ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н M. POIARES MADURO
представено на 13 септември 2006 година [1]

1. Настоящото преюдициално запитване, отправено от Conseil d'État (Франция), се отнася по същество до тълкуването на член 2, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО [2]. Всъщност следва да се установи дали суми, които са платени авансово за предоставяне на хотелиерски услуги и които са задържани от доставчика на услугата вследствие на отказ от страна на клиент, в полза на който е направена резервация, подлежат на облагане с данък добавена стойност (наричан по-нататък „ДДС").

I — Фактите по главното производство, правната уредба и преюдициалният въпрос, отправен към Съда

2. Société thermale Eugénie-les-Bains (наричано по-нататък „Société thermale" или „дружеството жалбоподател"), установено в община със същото име (Франция), има за предмет на дейност експлоатация на минерални извори, в която се включват и дейности по хотелиерство и ресторантьорство. Société thermale получава суми, които са платени авансово за резервация на престой от страна на клиентите.

3. Съгласно член L 114-1 от Code de la consommation [Кодекс за потреблението], въведен с член 3-1 от Закон № 92-60 от 18 януари 1992 г. [3] за засилване на защитата на потребителите, „[з]адатъкът е авансово плащане на сума, при което всеки от договарящите може да се откаже от договора, като потребителят губи задатъка или търговецът го възстановява в двоен размер, освен ако в договора е уговорено друго". Така получените като задатък от Société thermale парични суми се приспадат от последващото заплащане на предоставените при престоя услуги или се задържат от дружеството, ако клиентът се откаже от престоя.

4. През 1992 г. Société thermale е обект на счетоводна проверка за периода между

1 — Език на оригиналния текст: португалски.

2 — Директива на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 г. (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110, наричана по-нататък „Шеста дректива").

3 — JORF от 21 януари 1992 г., стр. 968.

1 януари 1989 г. и 30 април 1992 г. В резултат от тази проверка данъчната администрация приема, че задатъкът, който Société thermale е получило при резервацията на престой и е задържало при отмяна на резервацията, подлежи на облагане с ДДС. Вследствие на това на 8 декември 1994 г. Société thermale е обложено с допълнителен данък за посочения период в размер от 84 054 FRF (12 814 EUR). Тъй като не споделя тази позиция, последното подава жалба до данъчната администрация, която я отхвърля на 14 февруари 1995 г.

5. Société thermale подава жалба пред Административния съд в Pau, която е отхвърлена с решение от 18 ноември 1999 г. След това Société thermale, подава жалба пред Апелативния административен съд в Бордо, който също отхвърля жалбата с решението си от 18 ноември 2003 г. Тези две юрисдикции примат, че когато при отказ от страна на клиента дружеството задържи задатъка, последният представлява пряка насрещна престация и възнаграждение за предоставяне на услуги, която може да бъде индивидуализирана и която се изразява в оформянето на преписка за клиента и резервация на престоя му. Следователно в случая задържаният от Société thermale задатък подлежи на облагане с ДДС.

6. Като поддържа, че този задатък трябва да се разглежда като обезщетение за вредата, която претърпява в резултат от неизпълнението от страна на своите клиенти, и поради това не подлежи на облагане с ДДС, Société thermale подава жалба до Conseil d'État, който решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Когато приобретателят по договори за продажба, с предмет предоставяне на облагани с [ДДС] услуги, упражни предоставената му възможност за отказ и внесените като задатък суми бъдат задържани от продавача, трябва ли последните да се разглеждат като възнаграждение за направената резервация и поради това като облагаеми с [ДДС] или следва да се разглеждат като обезщетение за прекратяване на договора, заплащано с оглед на поправянето на вредите, претърпени в резултат от неизпълнение от страна на клиента, без пряка връзка с възмездно извършване на услуга и следователно — като необлагаеми с този данък?“

7. Този въпрос изисква Съдът да тълкува няколко разпоредби от Шеста директива, и по-специално член 2, параграф 1, съгласно който на облагане с ДДС подлежи „доставката на стоки или предоставянето на услуги, извършено възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]

8. Член 6, параграф 1 от същата директива определя като „предоставяне на услуги“ всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5, и предвижда, че сделка по предоставяне на услуги „може да включва inter alia [...]

