SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA M. POIARESA MADURA, predstavljeni 13. septembra 2006[1]

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Conseil d'État (Francija), zadeva predvsem razlago člena 2(1) Šeste direktive 77/388/EGS[2]. Gre za vprašanje, ali so predmet davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) zneski, ki so bili plačani vnaprej za hotelske storitve in jih je izvajalec storitev obdržal, ker je stranka, za katero je bila narejena rezervacija, odstopila od pogodbe.

I – Dejansko stanje v postopku v glavni stvari, pravni okvir in vprašanje za predhodno odločanje, predloženo Sodišču

2. Société thermale d'Eugénie-les-Bains (v nadaljevanju: zdravilišče ali tožeča stranka), s sedežem v istoimenski občini (Francija), opravlja zdraviliško dejavnost, ki vključuje tudi hotelske in gostinske dejavnosti. Zdravilišče prejema zneske, ki jih ob rezervaciji bivanja vnaprej plačajo zdraviliški gosti.

3. V skladu s členom L.114-1 zakona o potrošništvu, ki izhaja iz člena 3-1 zakona št. 92-60 z dne 18. januarja 1992 za krepitev varstva potrošnikov[3], „so vnaprej plačani zneski – razen če ni v pogodbi določeno drugače – are, kar pomeni, da lahko vsaka pogodbena stranka prekliče svojo zavezo, pri čemer potrošnik izgubi aro, izvajalec storitve pa vrne dvojni znesek". Denarni zneski, ki jih prejme zdravilišče iz naslova are, se odštejejo od poznejšega plačila bivanja ali pa jih, če se gostje odpovejo bivanju, družba obdrži.

4. Leta 1992 so v zdravilišču opravili revizijo računovodskih izkazov za obdobje med

1 — Jezik izvirnika: portugalščina.

2 — Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 (UL L 376, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 — ULFR, 21. 1. 1992, str. 968.

1. januarjem 1989 in 30. aprilom 1992. Na njeni podlagi je davčna uprava ocenila, da je treba z DDV obdavčiti are, ki jih je zdravilišče prejelo ob rezervaciji bivanja in jih obdržalo po odpovedi rezervacije. Zato je bilo zdravilišče 8. decembra 1994 za navedeno obdobje pozvano, naj plača davek 84.054 FRF (12.814 eurov). Ker se zdravilišče ni strinjalo s tem stališčem, je vložilo pritožbo na davčno upravo, ki pa jo je ta 14. februarja 1995 zavrnila.

5. Zdravilišče je pri Tribunal administratif v Pauju vložilo tožbo, ki jo je to s sodbo z dne 18. novembra 1999 zavrnilo. Zdravilišče je nato vložilo pritožbo pri Cour administrative d'appel v Bordeauxu, ki je prav tako tožbo s sodbo z dne 18. novembra 2003 zavrnilo. Navedeni sodišči sta sklepali, da so are, kadar jih družba obdrži ob odstopu stranke, neposredno nadomestilo in plačilo za individualne storitve sestave spisa stranke in rezervacije bivanja. Are, ki jih je v obravnavanem primeru obdržalo zdravilišče, je bilo torej treba obdavčiti z DDV.

6. Zdravilišče je s trditvijo, da je treba te are obravnavati kot odškodnino za odpravo škode, ki jo je utrpelo zaradi neizpolnitve obveznosti strank, in da kot take niso obdavčene z DDV, vložilo tožbo pri Conseil d'État, ki je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje postavilo to vprašanje:

„Ali je treba zneske, plačane iz naslova ar v okviru prodajnih pogodb, ki se nanašajo na opravljanje storitev, obdavčenih z [DDV], če kupec izrabi svojo pravico do odstopa od pogodbe in če prodajalec te zneske obdrži, šteti za plačilo za storitev rezervacije in kot take za predmet [DDV] ali za odškodnino, plačano za odpravo škode, ki je nastala zaradi neizpolnitve stranke, ki nima neposredne zveze s kakršno koli odplačno storitvijo in kot taka ni predmet tega davka?“

7. Sodišče mora zaradi tega vprašanja razložiti več določb Šeste direktive, predvsem člen 2(1), po katerem je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

8. Člen 6(1) iste direktive opredeljuje „opravljanje storitev“ kot vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5, in določa, da takšna transakcija „lahko med drugim

vključuje [...] obveznosti opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja".

