ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 29ης Μαρτίου 2012*

«Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 13, Β, στοιχείο β' — Δικαίωμα εκπτώσεως — Επενδυτικό αγαθό ανήκον σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος είναι νομικό πρόσωπο και τεθέν στη διάθεση του προσωπικού του για ίδιες ανάγκες του τελευταίου»

Στην υπόθεση C-436/10,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το cour d'appel de Mons (Βέλγιο) με απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Σεπτεμβρίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

État belge

κατά

BLM SA,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Safjan, πρόεδρο τμήματος, J.-J. Kasel (εισηγητή) και M. Berger, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 8ης Δεκεμβρίου 2011,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η BLM SA, εκπροσωπούμενη από τον O. D'Aout, avocat,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J.-C. Halleux και την M. Jacobs,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και C. Blaschke,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον B. Stromsky καθώς και από τις D. Recchia και C. Soulay,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 13, Β, στοιχείο β', 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του État belge και της BLM SA (στο εξής: BLM), εταιρίας βελγικού δικαίου, με αντικείμενο την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών σχετικά με ακίνητο το οποίο χρησιμοποιείται, εν μέρει, για ίδιες ανάγκες του προσωπικού της ως άνω εταιρίας.

Το νομικό πλαίσιο

Η κανονιστική ρύθμιση της Ένωσης

3 Η πέμπτη και η έκτη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας έχουν ως εξής:

«[εκτιμώντας] ότι η έννοια του υποκειμένου στον φόρο πρέπει να διευκρινισθεί ώστε να επιτρέπει στα κράτη μέλη, προς εξασφάλιση μεγαλύτερης ουδετερότητος του φόρου, να περιλαμβάνουν σε αυτήν και πρόσωπα, τα οποία πραγματοποιούν πράξεις επ' ευκαιρία·

ότι η έννοια της φορολογητέας πράξεως έχει προκαλέσει δυσχέρειες ιδίως όσον αφορά τις πράξεις που εξομοιούνται προς φορολογητέες πράξεις, και ότι παρίσταται ανάγκη διευκρινίσεως των εννοιών αυτών.»

4 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται:

1. 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.»

5 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«Θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού [ή] των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.»

6 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, εφ' όσον το αγαθό αυτό εδημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του [ΦΠΑ]·

β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της παρούσης παραγράφου, υπό τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή δεν επιφέρει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.»

7 Κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν «τις μισθώσεις ακινήτων […]».

8 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ αυτής, ορίζει τα εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας [ΦΠΑ] για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.»

Η εθνική νομοθεσία

9 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Εξομοιώνεται με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο έχει ενταχθεί στην επιχείρηση, για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, εφόσον για το αγαθό αυτό θεμελιώνεται δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου.»

10 Κατά το άρθρο 44, παράγραφος 3, σημείο 2, του ως άνω κώδικα, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ «η αγρομίσθωση, η μίσθωση και η εκχώρηση μισθωτικών δικαιωμάτων που αφορούν ακίνητα, καθώς και η χρήση ακινήτων υπό τους όρους του άρθρου 19, παράγραφος 1 […]».

11 Στην απόφαση περί παραπομπής, το cour d'appel de Mons [Εφετείο Mons] αναφέρεται στη διοικητική εγκύκλιο υπ' αριθ. E.T.108691, της 31ης Ιανουαρίου 2005, που καταρτίσθηκε σε συνέχεια της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 8ης Μαΐου 2003, C-269/00, Seeling (Συλλογή 2003, σ. I-4101) και αντλεί τις πρακτικές συνέπειες της αποφάσεως αυτής για την εθνική νομοθεσία. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η ως άνω εγκύκλιος περιορίζει την εφαρμογή της εν λόγω αποφάσεως Seeling στους υποκείμενους στον φόρο που είναι φυσικά πρόσωπα. Σε ό,τι αφορά τους υποκείμενους στον φόρο που είναι νομικά πρόσωπα και θέτουν στη διάθεση διαχειριστή ή εταίρου ακίνητο το οποίο έχει ενταχθεί καθ' ολοκληρίαν στα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως, η εν λόγω εγκύκλιος διευκρινίζει ότι η χρήση αυτή συνιστά μίσθωση ακινήτου η οποία απαλλάσσεται, ως τέτοια, από τον ΦΠΑ.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

12 Η BLM, που συστάθηκε τον Απρίλιο του 2003 από τους Bertrand και Bernard Losfeld, έχει ως εταιρικό σκοπό, μεταξύ άλλων, την παροχή συμβουλών χρηματοοικονομικού, τεχνικού, εμπορικού ή εν ευρεία εννοία διοικητικού χαρακτήρα, καθώς και την παροχή, αμέσως ή εμμέσως, υποστηρίξεως και υπηρεσιών διοικητικού ή χρηματοοικονομικού χαρακτήρα, στον τομέα των πωλήσεων, της παραγωγής και της διαχειρίσεως εν γένει. Για τις δραστηριότητες αυτές η BLM υπόκειται στον ΦΠΑ.

