ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
M. POIARES MADURO
της 13ης Σεπτεμβρίου 2006 [1]

1. Η υπό κρίση αίτηση του Conseil d'État (Γαλλία) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά, κατ' ουσίαν, την ερμηνεία του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ [2]. Συγκεκριμένα, τίθεται το ζήτημα κατά πόσον η προκαταβολή για την παροχή ξενοδοχειακών υπηρεσιών, την οποία ο παρέχων τις υπηρεσίες εισέπραξε και παρακράτησε κατόπιν της υπαναχωρήσεως του πελάτη υπέρ του οποίου πραγματοποιήθηκε η κράτηση, υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

I — Τα πραγματικά περιστατικά, το νομικό πλαίσιο και το υποβληθέν στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα

2. Οι δραστηριότητες της société thermale d'Eugénie-les-Bains (στο εξής: société thermale ή αναιρεσείουσα της κύριας δίκης), η οποία έχει την έδρα της στον ομώνυμο δήμο (Γαλλία), συνίστανται στην εκμετάλλευση εγκαταστάσεων θερμών λουτρών και περιλαμβάνουν την παροχή ξενοδοχειακών υπηρεσιών και υπηρεσιών εστιάσεως. Η société thermale εισπράττει προκαταβολή για τις κρατήσεις που πραγματοποιούν οι υποβαλλόμενοι σε λουτροθεραπεία.

3. Κατά το άρθρο L 114-1 του κώδικα καταναλωτών, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 3-1 του νόμου 92-60, της 18ης Ιανουαρίου 1992, περί ενισχύσεως της προστασίας των καταναλωτών [3], «υπό την επιφύλαξη συμβατικής ρήτρας περί του αντιθέτου, η προκαταβολή συνιστά αρραβώνα, οπότε καθένας από τους συμβαλλομένους μπορεί να μην εκπληρώσει την παροχή του, ο μεν καταναλωτής χάνοντας τον αρραβώνα, ο δε επαγγελματίας αποδίδοντας το διπλάσιο του ποσού που εισέπραξε». Κατόπιν αυτού, το χρηματικό ποσό το οποίο η société thermale εισπράττει ως αρραβώνα είτε αφαιρείται κατά τη μεταγενέστερη καταβολή του αντιτίμου για την παροχή υπηρεσιών διαμονής είτε παρακρατείται από την εταιρία αυτή οσάκις οι υποβαλλόμενοι σε λουτροθεραπεία ακυρώνουν την κράτησή τους.

4. Το 1992, η société thermale υποβλήθηκε σε λογιστικό έλεγχο για τη χρονική περίοδο

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πορτογαλική.

2 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ L 376, σ. 19, στο εξής: έκτη οδηγία).

3 — *JORF* της 21ης Ιανουαρίου 1992, σ. 968.

από 1ης Ιανουαρίου 1989 έως 30 Απριλίου 1992. Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου, η φορολογική αρχή έκρινε ότι τα ποσά τα οποία η société thermale εισέπραττε ως αρραβώνα κατά την πραγματοποίηση της κρατήσεως και παρακρατούσε μετά την ακύρωσή της υπόκεινται στον ΦΠΑ. Συνεπώς, στις 8 Δεκεμβρίου 1994, καταλόγισε στην εταιρία αυτή πρόσθετους φόρους ύψους 84 054 FRF (12 814 ευρώ) για την επίμαχη χρονική περίοδο. Η société thermale, μη συμμεριζόμενη την άποψη αυτή, υπέβαλε ενώπιον της φορολογικής αρχής ένσταση, η οποία απορρίφθηκε στις 14 Φεβρουαρίου 1995.

5. Η société thermale άσκησε ενώπιον του tribunal administratif de Pau [διοικητικού πρωτοδικείου του Pau] προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 1999. Εν συνεχεία, η société thermale άσκησε έφεση ενώπιον του cour administrative d'appel de Bordeaux [διοικητικού εφετείου του Bordeaux], το οποίο την απέρριψε με την απόφασή του της 18ης Νοεμβρίου 2003. Τα δύο αυτά δικαστήρια έκριναν ότι, εφόσον η εταιρία παρακρατεί την προκαταβολή σε περίπτωση υπαναχωρήσεως του πελάτη, ο αρραβώνας συνιστά ευθεία αντιπαροχή και αμοιβή για δυνάμενη να διαχωρισθεί παροχή υπηρεσιών, η οποία συνίσταται στη δημιουργία φακέλου πελάτη και στην κράτηση δωματίου. Επομένως, ο αρραβώνας, ο οποίος εν προκειμένω εισπράττεται και παρακρατείται από τη société thermale, υπόκειται στον ΦΠΑ.