II – Analiza

9. Za analizo je pomemben tudi člen 10(2) iste direktive, v katerem je določeno, da „obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Dobave blaga, razen dobav iz člena 5(4)(b), in opravljanje storitev, pri katerih se izdajajo zaporedni obračuni ali se izvršijo zaporedna plačila, se štejejo za zaključene v trenutku, ko poteče obdobje, na katerega se taki obračuni ali plačila nanašajo." Isti člen določa tudi, da „če je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna davka ob prejemu plačila in od prejetega zneska".

10. Nazadnje je treba poudariti, da je v skladu s členom 11(A)(1)(a) Šeste direktive davčna osnova za opravljanje storitev „vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel [...] izvajalec od [...] naročnika ali tretje osebe za te dobave".

11. V tej zadevi obstajata predvsem dve nasprotni si trditvi glede opredelitve zneskov, ki jih stranke zdravilišča plačajo vnaprej in jih to obdrži po odstopu stranke od pogodbe. Za zdravilišče imajo ti zneski, plačani iz naslova are, značaj odškodnine in zato niso predmet DDV. Vse vlade, ki so predložile stališča v tej zadevi, in Komisija Evropskih skupnosti tej trditvi nasprotujejo. Za Francosko republiko, Irsko, Portugalsko republiko in Komisijo namreč plačani denarni zneski, ki jih je zdravilišče obdržalo po odstopu strank od pogodbe, sodijo na področje uporabe skupnega sistema DDV. Zdravilišče je edino, ki se ne strinja, da so ti zneski neposredno nadomestilo za individualne storitve, ki jih je dejansko opravilo za svoje stranke.

12. Da bi rešili to vprašanje opredelitve ar, ki so jih stranke plačale in izgubile zaradi odstopa od pogodbe, v okviru skupnega sistema DDV, je treba najprej opozoriti na sodno prakso Sodišča o razlagi pojma „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni

zavezanec, ki deluje kot tak, opravi [...] za plačilo" v smislu člena 2(1) Šeste direktive.

13. Sodba Tolsma[4] v zvezi z dejavnostjo R. J. Tolsme, lajnarja na javni cesti, ki jo študenti s področja DDV najbolj poznajo, je glede tega še posebej poučna. Sodišče je v tej sodbi, v kateri je zavrnilo trditev nizozemskih organov, ki so hoteli z DDV obdavčiti denar, ki ga je Tolsma prejemal od radodarnih mimoidočih, najprej opozorilo na sodno prakso, po kateri obdavčljive transakcije predpostavljajo, da v okviru skupnega sistema DDV obstaja transakcija, ki zajema določitev cene ali protivrednosti.[5] Kadar dejavnost izvajalca vključuje izključno storitve brez neposrednega nadomestila, davčna osnova ne obstaja in te storitve torej niso predmet DDV. Davčna osnova za opravljanje storitev je torej vse, kar se prejme v zameno za opravljeno storitev, zato je opravljanje storitev obdavčljivo samo, če obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom.[6] Sodišče je v teh okoliščinah nazadnje sklepalo, da je opravljanje storitev „‚odplačno' [...], samo če obstaja med izvajalcem in prejemnikom pravno razmerje, med katerim se izmenjajo vzajemne storitve, plačilo, ki ga prejme izvajalec, pa je dejanska protivrednost storitve, opravljene za prejemnika".[7]

14. Sodišče je podobno v novejši sodbi Kennemer Golf[8] ugotovilo, da obstaja neposredna povezava med pavšalnimi letnimi članarinami članov športnega društva in storitvami, ki jih ponuja društvo, na podlagi katerih imajo člani vedno na razpolago športne objekte in z njimi povezane ugodnosti[9]. Sodišče je tako sklepalo, da so lahko letne članarine članov nadomestilo za take storitve, ki jih izvaja društvo, čeprav člani, ki so plačali letno članarino, ne uporabljajo objektov društva.[10] Obveznost društva, da svoje športne objekte in z njimi povezane ugodnosti ponudi vsem članom, ki so plačali letno članarino, je po mnenju Sodišča opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 2(1) Šeste direktive.