поемане на задължение за въздържане от действие или за търпене на действие или положение [...]". [неофициален превод]

II — Анализ

9. Релевантен за анализа е също така член 10, параграф 2 от същата директива, който предвижда, че „данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато стоките са доставени или услугите са извършени. Доставките на стоки освен посочените в член 5, параграф 4, буква б), както и предоставянето на услуги, които водят до последователни отчитания или плащания, се считат за извършени към края на всеки период, за който се отнасят отчитанията или плащанията". Същата разпоредба обаче предвижда, че „когато [...] се дължи плащане преди доставката на стоките или услугите да е извършена, данъкът става изискуем при получаване на плащането и върху съответно получената сума". [неофициален превод]

10. Накрая, следва да се отбележи, че по силата на член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива данъчната основа при предоставянето на услуги е „всичко, което представлява насрещна престация, получена от или дължима на [...] във връзка с предоставянето, от страна на [...] получателя или трета страна [...]". [неофициален превод]

11. В настоящото дело се противопоставят две тези относно квалификацията на сумите, внесени авансово от клиенти в полза на Société thermale и задържани от него след отказ от тяхна страна. Според Société thermale тези суми, внесени като задатък, имат обезщетителен характер и следователно не подлежат на облагане с ДДС. Всички правителства, представили становища по настоящото дело, и Комисията на Европейските общности се противопоставят на тази теза. Всъщност според Френската република, Ирландия, Португалската република и Комисията платените суми, които са задържани от Société thermale поради отказа на клиентите, се включват в приложното поле на общата система на ДДС. Единствено Société thermale смята, че тези суми представляват пряка насрещна престация за предоставяне на услуги, които могат да бъдат индивидуализирани и които действително са предоставени от Société thermale на неговите клиенти.

12. За да се реши този проблем относно квалификацията в рамките на общата система на ДДС на задатъците, платени и изгубени от клиентите поради отказ, най-напред следва да се припомни практиката на Съда относно тълкуването на понятието за „предоставянето [...] на стоки или услуги, извършено възмездно

[...] от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество", по смисъла на член 2, параграф 1 от Шеста директива.

13. В това отношение е много показателно Решение по дело Tolsma [4], относно дейността на г-н Tolsma — уличния латернаджия, който е добре известен на изучаващите ДДС. В това решение, с което Съдът отхвърля тезата на нидерландските власти, които искат да обложат с ДДС сумите, получени от г-н Tolsma благодарение на щедростта на минувачите, Съдът най-напред припомня съдебната практика, съгласно която, в рамките на системата на ДДС, облагаемите сделки предполагат наличието на транзакция включваща уговарянето на цена или на насрещна облага [5]. Когато дейността на доставчика се състои единствено в предоставянето на услуги без пряка насрещна престация, няма данъчна основа и тези услуги не се облагат с ДДС. Така, данъчната основа при предоставянето на услуги се образува от всичко, което е получено като насрещна престация за извършената услуга и следователно услугата е облагаема само ако съществува пряка връзка между извършената услуга и получената насрещна престация [6]. При тези обстоятелства Съдът заключава, че предоставянето на услуги „е извършено възмездно" [...] само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се разменят взаимни престации, при което възнаграждението получено от доставчика представлява действителната равностойност на услугата предоставена на получателя" [7].