13 Τον Δεκέμβριο του 2003, ο Bertrand Losfeld και η σύζυγός του συνέστησαν υπέρ της BLM εμπράγματο δικαίωμα επικαρπίας με εικοσαετή διάρκεια επί ακινήτου που είχαν ανεγείρει προηγουμένως και για την ανέγερση του οποίου είχαν επιλέξει να υπαχθούν στον ΦΠΑ. Στο ακίνητο αυτό κατοικούν με τα τέκνα τους από τον Ιούλιο του 2002. Η BLM διαθέτει σε αυτό γραφείο και χώρο αρχείων.

14 Για την ως άνω επικαρπία που εισφέρθηκε στην BLM καταβλήθηκε ΦΠΑ, τον οποίο εξέπεσε η BLM στη δήλωσή της για το τέταρτο τρίμηνο του 2003, δηλαδή προέκυψε έκπτωση ύψους 42 420,61 ευρώ.

15 Η BLM, διευθύνων σύμβουλος της οποίας είναι ο Bertrand Losfeld, δεν ζητεί από αυτόν την καταβολή μισθώματος για την ιδιωτική χρήση ενός μέρους του εν λόγω ακινήτου. Εντούτοις, ο Bertrand Losfeld υπόκειται στον φόρο φυσικών προσώπων επί παροχής εις είδος, υπολογιζόμενης κατ' αποκοπήν βάσει ιδιωτικής χρήσεως του ακινήτου σε ποσοστό 75 %.

16 Η φορολογική αρχή της Tournai (στο εξής: φορολογική αρχή), κατόπιν επιτόπιου ελέγχου που διενήργησε, αμφισβήτησε τη δυνατότητα εκπτώσεως ενός μέρους του ΦΠΑ που είχε καταβληθεί από την BLM όταν εισφέρθηκε η επικαρπία, ήτοι ποσού ύψους 31 683,96 ευρώ. Εκτίμησε ειδικότερα ότι επρόκειτο για μη επαγγελματική χρήση του ακινήτου. Η ιδιωτική όμως χρήση ακινήτου συνιστούσε πράξη απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ. Επομένως, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορούσε να εκπέσει τον ΦΠΑ που είχε επιβληθεί προηγουμένως για την ανέγερση του μέρους του ακινήτου το οποίο τέθηκε στη διάθεση του διευθύνοντος συμβούλου της BLM.

17 Η φορολογική αρχή έκρινε ότι ο ΦΠΑ για τα έξοδα ανεγέρσεως των επαγγελματικών χώρων, ήτοι του γραφείου και του χώρου αρχείων, ήταν εκπεστέος κατά 100 %, ο ΦΠΑ για τις εργασίες που πραγματοποιήθηκαν στους καλούμενους χώρους «μεικτής χρήσεως» ήταν εκπεστέος κατά 25,31 % και το υπόλοιπο μέρος του ακινήτου έπρεπε να θεωρηθεί ότι είχε αμιγώς ιδιωτικό χαρακτήρα. Βεβαίωσε έτσι, με απόφαση της 1ης Μαρτίου 2005, οφειλή 31 683,96 ευρώ εις βάρος της BLM λόγω καταχρηστικής εκπτώσεως του ΦΠΑ, καθώς και πρόστιμο και τόκους υπερημερίας.

18 Η BLM προσέφυγε κατά της εν λόγω αποφάσεως ενώπιον του tribunal de première instance de Mons [Πρωτοδικείου Mons]. Η φορολογική αρχή, με τα αιτήματά της ενώπιον του ως άνω δικαστηρίου, άσκησε επικουρικώς αντίθετη προσφυγή, με την οποία ζητούσε καθορισμό, ανά διανυθέν έτος, της φορολογικής βάσεως για την ιδιωτική χρήση του επίμαχου ακινήτου στο 1/15 του αντίστοιχου μέρους της τιμής του ακινήτου. Το ως άνω δικαστήριο, με απόφαση της 8ης Αυγούστου 2006, έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι η ετήσια βάση όσον αφορά τη δωρεάν διάθεση του ακινήτου από τη BLM έπρεπε να καθοριστεί στο 1/20 του τιμήματος που είχε καταβάλει για την απόκτηση της επικαρπίας του ακινήτου, καθώς και σε συνάρτηση με το μέρος του ακινήτου που αποτελούσε αντικείμενο ιδιωτικής χρήσεως.

