľnú liečbu v dohodnutý dátum tým, že sa zdržala uzavretia zmluvy v opačnom zmysle s inými záujemcami, a tým, že rešpektovala právo zákazníkov na odstúpenie od zmluvy. Ide o skutočnú výhodu, na ktorú mal nárok každý zákazník, v ktorého prospech bola urobená rezervácia. Takže takéto plnenie, ktoré société thermale skutočne poskytla zákazníkom za platbu, je podľa môjho názoru dostatočne individualizované, aby sa naň mohol vzťahovať široký pojem poskytnutie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 6 ods. 1 šiestej smernice.

20. Predovšetkým je potrebné zdôrazniť, že zákazník, ktorý potrebuje hotelovú izbu na určitý dátum, sa môže slobodne rozhodnúť urobiť alebo neurobiť rezerváciu. Mať rezerváciu preňho v každom prípade predstavuje výhodu. Ak sa rozhodne ju urobiť, bude mať záruku, ktorú by nemal, ak by sa rozhodol jednoducho prísť do hotela a v tom okamihu si tam vyžiadať izbu.

21. Z pohľadu hoteliera poskytnutie takejto výhody, z ktorej majú zákazníci skutočne prospech, až do okamihu, keď prípadne zrušia svoje rezervácie, zahŕňa náklady. Nejde len o náklady, ktoré súvisia s vystavením zákazníckeho spisu a prípravou izby, ale aj o náklady súvisiace s povinnosťou rešpektovať právo zákazníka na odstúpenie od zmluvy a zdržanie sa uzavretia zmluvy s iným záujemcom spôsobom, ktorý by mohol spochybniť povinnosti, ktoré zmluvne prevzal v prospech zákazníka, pre ktorého urobil rezerváciu.

22. V dôsledku toho, ak hotelier pri rezervácii požaduje od zákazníka zaplatenie sumy

ako zálohy, možno sa objektívne domnievať, že táto suma predstavuje protihodnotu za poskytnutie rezervácie, ktorá má tak z pohľadu zákazníka, ako aj z pohľadu hoteliera, skutočne individualizovanú povahu.

23. Takéto poskytnutie rezervácie je vedľajším plnením vo vzťahu k hlavnému plneniu, keďže pre zákazníka nie je cieľom samým osebe, ale len prostriedkom na využitie hlavnej služby poskytovateľa za čo najlepších podmienok. [12] V každom prípade v prípade odstúpenia zákazníka od zmluvy zostáva úplne individualizovaným plnením vo vzťahu k hlavnému plneniu, ktoré skutočne nebolo poskytnuté hotelierom. Vedľajšia povaha tohto poskytnutia rezervácie vo vzťahu k hlavnému plneniu, s ktorým je funkčne spojená, robí nepotrebným nové zaradenie vo vzťahu k hlavnému plneniu. Preto musí podliehať rovnakému systému DPH, ako je systém, ktorý sa vzťahuje na hlavné plnenie.

24. Okrem toho, ako to zdôrazňuje Komisia, skutočnosť, že zákazník sa rozhodne nevyužiť hlavné plnenie, nemá vplyv na individualizovateľnosť plnenia skutočne poskytnutého zákazníkovi od okamihu, keď bola urobená rezervácia až do okamihu jej zrušenia. Okolnosť, že zákazník sa rozhodne nevyužiť poskytnutie izby k dispozícii v stanovený dátum, nemá za následok, že nevyužil takúto záruku, za ktorú zaplatil sumu požadovanú société thermale. Podobne ako v už citovanej veci Kennemer Golf je v tejto veci sporné plnenie, ktoré spočíva v záväzku, ktorý prevzala osoba podliehajú dani, poskytnúť ako protihodnotu určitej sumy svoje zariadenia a služby k dispozícii určitým osobám nezávisle od skutočnosti, že tieto osoby sa napriek tomu rozhodnú nevyužiť túto výhodu.