6. Η société thermale, η οποία ισχυρίζεται, αντιθέτως, ότι ο αρραβώνας πρέπει να θεωρηθεί ως αποζημίωση καταβαλλόμενη προς αποκατάσταση της ζημίας που υφίσταται λόγω της αδυναμίας των πελατών της να εκπληρώσουν την παροχή τους και, επομένως, ως μη υποκείμενος στον ΦΠΑ, άσκησε αναίρεση ενώπιον του Conseil d'État, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Το ποσόν που προκαταβάλλεται ως αρραβώνας στο πλαίσιο συμβάσεων παροχής υπηρεσιών υποκείμενων στον φόρο προστιθέμενης αξίας πρέπει, οσάκις ο αποδέκτης των υπηρεσιών κάνει χρήση του δικαιώματος υπαναχωρήσεως και ο παρέχων τις υπηρεσίες παρακρατεί την προκαταβολή, να θεωρείται ως αμοιβή για την κράτηση και, επομένως, ως υποκείμενο στον φόρο προστιθέμενης αξίας ή πρέπει να θεωρείται ως αποζημίωση λόγω καταγγελίας της συμβάσεως καταβαλλόμενη προς αποκατάσταση της ζημίας που οφείλεται στην αδυναμία του πελάτη να εκπληρώσει την παροχή του, η οποία δεν συνδέεται ευθέως με υπηρεσία παρεχόμενη εξ επαχθούς αιτίας και, ως εκ τούτου, δεν υπόκειται στον φόρο αυτόν;»

7. Το ερώτημα αυτό παρέχει στο Δικαστήριο την αφορμή να ερμηνεύσει πλείονες διατάξεις της έκτης οδηγίας, ιδίως δε το άρθρο της 2, σημείο 1, σύμφωνα με το οποίο στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

8. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας ορίζει ως «παροχή υπηρεσιών» κάθε πράξη που δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5 της έκτης οδηγίας και προβλέπει ότι η παροχή υπηρε-

σιών «δύναται να συνίσταται μεταξύ άλλων [...] σε υποχρέωση προς παράλειψη ή ανοχή πράξεως ή καταστάσεως».

9. Στην παρούσα ανάλυση ασκεί επίσης επιρροή το άρθρο 10, σημείο 2, της οδηγίας αυτής, το οποίο ορίζει ότι «[η] γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. Οι παραδόσεις αγαθών, πέραν των αναφερομένων στο άρθρο 5, σημείο 4, περίπτωση β΄, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή οι διαδοχικές πληρωμές, θεωρείται ότι πραγματοποιούνται κατά την λήξη των χρονικών περιόδων, στις οποίες αναφέρονται οι τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές». Εντούτοις, η διάταξη αυτή προβλέπει ότι «σε περίπτωση τμηματικών καταβολών έναντι λογαριασμού προ της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπράξεως, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού».

10. Τέλος, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι, κατά το άρθρο 11, Α, σημείο 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, βάση επιβολής του φόρου, για τις παροχές υπηρεσιών, είναι «οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές [...] ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον [...] λήπτη ή τρίτο πρόσωπο».

II — Ανάλυση

11. Στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως, διατυπώνονται, κατ' ουσίαν, δύο αντίθετες απόψεις για τον χαρακτηρισμό των ποσών που προκαταβάλλονται από τους πελάτες και παρακρατούνται από τη société thermale κατόπιν της υπαναχωρήσεώς τους. Η société thermale ισχυρίζεται ότι τα ποσά αυτά καταβάλλονται ως αρραβώνας και έχουν χαρακτήρα αποζημιώσεως, με συνέπεια να μην υπόκεινται στον ΦΠΑ. Όλες οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις στην υπό κρίση υπόθεση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων διαφωνούν με την άποψη αυτή. Συγκεκριμένα, η Γαλλική, η Ιρλανδική και η Πορτογαλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η προκαταβολή, την οποία η société thermale εισπράττει και παρακρατεί κατόπιν της υπαναχωρήσεως των πελατών της, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Μόνον η société thermale αμφισβητεί ότι η προκαταβολή αυτή συνιστά την ευθεία αντιπαροχή για τις εξατομικευμένες υπηρεσίες που παρέχει, στην πράξη, στους πελάτες της.

12. Προς επίλυση του προβλήματος του χαρακτηρισμού, στο πλαίσιο του κοινού συστήματος ΦΠΑ, του αρραβώνα που καταβάλλεται από τους πελάτες και χάνεται κατόπιν της υπαναχωρήσεώς τους, πρέπει, κατ' αρχάς, να υπομνησθεί η νομολογία του Δικαστηρίου περί της ερμηνείας της φράσεως «οι παραδόσεις αγαθών και [...] οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας [...] υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά

του αυτήν», κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας.

13. Η πλέον γνωστή στους ασχολούμενους με ζητήματα ΦΠΑ φοιτητές απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Tolsma [4], η οποία αφορούσε τη δραστηριότητα του R. Tolsma που έπαιζε λατέρνα σε δημόσιες οδούς, παρέχει ιδιαιτέρως χρήσιμες ενδείξεις για το ζήτημα που ανέκυψε εν προκειμένω. Με την απόφασή του εκείνη, το Δικαστήριο απέρριψε τον ισχυρισμό των ολλανδικών αρχών ότι τα έσοδα του R. Tolsma από τον οβολό των γενναιόδωρων περαστικών υπόκεινται στον ΦΠΑ, υπενθυμίζοντας, κατ' αρχάς, ότι, κατά πάγια νομολογία, οι φορολογητέες πράξεις προϋποθέτουν, στο πλαίσιο του συστήματος ΦΠΑ, την ύπαρξη συναλλαγής μεταξύ των μερών συνεπαγόμενης καθορισμό τιμής ή ανταλλάγματος [5]. Οσάκις η δραστηριότητα του παρέχοντος υπηρεσίες συνίσταται αποκλειστικώς στην παροχή υπηρεσιών άνευ ευθείας αντιπαροχής, δεν υφίσταται βάση για την επιβολή φορολογίας και, επομένως, η παροχή των υπηρεσιών αυτών δεν υπόκειται στον ΦΠΑ. Συνεπώς, βάση επιβολής του φόρου, στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών, είναι οτιδήποτε λαμβάνεται ως αντιπαροχή για την παρεχόμενη υπηρεσία και, κατόπιν αυτού, η παροχή υπηρεσιών φορολογείται μόνον όταν υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής [6]. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο κατέληξε ότι η παροχή υπηρεσιών «πραγματοποιείται "εξ επαχθούς αιτίας" [...] μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση κατά τη διάρκεια της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη» [7].