14. В същия смисъл в по-новото Решение по дело Kennemer Golf [8] Съдът приема, че съществува пряка връзка между фиксираните, годишни вноски на членовете на спортно дружество и предоставените от него услуги, които се състоят в предоставянето на спортни съоръжения на постоянно разположение на членовете, както и на свързаните с това предимства [9]. Съдът заключава също така, че годишните вноски на членовете могат да се разглеждат като насрещна престация за предоставените от дружеството услуги, независимо от факта че членовете, които са внесли своите годишни вноски, не използват съоръженията на дружеството [10]. Според Съда задължението на дружеството да предостави своите спортни съоръжения и свързаните с това предимства на разположение на всеки член, който е платил своята годишна вноска, представлява възмездно предоставяне на услуги по смисъла на член 2, параграф 1 от Шеста директива.

15. В настоящия случай обаче е видно ясно, че предплащането на сума като задатък от клиент не се извършва без

4 — Решение от 3 март 1994 г. (C-16/93, Recueil, стр. I-743).

5 — Решение от 3 март 1994 г., точка 12. Вж. също така Решение от 1 април 1982 г. по дело Hong Kong Trade Development Council (89/81, Recueil, стр. 1277, точки 9 и 10).

6 — Решение по дело Tolsma, посочено по-горе, точка 13 и цитираната съдебна практика.

7 — Решение по дело Tolsma, посочено по-горе, точка 14. Вж. относно по-новото приложение на тази съдебна практика Решение от 14 юли 1998 г. по дело First National Bank of Chicago (C-172/96, Recueil, стр. I-4387, точка 26), Решение от 14 юли 2005 г. по дело British American Tobacco International и Newman Shipping (C-435/03, Recueil, стр. I-7077, точка 32) и Решение от 23 март 2006 г. по дело FCE Bank (C-210/04, все още непубликувано в Recueil, точка 34).

8 — Решение от 21 март 2002 г. (C-174/00, Recueil, стр. I-3293, точка 39).

9 — Решение от 21 март 2002 г., точка 40.

поемането на задължение от страна на Société thermale при плащането на сумата. От една страна, Société thermale прави резервация, т.е. поема задължение да предостави на разположение на клиента стая на уговорена дата. Подобна резервация логично включва задължение за въздържане от договаряне с другиго в нарушение на това задължение и за зачитане на правото на отказ на клиента. От друга страна, Société thermale не предоставя напълно безвъзмездно гаранция, че неговите клиенти ще имат на разположение определени съоръжения и услуги в определен момент. Всъщност за да предостави такова предимство, Société thermale изисква заплащането на парична сума, която има право да запази в случай на отказ от страна на клиента. Наличието на двустранна, реципрочна връзка между тази резервация и направеното от клиента плащане изглежда очевидна.

16. При условие че в настоящия случай Societé thermale получава суми, които представляват действителна равностойност на регистрацията, извършена от него в полза на неизправните клиенти, такава услуга трябва да бъде квалифицирана, в съответствие с постоянната практика на Съда, като предоставяне на услуга, извършено възмездно по смисъла на член 2, параграф 1 и член 6, параграф 1 от Шеста директива. Това заключение се налага още повече от това, че както Съдът многократно е посочвал, Шеста директива определя много широко приложно поле на ДДС, включващо всички икономически дейности на производители, търговци или доставчици на услуги [11].

17. Жалбоподателят се противопоставя на тази квалификация, като посочва два аргумента. От една страна, той поддържа, че резервацията не може да бъде индивидуализирана по отношение на основната услуга, предоставена от хотелиера. Задържаните от Société thermale задатъци нямали за цел да послужат като възнаграждение за ясно индивидуализираните услуги, които са предоставени на клиентите и които могат да бъдат ползвани самостоятелно по отношение на основната услуга. От друга страна, жалбоподателят поддържа, че сумите, които задържа поради отмяна на резервациите от страна на клиентите, имат характер на предварително определено обезщетение, което да компенсира вредите, причинени на Société thermale вследствие на тази отмяна.

А — *Твърдението, че резервацията не може да бъде индивидуализирана и да бъде ползвана самостоятелно по отношение на основната услуга.*

18. Вярно е, че задължението за предоставяне на услуга, която се състои в това да се гарантира, че дадено лице ще има на свое разположение стая на определена

11 — Вж. Решение от 26 март 1987 г. по дело Комисия/Нидерландия (235/85, Recueil, стр. 1471, точка 6) и Решение от 15 юни 1989 г. по дело Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, стр. 1737, точка 10).