25. V tejto veci nie je sporný záväzok porovnateľný so záväzkom sporným vo veciach Landboden-Agrardienste [13] a Mohr [14], ktorých sa dovoláva dovolateľka. V týchto dvoch rozsudkoch Súdny dvor preukázal, že ako poskytnutie služieb v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice nemožno kvalifikovať záväzok prijatý roľníkom v rámci vnútroštátneho systému alebo systému Spoločenstva náhrady škody znížiť alebo vzdať sa svojej výroby. [15] V už citovanom rozsudku Mohr Súdny dvor totiž potvrdil, že „odškodnením roľníkov, ktorí sa zaviažu ukončiť výrobu mlieka, Spoločenstvo nezískava ani tovary, ani služby pre svoje vlastné použitie, ale koná vo všeobecnom záujme, ktorým je podporovať riadne fungovanie trhu Spoločenstva

12 — Rozsudky z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, bod 24, a z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 30.

13 — Rozsudok z 18. decembra 1997, C-384/95, Zb. s. I-7387.

14 — Rozsudok z 29. februára 1996, C-215/94, Zb. s. I-959.

15 — Rozsudky Mohr, už citovaný, bod 22, a Landboden-Agrardienste, už citovaný, body 24 a 25.

s mliečnymi výrobkami“ [16]. V už citovanom rozsudku Landboden-Agrardienste Súdny dvor túto judikatúru potvrdil vyhlásením, že predmetný záväzok prijatý roľníkom zdržať sa zberu najmenej 20 % zemiakov, ktoré dopestoval, neprináša príslušným vnútroštátnym orgánom ani iným identifikovateľným osobám výhody, na základe ktorých by ich bolo možné považovať za spotrebiteľov služby. [17]

26. V prejednávanej veci je zrejmé, že záväzok société thermale dať izbu alebo kúpeľnú liečbu k dispozícii v daný dátum prináša každému zákazníkovi, v ktorého prospech je tento záväzok prijatý, skutočnú a individuálnu výhodu, ktorá umožňuje považovať ich za spotrebiteľov služby v zmysle spoločného systému DPH. Takéto poskytnutie rezervácie je jednou zo služieb poskytnutých hotelierom a dokonca predstavuje podstatnú časť jeho hospodárskej činnosti. Keďže société thermale poskytuje takéto plnenie každému zákazníkovi za platbu sumy, ktorú požaduje pri rezervácii, musí byť takéto plnenie objektívne kvalifikované ako poskytnutie služieb v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice.

16 — Rozsudok Mohr, už citovaný, bod 21.

17 — Rozsudok Landboden-Agrardienste, už citovaný, bod 24.

B — *Údajná odškodňujúca povaha súm ponechaných si v dôsledku nesplnenia záväzku zákazníkmi*

27. Dovolateľka spochybňuje, že sumy zaplatené jej zákazníkmi ako zálohy predstavujú priamu protihodnotu za rezerváciu, ktorú poskytla. Podľa dovolateľky podľa francúzskeho občianskeho práva je nepochybné, že zálohy majú povahu odškodnenia. Vykazujú súvislosť so škodou, ktorú utrpela société thermale v dôsledku nesplnenia záväzku zákazníkom, a majú teda povahu paušálneho odškodnenia na účely nahradenia takejto škody. [18]

28. Predovšetkým a bez ohľadu na právnu povahu, ktorú francúzske občianske právo priznáva zálohám, z pripomienok predložených v prejednávanej veci písomne a na pojednávaní vyplýva, že právo ponechať si sumu zaplatenú vopred v podobe zálohy, ktoré je v súlade s francúzskym občianskym právom zmluvne stanovené medzi hotelierom a každým z jeho zákazníkov, nemusí súvisieť so škodou, ktorá hotelierovi skutočne vznikla v dôsledku nesplnenia záväzku jeho zákazníkmi. Nie je totiž stanovené, že zálohy, o ktoré zákazník príde, mu budú povinne nahradené, ak sa nakoniec preukáže, že hotelier v dôsledku zrušenia rezervácie

18 — Dovolateľka v tejto súvislosti zdôrazňuje, že podľa francúzskeho občianskeho práva sú zálohy peňažnou sumou odpočítateľnou *in fine* od celkovej ceny v prípade splnenia zmluvy zaplatenej dlžníkom v okamihu uzavretia zmluvy, ale ktorú si v prípade nesplnenia zmluvy dlžníkom ponechá veriteľ *ako náhradu škody*.

neutrpel žiadnu škodu. Pritom existencia len prípadnej súvislosti medzi sumami vybranými ako zálohy a škodou, ktorá skutočne vznikla hotelierovi v dôsledku zrušenia rezervácie, vážne spochybňuje skutočnosť, že by sporné sumy vybrané société thermale ako zálohy nevyhnutne museli mať povahu odškodnenia v zmysle spoločného systému DPH.