14. Στο πλαίσιο της ίδιας συλλογιστικής, το Δικαστήριο έκρινε, με την πιο πρόσφατη απόφασή του Kennemer Golf [8], ότι υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ των κατ' αποκοπήν ετήσιων εισφορών των μελών αθλητικής ενώσεως και των παρεχόμενων από αυτήν υπηρεσιών, οι οποίες συνίστανται στην επί μονίμου βάσεως διάθεση, υπέρ των μελών της, αθλητικών εγκαταστάσεων και συναφών πλεονεκτημάτων [9]. Κατόπιν αυτού, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι οι ετήσιες εισφορές των μελών δύνανται να αποτελούν την αντιπαροχή για παρόμοιες υπηρεσίες που παρέχει η ένωση, ανεξαρτήτως του ότι ορισμένα μέλη που κατέβαλαν την ετήσια εισφορά τους δεν χρησιμοποιούν τις εγκαταστάσεις της ενώσεως [10]. Η υποχρέωση της ενώσεως να διαθέτει τις αθλητικές της εγκαταστάσεις και τα συναφή πλεονεκτήματα σε κάθε μέλος που κατέβαλε την ετήσια εισφορά του συνιστά πράγματι, κατά το Δικαστήριο, παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας.

15. Εν προκειμένω, το χαρακτηριστικό της υπό κρίση υποθέσεως είναι ακριβώς ότι, κατά την είσπραξη του ποσού που ο πελάτης

4 — Απόφαση της 3ης Μαρτίου 1994, C-16/93, Tolsma (Συλλογή 1994, σ. I-743).

5 — Όπ.π., σκέψη 12. Βλ., επίσης, την απόφαση της 1ης Απριλίου 1982, 89/81, Hong-Kong Trade Development Council (Συλλογή 1982, σ. 1277, σκέψεις 9 και 10).

6 — Προπαρατεθείσα απόφαση Tolsma, σκέψη 13 και παρατιθέμενη νομολογία.

7 — Προπαρατεθείσα απόφαση Tolsma, σκέψη 14. Βλ., για πιο πρόσφατη νομολογία, τις αποφάσεις της 14ης Ιουλίου 1998, C-172/96, First National Bank of Chicago (Συλλογή 1998, σ. I-4387, σκέψη 26), της 14ης Ιουλίου 2005, C-435/03, British American Tobacco International και Newman Shipping (Συλλογή 2005, σ. I-7077, σκέψη 32), και της 23ης Μαρτίου 2006, C-210/04, FCE Bank (Συλλογή 2006, σ I-2803, σκέψη 34).

8 — Απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, C-174/00 (Συλλογή 2002, σ. I-3293, σκέψη 39).

9 — Όπ.π., σκέψη 40.

10 — Όπ.π., σκέψη 42.

προκαταβάλλει ως αρραβώνα, η société thermale αναλαμβάνει επίσης ορισμένες υποχρεώσεις. Αφενός, η εταιρία προβαίνει σε κράτηση, ήτοι αναλαμβάνει την υποχρέωση να διαθέσει στον πελάτη ένα δωμάτιο κατά τη συμφωνημένη ημερομηνία. Η κράτηση αυτή συνεπάγεται, λογικώς, την υποχρεωσή της, πρώτον, να μη συνάψει σύμβαση με τρίτον αθετώντας τη δέσμευση που ανέλαβε και, δεύτερον, να σεβασθεί το δικαίωμα υπαναχωρήσεως του πελάτη. Αφετέρου, η société thermale δεν αναλαμβάνει δωρεάν να διασφαλίσει στους πελάτες της ότι θα έχουν ορισμένες εγκαταστάσεις και υπηρεσίες στη διάθεσή τους σε δεδομένη χρονική στιγμή. Πράγματι, η εταιρία ζητεί, προκειμένου να χορηγήσει το πλεονέκτημα αυτό, την καταβολή ορισμένου ποσού, το οποίο δικαιούται να παρακρατήσει σε περίπτωση υπαναχωρήσεως του πελάτη. Είναι πρόδηλον ότι υφίσταται αμφοτεροβαρής σχέση, υπό την έννοια της αμοιβαιότητας των παροχών, μεταξύ της κρατήσεως και του ποσού που προκαταβάλλει ο πελάτης.