дата, се погасява с изпълнението на основната хотелиерска услуга. Услугата ще загуби самостоятелния си характер по отношение на основната услуга, с която ще образува едно цяло. Наред с това при липса на отмяна на резервацията от страна на клиента, предварително платената като задатък сума просто ще бъде приспадната от общата цена, дължима от клиента, и така ще загуби своята самостоятелност по отношение на тази цена. При тези обстоятелства плащането на дадена сума като задатък за резервирането на стая е равнозначно на плащане, което „се дължи преди доставката на стоките или услугите да е извършена“ по смисъла на член 10, параграф 2, втора алинея от Шеста директива.

19. В настоящия случай обаче спорните суми са задържани от Société thermale вследствие на неизпълнението от страна на клиентите. Те не са задържани като авансово плащане за основната услуга, която Société thermale повече не е длъжно да извърши в полза на клиентите, които са отменили резервациите си. Важно е да се подчертае, че във всички случаи Société thermale е предоставило услуга на свои неизправни клиенти. То им е гарантирало стая или балнеолечение на определена дата, като се е въздържало от сключването с други заинтересовани лица на договори, които са несъвместими с тази гаранция и като е зачитало правото на отказ на клиентите. Става въпрос за реално предимство, от което се е ползвал всеки клиент, в полза на който е направена резервация. По мое мнение обаче такава услуга, която Société thermale действително предоставя на клиентите срещу заплащане, е достатъчно индивидуализирана, за да бъде обхваната от широкото понятие за възмездно предоставяне на услуги по смисъла на член 2, параграф 1 и член 6, параграф 1 от Шеста директива.

20. Най-напред следва да се подчертае, че клиент който има нужда от стая в хотел за определена дата, може да направи или да не направи резервация. Във всички случаи наличието на резервация е предимство за него. Ако реши да я направи, той ще се ползва от гаранция, която не би имал, ако просто реши да отиде в хотела и да поиска стая в момента.

21. От гледна точка на хотелиера, предоставянето на такова предимство, от което клиентите се ползват ефективно до момента, в който евентуално отменят резервациите си, е свързано с разходи. Става въпрос не само за разходите по оформянето на преписката за клиента и подготовка на стаята, но също така и за тези, които са свързани със задължението за зачитане на правото на отказ на клиента и със задължението за въздържане от обвързване с други заинтересовани лица, така че да не се поставя под съмнение задължението, поето към клиента, за когото е направена резервацията.

22. Следователно когато при извършването на резервацията хотелиерът

изисква от клиента плащане на определена сума като задатък, обективно може да се приеме, че тази сума представлява насрещна престация за услугата по резервацията, която е напълно индивидуализирана както от гледна точка на клиента, така и на хотелиера.

23. Такава резервация е акцесорна по отношение на основната услуга, тъй като за на клиентите тя не е самоцел, а средство за ползването на най-добрите условия на основната услуга на доставчика [12]. При всяко положение в случай на отказ от страна на клиента тя остава напълно индивидуализирана услуга по отношение на основната услуга, която в действителност не е предоставена от хотелиера. Акцесорният характер на резервацията по отношение на основната услуга, с която тя е свързана функционално, обезсмисля необходимостта от категоризирането ѝ спрямо основната услуга. Следователно резервацията трябва да попада в същата схема на облагане с ДДС, както и основната услуга.

24. Освен това както подчертава Комисията, фактът, че клиентът решава да не се ползва от основната услуга, не засяга индивидуалния характер на услугата, действително предоставена на клиента от момента на извършване на резервацията до момента на отмяната. Обстоятелството, че клиентът решава да не се възползва от предоставената на негово разположение стая на уговорената дата, не означава, че той не е ползвал тази гаранция, за която е заплатил поисканата от Societé thermale сума. Подобно на посоченото по-горе Решение по дело Kennemer Golf, и настоящото дело има за предмет услуга, която се състои в действително поето от данъчнозадължено лице задължение да предостави на разположение на определени лица срещу определена сума своите съоръжения и услуги, независимо от факта че тези лица решават да не се възползват от това предимство.