19 Κρίνοντας μη ικανοποιητική την εν λόγω απόφαση, η φορολογική αρχή άσκησε κατ' αυτής έφεση ενώπιον του cour d'appel de Mons. Προς στήριξη της εφέσεώς της, υποστηρίζει ότι παραχώρηση χρήσεως όπως η επίμαχη εν προκειμένω πρέπει να θεωρείται ως μίσθωση εξ επαχθούς αιτίας η οποία απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ. Επομένως, εφόσον πρόκειται για μη φορολογητέα πράξη, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να εκπέσει τον φόρο που επιβάρυνε την ανέγερση του παραχωρηθέντος μέρους του ακινήτου. Η ως άνω αρχή υποστηρίζει συναφώς ότι η προπαρατεθείσα απόφαση Seeling έχει εφαρμογή μόνον σε υποκείμενους στον φόρο που έχουν την ιδιότητα του φυσικού προσώπου, εφόσον τα φυσικά πρόσωπα δεν μπορούν να είναι ταυτοχρόνως ιδιοκτήτες και μισθωτές ενός ακινήτου.

20 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η BLM υποστηρίζει ότι η λύση την οποία προέκρινε το Δικαστήριο στην προπαρατεθείσα απόφαση Seeling μπορεί να εφαρμοσθεί σε μια περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

21 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το cour d'appel de Mons αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν τα άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας [...] την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία η οποία αντιμετωπίζει ως εμπίπτουσα στην έννοια της μισθώσεως ακινήτου του εν λόγω άρθρου 13, Β, στοιχείο β', και, συνεπώς, ως απαλλασσόμενη από τον φόρο παροχή υπηρεσιών τη χρήση, για ίδιες ανάγκες του διαχειριστή νομικού προσώπου και της οικογενείας του, μέρους ενός κτιρίου το οποίο έχει ανεγείρει ή κατέχει, δυνάμει εμπράγματου δικαιώματος επί ακινήτου, το *υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο*, εφόσον για το επενδυτικό αυτό αγαθό θεμελιώνεται δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

22 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία η οποία, μολονότι δεν συντρέχουν τα χαρακτηριστικά της μισθώσεως ακινήτου κατά την έννοια του ως άνω άρθρου 13, Β, στοιχείο β', αντιμετωπίζει ως απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ δυνάμει της τελευταίας αυτής διατάξεως παροχή υπηρεσιών τη χρήση, για ίδιες ανάγκες του προσωπικού το οποίο απασχολεί υποκείμενος στον φόρο που είναι νομικό πρόσωπο, μέρους ενός κτιρίου το οποίο έχει ανεγείρει ή κατέχει, δυνάμει εμπράγματου δικαιώματος επί ακινήτου, ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο, εφόσον για το αγαθό αυτό θεμελιώνεται δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών.

23 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στην προπαρατεθείσα απόφαση Seeling, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία η οποία αντιμετωπίζει ως απαλλασσόμενη από τον φόρο παροχή υπηρεσιών, και ειδικότερα ως μίσθωση ακινήτου κατά την έννοια του ως άνω άρθρου 13, Β, στοιχείο β', τη χρήση, για ίδιες ανάγκες του φορολογουμένου, μέρους κτιρίου ενταχθέντος καθ' ολοκληρίαν στην επιχείρησή του.

24 Βεβαίως, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Seeling, ο υποκείμενος στον φόρο ήταν φυσικό πρόσωπο και έτσι συνέπιπτε με το πρόσωπο που χρησιμοποίησε για ίδιες ανάγκες το ενταχθέν στην επιχείρηση αγαθό. Εντούτοις, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Βελγική Κυβέρνηση στις παρατηρήσεις της ενώπιον του Δικαστηρίου, από το γεγονός αυτό δεν συνάγεται ότι η ερμηνεία του άρθρου 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας την οποία προέκρινε το Δικαστήριο στην εν λόγω απόφαση δεν έχει εφαρμογή όταν ο υποκείμενος στον φόρο είναι νομικό πρόσωπο.

25 Ειδικότερα, αφενός, όπως προκύπτει σαφώς από το γράμμα του, το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δεν αφορά μόνο την περίπτωση του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος χρησιμοποιεί, για ίδιες ανάγκες, το ενταχθέν στην επιχείρηση αγαθό, αλλά και την περίπτωση κατά την οποία στην εν λόγω χρήση προβαίνει το προσωπικό του υποκειμένου στον φόρο. Στην τελευταία όμως αυτή περίπτωση δεν υπάρχει ταύτιση μεταξύ των ενδιαφερομένων, το δε γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι νομικό πρόσωπο δεν αποκλείει τη δυνατότητα χρήσεως του αγαθού για ίδιες ανάγκες από το προσωπικό του εν λόγω υποκείμενου στον φόρο.