15. Vendar je v obravnavanem primeru očitno, da stranka ne plača vnaprej zneska iz naslova are, ne da se ob plačilu tega zneska

4 — Sodba z dne 3. marca 1994 (C-16/93, Recueil, str. I-743).

5 — Ibidem, točka 12. Glej tudi sodbo z dne 1. aprila 1982 v zadevi Hong-Kong Trade Development Council (89/81, Recueil, str. 1277, točki 9 in 10).

6 — Zgoraj navedena sodba Tolsma, točka 13, in navedena sodna praksa.

7 — Zgoraj navedena sodba Tolsma, točka 14. V zvezi z novejšo uporabo te sodne prakse glej sodbe z dne 14. julija 1998 v zadevi First National Bank of Chicago (C-172/96, Recueil, str. I-4387, točka 26); z dne 14. julija 2005 v zadevi British American Tobacco International in Newman Shipping (C-435/03, ZOdl., str. I-7077, točka 32) in z dne 23. marca 2006 v zadevi FCE Bank (C-210/04, ZOdl., str. I-2803, točka 34).

8 — Sodba z dne 21. marca 2002 (C-174/00, Recueil, str. I-3293, točka 39).

9 — Ibidem, točka 40.

10 — Ibidem, točka 42.

ne bi zavezalo tudi zdravilišče . Na eni strani zdravilišče sprejme rezervacijo, se pravi, da prevzame obveznost, da bo stranki zagotovilo sobo na določen datum. Taka storitev rezervacije logično pomeni obveznost, da zdravilišče ne sklene dogovora z drugimi osebami, s čimer bi prekršilo to zavezo, in da upošteva pravico stranke do odstopa od pogodbe. Na drugi strani zdravilišče ne prevzame takega jamstva, po katerem bodo njegove stranke v določenem trenutku imele na razpolago nekatere objekte in storitve popolnoma brezplačno. Za tako ugodnost zahteva plačilo zneska, ki ga bo lahko upravičeno obdržalo, če bo stranka odstopila od pogodbe. Zdi se očitno, da obstaja vzajemna sinalagmatska povezava med to storitvijo rezervacije in strankinim plačilom.

16. Če zdravilišče v obravnavanem primeru prejme zneske, ki so dejanska protivrednost storitve rezervacije, ki jo je opravila za stranke, ki so odstopile od pogodbe, je treba tako storitev v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča opredeliti kot opravljanje storitev za plačilo v smislu členov 2(1) in 6(1) Šeste direktive. Ta ugotovitev velja toliko bolj, ker Šesta direktiva, kot je Sodišče večkrat izjavilo, za DDV določa zelo široko področje uporabe, ki zajema vse gospodarske dejavnosti proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve.[11]

17. Tožeča stranka nasprotuje tej opredelitvi z dvema argumentoma. Na eni strani trdi, da storitve rezervacije ni mogoče individualizirati glede na glavno storitev, ki jo ponuja hotel. Namen ar, ki jih obdrži zdravilišče, naj ne bi bilo plačilo individualnih storitev, ki se opravijo za stranke in se lahko dobijo neodvisno od glavne storitve. Na drugi strani trdi, da so zneski, ki jih obdrži po odpovedi strank, pavšalna odškodnina za nadomestilo škode, ki jo zdravilišču povzročijo odpovedi.