25. Не е предмет на разглеждане по настоящото дело задължение, подобно на разглежданото в решенията по дело Landboden-Agrardienste [13] и по дело Mohr [14], на които се позовава жалбоподателят. В тези решения Съдът е приел, че задължението, поето от фермер в рамките на общностен или национален режим на обезщетение, да намали или прекрати своето производство [15] не може да бъде квалифицирано като предоставяне на услуги по смисъла на член 6, параграф 1 от Шеста директива. В Решение по дело Mohr Съдът всъщност приема, че „като предоставя обезщетение на фермерите, които са поели задължение да прекратят млечното си производство, Общността не закупува стоки и услуги за собствено ползване, а действа в общ

12 — Решение от 22 октомври 1998 г. по дело Madgett и Baldwin (C-308/96 и C-94/97, Recueil, стр. I-6229, точка 24) и Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP (C-349/96, Recueil, стр. I-973, точка 30).

13 — Решение от 18 декември 1997 г. (C-384/95, Recueil, стр. I-7387).

14 — Решение от 29 февруари 1996 г. (C-215/94, Recueil, стр. I-959).

15 — Решение по дело Mohr, посочено по-горе, точка 22 и Решение по дело Landboden-Agrardienste, точки 24 и 25.

интерес — да се благоприятства правилното функциониране на пазара на мляко в Общността“ [16]. В Решение по дело Landboden-Agrardienste, посочено по-горе, Съдът потвърждава тази съдебна практика, като посочва, че задължението, поето от фермера, да се въздържи от събирането на поне 20 % от картофите, които е отгледал, не предоставя нито на компетентните национални власти, нито на други лица, които могат да бъдат индивидуализирани, такива предимства, които да позволят те да бъдат считани за потребители на услуга [17].

26. В настоящото дело е очевидно, че задължението на Société thermale да предостави на разположение стая или балнеолечение на определена дата предоставя на всеки един от клиентите, спрямо които е поето такова задължение, едно реално и индивидуално предимство, което позволява те да бъдат считани за потребители на услуга по смисъла на общата система на ДДС. Подобна резервация е една от услугите, извършвани от хотелиера, и дори представлява съществена част от неговата икономическа дейност. Впрочем предвид обстоятелството, че Société thermale предоставя такава услуга на всеки клиент срещу заплащането на определена сума при резервацията, тази услуга също трябва да бъде квалифицирана обективно като предоставяне на услуги по смисъла на член 6, параграф 1 от Шеста директива.

16 — Решение по дело Mohr, посочено по-горе, точка 21.

17 — Решение по дело Landboden-Agrardienste, посочено по-горе, точка 24.

Б – *Твърдението, че сумите, задържани вследствие на неизпълнение от страна на клиентите, имат обезщетителен характер*

27. Дружеството жалбоподател оспорва, че сумите, платени от неговите клиенти като задатък, са пряка насрещна престация за извършената от него резервация. Според дружеството жалбоподател е безспорно, че във френското гражданско право задатъкът има обезщетителен характер. Той бил свързан с вредата, претърпяна от Société thermale вследствие на неизпълнението от страна на клиента, и следователно имал характер на предварително определено обезщетение, предоставено за да компенсира такава вреда [18].

28. Най-напред и независимо от правната природа на задатъка според френското гражданско право, от представените по делото писмени становища и от становищата, представени в хода на съдебното заседание, става ясно, че правото на запазване на сумата, предплатена като задатък, което в съответствие с френското гражданско право се учредява с договор между хотелиера и всеки един от неговите клиенти, не е задължително обвързано с вредата, действително претърпяна от хотелиера вследствие на неизпълнението от страна на длъжника. Всъщност не се предвижда задължително връщане на загубения от клиента задатък, ако се окаже, че в последна сметка хотелиерът изобщо не е претърпял вреди

18 — В това отношение жалбоподателят подчертава, че съгласно френското гражданско право задатъкът е парична сума, внесена от длъжника при сключването на договора, която в случай на изпълнение на договора се приспада накрая от общата цена, а в случай на отказ от изпълнение на договора от страна на длъжника се задържа от кредитора, *като обезщетение*.