16. Δεδομένου ότι, εν προκειμένω, η société thermale εισπράττει ποσά τα οποία αποτελούν το πραγματικό αντίτιμο της κρατήσεως δωματίων υπέρ πελατών που αδυνατούν να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις τους, η παροχή αυτής της υπηρεσίας πρέπει να χαρακτηρισθεί, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ως πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια των άρθρων 2, σημείο 1, και 6, σημείο 1, της έκτης οδηγίας. Το συμπέρασμα αυτό επιβάλλεται κατά μείζονα λόγο καθόσον, όπως επανειλημμένως έχει αποφανθεί το Δικαστήριο, το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, κατά την έκτη οδηγία, είναι ευρύτατο και περιλαμβάνει όλες τις οικονομικές δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες [11].

17. Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης αντιτίθεται στον χαρακτηρισμό αυτό, προβάλλοντας δύο επιχειρήματα. Αφενός, ισχυρίζεται ότι η κράτηση δεν μπορεί να διαχωρισθεί από την κύρια υπηρεσία που παρέχει η ξενοδοχειακή μονάδα. Οι προκαταβολές τις οποίες παρακρατεί η société thermale δεν εισπράττονται ως αμοιβή για την παροχή στους πελάτες εξατομικευμένων υπηρεσιών δυνάμενων να παρασχεθούν αυτοτελώς σε σχέση με την κύρια υπηρεσία. Αφετέρου, υποστηρίζει ότι τα ποσά τα οποία παρακρατεί κατόπιν ακυρώσεως, εκ μέρους των πελατών της, των κρατήσεών τους έχουν τον χαρακτήρα κατ' αποκοπήν αποζημιώσεως καταβαλλόμενης προς αποκατάσταση της ζημίας που υφίσταται λόγω των ακυρώσεων αυτών.

A — *Ο προβαλλόμενος χαρακτήρας της κρατήσεως ως μη δυνάμενης να διαχωρισθεί και να παρασχεθεί αυτοτελώς σε σχέση με την κύρια υπηρεσία*

18. Ασφαλώς, η παροχή υπηρεσίας που συνίσταται στη διασφάλιση, υπέρ του πελάτη, της υπάρξεως διαθεσίμου δωματίου για ορισμένη ημερομηνία εκπληρώνεται με την

11 — Βλ. αποφάσεις της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1987, σ. 1471, σκέψη 6), και της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 10).

εκτέλεση της παροχής της κύριας ξενοδοχειακής υπηρεσίας. Επομένως, δεν μπορεί να διακριθεί από την κύρια υπηρεσία, με την οποία αποτελούν αδιαχώριστο σύνολο. Παράλληλα, σε περίπτωση μη ακυρώσεως της κρατήσεως από τον πελάτη, το ποσόν που προκαταβάλλεται ως αρραβώνας συνυπολογίζεται απλώς στο οφειλόμενο από τον πελάτη αντίτιμο και, συνεπώς, δεν μπορεί να διαχωρισθεί από αυτό, καθόσον περιλαμβάνεται στο συνολικό αυτό ποσόν. Υπό τις συνθήκες αυτές, η καταβολή ενός ποσού ως αρραβώνα κατά την κράτηση δωματίου ισοδυναμεί με καταβολή «έναντι λογαριασμού προ της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών», κατά την έννοια του άρθρου 10, σημείο 2, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπράξεως, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού.

19. Εντούτοις, στην προκειμένη περίπτωση, τα επίδικα ποσά παρακρατήθηκαν από τη société thermale λόγω της αδυναμίας των πελατών να εκπληρώσουν την παροχή τους. Τα ποσά αυτά δεν παρακρατήθηκαν από τη société thermale ως καταβολές έναντι λογαριασμού για την παροχή της κύριας υπηρεσίας, καθόσον η εταιρία δεν υπείχε πλέον υποχρέωση να παράσχει την υπηρεσία αυτή στους πελάτες που ακύρωσαν τις κρατήσεις τους. Εν πάση περιπτώσει, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι η société thermale παρέσχε υπηρεσία στους υπαναχωρήσαντες πελάτες. Συγκεκριμένα, τους διασφάλισε ότι κατά τη συμφωνημένη ημερομηνία θα υπήρχε διαθέσιμο δωμάτιο ή θα μπορούσαν να υποβληθούν σε λουτροθεραπεία, απέχοντας από τη σύναψη αντίθετης συμφωνίας με άλλους ενδιαφερομένους και σεβόμενη το δικαίωμα υπαναχωρήσεως των πελατών. Πρόκειται για πραγματικό πλεονέκτημα που παρασχέθηκε σε κάθε πελάτη υπέρ του οποίου πραγματοποιήθηκε κράτηση. Φρονώ ότι η υπηρεσία αυτή που παρασχέθηκε στην πράξη από τη société thermale στους πελάτες έναντι καταβολής ενός ποσού έχει επαρκώς εξατομικευμένο χαρακτήρα ώστε να εμπίπτει στη γενική έννοια της πραγματοποιούμενης εξ επαχθούς αιτίας παροχής υπηρεσιών, κατά τα άρθρα 2, σημείο 1, και 6, σημείο 1, της έκτης οδηγίας.

20. Κατ' αρχάς, πρέπει να τονισθεί ότι ο πελάτης ο οποίος επιθυμεί να διασφαλίσει τη διαμονή του σε δωμάτιο ξενοδοχείου για ορισμένη ημερομηνία είναι ελεύθερος να προβεί σε κράτηση. Η πραγματοποίηση της κρατήσεως συνιστά, εν πάση περιπτώσει, πλεονέκτημα για τον ίδιο. Αν αποφασίσει να την πραγματοποιήσει, τυγχάνει ενός πλεονεκτήματος, το οποίο δεν θα διέθετε σε περίπτωση που απλώς επισκεπτόταν το ξενοδοχείο και ζητούσε δωμάτιο εκείνη τη στιγμή.

