ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

18 juli 2007 *

In zaak C-277/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Conseil d'État (Frankrijk) bij beslissing van 18 mei 2005, ingekomen bij het Hof op 5 juli 2005, in de procedure

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

tegen

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, K. Lenaerts, E. Juhász (rapporteur), K. Schiemann en E. Levits, rechters,

* Procestaal: Frans.

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,
griffier: K. Sztranc-Sławiczek, administrateur

gezien de stukken en na de terechtzitting op 4 juli 2006,

gelet op de opmerkingen van:

— Société thermale d'Eugénie-les-Bains, vertegenwoordigd door X. Vuitton, avocat,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en J. Gracia als gemachtigden,

— Ierland, vertegenwoordigd door D. O'Hagan als gemachtigde, bijgestaan door P. McGarry, BL, en E. Fitzsimons, SC,

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes en C. Lança als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 september 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2, lid 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Société thermale d'Eugénie-les-Bains (hierna: „Société thermale") en het Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie over de onderwerping aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") van de voorschotten die de Société thermale bij de reservering van kamers heeft ontvangen en na annulering van een aantal van deze reserveringen heeft behouden.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsrecht

3 Volgens artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn aan btw onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

4 Artikel 6, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„1. Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

Deze handeling kan onder meer zijn:

[...]

— de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden,

[...]"

5 Ingevolge artikel 11, A, lid 1, sub a, van dezelfde richtlijn, is de maatstaf van heffing voor diensten „alles wat de [...] dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de [...] ontvanger of van een derde [...]".

Nationaal recht

6 Volgens de bewoordingen van artikel 256-I van de Code général des impôts (Frans algemeen belastingwetboek) zijn de leveringen van roerende goederen en de diensten, welke door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan btw onderworpen.

7 Artikel 256-IV-1° van dit wetboek bepaalt dat handelingen die geen levering van goederen zijn, worden beschouwd als diensten.

8 Artikel L114-1 van de Code de la consommation (Frans Wetboek van consumentenrecht), ingevoegd bij artikel 3-1 van wet nr. 92-60 van 18 januari 1992 tot verbetering van de bescherming van de consument, luidt als volgt:

„Tenzij in de overeenkomst anders is bepaald, zijn vooruitbetaalde bedragen voorschotten, wat tot gevolg heeft dat elk van de overeenkomstsluitende partijen haar verbintenis kan opzeggen, de consument met verlies van het voorschot en de ondernemer op voorwaarde dat hij het dubbele bedrag terugbetaalt."

9 Volgens artikel 1590 van de Code civil (Frans Burgerlijk wetboek) kan, wanneer bij de verkoopbelofte voorschotten zijn betaald, elk van de overeenkomstsluitende partijen ervan terugkomen, degene die ze heeft betaald, met verlies van het voorschot, en degene die ze heeft ontvangen, op voorwaarde dat hij het dubbele bedrag terugbetaalt.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

10 De Société thermale is gevestigd te Eugénie-les-Bains (Frankrijk). Zij exploiteert kuuroorden en biedt in dit kader tevens hotel- en restauratiediensten aan. Bij reservering van een verblijf betalen de kuurgasten deze vennootschap een bepaald bedrag als voorschot. Deze bedragen worden hetzij in mindering gebracht op de latere betaling van het verblijf, hetzij door de genoemde vennootschap behouden wanneer de kuurgast zijn verblijf afzegt.

11 In 1992 vond bij de Société thermale een boekhoudcontrole plaats voor het tijdvak tussen 1 januari 1989 en 30 april 1992. Na afloop van deze controle stelde de belastingdienst zich op het standpunt dat btw moest worden betaald over de voorschotten die de Société thermale bij de reservering van verblijf had ontvangen en na annulering van de reservering door de klanten had behouden. Op 8 december 1994 werden aan de Société thermale voor het genoemde tijdvak naheffingen opgelegd ten bedrage van 84 054 FRF (12 814 EUR). De Société thermale heeft bij de belastingdienst een bezwaarschrift ingediend, dat op 14 februari 1995 werd afgewezen.

12 De Société thermale heeft bij het Tribunal administratif de Pau (administratieve rechtbank van Pau) beroep ingesteld tegen deze beslissing. Dit beroep werd bij vonnis van 18 november 1999 verworpen. Deze rechtbank was immers van oordeel dat voorschotten die door de vennootschap worden behouden in geval van annulering door de klant, de vergoeding vormen voor de dienst die bestaat in het ontvangen van de klant, in het aanleggen van zijn reserveringsdossier en in de verbintenis om zijn verblijf te reserveren.

