

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

M. POIARESA MADURA

przedstawiona w dniu 13 września 2006 r.(1)

Sprawa C-277/05

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

przeciwko

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Conseil d'État (Francja)]

VAT – Zakres zastosowania – Zadatki płacone w ramach umów dotyczących świadczenia usług podlegających podatkowi VAT zatrzymywane przez usługodawcę w przypadku odwołania rezerwacji – Kwalifikacja

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

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

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

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

4. W 1992 r. przeprowadzono kontrolę ksiąg rachunkowych Société thermale dotyczącą okresu pomiędzy 1 stycznia 1989 r. a 30 kwietnia 1992 r. W wyniku tej kontroli organ podatkowy

stwierdzi?, że zadatki otrzymane przez Société thermale w chwili dokonywania rezerwacji pobytu i zatrzymane przez nią w przypadku rezygnacji z rezerwacji powinny podlegać podatkowi VAT. W związku z tym w dniu 8 grudnia 1994 r. zapłacono od skarżącej spółki zapłaty zaległego podatku w wysokości 84.054 FRF (12.814 euro) za wspomniany okres. Niezgadzając się z tym stanowiskiem, skarżąca spółka wniosła odwołanie, które zostało oddalone przez organ podatkowy w dniu 14 lutego 1995 r.

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

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

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

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

8. Artykuł 6 ust. 1 dyrektywy definiuje „świadczenie usług” jako każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 5, i przewiduje, że transakcje świadczenia usług „mogą zawierać między innymi [...] zobowiązanie do zaniechania działania lub jego tolerowania [...]”.

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

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

II – Ocena

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

12. Aby w ramach wspólnego systemu podatku VAT rozwiązać problem związany z klasyfikacją uiszczanego i utraconego przez klientów zadatku w wyniku wykonania przysługującego im prawa do odwołania rezerwacji, w pierwszej kolejności należy przypomnieć orzecznictwo Trybunału dotyczącej interpretacji pojęcia „dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie [...] przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]” w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy.

13. Wyrok wydany w sprawie Tolsma(4), dotyczący działania R. J. Tolsmy, katarzyniarza na drodze publicznej, jeden z najbardziej znanych osobom studiującym podatek VAT wyroków, może być szczególnie przydatny w tym względzie. W wyroku tym Trybunał odrzucił tezę wadliwych niderlandzkich, które zamierzały opodatkować podatkiem VAT datki otrzymane przez R. J. Tolsmę dzięki dobrowolnej hojności przechodniów, przypominając w pierwszej kolejności swoje orzecznictwo, w świetle którego transakcje podlegające opodatkowaniu zakadają w ramach systemu podatku VAT istnienie transakcji z uzgodnieniem ceny lub stanowiącego równowartość świadczenia(5). Jeśli działanie usługodawcy polega wyłącznie na świadczeniu usług bez bezpośredniego świadczenia wzajemnego, brak jest podstawy opodatkowania i owe usługi nie podlegają jako takie podatkowi VAT. Zgodnie z tym podstawą opodatkowania świadczenia usług stanowi wszystko to, co zostało otrzymane jako świadczenie wzajemne za wyświadczoną usługę, a tym samym świadczenie usług jest opodatkowane jedynie wtedy, gdy istnieje

bezporedni zwiizek pomiędzy wywiadczonego usug a otrzymanym wiadczeniem wzajemnym(6). W tych okolicznościach Trybuna Sprawiedliwości stwierdzi na zażalenie, iż dane wiadczenie usug „jest odpłatne [...], jeżeli pomiędzy usugodawcą a usugobiorcą istnieje stosunek prawny, w trakcie którego dochodzi do wymiany wiadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usugodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usugi wywiadczonej na rzecz usugobiorcy”(7).