A – *Domneva, da storitev rezervacije ni individualna in da je ni mogoče dobiti neodvisno od glavne storitve*

18. Seveda se storitev, ki osebi zagotavlja, da bo imela na nek datum na razpolago sobo, konča z izvedbo glavne hotelske storitve. Storitev izgubi neodvisen značaj glede na

11 — Glej sodbi z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski (235/85, Recueil, str. 1471, točka 6) in z dne 15. junija 1989 v zadevi Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, str. 1737, točka 10).

glavno storitev, s katero tvori celoto. Hkrati se znesek, ki je bil plačan vnaprej iz naslova are, če stranka ne odpove rezervacije, odšteje od skupne cene, ki jo mora plačati stranka, in ni več neodvisen od te cene. V teh okoliščinah je plačilo zneska iz naslova are ob rezervaciji sobe enako plačilu, „izvršen [emu] pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene" v smislu člena 10(2), drugi pododstavek, Šeste direktive. V skladu s to določbo se davek obračuna ob prejemu plačila in od prejetega zneska.

19. Vendar je zdravilišče v obravnavanem primeru obdržalo sporne zneske, ker stranke niso izpolnile obveznosti. Zdravilišče jih ni obdržalo kot predplačilo za glavno storitev, ki je ni bilo več dolžno opraviti za stranke, ki so odpovedale rezervacije. Treba je poudariti, da je zdravilišče v vsakem primeru opravilo storitev za te stranke, ki niso izpolnile obveznosti. Zagotovilo jim je sobo ali zdraviliško zdravljenje na dogovorjeni datum in ni sklenilo nasprotnega dogovora z drugimi zainteresiranimi strankami ter je upoštevalo pravico strank do odstopa od pogodbe. Gre za dejansko ugodnost, ki jo uživa vsaka stranka, za katero se sprejme rezervacija. Taka storitev, ki jo je zdravilišče dejansko opravilo za stranke v zameno za plačilo, je po mojem mnenju dovolj individualna, da lahko spada v širok pojem opravljanja storitev za plačilo v smislu členov 2(1) in 6(1) Šeste direktive.

20. Najprej je treba poudariti, da lahko stranka, ki potrebuje hotelsko sobo na določen datum, to sobo rezervira ali ne. Rezervacija je v vsakem primeru prednost zanjo. Če se odloči, da bo sobo rezervirala, ima jamstvo, ki ga ne bi imela, če bi se odločila priti v hotel in tisti trenutek zahtevati sobo.

21. Z vidika hotela podelitev take ugodnosti, ki jo stranke dejansko uživajo do morebitne odpovedi rezervacije, ustvarja stroške. Ne gre samo za stroške priprave spisa stranke in sobe, ampak tudi stroške, povezane z obveznostjo, da upošteva pravico stranke do odstopa od pogodbe in se vzdrži tega, da se obveže do drugih zainteresiranih strank, da ne bi ogrozil obveznosti, ki jih je sprejel v korist stranke, za katero je bila sprejeta rezervacija.

22. Zato lahko, kadar hotel ob rezervaciji od stranke zahteva plačilo zneska iz naslova are,

objektivno sklepamo, da je ta znesek nadomestilo za storitev rezervacije, ki je z vidika stranke in tudi hotela individualna.

23. Taka storitev rezervacije je postranska glede na glavno storitev, ker za stranko ni cilj, temveč način, kako v najboljših pogojih uživati glavno storitev izvajalca.[12] V vsakem primeru, če stranka odstopi od pogodbe, ostane popolnoma individualna storitev glede na glavno storitev, ki je hotel dejansko ni opravil. Zaradi postranskega značaja te storitve rezervacije glede na glavno storitev, s katero je funkcionalno povezana, te storitve ni treba ponovno razvrstiti glede na glavno storitev. Torej mora biti podvržena istemu sistemu DDV, kot se uporablja za glavno storitev.

24. Poleg tega, kot poudarja Komisija, odločitev stranke, da ne bo uporabila glavne storitve, ne vpliva na individualnost storitve, ki je bila dejansko opravljena za stranko od trenutka, ko je bila sprejeta rezervacija, do trenutka, ko je bila odpovedana. Posledica dejstva, da se stranka odloči, da ne bo izkoristila sobe, ki jo ima na razpolago na določen datum, ni, da ni uživala jamstva, za katero je plačala znesek, ki ga je zahtevalo zdravilišče. Na popolnoma podoben način kot v zgoraj navedeni sodbi Kennemer Golf se v tej zadevi obravnava storitev, ki vključuje zavezo, ki jo je davčni zavezanec dejansko sprejel v zameno za določen znesek, da bo svoje objekte in storitve dal na voljo določenim osebam, čeprav so se te osebe odločile, da ne bodo izkoristile te ugodnosti.

