

Sag C-277/05

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

mod

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Conseil d'État (Frankrig))

»Moms – anvendelsesområde – depositum erlagt inden for rammerne af aftaler om momspligtig levering af tjenesteydelser, og som beholdes af sælgeren i tilfælde af annullation – kvalifikation«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – beskatningsgrundlag

(Rådets direktiv 77/388, art. 2, nr. 1, og art. 6, stk. 1)

Artikel 2, nr. 1, og artikel 6, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem, skal fortolkes således, at beløb, der betales i form af et depositum inden for rammerne af aftaler om levering af hotelydelser underlagt merværdiafgift – når kunden gør brug af sin mulighed for annullation, og bestyreren af hotelvirksomheden beholder disse beløb – skal anses for godtgørelse for det tab, der er lidt som følge af kundens annullation, uden direkte sammenhæng med nogen form for levering af tjenesteydelser mod vederlag, og er som sådan ikke underlagt denne afgift.

En kundes indbetaling af et depositum og bestyreren af en hotelvirksomheds pligt til ikke at kontrahere med tredjemand i et omfang, der forhindrer ham i at iagttage den forpligtelse, han har påtaget sig i forhold til kunden, kan nemlig ikke kvalificeres som gensidige ydelser, fordi nævnte forpligtelse i dette tilfælde følger direkte af aftalen om indlogering og ikke af indbetaling af et depositum. Når bestyreren af en hotelvirksomhed således, efter at der er foretaget en sådan reservation, leverer den aftalte ydelse, gør han ikke andet end at opfylde den aftale, der er indgået med kunden i overensstemmelse med princippet om, at aftaler skal opfyldes. Iagttagelsen af denne forpligtelse kan således ikke anses for at være modydelsen for det indbetalte depositum.

(jf. præmis 23, 25 og 36 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

18. juli 2007 (*)

»Moms – anvendelsesområde – depositum erlagt inden for rammerne af aftaler om momspligtig

levering af tjenesteydelser, og som beholdes af sælgeren i tilfælde af annullation – kvalifikation«

I sag C-277/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Conseil d'État (Frankrig) ved afgørelse af 18. maj 2005, indgået til Domstolen den 5. juli 2005, i sagen:

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

mod

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

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne K. Lenaerts, E. Juhász (refererende dommer), K. Schiemann og E. Levits,

generaladvokat: M. Poiares Maduro

justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc-Szawiczek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 4. juli 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Société thermale d'Eugénie-les-Bains ved avocat X. Vuitton
- den franske regering ved G. de Bergues og J. Gracia, som befuldmægtigede
- Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af P. McGarry, BL, og E. Fitzsimons, SC
- den portugisiske regering ved L. Fernandes og C. Lança, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. september 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, nr. 1, og artikel 6, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er fremsat i forbindelse med en sag mellem Société thermale d'Eugénies-Bains (herefter »Société thermale«) og ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ministeriet for økonomi, finans og industri) vedrørende opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) af deposita, der opkræves af Société thermale i forbindelse med reservation af værelser, og som det har beholdt ved annullation af visse af disse reservationer.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, lægges der moms på »[I]levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 Samme direktivs artikel 6, stk. 1, bestemmer:

»1. Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

En sådan transaktion kan bl.a. gå ud på:

[...]

– en forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand

[...]«

5 I henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), udgøres beskatningsgrundlaget for så vidt angår tjenesteydelser af »den samlede modværdi, som [...] tjenesteyderen modtager eller vil modtage af [...] aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner«.

De nationale bestemmelser

6 Artikel 256-I i code général des impôts (lov om skatter og afgifter) bestemmer, at moms pålægges levering af løsøregenstande og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

7 Denne lovs artikel 256-IV-1^o bestemmer, at andre transaktioner end levering af goder anses for levering af tjenesteydelser.

8 Artikel L. 114-1 i code de la consommation (forbrugerbeskyttelsesloven), som har hjemmel i artikel 3-1 i lov nr. 92-60 af 18. januar 1992, og som styrker beskyttelsen af forbrugerne, er affattet således:

»Såfremt intet andet er bestemt i kontrakten, er forudbetalte beløb at anse for depositum, hvilket indebærer, at de kontraherende parter kan træde tilbage fra aftalen med den virkning, at forbrugeren mister sit depositum, og at den erhvervsdrivende skal tilbagebetale det dobbelte beløb.«

9 Artikel 1590 i code civil (den franske borgerlige lovbog) bestemmer, at hvis salgsaftalen er indgået mod betaling af et depositum, kan hver af de kontraherende parter træde tilbage fra aftalen med den virkning, at forbrugeren enten mister sit depositum eller den erhvervsdrivende skal tilbagebetale det dobbelte beløb.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

10 Société thermale i Eugénie-les-Bains (Frankrig) driver virksomhed med drift af kurbadeanstalter, som ligeledes omfatter hotel- og restaurationsvirksomhed. Selskabet modtager forudbetalte beløb i form af et depositum, når kurbadets kunder reserverer deres ophold på stedet. De beløb, som Société thermale således modtager som depositum, trækkes enten fra ved den efterfølgende betaling for opholdet eller beholdes af selskabet i tilfælde af, at kunden annullerer opholdet.