14. Zgodnie z tą linią w niedawnym wyroku w sprawie Kennemer Golf(8) Trybuna ustaliła, że istnieje bezporedni zwiizek pomiędzy rocznymi skłatkami członków stowarzyszenia sportowego a wiadczeniami przez nie usugami, które polegają na oddaniu do dyspozycji członków w sposób nieprzerwany urządzeń sportowych oraz związanych z nimi udogodnień(9). Trybuna stwierdziła, że roczne skłatki członków mogą stanowić wiadczenie wzajemne za usugi wiadczone przez stowarzyszenie niezależnie od faktu, że członkowie, którzy zapłacili skłatkę roczną, nie korzystali z urządzeń stowarzyszenia(10). Obowiązek stowarzyszenia polegający na udostępnianiu tych urządzeń sportowych oraz związanych z nimi udogodnień członkowi, który zapłacił skłatkę roczną, w sposób oczywisty stanowi zdaniem Trybuna odpłatne wiadczenie usug w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy.

15. Otóż w niniejszej sprawie wyraźnie wynika, że dokonana przez klienta zaliczkowa zapłata tytułem zadatku nie następuje bez przyjęcia zobowiązania przez Société thermale wraz z zapłatą tej kwoty. Po pierwsze, Société thermale dokonuje rezerwacji, to jest przyjmuje zobowiązanie do oddania do dyspozycji klienta pokoju w uzgodnionej dacie. Wykonanie usugi rezerwacji logicznie oznacza obowiązek powstrzymania się od zawarcia umowy z osobą trzecią z naruszeniem tego zobowiązania oraz obowiązek poszanowania prawa klienta do odwołania rezerwacji. Po drugie, Société thermale nie przyjmuje na siebie zobowiązania, że klienci będą mieli całkowicie bezpieczny dostęp do określonych urządzeń i usug w uzgodnionym momencie. W rzeczywistości w celu przyznania takiej korzyści wymaga zapłaty określonej kwoty, którą będzie mógł zatrzymać w przypadku odwołania rezerwacji. Wydaje się oczywiste, że istnieje dwustronny, wzajemny zwiizek pomiędzy owym usug rezerwacji a zapłatą dokonaną przez klienta.

16. Ponieważ w niniejszej sprawie Société thermale otrzymuje kwoty pieniężne, które stanowią rzeczywistą równowartość usugi rezerwacji wykonanej przez nią na rzecz klientów, którzy anulowali swój pobyt, wiadczenie to powinno zostać zakwalifikowane, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, jako odpłatne wiadczenie usug w rozumieniu art. 2 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy. Taki wniosek nasuwa się tym bardziej, że tak jak to wielokrotnie już orzekła Trybuna, szósta dyrektywa przyznaje podatkowi VAT szeroki zakres zastosowania, obejmujący wszelką działalność producenta, handlowca czy usugodawcy(11).

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

A – Zarzucany brak odrębnego charakteru i niemożność skorzystania z usugi rezerwacji niezależnie od wiadczenia głównego

18. Oczywiście jest, że wiadczenie polegające na zagwarantowaniu danej osobie tego, że będzie miała do swojej dyspozycji pokój w określonej dacie, zostanie wykonane wraz z wywiadczeniem głównej usugi hotelowej. Utraci ono swój odrębny w stosunku do

zawierania głównego, z którym stanowi bzdzie jedn cao. Jednocześnie jeżeli klient nie odwoła rezerwacji, zapłacona zaliczkowo tytułem zadatku kwota zostanie zaliczona na poczet całkowitej ceny należnej od klienta, tracąc w ten sposób swój odrębno w stosunku do tej ceny. W tych okolicznościach zapłacona kwota pieniężnych tytułem zadatku przy dokonywaniu rezerwacji pokoju jest równoznaczna z przypadkiem, gdy „płatno” zaliczkowa następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczeniem usług” w rozumieniu art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy. Zgodnie z tym przepisem szóstej dyrektywy obowiązek podatkowy w zakresie kwoty tej płatności powstaje w momencie dokonania.