29. Je dôležité pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora peňažná suma priznaná súdnym rozhodnutím, ktorej účelom je výlučne nahradiť obchodnú škodu, nepodlieha DPH. [19] Takáto suma samozrejme nepredstavuje protihodnotu za poskytnutie služieb alebo dodávku tovarov v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice. Je však potrebné zdôrazniť, že sumy, ktoré Súdny dvor najmä v už citovanom rozsudku BAZ Bausystem považoval za podliehajúce DPH, boli odškodnenia priznané sudcom. V prejednávanej veci však neexistuje žiadne súdne alebo mimosúdne rozhodnutie, ktorým sa zisťuje existencia skutočných škôd, ktoré žalobkyni skutočne vznikli v dôsledku zrušenia rezervácií jej zákazníkmi, a s ktorými by mali ponechané zálohy priamu súvislosť odškodnenia.

30. Ako správne pripomína Conseil d'État vo svojom návrhu na začatie konania o prejudiciálnej otázke, v rámci Európskeho spoločenstva je potrebné usilovať sa o jednotné uplatňovanie pravidiel zdanenia DPH. Šiesta smernica má totiž za cieľ zaviesť spoločný systém DPH, keď jednotným spôsobom a podľa pravidiel Spoločenstva upravuje plnenia podliehajúce dani. [20]

31. Pritom je potrebné zdôrazniť, že jednotné uplatňovanie šiestej smernice vyžaduje poskytnúť výklad, ktorý nemôže závisieť od kvalifikácie, ktorá by sa mohla meniť podľa občianskeho práva dotknutého členského štátu. V opačnom prípade by prax zhodná s praxou spornou v prejednávanej veci týkajúcou sa rezervácie izieb za platbu sumy, o ktorú zákazník príde v prípade odstúpenia od zmluvy, mohla podliehať DPH, ak by sa uskutočnila v inom členskom štáte, v ktorom by sa právna povaha zaplatenia zálohy posudzovala inak ako vo francúzskom občianskom práve. Suma, ktorú zákazník zaplatil vopred hotelierovi a ktorú si má tento hotelier právo ponechať nezávisle od existencie skutočnej škody spôsobenej odstúpením zákazníka od zmluvy, by totiž ťažko mohla byť kvalifikovaná ako majúca povahu odškodnenia v iných právnych systémoch. [21]

19 — Pozri rozsudok z 1. júla 1982, BAZ Bausystem (222/81, Zb. s. 2527, bod 11), v ktorom Súdny dvor považoval úroky priznané súdom ako náhradu škody za omeškanie so zaplatením účtovného zostatku protihodnoty za poskytnutie služby za nezdaniteľné. Pozri v tom istom zmysle rozsudok z 27. októbra 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, (C-281/91, Zb. s. I-5405 body 18 a 19), v ktorom Súdny dvor naopak považoval úroky prijaté dodávateľom od jeho zákazníka ako protihodnoty za platobnú lehotu schválenú prvým menovaným až do dodávky tovaru za zdaniteľné.

20 — Rozsudky z 26. júna 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Zb. s. I-6729, bod 38, a z 21. apríla 2005, HE, C-25/03, Zb. s. I-3123, bod 36.

21 — Mohla by byť napríklad kvalifikovaná ako majúca vnútorne sankčnú alebo trestnú povahu.