21. Από πλευράς του ξενοδόχου, η παροχή αυτού του πλεονεκτήματος, το οποίο καλύπτει τους πελάτες μέχρις ότου ακυρώσουν, ενδεχομένως, την κράτησή τους, συνεπάγεται ορισμένες δαπάνες. Δεν πρόκειται μόνο για τις δαπάνες του ξενοδόχου που αφορούν την οργάνωση του φακέλου του πελάτη και την προετοιμασία του δωματίου, αλλά και για εκείνες που συνδέονται, αφενός, με την υποχρέωση σεβασμού του δικαιώματος υπαναχωρήσεως του πελάτη και, αφετέρου, με τη μη σύναψη συμφωνίας με άλλους ενδιαφερομένους κατά τρόπον που να διακυβεύει την υποχρέωση που ανέλαβε έναντι του πελάτη υπέρ του οποίου πραγματοποιήθηκε η κράτηση.

22. Κατά συνέπεια, οσάκις ο ξενοδόχος, κατά την πραγματοποίηση της κρατήσεως,

ζητεί από τον πελάτη να του καταβάλει ορισμένο ποσό, μπορεί αντικειμενικώς να θεωρηθεί ότι η προκαταβολή αυτή συνιστά την αντιπαροχή για την κράτηση, η οποία, από πλευράς τόσο του πελάτη όσο και του ξενοδόχου, έχει σαφώς εξατομικευμένο χαρακτήρα.

23. Η παροχή της υπηρεσίας αυτής, η οποία συνίσταται στην κράτηση δωματίου, είναι παρεπόμενη της κύριας παροχής, καθόσον δεν συνιστά αφ' εαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά αποτελεί το μέσο για να απολαύσουν υπό τις βέλτιστες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες [12]. Εντούτοις, σε περίπτωση υπαναχωρήσεως του πελάτη, η παροχή αυτή παραμένει απολύτως εξατομικευμένη και αυτοτελής σε σχέση με την κύρια υπηρεσία η οποία δεν παρασχέθηκε, στην πράξη, από τον ξενοδόχο. Ο παρεπόμενος χαρακτήρας της κρατήσεως σε σχέση με την κύρια παροχή υπηρεσίας, με την οποία συνδέεται λειτουργικώς, συνεπάγεται ότι η κράτηση πρέπει να τύχει, από φορολογικής απόψεως, της ίδιας μεταχειρίσεως με αυτήν. Επομένως, υπόκειται στο ίδιο καθεστώς ΦΠΑ με το ισχύον για την κύρια παροχή υπηρεσίας.

24. Επιπλέον, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, το γεγονός ότι ο πελάτης αποφασίζει να μην τύχει της κύριας υπηρεσίας δεν σημαίνει ότι είναι αδύνατο να διαχωρισθεί η υπηρεσία που παρασχέθηκε στην πράξη από τη στιγμή της κρατήσεως και μέχρι την ακύρωσή της. Η απόφαση του πελάτη να μην κάνει χρήση του δωματίου, το οποίο τέθηκε στη διάθεσή του για ορισμένη ημερομηνία, δεν αναιρεί το γεγονός ότι έτυχε ορισμένου πλεονεκτήματος, για το οποίο μάλιστα κατέβαλε το ποσόν που ζήτησε η societé thermale. Η υπό κρίση υπόθεση, όπως ακριβώς και η προπαρατεθείσα υπόθεση Kennemer Golf, αφορά παροχή υπηρεσίας η οποία συνίσταται στην υποχρέωση που αναλαμβάνει, έναντι ορισμένου ποσού, υποκείμενος στον φόρο να θέσει τις εγκαταστάσεις και τις υπηρεσίες του στη διάθεση ορισμένων προσώπων, ανεξαρτήτως του αν τα πρόσωπα αυτά αποφασίσουν να μην απολαύσουν το πλεονέκτημα αυτό.

25. Αντιθέτως, η επίδικη εν προκειμένω υποχρέωση ουδόλως προσομοιάζει με την υποχρέωση που αφορούσαν οι υποθέσεις Landboden-Agrardienste [13] και Mohr [14], τις οποίες επικαλέστηκε η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης. Με τις αποφάσεις του αυτές, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 6, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, η υποχρέωση που αναλαμβάνει ο έχων γεωργική εκμετάλλευση, στο πλαίσιο εθνικού ή κοινοτικού καθεστώτος αποζημιώσεως, να μειώσει ή να εγκαταλείψει την παραγωγή του [15]. Συγκεκριμένα, με την προπαρατεθείσα απόφαση Mohr, το Δικαστήριο κατέληξε ότι, «με το να αποζημιώνει τα έχοντα γεωργική εκμετάλλευση πρόσωπα που αναλαμβάνουν την υποχρέωση να σταματήσουν τη γαλακτοπαραγωγή τους, η Κοινότητα δεν αποκτά ούτε αγαθά ούτε υπηρεσίες για δική της χρήση, αλλά ενεργεί προς το γενικό συμφέρον το οποίο συνίσταται στο να ευνοηθεί η κανονική λειτουργία της κοινοτικής αγοράς γάλα-

12 — Αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin (Συλλογή 1998, σ. I-6229, σκέψη 24), και της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP (Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 30).