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

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

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

22. W związku z tym wówczas gdy przedsiębiorstwo hotelowe przy dokonywaniu rezerwacji płać od klienta zapłatę określonej kwoty tytułem zadatku, można obiektywnie przyjąć, iż kwota ta stanowi świadczenie wzajemne w zamian za usługę rezerwacji, która zarówno z punktu widzenia klienta, jak i przedsiębiorstwa hotelowego posiada wyraźnie odrębny charakter.

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

24. Ponadto, tak jak podkreśla Komisja, okoliczności, iż klient decyduje się nie korzystać ze

„wiadczenia gównego, nie ma wpýwu na odrýbny charakter usýugi rzeczywýcie wyýwiadczonej na rzecz klienta od momentu dokonania rezerwacji do chwili jej odwoýania. Okolicznoýý, iý klient zdecydowaý siý nie skorzystaý z oddanego mu do dyspozycji pokoju w uzgodnionej dacie, nie oznacza, iý nie skorzystaý on z gwarancji, za którý rzeczywýcie zapýaciý kwotý zaýýdaný przez Société thermale. Podobnie jak w powoýanej sprawie Kennemer Golf, równieý i w niniejszej sprawie chodzi o faktycznie wykonane przez podatnika, w zamian za okreýloný kwotý, zobowiýzanie do oddania urzýdzeý i usýug do dyspozycji okreýlonym osobom niezaleýnie do tego, ýe zdecydujý siý one jednak nie skorzystaý z tej moýliwoýci.

25. W niniejszej sprawie nie chodzi równieý o zobowiýzanie porównywalne z tym, które byýo przedmiotem postýpowawý w sprawach LandbodenýAgrardienste(13) oraz Mohr(14), powoýanych przez skarýýcý spóýký. W obydwu wyrokach Trybunaý stwierdziý, iý zaciýgniýte przez producenta rolnego w ramach krajowego lub wspólnotowego systemu wyrównawý zobowiýzanie do zmniejszenia lub zaniechania produkcji nie moýe byý zaklasyfikowane jako ýwiadczenie usýug w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy(15). W powoýanym wyroku w sprawie Mohr Trybunaý stwierdziý bowiem, ýe „poprzez wypýacenie wyrównania producentom rolnym, którzy zobowiýzali siý do zaprzestania produkcji mleka, Wspólnota nie nabyýa ani towarów, ani usýug dla wýasnego uýytku, lecz dziaýa we wspólnym interesie, jakim jest wspieranie prawidýowego funkcjonowania wspólnotowego rynku mleka”(16). W powoýanym wyroku w sprawie LandbodenýAgrardienste Trybunaý potwierdziý to orzeczenie, stwierdzajýc, ýe zaciýgniýte przez producenta rolnego sporne zobowiýzanie do powstrzymania siý od zebrania co najmniej 20% wyhodowanych ziemniaków nie przynosi organom krajowym ani innym dajýcym siý zidentyfikowaý osobom korzyýci, które umoýliwiýyby uznanie ich za konsumentów danej usýugi(17).

26. W niniejszej sprawie oczywiste jest, ýe zobowiýzanie Société thermale do udostýpnienia pokoju lub zabiegu termalnego w okreýlonej dacie przynosi kaýdemu klientowi, na rzecz którego zostaýo ono zaciýgniýte, realný i odrýbný korzyýý, co pozwala na uznanie ich za konsumentów danej usýugi w rozumieniu wspólnego systemu podatku VAT. Taka usýuga rezerwacji jest usýugý ýwiadczoný przez gospodarstwo hotelowe i stanowi nawet istotný czýýý jego dziaýalnoýci gospodarczej. W zwiýzku z tym, poniewawý Société thermale wykonuje to ýwiadczenie na rzecz kaýdego klienta za zapýatý kwoty ýýdanej w chwili dokonywania rezerwacji, ýwiadczenie to powinno byý obiektywnie zakwalifikowane jako ýwiadczenie usýug w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy.