11 I 1992 blev der foretaget kontrol af Société thérmales regnskaber for perioden fra den 1. januar 1989 til den 30. april 1992. Efter denne kontrol vurderede afgiftsmyndigheden, at det depositum, som Société thermale havde modtaget på tidspunktet for reservation af ophold, og som selskabet havde beholdt ved annullation af reservationen, var momspligtige. Der blev som følge heraf den 8. december 1994 pålagt Société thermale en efteropkrævning af skat på 84 054 franske francs (FRF) (12 814 EUR) for den omtalte periode. Selskabet indgav en klage til afgiftsmyndigheden, som blev forkastet den 14. februar 1995.

12 Société thermale anlagde sag ved tribunal administratif de Pau til prøvelse af denne afgørelse. Selskabet fik ikke medhold ved nævnte rets dom af 18. november 1999. Retten fandt, at når selskabet beholdt depositum som følge af, at kunden annullerede reservationen, udgjorde det vederlag for levering af en tjenesteydelse, som bestod i at indføre kunden i kundekartoteket og reservere dennes ophold.

13 Société thermale iværksatte herefter appel til cour administrative d'appel de Bordeaux, som ved dom af 18. november 2003 heller ikke gav selskabet medhold. Til støtte for konklusionen, hvorefter det depositum, som betales af selskabets kunder, og som selskabet beholder i tilfælde af annullation af reservationen, er momspligtigt, anførte denne ret, at et sådant depositum i denne forbindelse skal anses for den direkte modydelse og vederlag for en individualiseret levering af en tjenesteydelse, som bestod i at indføre kunden i kundekartoteket og at reservere dennes ophold.

14 Société thermale, som har gjort gældende, at et sådant depositum skal betragtes som godtgørelse for det tab, selskabet lider som følge af, at kunderne udebliver, og som sådan derfor ikke er momspligtige, har indbragt sagen for Conseil d'État med påstand om ophævelse af ovennævnte dom.

15 Conseil d'État har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»[S]kal beløb, der erlægges i form af et depositum inden for rammerne af en aftale om [moms]pligtig levering af tjenesteydelser, når kunden gør brug af sin mulighed for annullation, og depositummet beholdes af sælgeren, betragtes som vederlag for den tjenesteydelse, der består i at foretage en reservation, og som sådan pålægges [moms], eller [skal] disse beløb betragtes som erstatning for det tab som indtræder, såfremt kunden udebliver, uden direkte forbindelse med nogen som helst form for levering af tjenesteydelser mod vederlag, og derfor ikke som sådan [...] afgiftspligtig?«

Om det præjudicielle spørgsmål

16 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om beløb, som en kunde betaler i form af et depositum til bestyreren af en hotelvirksomhed, skal betragtes som vederlag for en momspligtig tjenesteydelse, der består i at foretage en reservation, når kunden gør brug af muligheden for annullation, og beløbet tilbageholdes af bestyreren, eller om det skal anses

for erstatning for det tab, der indtræder som følge af kundens annullation, og som ikke er momspligtig.

17 Indledningsvis skal det understreges, dels at definitionen af begrebet depositum kan variere fra medlemsstat til medlemsstat, dels at udnyttelsen af muligheden for annullation, der er knyttet til betaling af et depositum, kan have forskellige konsekvenser alt efter de nationale bestemmelser, der finder anvendelse. Som det fremgår af den franske regerings indlæg, fritager udnyttelsen af muligheden for annullation i fransk ret i princippet fuldstændig den hævende part fra konsekvenserne af den manglende opfyldelse af aftalen, hvorimod det forholder sig således i adskillige medlemsstater, at der fortsat vil være adgang til at kræve erstatning med rente ud over det tilbageholdte depositum i et sådant tilfælde.

18 Inden for rammerne af den foreliggende sag skal der tages stilling til det tilfælde, hvor den part, der har betalt et depositum, har mulighed for at træde tilbage fra aftalen med den virkning, at han mister sit depositum, mens modparten har mulighed for at træde tilbage fra aftalen mod at betale det dobbelte beløb, uden at der herved tages stilling til de krav, som den ene eller den anden af disse parter kan gøre gældende efter udnyttelsen af denne mulighed.