13 — Απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-384/95 (Συλλογή 1997, σ. I-7387).

14 — Απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-215/94 (Συλλογή 1996, σ. I-959).

15 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Mohr, σκέψη 22, και Landboden-Agrardienste, σκέψεις 24 και 25.

κτος» [16]. Το Δικαστήριο επιβεβαίωσε τη νομολογία αυτή με την απόφαση Landboden-Agrardienste, κρίνοντας ότι η επίδικη στην υπόθεση εκείνη υποχρέωση που είχε αναλάβει ο έχων γεωργική εκμετάλλευση να μην προβεί στη συγκομιδή ποσότητας ίσης τουλάχιστον με το 20 % των γεωμήλων που καλλιέργησε δεν παρέχει ούτε στις αρμόδιες εθνικές αρχές ούτε σε άλλα πρόσωπα, των οποίων η ταυτότητα να μπορεί να προσδιορισθεί, πλεονεκτήματα συνεπαγόμενα τον χαρακτηρισμό των εν λόγω αρχών ή προσώπων ως αποδεκτών μιας υπηρεσίας [17].

26. Στην υπό κρίση υπόθεση είναι πρόδηλον ότι η ανάληψη εκ μέρους της société thermale της υποχρεώσεως να θέσει στη διάθεση ορισμένων προσώπων δωμάτια ή θερμά λουτρά παρέχει σε κάθε πελάτη, υπέρ του οποίου αναλαμβάνεται η υποχρέωση αυτή, πραγματικό και ατομικό πλεονέκτημα συνεπαγόμενο τον χαρακτηρισμό του ως αποδέκτη υπηρεσίας, κατά την έννοια του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Η κράτηση αυτή συνιστά μία από τις υπηρεσίες που παρέχει ο ξενοδόχος και αποτελεί μάλιστα ουσιώδες τμήμα της οικονομικής του δραστηριότητας. Επομένως, η κράτηση αυτή πρέπει, καθόσον παρέχεται ως υπηρεσία από τη société thermale στους πελάτες της έναντι ορισμένου ποσού καταβλητέου κατά την πραγματοποίησή της, να χαρακτηρισθεί αντικειμενικώς ως παροχή υπηρεσίας, κατά την έννοια του άρθρου 6, σημείο 1, της έκτης οδηγίας.

16 — Προπαρατεθείσα απόφαση Mohr, σκέψη 21.

17 — Προπαρατεθείσα απόφαση Landboden-Agrardienste, σκέψη 24.

Β — *Ο προβαλλόμενος χαρακτήρας αποζημιώσεως των ποσών που παρακρατούνται λόγω της αδυναμίας των πελατών να εκπληρώσουν την παροχή τους*

27. Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης αμφισβητεί ότι τα ποσά που καταβάλλουν οι πελάτες της ως αρραβώνα συνιστούν την ευθεία αντιπαροχή της κρατήσεως, την οποία παρέχει ως υπηρεσία. Η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης ισχυρίζεται ότι, κατά το γαλλικό αστικό δίκαιο, ο αρραβώνας έχει χαρακτήρα αποζημιώσεως. Ο αρραβώνας συνδέεται με τη ζημία που υφίσταται η société thermale, λόγω της αδυναμίας των πελατών της να εκπληρώσουν την παροχή τους, και έχει, συνεπώς, χαρακτήρα κατ' αποκοπήν αποζημιώσεως προς αποκατάσταση της ζημίας αυτής [18].

28. Κατ' αρχάς, ανεξαρτήτως της νομικής φύσεως του αρραβώνα κατά το γαλλικό αστικό δίκαιο, από τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στην υπό κρίση υπόθεση τόσο γραπτώς όσο και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προκύπτει με σαφήνεια ότι το δικαίωμα παρακρατήσεως του ποσού που προκαταβάλλεται ως αρραβώνας, το οποίο συμφωνείται, κατά το γαλλικό αστικό δίκαιο, με σύμβαση συναφθείσα μεταξύ του ξενοδόχου και καθενός από τους πελάτες του, δεν συνδέεται κατ' ανάγκην με ζημία που υφίσταται, στην πράξη, ο ξενοδόχος λόγω της αδυναμίας των πελατών του να εκπληρώσουν την παροχή τους. Πράγματι, ουδόλως προκύπτει ότι ο αρραβώνας, τον οποίο χάνει ο πελάτης, του επιστρέφεται υποχρεωτικώς σε περίπτωση που αποδειχθεί ότι,

18 — Συναφώς, η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης τονίζει ότι, κατά το γαλλικό αστικό δίκαιο, ο αρραβώνας συνιστά χρηματικό ποσό που αφαιρείται τελικώς, σε περίπτωση εκτελέσεως της συμβάσεως, από το συνολικό αντίτιμο που καταβάλλει ο οφειλέτης κατά την ολοκλήρωση της συμβάσεως, αλλά, σε περίπτωση υπαναχωρήσεως του οφειλέτη, παρακρατείται από τον δανειστή ως αποζημίωση για τη ζημία που υφίσταται.