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

27. Skarýýca spóýka zaprzecza, jakoby zapýacone przez klientów tytuýem zadatku kwoty stanowiýy bezpoýrednie ýwiadczenie wzajemne w zamian za wyýwiadczoný przez niý usýugý rezerwacji. Zdaniem skarýýcej spóýki zgodnie z francuskim prawem cywilnym zadatek ma charakter odszkodowawczy. Pozostaje on w bezpoýrednim zwiýzku ze szkodý poniesioný przez Société thermale w wyniku rezygnacji z pobytu przez klienta i tym samym ma charakter odszkodowania ryczaýtowego sýuýýcego naprawieniu tej szkody(18).

28. W pierwszej kolejnoýci, niezaleýnie od charakteru prawnego przyznanego zadatkowi przez francuskie prawo cywilne, z uwag przedstawionych w niniejszym postýpowaniu wyraýnie wynika, ýe prawo do zatrzymania zapýaconej zaliczkowo tytuýem zadatku kwoty, przyznane na podstawie umowy zgodnie z francuskim prawem cywilnym przedsiýbiorstwu hotelarskiemu przez kaýdego z klientów, nie pozostaje w wystarczajýcym zwiýzku ze szkodý rzeczywýcie poniesioný przez przedsiýbiorstwo hotelowe w wyniku rezygnacji z pobytu przez klientów. W rzeczywistoýci bowiem nie przewidziano, iý utracony przez klienta zadatek zostanie mu obowiýzkowo zwrócony w przypadku wykazania, iý ostatecznie przedsiýbiorstwo hotelowe nie poniosýo jakiegokolwiek szkody

w wyniku odwołania rezerwacji. Okoliczności, że istnieje jedynie ewentualny związek pomiędzy otrzymanymi tytułem zadatku kwotami a szkoda rzeczywiście poniesiona przez przedsiębiorstwo hotelowe w wyniku odwołania rezerwacji, rodzi poważne wątpliwości co do tego, czy sporne kwoty, które Société thermale otrzymała tytułem zadatku, mogą mieć koniecznie odszkodowawczy charakter w rozumieniu wspólnego systemu podatku VAT.

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

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

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

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

33. Ponadto, jak podkreśla Komisja w uwagach, to nie ewentualna kwalifikacja jako odszkodowanie, wynikająca z woli stron i domniemana w prawie francuskim(23), jest

okoliczności, która umożliwia zwolnienie z podatku VAT kwoty płaconej przez jedną ze stron umowy na rzecz drugiej, która w zamian za to świadczy na jej rzecz odrębny usług. Jeżeli by tak było, stanowiłoby to silny bodziec do sztucznego zmniejszania kwot stanowiących świadczenie wzajemne za wykonany usług i zwiększenia kwot odpowiadających odszkodowaniu.

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

III – Wnioski

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

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

1 – Język oryginału: portugalski.

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

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

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

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

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

7 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Tolsma, pkt 14. Zobacz również późniejsze zastosowanie tego orzeczenia w wyrokach z dnia 14 lipca 1998 r. w sprawie C-172/96 First National Bank of Chicago, Rec. str. I-4387, pkt 26, z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-435/03 British American

Tobacco International i Newman Shipping, Rec. str. I?7077, pkt 32 oraz z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C?210/04 FCE Bank, Zb.Orz. str. I?2803, pkt 34.

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

9 – Ibidem, pkt 40.

10 – Ibidem, pkt 42.

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

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

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

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

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

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

17 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Landboden?Agrardienste, pkt 24.

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

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

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

21 – Możliwe zostało zakwalifikowanie jako sama w sobie posiadająca charakter sankcji lub kary.

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

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

24 – Wyroki z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C?4/94 BLP Group, Rec. str. I?983, pkt 24 oraz ostatnio z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C?354/03, C?355/03 i C?484/03

Optigen i in., Rec. str. I?483, pkt 45, z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C?255/02 Halifax i in.,
Zb.Orz. str. I?1609, pkt 57 i 58 oraz z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach po??czonych C?439/04 i
C?440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. str. I?6161, pkt 43.