в резултат от отмяната. Наличието обаче единствено на евентуална връзка между получените като задатък суми и действително претърпяната от хотелиера вследствие на отмяната вреда сериозно поставя под съмнение възможността да се приеме, че спорните суми, получени като задатък от Société thermale, имат непременно обезщетителен характер по смисъла на общата система на ДДС.

29. Важно е да се припомни, че съгласно практиката на Съда парична сума, присъдена със съдебно решение, чиято единствена цел е да поправи търговски вреди, не подлежи на облагане с ДДС [19]. Подобна сума очевидно не представлява насрещна престация за предоставянето на услуги или за доставката на стоки по смисъла на член 2, параграф 1 от Шеста директива. Трябва обаче да се подчертае, че сумите, за които Съдът приема именно в Решение по дело Bausystem, посочено по-горе, че подлежат на облагане с ДДС, са обезщетения, присъдени по съдебен ред. В настоящия случай обаче не е установено по съдебен ред, нито дори извънсъдебно, че дружеството ответник е претърпяло реални вреди от отмяната на резервациите от страна на неговите клиенти, които имат пряка връзка със задържаните като обезщетение задатъци.

30. Както правилно припомня Conseil d'État в акта за препращане, следва да се потърси еднакво прилагане на правилата относно облагането с ДДС в рамките на Европейската общност. Шеста директива цели да създаде именно обща система на ДДС, като определи облагаемите сделки по еднакъв начин и в съответствие с общностните разпоредби [20].

31. На първо място, трябва да се подчертае обаче, че еднаквото прилагане на Шеста директива налага тълкуване, което не трябва да зависи от квалификация, която може да бъде различна според гражданското право на съответната държава-членка. В противен случай практика, която е идентична на тази по настоящото дело, за резервиране на стаи срещу заплащане на сума, която клиентът губи в случай на отказ, може да бъде обложена с ДДС, ако е приложена в друга държава-членка, в която правната природа на такова авансово плащане би била разглеждана по различен начин в сравнение с френското право. Подобна възможност съществува не само на теория. Всъщност определена сума, която е предплатена от клиент на хотелиер и която хотелиерът има право да задържи, независимо дали е налице реална вреда, причинена от отказа на клиента, трудно би могла да бъде квалифицирана в други правни системи като сума с обезщетителен характер [21].

19 — Вж. Решение от 1 юли 1982 г. по дело BAZ Bausystem (222/81, Recueil, стр. 2527, точка 11), в което Съдът прима за необлагаеми лихвите, присъдени по съдебен ред като обезщетение за забава на плащането на сума, представляваща насрещна престация за доставка на услуги. Вж. в същия смисъл Решение от 27 октомври 1993 г. по дело Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, (C-281/91, Recueil, стр. I-5405, точки 18 и 19), в което, напротив, Съдът приема за облагаеми лихвите, получени от доставчик от страна на негов клиент като насрещна престация за срок на плащане, определен от първия, считано до доставката на стоката.

20 — Решение от 26 юни 2003 г. по дело MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, стр. I-6729, точка 38) и Решение от 21 април 2005 г. по дело HE (C-25/03, Recueil, стр. I-3123, точка 36).

21 — Тя би могла да бъде квалифицирана например като сума с присъщ за нея санкционен или наказателен характер.