13 De Société thermale heeft bij de Cour administrative d'appel de Bordeaux (administratief hof van beroep van Bordeaux) hoger beroep ingesteld tegen dit vonnis. Dit hoger beroep is bij arrest van 18 november 2003 verworpen. Voor haar

oordeel dat de voorschotten die deze vennootschap van de klanten had ontvangen en had behouden wanneer de reservering werd geannuleerd, aan btw moesten worden onderworpen, heeft deze rechterlijke instantie zich op het standpunt gesteld dat de voorschotten in dit geval moesten worden beschouwd als de rechtstreekse tegenprestatie en de vergoeding voor een individualiseerbare dienst die bestaat in het aanleggen van het dossier van de klant en in de reservering van zijn verblijf.

14 De Société thermale, die stelt dat deze voorschotten moeten worden beschouwd als vergoeding van de schade die zij heeft geleden als gevolg van de annulering door haar klanten, en als zodanig niet aan btw zijn onderworpen, heeft de Conseil d'État om vernietiging van het genoemde arrest verzocht.

15 Daarop heeft de Conseil d'État de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„[D]ienen bedragen die als voorschot zijn betaald in het kader van verkoopovereenkomsten inzake aan [btw] onderworpen diensten, in gevallen waarin de koper gebruik maakt van zijn recht van annulering en de verkoper de bedragen behoudt, te worden beschouwd als vergoeding voor de reservering en als bedragen die als zodanig aan [btw] zijn onderworpen, dan wel als schadeloosstelling wegens ontbinding ter compensatie van de schade die is geleden als gevolg van de niet-nakoming door de klant, zonder rechtstreeks verband met enige dienst die onder bezwarende titel is verricht, en als bedragen die als zodanig niet aan deze belasting zijn onderworpen[?]"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

16 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het bedrag dat een klant als voorschot aan een hotelexploitant heeft betaald, wanneer de klant gebruik maakt van zijn recht van annulering en de exploitant dit bedrag behoudt,

dient te worden beschouwd als de aan btw onderworpen tegenprestatie voor de reservering, dan wel als een niet aan deze belasting onderworpen forfaitaire ontbindingsvergoeding.

17 Om te beginnen zij erop gewezen dat de definitie van het begrip voorschot van lidstaat tot lidstaat kan verschillen, en dat de uitoefening van het met het voorschot verbonden recht van annulering verschillende gevolgen kan hebben naar gelang van het toepasselijke nationale recht. Zo blijkt uit de opmerkingen van de Franse regering dat naar Frans recht de uitoefening van het met het voorschot verbonden recht van annulering de annulerende partij in beginsel volledig vrijstelt van de gevolgen van de niet-uitvoering van de overeenkomst, terwijl in tal van lidstaten de mogelijkheid bestaat om in een dergelijk geval een schadevergoeding te eisen die hoger is dan het bedrag van het behouden voorschot.

18 In het kader van de onderhavige zaak wordt de hypothese onderzocht waarin de partij die het voorschot heeft betaald, het recht heeft om terug te komen van zijn verbintenis met verlies van dit voorschot, en de tegenpartij hetzelfde recht geniet op voorwaarde dat hij het voorschot dubbel terugbetaalt. De rechten waarop een van de partijen zich kan beroepen nadat de tegenpartij dat recht van annulering heeft uitgeoefend, worden hier niet onderzocht.

19 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat slechts voor de eerste in de prejudiciële vraag voorgestelde oplossing kan worden gekozen wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, en de betaalde bedragen dus de daadwerkelijke tegenprestatie vormen voor een individualiseerbare dienst die is verricht in het kader van een rechtsverhouding waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld (zie in die zin arresten van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Jurispr. blz. 1443, punten 11, 12 en 16; 3 maart 1994, Tolsma, C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punt 14; 21 maart 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Jurispr. blz. I-3293, punt 39, en 23 maart 2006, FCE Bank, C-210/04, Jurispr. blz. I-2803, punt 34).