19 Det følger af Domstolens praksis, at det første alternativ, der foreslås i det præjudicielle spørgsmål, kun kan tiltrædes, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi, idet de betalte beløb udgør den faktiske modværdi af en individualiseret ydelse, som leveres inden for rammerne af et retsforhold, som vedrører en gensidig udveksling af ydelser (jf. i denne retning dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 11, 12 og 16, af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 14, af 21.3.2002, sag C-174/00, Kennemer Golf, Sml. I, s. 3293, præmis 39, og af 23.3.2006, sag C-210/04, FCE Bank, Sml. I, s. 2803, præmis 34).

20 Det skal fastslås, at i det foreliggende tilfælde er disse betingelser ikke opfyldt.

21 Indgåelsen af aftalen og dermed retsforholdet mellem parterne er ikke normalt betinget af betaling af et depositum. Eftersom betaling af et depositum ikke er en integrerende del af indlogeringsaftalen, er det blot en valgmulighed, der er omfattet af parternes kontraktfrihed.

22 En kunde kan således enten skriftligt eller mundtligt foretage en reservation af opholdet, og bestyreren af en hotelvirksomheds accept kan i overensstemmelse med dennes sædvanlige aftalepraksis ske enten skriftligt eller mundtligt uden opkrævning af et depositum. Accept af reservationsanmodningen efter en sådan fremgangsmåde indebærer også, at der mellem parterne opstår et retsforhold, der medfører en pligt for bestyreren af en hotelvirksomhed til at oprette en kundemappe i kundens navn og til at reservere opholdet for denne.

23 En kundes indbetaling af et depositum og bestyreren af en hotelvirksomheds pligt til ikke at kontrahere med tredjemand i et omfang, der forhindrer ham i at iagttage den forpligtelse, han har påtaget sig i forhold til kunden, kan derfor i modsætning til, hvad den franske regering har gjort gældende, ikke kvalificeres som gensidige ydelser, fordi ovennævnte forpligtelse i dette tilfælde følger direkte af aftalen om indlogering og ikke af indbetaling af et depositum.

24 I overensstemmelse med almindelige civilretlige principper har hver af de kontraherende parter nemlig pligt til at opfylde sin del af aftalen og til at levere den ydelse, der er nævnt heri. Pligten til at efterkomme aftalen følger således ikke af, at der specielt med henblik herpå indgås en anden aftale. Opfyldelsesforpligtelsen vedrørende denne aftale afhænger heller ikke af en eventuel erstatning eller godtgørelse for forsinkelsen, eller af om der er stillet sikkerhed eller indbetalt et depositum, men følger af aftalen selv.

25 Når bestyreren af en hotelvirksomhed således, efter at der er foretaget en sådan reservation, leverer den aftalte ydelse, gør han ikke andet end at opfylde den aftale, der er indgået med kunden i overensstemmelse med princippet om, at aftaler skal opfyldes. Lagttagelsen af denne forpligtelse kan således ikke anses for at være modydelsen for det indbetalte depositum.

26 Eftersom reservationsforpligtelsen følger af selve indlogeringsaftalen og ikke af det indbetalte depositum, er der ikke nogen direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi (dommen i sagen Apple and Pear Development Council, præmis 11 og 12, Tolsma-dommen, præmis 13, og Kennemer Golf-dommen, præmis 39). Den omstændighed, at depositummet i tilfælde af, at det reservede værelse benyttes, fratrækkes prisen for dette værelse, bekræfter, at et sådant depositum ikke er modydelsen for en selvstændig og individualiseret ydelse.

27 Eftersom et depositum ikke udgør modydelsen for en selvstændig og individualiseret ydelse, skal det med henblik på besvarelsen af den forelæggende rets spørgsmål undersøges, om depositummet udgør godtgørelse for det tab, som kundens annullation medfører.

28 I denne henseende bemærkes, at de kontraherende parter – med forbehold for ufravigelige bestemmelser og bestemmelser begrundet i hensynet til den offentlige orden – frit kan definere indholdet af deres retsforhold, herunder følgerne af en eventuel ophævelse eller manglende opfyldelse af deres forpligtelser. De har dog som alternativ til at definere deres forpligtelser i detaljer mulighed for at henvise til forskellige civile instrumenter.