26 Επιπλέον, διαπιστώνεται ότι η εν λόγω διάταξη, που χρησιμοποιεί τον όρο «υποκείμενος στον φόρο», δεν διακρίνει μεταξύ φυσικών και νομικών προσώπων και περιορίζεται να προβλέψει τον τρόπο αντιμετωπίσεως, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, ορισμένων οικονομικών πράξεων που δεν εμπίπτουν σε άλλες διατάξεις της έκτης οδηγίας.

27 Τέλος, από την πέμπτη και την έκτη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η ιδιότητα του «υποκειμένου στον φόρο» συναρτάται προς τις πράξεις που διενεργεί ο οικονομικός φορέας και όχι προς τη νομική μορφή αυτού. Έτσι, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

28 Αφετέρου, πρέπει να διευκρινισθεί ότι, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Βελγική Κυβέρνηση, από την προπαρατεθείσα απόφαση Seeling δεν προκύπτει ότι το Δικαστήριο βάσισε τον συλλογισμό του στο ότι είναι αδιανόητη η μίσθωση ακινήτου όταν η εν λόγω πράξη αφορά ένα και το αυτό φυσικό πρόσωπο, το οποίο θα είχε έτσι τη διπλή ιδιότητα του εκμισθωτή και του μισθωτή.

29 Ειδικότερα, ενώ το Δικαστήριο θα μπορούσε να είχε αρκεσθεί να κρίνει ότι, σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Seeling, δεν μπορούσε εξ ορισμού να υπάρξει συμφωνία για τους όρους της μισθώσεως, εξέτασε αν η περίπτωση αυτή μπορούσε να χαρακτηρισθεί ως μίσθωση ακινήτου κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας και κατέληξε συναφώς, στο σημείο 51 της εν λόγω αποφάσεως, ότι η περίπτωση αυτή χαρακτηριζόταν τόσο από έλλειψη μισθώματος όσο και από ανυπαρξία συμφωνίας επί της διάρκειας χρήσεως και επί του δικαιώματος χρησιμοποιήσεως της οικίας και αποκλεισμού άλλων προσώπων από αυτήν.

30 Εξ αυτού συνάγεται ότι, ελλείψει των χαρακτηριστικών αυτών, η χρήση, για ίδιες ανάγκες του προσωπικού το οποίο απασχολεί υποκείμενος στον φόρο που είναι νομικό πρόσωπο, μέρους ενός κτιρίου το οποίο έχει ανεγείρει ή κατέχει, δυνάμει εμπράγματου δικαιώματος επί ακινήτου, ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο, δεν μπορεί να χαρακτηρίζεται ως μίσθωση ακινήτου κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας.

31 Επομένως, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α′, και 13, Β, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία η οποία, μολονότι δεν συντρέχουν τα χαρακτηριστικά της μισθώσεως ακινήτου κατά την έννοια του ως άνω άρθρου 13, Β, στοιχείο β′, αντιμετωπίζει ως απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ δυνάμει της τελευταίας αυτής διατάξεως παροχή υπηρεσιών τη χρήση, για ίδιες ανάγκες του προσωπικού το οποίο απασχολεί υποκείμενος στον φόρο που είναι νομικό πρόσωπο, μέρους ενός κτιρίου το οποίο έχει ανεγείρει ή κατέχει, δυνάμει εμπράγματου δικαιώματος επί ακινήτου, ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο, εφόσον για το αγαθό αυτό θεμελιώνεται δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών.

32 Συναφώς, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει αν, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται μίσθωση ακινήτου κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

33 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α′, και 13, Β, στοιχείο β′, 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία η οποία, μολονότι δεν συντρέχουν τα χαρακτηριστικά της μισθώσεως ακινήτου κατά την έννοια του ως άνω άρθρου 13, Β, στοιχείο β′, αντιμετωπίζει ως απαλλασσόμενη από τον φόρο προστιθέμενης αξίας δυνάμει της τελευταίας αυτής διατάξεως παροχή υπηρεσιών τη χρήση, για ίδιες ανάγκες του προσωπικού το οποίο απασχολεί υποκείμενος στον φόρο που είναι νομικό πρόσωπο, μέρους ενός κτιρίου το οποίο έχει ανεγείρει ή κατέχει, δυνάμει εμπράγματου δικαιώματος επί ακινήτου, ο ως άνω υποκείμενος στον φόρο, εφόσον για το αγαθό αυτό θεμελιώνεται δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών.

Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει αν, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται μίσθωση ακινήτου κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 13, Β, στοιχείο β′.

(υπογραφές)