25. V tej zadevi se tudi ne obravnava zaveza, primerljiva s tisto, ki se je obravnavala v zadevah Landboden-Agrardienste[13] in Mohr[14], na kateri se sklicuje zdravilišče. Sodišče je v teh dveh sodbah ugotovilo, da kot opravljanje storitev v smislu člena 6(1) Šeste direktive ni mogoče opredeliti zaveze, ki jo sprejme lastnik kmetijskega gospodarstva v okviru nacionalne ali Skupnostne odškodninske sheme za zmanjšanje ali opustitev proizvodnje[15]. Sodišče je namreč v zgoraj navedeni sodbi Mohr navedlo, da „Skupnost, s tem ko plača odškodnino lastnikom kmetijskih gospodarstev, ki se zavežejo, da bodo prenehali pridelovati mleko, ne pridobi ne blaga ne storitev za svojo uporabo, ampak ravna v splošnem

12 — Sodbi z dne 22. oktobra 1998 v zadevi Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, točka 24) in z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP (C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 30).

13 — Sodba z dne 18. decembra 1997 (C-384/95, Recueil, str. I-7387).

14 — Sodba z dne 29. februarja 1996 (C-215/94, Recueil, str. I-959).

15 — Zgoraj navedeni sodbi Mohr, točka 22, in Landboden-Agrardienste, točki 24 in 25.

interesu spodbujanja pravilnega delovanja trga mleka v Skupnosti".[16] Sodišče je v zgoraj navedeni sodbi Landboden-Agrardienste potrdilo to sodno prakso, ko je izjavilo, da zadevna zaveza, ki jo sprejme lastnik kmetijskega gospodarstva, da ne bo pobral najmanj 20 % krompirja, ki ga je pridelal, pristojnim nacionalnim organom niti drugim prepoznavnim osebam ne daje ugodnosti, na podlagi katerih bi jih lahko šteli za porabnike storitve.[17]

26. V tej zadevi je očitno, da zaveza zdravilišča, da zagotavljanje sobe ali zdraviliškega zdravljenja na določen datum daje vsem strankam, v korist katerih je bila ta zaveza sprejeta, dejansko in individualno ugodnost, na podlagi katere jih je mogoče šteti za porabnike storitve v smislu skupnega sistema DDV. Taka storitev rezervacije je ena izmed storitev, ki jih ponuja hotel, in je celo glavni del njegove gospodarske dejavnosti. Ker pa zdravilišče opravlja tako storitev za vse stranke v zameno za plačilo zneska, ki ga zahteva ob rezervaciji, je treba tako storitev objektivno opredeliti kot opravljanje storitev v smislu člena 6(1) Šeste direktive.

16 — Zgoraj navedena sodba Mohr, točka 21.

17 — Zgoraj navedena sodba Landboden-Agrardienste, točka 24.

B – *Domneva, da obdržani zneski pomenijo odškodnino zaradi neizpolnitve obveznosti s strani strank*

27. Tožeča stranka nasprotuje temu, da so zneski, ki so jih stranke plačale iz naslova are, neposredno nadomestilo za storitev rezervacije, ki jo opravlja. Po mnenju tožeče stranke v francoskem civilnem pravu ni sporno, da ima ara značaj odškodnine. Pomenila naj bi povezavo s škodo, ki jo zdravilišče utrpi zato, ker stranka ni izpolnila obveznosti, in naj bi torej imela značaj pavšalne odškodnine za tako škodo.[18]

28. Najprej ne glede na pravno naravo, ki jo ari daje francosko civilno pravo, iz stališč, ki so bila v tej zadevi predložena v pisni obliki in na obravnavi, jasno izhaja, da pravica zadržati vnaprej plačani znesek iz naslova are, o katerem sta se v skladu s francoskim civilnim pravom s pogodbo dogovorila hotel in vsaka od njegovih strank, ni nujno povezana s škodo, ki jo je hotel dejansko utrpel zaradi neizpolnitve obveznosti s strani strank. Ni namreč predvideno, da se stranki izgubljena ara obvezno vrne, kadar se izkaže, da hotel na koncu ni utrpel nobene škode zaradi odpovedi. Obstoj samo morebitne