32. По-нататък, обстоятелството, че съгласно френското гражданско право предплатените като задатък суми имат обезщетителен характер, не може да бъде определящо за изключването от облагане с ДДС на задатъците, получени от Société thermale от страна на неговите неизправни клиенти. В това отношение бих искал да напомня, че в различен контекст, но много близък до тълкуването на понятието за доставка на стоки по смисъла на Шеста директива, е налице постоянна съдебна практика, съгласно която понятието доставка на стока не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото националното право форми, а включва всички сделки по прехвърлянето на вещ от страна, която оправомощава другата страна да извършва фактическо разпореждане с вещта, като че е неин собственик. Всъщност целта на Шеста директива би могла да бъде сериозно засегната, ако се приеме, че доставка на стоки, която е една от трите облагаеми сделки, е налице, когато са изпълнени определени условия, които са различни в зависимост от гражданското право на съответната държава-членка [22].

33. Освен това, както подчертава Комисията в своето становище, евентуалната квалификация като обезщетение, произтичащо от волята на страните, според презумпцията във френското гражданско право [23], не позволява да се изключи от облагане с ДДС сума, заплащана от една договаряща страна на друга договаряща страна срещу извършването от страна на последната на услуга, от която първата страна се ползва индивидуално. В противен случай би възникнал сериозен стимул за изкуствено намаляване на сумите, представляващи насрещна престация за извършената услуга, и за завишаване на съответстващите на обезщетения суми.

34. Понятието за възмездно предоставяне на услуги по смисъла на Шеста директива трябва да бъде тълкувано на базата на обективни критерии, като се вземе предвид обективният характер на съответното предоставяне на услуга [24]. Така, в настоящото дело следва да се определи дали в светлината на постоянната практика на Съда, припомнена в точки 13 и сл. от настоящото заключение, платените задатъци обективно представляват насрещна престация за действително извършената от хотелиера услуга в полза на неговите клиенти, считано до отказа от тяхна страна. Както вече посочих, считам, че отговорът на този въпрос може да бъде само положителен. Фактът, че даден доставчик и неговият клиент са се споразумели съгласно приложимото гражданско право, че определена авансово платена сума има за цел да послужи като предварително определено обезщетение в полза на доставчика за вредите, които той евентуално би претърпял в случай на неизпълнение, а не като възнаграждение за услуга, която последният действително е предоставил на клиента, не може да бъде определящ за изключване от общата система на ДДС на подобно предоставяне на услуги при липсата на установени реални вреди, претърпени действително от доставчика вследствие на неизпълнението от страна на клиента.

22 — Решение от 8 февруари 1990 г. по дело Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Recueil, стр. I-285, точки 7 и 8), Решение от 4 октомври 1995 г. по дело Armbrecht (C-291/92, Recueil, стр. I-2775, точки 13 и 14), Решение от 6 февруари 2003 г. по дело Auto Lease Holland (C-185/01, Recueil, стр. I-1317, точки 32 и 33) и Решение по дело HE, посочено по-горе, точка 64.

23 — Всъщност член L114-1 от Кодекса за потреблението потвърждава, че „задатъкът е авансово внасяне на сума [...], освен ако в договора е уговорено друго".

24 — Вж. в този смисъл Решение от 6 април 1995 г. по дело BLP Group (C-4/94, Recueil, стр. I-983, точка 24), Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др. (C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Recueil, стр. I-483, точка 45), Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др. (C-255/02, все още непубликувано в Recueil, точки 57 и 58) и Решение от 6 юли 2006 г. по дело Kittel и Recolta Recycling (C-439/04 и C-440/04, все още непубликувано в Recueil, точка 43).

III — Заключение

35. В светлината на изложеното по-горе смятам, че Съдът следва да отговори на поставения от Conseil d'État въпрос по следния начин:

„Член 2, параграф 1 и член 6, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа трябва да бъдат тълкувани в смисъл, че когато приобретателят по договори за продажба с предмет предоставяне на облагани с данък върху добавената стойност хотелиерски услуги упражни предоставената му възможност за отказ и внесените като задатък суми бъдат задържани от продавача, последните трябва да се разглеждат като възнаграждение за резервацията и следователно — като облагаеми с данък върху добавената стойност."