τελικώς, ο ξενοδόχος δεν υπέστη ζημία λόγω της ακυρώσεως της κρατήσεως. Η ύπαρξη απλώς και μόνον ενδεχόμενου συνδέσμου μεταξύ των ποσών που ο ξενοδόχος εισέπραξε ως αρραβώνα και της ζημίας που υπέστη, στην πράξη, λόγω της ακυρώσεως της κρατήσεως θέτει υπό σοβαρή αμφισβήτηση τον ισχυρισμό ότι τα επίδικα ποσά, τα οποία η société thermale εισπράττει ως αρραβώνα, έχουν κατ' ανάγκην χαρακτήρα αποζημιώσεως, κατά την έννοια του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

29. Πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το χρηματικό ποσό το οποίο επιδικάζεται με δικαστική απόφαση προς τον αποκλειστικό σκοπό της αποκαταστάσεως εμπορικής ζημίας δεν υπόκειται στον ΦΠΑ [19]. Είναι πρόδηλον ότι το ποσόν αυτό δεν συνιστά αντιπαροχή για ορισμένη παροχή υπηρεσίας ή παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας. Εντούτοις, πρέπει να επισημανθεί ότι τα ποσά τα οποία το Δικαστήριο έχει κρίνει, μεταξύ άλλων με την προπαρατεθείσα απόφαση BAZ Bausystem, ότι δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ αφορούσαν αποζημιώσεις επιδικασθείσες με δικαστική απόφαση. Εν προκειμένω, όμως, δεν υφίσταται δικαστική, ή έστω εξωδικαστική, απόφαση διαπιστώνουσα το υποστατό των ζημιών, τις οποίες η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης υπέστη, στην πράξη, λόγω της ακυρώσεως των κρατήσεων από τους πελάτες της και με τις οποίες η παρακράτηση του αρραβώνα έχει άμεσο σύνδεσμο αποζημιώσεως.

30. Όπως ορθώς υπενθυμίζει το Conseil d'État με την απόφασή του περί παραπομπής, πρέπει να διασφαλίζεται, κατά το δυνατόν, η ομοιόμορφη εφαρμογή, εντός της Κοινότητας, των κανόνων περί υπαγωγής στον ΦΠΑ. Πράγματι, σκοπός της έκτης οδηγίας είναι να θεσπίσει κοινό σύστημα ΦΠΑ, ορίζοντας με ενιαίο και σύμφωνο προς τους κοινοτικούς κανόνες τρόπο τις φορολογητέες πράξεις [20].

31. Πάντως, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι η απαίτηση ομοιόμορφης εφαρμογής της έκτης οδηγίας συνεπάγεται ότι η ερμηνεία που θα δοθεί δεν πρέπει να εξαρτάται από νομικό χαρακτηρισμό ο οποίος μπορεί να διαφέρει ανάλογα με το αστικό δίκαιο των κρατών μελών. Σε αντίθετη περίπτωση, η επίμαχη στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως πρακτική της κρατήσεως δωματίων έναντι καταβολής ποσού, το οποίο ο πελάτης χάνει εφόσον υπαναχωρεί, θα μπορούσε να υπόκειται στον ΦΠΑ, αν επρόκειτο για άλλο κράτος μέλος, στο οποίο ο νομικός χαρακτηρισμός της προκαταβολής αυτής διαφέρει από τον χαρακτηρισμό της κατά το γαλλικό αστικό δίκαιο. Η πιθανότητα αυτή δεν είναι απλώς θεωρητική. Πράγματι, σε άλλα νομικά συστήματα η προκαταβολή, την οποία ο ξενοδόχος εισπράττει από τον πελάτη και δικαιούται να παρακρατήσει ανεξαρτήτως της υπάρξεως πραγματικής ζημίας οφειλόμενης στην υπαναχώρηση του πελάτη, δεν θα μπορούσε εύκολα να χαρακτηρισθεί ως έχουσα χαρακτήρα αποζημιώσεως [21].

19 — Βλ. απόφαση της 1ης Ιουλίου 1982, 222/81, BAZ Bausystem (Συλλογή 1982, σ. 2527, σκέψη 11), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν υπόκεινται στον φόρο οι τόκοι που επιδικάζονται ως αποζημίωση λόγω της καθυστερήσεως στην καταβολή του υπολοίπου της αντιπαροχής για την παροχή υπηρεσιών. Βλ., επίσης, υπ' αυτή την έννοια, την απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1993, C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, (Συλλογή 1993, σ. I-5405, σκέψεις 18 και 19), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε, αντιθέτως, ότι υπόκεινται στον φόρο οι τόκοι τους οποίους εισπράττει ο προμηθευτής από τον πελάτη του ως αντιπαροχή για τη χορήγηση σε αυτόν αναβολής πληρωμής του τιμήματος μέχρι την παράδοση του αγαθού.

20 — Αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2003, C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (Συλλογή 2003, σ. I-6729, σκέψη 38), και της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, HE (Συλλογή 2005, σ. I-3123, σκέψη 36).

21 — Παραδείγματος χάρη, θα μπορούσε να χαρακτηρισθεί ως έχουσα χαρακτήρα κυρώσεως ή ποινής.

32. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι, κατά το γαλλικό αστικό δίκαιο, τα ποσά που προκαταβάλλονται ως αρραβώνας έχουν χαρακτήρα αποζημιώσεως δεν σημαίνει ότι η προκαταβολή, την οποία η société thermale εισπράττει από τους πελάτες που βρίσκονται σε αδυναμία εκπληρώσεως της παροχής τους, δεν υπόκειται στον ΦΠΑ. Συναφώς, υπενθυμίζω ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, αφορώσα το διαφορετικό πλην όμως συναφές ζήτημα της ερμηνείας της παραδόσεως αγαθών κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, η έννοια της παραδόσεως αγαθού δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλά περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβίβασης ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενό του να διαθέτει, στην πράξη, το εν λόγω αγαθό ως κύριος. Πράγματι, ο σκοπός της έκτης οδηγίας δεν θα μπορούσε να επιτευχθεί, αν η διαπίστωση ότι συντρέχει παράδοση αγαθών, η οποία αποτελεί μία από τις τρεις πράξεις που υπόκεινται στον φόρο, εξηρτάτο από τη συνδρομή προϋποθέσεων που διαφέρουν ανάλογα με το αστικό δίκαιο των κρατών μελών [22].

33. Επιπλέον, όπως επισημαίνει η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις της, ο ενδεχόμενος χαρακτηρισμός της επίμαχης παροχής ως αποζημιώσεως, ο οποίος απορρέει από την τεκμαιρόμενη κατά το γαλλικό αστικό δίκαιο [23] βούληση των συμβαλλομένων, δεν μπορεί να συνιστά κριτήριο αποφασιστικής σημασίας για το αν υπόκειται ή όχι στον ΦΠΑ το ποσό που ο ένας αντισυμβαλλόμενος καταβάλλει στον έτερο ως αντιπαροχή για την παροχή εξατομικευμένης υπηρεσίας. Στην αντίθετη περίπτωση, θα υπήρχε ισχυρό κίνητρο για τεχνητή μείωση των ποσών που συνιστούν αντιπαροχή για την παρεχόμενη υπηρεσία και διόγκωση εκείνων που αποτελούν αποζημίωση.

34. Η «παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύεται με αντικειμενικά κριτήρια, λαμβανομένης υπόψη της αντικειμενικής φύσεως της οικείας πράξεως [24]. Στην υπό κρίση υπόθεση, πρέπει να προσδιορισθεί το κατά πόσον, υπό το πρίσμα της προπαρατεθείσας στα σημεία 13 επ. των προτάσεών μου πάγιας νομολογίας του Δικαστηρίου, ο καταβαλλόμενος αρραβώνας συνιστά αντικειμενικώς αντιπαροχή για την υπηρεσία την οποία ο ξενοδόχος παρέχει, στην πράξη, στους πελάτες του μέχρι την υπαναχώρηση τους. Όπως επισήμανα ανωτέρω, φρονώ ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό μπορεί να είναι μόνον καταφατική. Το γεγονός ότι ο παρέχων υπηρεσίες και ο πελάτης του συμφώνησαν, κατά το εφαρμοστέο αστικό δίκαιο, ότι η προκαταβολή έχει χαρακτήρα κατ' αποκοπήν αποζημιώσεως του παρέχοντος τις υπηρεσίες για τις ζημίες τις οποίες ενδεχομένως θα υποστεί σε περίπτωση αδυναμίας του πελάτη να εκπληρώσει την παροχή του, και όχι χαρακτήρα αμοιβής για την υπηρεσία που, στην πράξη, του παρέχεται, δεν συνεπάγεται τον αποκλεισμό της εν λόγω παροχής υπηρεσιών από το κοινό σύστημα ΦΠΑ, σε περίπτωση που δεν διαπιστώνεται ζημία, την οποία ο παρέχων τις υπηρεσίες υπέστη πράγματι λόγω της αδυναμίας του πελάτη να εκπληρώσει την παροχή του.

22 — Αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping και Forwarding Enterprise Safe (Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψεις 7 και 8), της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Armbrecht (Συλλογή 1995, σ. I-2775, σκέψεις 13 και 14), της 6ης Φεβρουαρίου 2003, C-185/01, Auto Lease Holland (Συλλογή 2003, σ. I-1317, σκέψεις 32 και 33), καθώς και την προπαρατεθείσα απόφαση HE, σκέψη 64.

23 — Πράγματι, το άρθρο L. 114-1 του κώδικα καταναλωτών προβλέπει ότι «υπό την επιφύλαξη συμβατικής ρήτρας περί του αντιθέτου, η προκαταβολή συνιστά αρραβώνα».

24 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, τις αποφάσεις της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group (Συλλογή 1995, σ. I-983, σκέψη 24), της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-354/03, C-355/03 και C-484/03, Optigen κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-483, σκέψη 45), της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψεις 57 και 58), και της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling (Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 43).

III — Πρόταση

35. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, φρονώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να απαντήσει στο ερώτημα που υπέβαλε το Conseil d'État ως εξής:

«Τα άρθρα 2, σημείο 1, και 6, σημείο 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι τα ποσά που προκαταβάλλονται ως αρραβώνας στο πλαίσιο συμβάσεων πωλήσεως, οι οποίες αφορούν παροχή ξενοδοχειακών υπηρεσιών υποκείμενων στον φόρο προστιθέμενης αξίας, πρέπει να θεωρούνται, οσάκις ο αγοραστής κάνει χρήση του δικαιώματος υπαναχωρήσεως και τα ποσά παρακρατούνται από τον πωλητή, ως αμοιβή για την κράτηση δωματίου και, επομένως, υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας.»