18 — Tožeča stranka v zvezi s tem poudarja, da je ara v skladu s francoskim civilnim pravom denarni znesek, ki se *in fine* odšteje od skupne cene, če je pogodba izvršena, in jo dolžnik plača ob sklenitvi pogodbe, vendar če dolžnik odstopi od pogodbe, ostane upniku *kot odškodnina za škodo*.

povezave med zneski, prejetimi iz naslova are, in škodo, ki jo je hotel dejansko utrpel zaradi odpovedi, vzbuja resen dvom, ali imajo lahko sporni zneski, ki jih je zdravilišče prejelo iz naslova are, obvezno značaj odškodnine v smislu skupnega sistema DDV.

29. Treba je opozoriti, da na podlagi sodne prakse Sodišča denarnega zneska, dodeljenega s sodno odločbo, katere izključni namen je odpraviti gospodarsko škodo, ni treba obdavčiti z DDV.[19] Tak znesek očitno ni nadomestilo za nobeno opravljanje storitev ali dobavo blaga v smislu člena 2(1) Šeste direktive. Vendar pa je treba poudariti, da so bili zneski, ki jih je Sodišče zlasti v zgoraj navedeni sodbi BAZ Bausystem obravnavalo, kot da niso predmet DDV, odškodnina, ki jo je dodelilo sodišče. Vendar v obravnavanem primeru ne obstaja nobena sodna ali celo zunajsodna ugotovitev obstoja dejanske škode, ki naj bi jo tožeča stranka dejansko utrpela zaradi odpovedi rezervacij s strani strank in s katero naj bi bile obdržane are neposredno povezane z odškodnino.

30. Kot Conseil d'État v predložitveni odločbi upravičeno opozarja, si je treba prizadevati za enotno uporabo pravil o obdavčenosti z DDV v Evropski skupnosti. Namen Šeste direktive je vzpostaviti skupni sistem DDV, tako da se enotno in v skladu s pravili Skupnosti opredelijo obdavčljive transakcije.[20]

31. Treba je poudariti, da enotna uporaba Šeste direktive zahteva razlago, ki ne sme biti odvisna od opredelitve, ki se lahko spreminja glede na civilno pravo zadevne države članice. Drugače bi lahko bila praksa, kot se obravnava v tej zadevi rezervacije sob v zameno za plačilo zneska, ki ga stranka izgubi, če odstopi od pogodbe, predmet DDV, če bi se zgodila v drugi državi članici, kjer bi se pravna narava takega vnaprejšnjega plačila analizirala drugače kot v francoskem civilnem pravu. Taka možnost nikakor ni teoretična. Znesek, ki ga stranka vnaprej plača hotelu in ga ima ta pravico obdržati ne glede na obstoj dejanske škode, nastale zaradi odstopa stranke od pogodbe, bo namreč v drugih pravnih sistemih težko opredeljen kot odškodnina.[21]

19 — Glej sodbo z dne 1. julija 1982 v zadevi BAZ Bausystem (222/81, Recueil, str. 2527, točka 11), v kateri je Sodišče štelo za neobdavčljive obresti, ki jih je sodišče dodelilo kot odškodnino za zamudo pri plačilu ostanka cene za opravljeno storitev. V istem smislu glej sodbo z dne 27. oktobra 1993 v zadevi Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, Recueil, str. I-5405, točki 18 in 19), v kateri je Sodišče nasprotno štelo za obdavčljive obresti, ki jih je dobavitelj prejel od stranke v zameno za plačilni rok, ki ji ga je odobril do dobave blaga.

20 — Sodbi z dne 26. junija 2003 v zadevi MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, str. I-6729, točka 38) in z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE (C-25/03, ZOdl., str. I-3123, točka 36).

21 — Lahko je na primer opredeljen, kot da je v svojem bistvu sankcija ali kazen.