20 In casu is evenwel niet aan deze voorwaarden voldaan.

21 Het sluiten van de overeenkomst en bijgevolg het bestaan van een rechtsverhouding tussen partijen hangt in de regel niet af van de betaling van een voorschot. Aangezien het voorschot geen wezenlijk element van de overeenkomst betreffende het verstrekken van logies is, is het een louter facultatief element dat onder de contractvrijheid van partijen valt.

22 Zo kan een klant per brief, of zelfs mondeling, verzoeken om een verblijf te reserveren en kan de hotelexploitant dit — afhankelijk van zijn contractpraktijk — per brief of zelfs mondeling aanvaarden zonder een voorschot te vragen. Deze wijze van aanvaarden van het reserveringsverzoek brengt tussen partijen evengoed een rechtsverhouding tot stand die de exploitant verplicht een dossier op naam van de klant aan te leggen en het verblijf van laatstgenoemde te reserveren.

23 Anders dan de Franse regering stelt, kunnen de betaling van een voorschot door een klant en de verplichting van de hotelexploitant om met anderen geen overeenkomst te sluiten waardoor hij zijn verbintenis jegens zijn klant niet kan nakomen, evenmin als wederzijdse diensten worden aangemerkt, omdat genoemde verbintenis in dat geval rechtstreeks voortvloeit uit de overeenkomst betreffende het verstrekken van logies en niet uit de betaling van het voorschot.

24 Conform de algemene beginselen van burgerlijk recht dient elk van de overeenkomstsluitende partijen immers zijn overeenkomst na te leven en de in deze overeenkomst vastgelegde prestatie te verrichten. De verplichting om deze overeenkomst na te leven vloeit dus niet voort uit het sluiten van een andere overeenkomst met dat specifieke doel. De verplichting om de genoemde overeenkomst daadwerkelijk uit te voeren hangt evenmin af van een eventuele vergoeding of boete voor vertraging, van een waarborg of van een voorschot, maar volgt uit de overeenkomst zelf.

25 Wanneer een hotelexploitant na een reservering de overeengekomen dienst verricht, geeft hij bijgevolg louter uitvoering aan de met de klant gesloten overeenkomst, conform het beginsel dat overeenkomsten moeten worden uitgevoerd. Derhalve kan de nakoming van deze verplichting niet als tegenprestatie voor het betaalde voorschot worden aangemerkt.

26 Daar de reserveringsverplichting voortvloeit uit de overeenkomst betreffende het verstrekken van logies zelf, en niet uit de betaalde voorschotten, bestaat er geen rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie (reeds aangehaalde arresten Apple and Pear Development Council, punten 11 en 12; Tolsma, punt 13, alsook Kennemer Golf, punt 39). De omstandigheid dat, wanneer de gereserveerde kamer ook werkelijk wordt gebruikt, het bedrag van het voorschot wordt afgetrokken van de prijs van die kamer, bevestigt dat dit voorschot niet de tegenprestatie voor een autonome en individualiseerbare dienst vormt.

27 Aangezien het voorschot niet de tegenprestatie voor een autonome en individualiseerbare dienst vormt, moet voor het beantwoorden van de prejudiciële vraag worden nagegaan of het voorschot een ontbindingsvergoeding is ter compensatie van de schade die is geleden als gevolg van de annulering door de klant.

28 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het de overeenkomstsluitende partijen vrij staat om, met inachtneming van de dwingende bepalingen van openbare orde, de inhoud van hun rechtsverhouding te bepalen, met inbegrip van de gevolgen van een eventuele annulering of niet-nakoming van hun verbintenissen. Zij kunnen evenwel, in plaats van hun verplichtingen in detail te regelen, verwijzen naar de verschillende instrumenten van het burgerlijk recht.

29 Zo kunnen partijen voor het geval dat de verbintenissen van de door hen gesloten overeenkomst niet worden nagekomen, clausules opnemen betreffende een vergoeding of boete voor vertraging, een waarborg of een voorschot. Ofschoon al deze instrumenten beogen de contractuele verplichtingen van partijen kracht bij te zetten en een aantal functies ervan identiek zijn, hebben zij bijzondere kenmerken.