32. V dôsledku toho okolnosť, že vo francúzskom občianskom práve sa sumy zaplatené vopred ako zálohy považujú za majúce povahu odškodnenia, nemôže byť rozhodujúca pre zdanenie záloh vybraných société thermale od jej zákazníkov, ktorí si nesplnili záväzok, daňou z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti by som chcel pripomenúť, že v odlišnom, ale vo veľmi blízkom kontexte výkladu pojmu dodávka tovarov v zmysle šiestej smernice, je ustálenou judikatúrou, že pojem dodávka tovaru neodkazuje na prevod vlastníckeho práva formou určenou platným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa akékoľvek plnenie spočívajúce v prevode hmotného majetku jednou stranou, ktorá tým oprávňuje druhú stranu skutočne s týmto majetkom nakladať ako vlastník. Účel šiestej smernice by totiž mohol byť vážne ohrozený, ak by zistenie, že ide o dodávku tovarov, ktorá je jednou z troch zdaniteľných plnení, podliehalo splneniu podmienok, ktoré sa menia v závislosti od občianskeho práva dotknutého členského štátu. [22]

33. Ako to okrem toho zdôrazňuje vo svojich pripomienkach Komisia, prípadná kvalifikácia ako odškodnenie vyplývajúca z vôle zmluvných strán, ako to predpokladá francúzske právo, [23] neumožňuje vylúčiť zdanenie sumy, ktorú zmluvná strana zaplatí druhej zmluvnej strane, ktorá jej ako protihodnotu poskytne službu, z ktorej bude mať individuálny prospech, daňou z pridanej hodnoty. Ak by to tak bolo, potom by existovala silná motivácia k umelému znižovania súm, ktoré prestavujú protihodnotu poskytnutej služby, a k nafúknutiu súm, ktoré zodpovedajú náhrade škody.

34. Pojem poskytnutie služieb za protihodnotu v zmysle šiestej smernice sa má vykladať vo svetle objektívnych kritérií s prihliadnutím na objektívnu povahu predmetného plnenia. [24] V prejednávanej veci je teda potrebné určiť, či vo svetle ustálenej judikatúry Súdneho dvora, pripomenutej v bodoch 13 a nasledujúcich týchto návrhov, zaplatené zálohy objektívne predstavujú protihodnotu za službu skutočne poskytnutú hotelierom jeho zákazníkom až do ich odstúpenia od zmluvy. Odpoveď na túto otázku môže byť podľa môjho názoru, ako som už uviedol, len kladná. Skutočnosť, že poskytovateľ a jeho zákazník sa v zmysle platného občianskeho práva dohodli, že suma zaplatená vopred má za cieľ paušálne odškodniť poskytovateľa za škody, ktoré mu prípadne vzniknú v prípade nesplnenia záväzku, a nie odmeniť poskytnutie služby, ktorú skutočne poskytol zákazníkovi, nemôže byť rozhodujúca pre vylúčenie takéhoto poskytnutia služieb zo spoločného systému DPH, ak nedošlo k zisteniu existencie skutočnej škody, ktorá skutočne vznikla poskytovateľovi v dôsledku nesplnenia záväzku zákazníkom.

22 — Rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Zb. s. I-285, body 7 a 8; zo 4. októbra 1995, Armbrecht, C-291/92, Zb. s. I-2775, body 13 a 14; zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Zb. s. I-1317, body 32 a 33, ako aj HE, už citovaný, bod 64.

23 — Článok L114-1 code de la consommation totiž potvrdzuje, že „pokiaľ v zmluve nie je uvedené inak, sumy zaplatené vopred sú zálohy“.

24 — Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. apríla 1995, BLP Group, C-4/94, Zb. s. I-983, bod 24; z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 45; z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, body 57 a 58, a zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 43.

III — Návrh

35. Vo svetle predchádzajúcich úvah sa domnievam, že Súdny dvor by mal odpovedať na otázku predloženú Conseil d'État takto:

Článok 2 bod 1 a článok 6 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, sa majú vykladať v tom zmysle, že sumy zaplatené ako zálohy v rámci zmlúv týkajúcich sa poskytovania hotelových služieb podliehajúcich dani z pridanej hodnoty sa musia v prípade, že nadobúdateľ využije právo na odstúpenie od zmluvy, ktorým disponuje, a že predávajúci si tieto sumy ponechá, považovať za odmenu za rezerváciu a ako také za sumy podliehajúce dani z pridanej hodnoty.