32. Zato okoliščina, da se v francoskem civilnem pravu zneski, ki so plačani vnaprej iz naslova are, obravnavajo kot odškodnina, ne more biti odločilna zato, da se iz obdavčenosti z DDV izključijo are, ki jih zdravilišče prejme od strank, ki niso izpolnile obveznosti. V zvezi s tem bi rad opozoril, da v drugem, vendar zelo podobnem okviru razlage pojma dobave blaga v smislu Šeste direktive iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se pojem dobave blaga ne nanaša na prenos lastništva v obliki, predvideni z veljavno nacionalno zakonodajo, ampak vključuje vse transakcije prenosa premoženja v stvareh s strani ene stranke, ki pooblasti drugo stranko, da razpolaga s tem premoženjem, kot če bi bila njegova lastnica. Cilj Šeste direktive bi bil namreč lahko resno ogrožen, če bi bil obstoj dobave blaga, ki je ena od treh obdavčljivih transakcij, odvisen od pogojev, ki se spreminjajo glede na civilno pravo zadevne države članice.[22]

33. Kot poleg tega v svojih stališčih poudarja Komisija, morebitna opredelitev kot odškodnine, ki izhaja iz volje strank, kot jo predpostavlja francosko civilno pravo[23], ne bo omogočila izključitve iz obdavčitve z DDV zneska, ki ga pogodbena stranka plača drugi stranki, ki v zameno opravi storitev, ki jo uživa posamično. Če bi bilo tako, bi obstajala močna spodbuda za umetno zmanjšanje zneskov, ki so nadomestilo za opravljeno storitev, in povečanje zneskov, ki pomenijo odškodnino.

34. Pojem opravljanja storitev za plačilo v smislu Šeste direktive je treba razlagati z vidika objektivnih meril ob upoštevanju objektivnosti zadevne transakcije.[24] V tej zadevi je tako treba ugotoviti, ali so objektivno plačane are z vidika ustaljene sodne prakse Sodišča, navedene v točki 13 in naslednjih teh sklepnih predlogov, nadomestilo za storitev, ki jo je hotel dejansko opravil za svoje stranke do njihovega odstopa od pogodbe. Odgovor na to vprašanje je lahko po mojem mnenju, kot sem že povedal, samo pritrdilen. Dejstvo, da sta se izvajalec in stranka v skladu z veljavno civilno zakonodajo dogovorila, da je namen vnaprej plačanega zneska plačati izvajalcu pavšalno odškodnino za škodo, ki jo bo morda utrpel ob odpovedi, in ne plačati storitev, ki jo je dejansko opravil za stranko, ne more biti odločilno za izključitev takega opravljanja storitev iz skupnega sistema DDV, ker ni dokazan obstoj dejanske škode, ki jo je izvajalec dejansko utrpel zaradi odpovedi s strani stranke.

22 — Glej sodbe z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Recueil, str. I-285, točki 7 in 8); z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrecht (C-291/92, Recueil, str. I-2775, točki 13 in 14) in z dne 6. februarja 2003 v zadevi Auto Lease Holland (C-185/01, Recueil, str. I-1317, točki 32 in 33) ter zgoraj navedeno sodbo HE, točka 64.

23 — Člen L.114-1 zakonika o potrošnji namreč potrjuje, da so, „razen če ni v pogodbi določeno drugače, vnaprej plačani zneski are".

24 — V tem smislu glej sodbe z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 24); z dne 12. januarja 2006 v zadevi Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točka 45); z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točki 57 in 58) in z dne 6. julija 2006 v zadevi Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 43).

III – Predlog

35. Z vidika zgornjih ugotovitev menim, da bi Sodišče moralo na vprašanje, ki ga je postavilo Conseil d'état, odgovoriti:

Člena 2(1) in 6(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da je treba zneske, plačane iz naslova ar v okviru prodajnih pogodb, ki se nanašajo na opravljanje hotelskih storitev, obdavčenih z davkom na dodano vrednost, če kupec izrabi svojo pravico do odstopa od pogodbe in če prodajalec te zneske obdrži, šteti za plačilo za storitev rezervacije in kot take za predmet davka na dodano vrednost.