30 Wat in het bijzonder het voorschot betreft, zij eraan herinnerd, ten eerste, dat het een aanwijzing vormt dat een overeenkomst is gesloten, aangezien de betaling ervan doet vermoeden dat deze overeenkomst bestaat. Ten tweede spoort het voorschot partijen aan om de genoemde overeenkomst uit te voeren, daar de partij die het heeft betaald, het desbetreffende bedrag kan verliezen, en de tegenpartij dit bedrag in voorkomend geval dubbel moet terugbetalen indien het niet uitvoeren van de overeenkomst aan haar is toe te rekenen. Ten derde vormt het voorschot een forfaitaire vergoeding, aangezien de betaling ervan een van de partijen ontslaat van de bewijslast ter zake van het bedrag van het geleden nadeel wanneer de andere partij de krachtens de overeenkomst op haar rustende verplichtingen niet nakomt.

31 Voorschotten worden in de hotelsector in beginsel om bovengenoemde redenen gebruikt; zij vormen dus een aanwijzing dat de overeenkomst is gesloten, sporen aan tot uitvoering van deze overeenkomst, en vormen in voorkomend geval de forfaitaire schadevergoeding.

32 Terwijl in de hypothese van een normale uitvoering van de overeenkomst het voorschot wordt afgetrokken van de prijs van de door de hotelexploitant verleende diensten, en dus aan btw is onderworpen, worden de in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorschotten daarentegen behouden omdat de klant gebruik maakt van zijn recht van annulering, en dienen zij tot vergoeding van de schade die de genoemde exploitant heeft geleden als gevolg van de annulering door de klant. Een dergelijke vergoeding is geen vergoeding voor een dienst en maakt geen deel uit van de belastinggrondslag van de btw (zie in die zin, wat vertragingsrente betreft, arrest van 1 juli 1982, BAZ Bausystem, 222/81, Jurispr. p. 2527, punten 8-11).

33 Anders dan de Portugese regering stelt, doet noch het feit dat in de meeste gevallen het bedrag van de geleden schade niet overeenkomt met dat van de behouden voorschotten, noch de mogelijkheid dat de door annulering vrijgekomen kamers door nieuwe klanten kunnen worden gebruikt, af aan deze vaststelling. Aangezien het gaat om een forfaitaire vergoeding, is het immers normaal dat het bedrag van de geleden schade hoger of lager kan zijn dan het bedrag van de door de hotelexploitant behouden voorschotten.

34 Bovendien wordt de kwalificatie van het voorschot als forfaitaire ontbindingsvergoeding en niet als vergoeding voor een dienst bevestigd door de regel volgens welke het als voorschot betaalde bedrag dubbel wordt terugbetaald wanneer het niet uitvoeren van de overeenkomst aan de hotelexploitant is toe te rekenen. In een dergelijke situatie verricht de klant van genoemde hotelexploitant immers overduidelijk geen enkele prestatie voor laatstgenoemde.

35 Aangezien het voorschot niet de vergoeding is die een hotelexploitant daadwerkelijk ontvangt als tegenprestatie voor een autonome en individualiseerbare dienst die hij voor zijn klant heeft verricht, en het behouden van dit voorschot in geval van annulering door de klant tot doel heeft de gevolgen van de niet-uitvoering van de overeenkomst te compenseren, moet worden geoordeeld dat noch de betaling, noch het behouden, noch het dubbel terugbetalen van voorschotten onder artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn valt.

36 Gelet op wat voorafgaat, moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat de artikelen 2, lid 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat bedragen die als voorschot zijn betaald in het kader van overeenkomsten inzake aan btw onderworpen hoteldiensten, in gevallen waarin de klant gebruik maakt van zijn recht van annulering en de hotelexploitant de bedragen behoudt, dienen te worden beschouwd als forfaitaire schadeloosstelling wegens ontbinding ter compensatie van de schade die is geleden als gevolg van de niet-nakoming door de klant, zonder rechtstreeks verband met enige dienst die onder bezwarende titel is verricht, zodat deze bedragen niet aan deze belasting zijn onderworpen.

Kosten

37 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 2, lid 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moeten aldus worden uitgelegd dat bedragen die als voorschot zijn betaald in het kader van overeenkomsten inzake aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen hoteldiensten, in gevallen waarin de klant gebruik maakt van zijn recht van annulering en de hotelexploitant de bedragen behoudt, dienen te worden beschouwd als forfaitaire schadeloosstelling wegens ontbinding ter compensatie van de schade die is geleden als gevolg van de niet-nakoming door de klant, zonder rechtstreeks verband met enige dienst die onder bezwarende titel is verricht, zodat deze bedragen niet aan deze belasting zijn onderworpen.

ondertekeningen