29 Parterne kan således i tilfælde af manglende opfyldelse af de forpligtelser, der følger af den indgåede aftale, fastsætte bestemmelse om erstatning eller godtgørelse for forsinkelse eller om sikkerhed eller betaling af et depositum. Selv om disse instrumenter alle har til formål at styrke parternes kontraktmæssige forpligtelser og har visse identiske funktioner, har de hver især visse særlige kendetegn.

30 Hvad nærmere bestemt angår betaling af et depositum, skal det for det første bemærkes, at det udgør en markering af indgåelsen af en aftale, for så vidt som betalingen indebærer en formodning om, at aftalen eksisterer. For det andet tilskynder et depositum parterne til at opfylde denne aftale, fordi den part, der har betalt det, kan miste det tilsvarende beløb, eller fordi den anden part i givet fald skal tilbagebetale det dobbelte beløb, såfremt han er skyld i aftalens manglende opfyldelse. For det tredje udgør et depositum en godtgørelse, for så vidt som betaling heraf fritager den ene af parterne for at bevise størrelsen af det tab, der er lidt, når den anden part fraviger aftalen.

31 Begrundelsen for bestemmelser om betaling af depositum inden for hotelsektoren svarer i princippet til de ovennævnte kendetegn, idet depositummet tjener til at markere aftalens indgåelse, udgør et incitament til at sikre aftalens opfyldelse og tjener til en eventuel godtgørelse.

32 Mens et depositum i tilfælde af normal afvikling af aftalen bliver fratrukket prisen for de ydelser, der leveres af bestyreren af en hotelvirksomhed, og således er momspligtige, er den i hovedsagen omhandlede tilbageholdelse af depositummet derimod en følge af kundens udnyttelse af muligheden for annullation og tjener til at godtgøre bestyreren af en hotelvirksomhed for annullationen. En sådan godtgørelse er ikke vederlaget for en ydelse og er ikke en del af beskatningsgrundlaget for moms (jf. i denne retning for så vidt angår morarenter dom af 1.7.1982, sag 222/81, BAZ Bausystem, Sml. s. 2527, præmis 8-11).

33 Denne konstatering ændres, i modsætning til, hvad den portugisiske regering har gjort gældende, hverken af den omstændighed, at der i de fleste tilfælde ikke vil være sammenfald

mellem størrelsen af det lidte tab og depositummet, eller af muligheden for, at de værelser, der står til rådighed efter annullationen, kan bebos af nye kunder. Hvad angår en sådan godtgørelse er det nemlig normalt, at tabet størrelsesmæssigt enten overstiger eller er mindre end det depositum, der tilbageholdes af bestyreren af hotelvirksomheden.

34 Bestemmelsen om, at der skal tilbagebetales et dobbelt så stort beløb som det, der er betalt som depositum, når aftalens manglende opfyldelse skyldes bestyreren af en hotelvirksomhed, taler desuden for at kvalificere depositummet som godtgørelse for annullationen og ikke som vederlag for en ydelse. I et sådant tilfælde leverer kunden nemlig helt klart ikke nogen ydelse til bestyreren af en hotelvirksomhed.

35 Da betaling af depositum for det første ikke udgør det vederlag, som en bestyrer af en hotelvirksomhed modtager som faktisk modydelse for en selvstændig og individualiseret ydelse, der leveres til kunden, og tilbageholdelsen af dette depositum efter kundens annullation for det andet har til formål at afhjælpe konsekvenserne af den manglende opfyldelse af aftalen, skal det fastslås, at hverken betaling af et depositum eller tilbageholdelsen heraf eller betaling af det dobbelte beløb er omfattet af sjette direktivs artikel 2, nr. 1.

36 Henset til ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 6, stk. 1, skal fortolkes således, at beløb, der betales i form af et depositum inden for rammerne af aftaler om levering af momspligtige hotelydelser – når kunden gør brug af sin mulighed for annullation, og bestyreren af hotelvirksomheden beholder disse beløb – skal anses for godtgørelse for det tab, der er lidt som følge af kundens annullation, uden direkte sammenhæng med nogen form for levering af tjenesteydelser mod vederlag, og er som sådan ikke underlagt moms.

Sagens omkostninger

37 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 2, nr. 1, og artikel 6, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at beløb, der betales i form af et depositum inden for rammerne af aftaler om levering af hotelydelser underlagt merværdiafgift – når kunden gør brug af sin mulighed for annullation, og bestyreren af hotelvirksomheden beholder disse beløb – skal anses for godtgørelse for det tab, der er lidt som følge af kundens annullation, uden direkte sammenhæng med nogen form for levering af tjenesteydelser mod vederlag, og er som sådan ikke underlagt denne afgift.

Underskrifter

* Processprog: fransk.