ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 18ης Ιουλίου 2013*

«Προδικαστική παραπομπή — Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α′, και 13, Β, στοιχείο β′ — Δικαίωμα εκπτώσεως — Επενδυτικά αγαθά ανήκοντα σε νομικά πρόσωπα και τεθέντα μερικώς στη διάθεση των διαχειριστών τους για τις ίδιες ανάγκες των τελευταίων — Έλλειψη μισθώματος καταβλητέου σε χρήμα αλλά συνυπολογισμός εις είδος πλεονεκτήματος κατά την επιβολή του φόρου εισοδήματος»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-210/11 και C-211/11,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Cour de cassation (Βέλγιο) με απόφαση της 7ης Απριλίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Μαΐου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

État Belge

κατά

Medicom SPRL (C-210/11),

Maison Patrice Alard SPRL (C-211/11),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

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

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

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

— η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την K. Szíjjártó καθώς και τους M. Fehér και G. Koós,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Soulay και τον W. Roels,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν 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 αυτή τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Οι εν λόγω αιτήσεις υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο ενδίκων διαφορών μεταξύ του État Belge και των Medicom SPRL, αφενός (στο εξής: Medicom) (υπόθεση C-210/11), και Maison Patrice Alard SPRL, αφετέρου (στο εξής: MPA) (υπόθεση C-211/11), αμφοτέρων εταιριών βελγικού δικαίου, με αντικείμενο την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών, σχετικά με ακίνητα τα οποία χρησιμοποιήθηκαν, εν μέρει, για τις ίδιες ανάγκες των διαχειριστών των ως άνω εταιριών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ορίζει 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, εφόσον 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.»

4 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω [στα στοιχεία] β′, γ′ και δ′, οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών·

β) για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 5, παράγραφοι 6 και 7, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρομοίων αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, το κόστος των αγαθών κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως των εν λόγω πράξεων·

γ) για τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, το ποσό των εξόδων των αναληφθέντων από τον υποκείμενο στο φόρο, για την εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών.

[…]»

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

6 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 φόρο προστιθέμενης αξίας 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 στο φόρο·

[...]».

Το βελγικό δίκαιο

7 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, του κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως αυτό εφαρμόζεται στις υποθέσεις της κύριας δίκης (στο εξής: κώδικας ΦΠΑ), προβλέπει:

«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.»

8 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».

9 Το πρώτο άρθρο του βασιλικού διατάγματος 3, της 10ης Δεκεμβρίου 1969, περί των εκπτώσεων κατά την επιβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας (*Moniteur belge* της 12ης Δεκεμβρίου 1969, σ. 9), προβλέπει:

«§1. Με την επιφύλαξη της εφαρμογής του άρθρου 45, παράγραφοι 1α, 2 και 3, του κώδικα [ΦΠΑ], ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει, υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 2 και 4 του παρόντος διατάγματος, στην έκπτωση φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών που προορίζει για τη διενέργεια πράξεων που προβλέπονται στο άρθρο 45, παράγραφος 1, στοιχεία 1 έως 5, του κώδικα.

Όταν ο υποκείμενος στον φόρο διενεργεί, κατά την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, άλλες πράξεις που δεν επιτρέπουν την έκπτωση, υπόκειται, για τον καθορισμό των εκπτώσεων, στα άρθρα 46 και 48 του κώδικα [ΦΠΑ] και 12 έως 21 του παρόντος διατάγματος.

§2. Δεν εκπίπτουν σε καμία περίπτωση φόροι επί των αγαθών και των υπηρεσιών που υποκείμενος στον φόρο προορίζει για ίδιες ανάγκες ή για σκοπούς ξένους προς την οικονομική του δραστηριότητα.

Όταν ένα αγαθό ή μια υπηρεσία προορίζεται να χρησιμοποιηθεί εν μέρει για τους σκοπούς αυτούς, η έκπτωση αποκλείεται κατά το μέτρο αυτής της χρήσεως. Το μέτρο αυτό καθορίζεται από τον υποκείμενο στον φόρο, υπό τον έλεγχο της φορολογικής αρχής».

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

Η υπόθεση C-210/11

10 Όσον αφορά την υπόθεση C-210/11, προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ότι η Medicom είναι εταιρία με νομική προσωπικότητα και υποκείμενη στον ΦΠΑ για δραστηριότητα μελέτης, οργανώσεως και παροχής συμβουλών στον τομέα της δακτυλογραφήσεως, μεταφράσεως και εκδόσεως ιατρικών εκθέσεων για φαρμακευτικές εταιρίες, καθώς και για επιχείρηση φυλάξεως αλόγων. Η ως άνω εταιρία ανήγειρε κτίριο όπου ασκεί τη δραστηριότητά της και όπου, παράλληλα, οι διαχειριστές της διαμένουν με τις οικογένειές τους χωρίς καταβολή μισθώματος. Στις δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε, η Medicom εξέπεσε, στο σύνολό του, τον ΦΠΑ που αφορούσε τις δαπάνες ανεγέρσεως του εν λόγω κτιρίου.

11 Στο πρακτικό της 3ης Σεπτεμβρίου 1996, η αρμόδια φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι το εν λόγω κτίριο εχρησιμοποιείτο κατά 50 % για τις ίδιες ανάγκες των διαχειριστών της Medicom και ότι έπρεπε να «φορολογηθούν για το εις είδος πλεονέκτημα» το οποίο συνιστούσε η χρήση αυτή. Κρίνοντας ότι μόνο το ήμισυ του ΦΠΑ επί της ανεγέρσεως του προαναφερθέντος κτιρίου μπορούσε να εκπέσει, η αρμόδια φορολογική αρχή επέδωσε στη Medicom νόμιμο τίτλο εισπράξεως με σκοπό την καταβολή του ΦΠΑ τον οποίο είχε αδικαιολογήτως εκπέσει στη δήλωση για το δεύτερο τρίμηνο του έτους 1997.

12 Εν συνεχεία, οι διαχειριστές της Medicom αναγνώρισαν ότι, κατά τα φορολογικά έτη 1997 και 1998, είχαν χρησιμοποιήσει τα δύο τρίτα του επίμαχου κτιρίου για ίδιες ανάγκες. Υπό αυτές τις συνθήκες, η αρμόδια φορολογική αρχή απέρριψε, στις 16 Νοεμβρίου 2000, την αίτηση εκπτώσεως του ΦΠΑ για το έτος 1996 και επέδωσε στη Medicom, στις 15 Ιανουαρίου 2001, νέο νόμιμο τίτλο εισπράξεως.

13 Καθώς η προσφυγή που ασκήθηκε από τη Medicom κατά των προαναφερθέντων νόμιμων τίτλων εισπράξεως απορρίφθηκε στον πρώτο βαθμό, η τελευταία άσκησε έφεση ενώπιον του cour d'appel de Liège. Το εν λόγω δικαστήριο, με την από 24 Μαρτίου 2006 απόφασή του, ακύρωσε τους νόμιμους τίτλους εισπράξεως εφαρμόζοντας, στην υπό κρίση διαφορά, την έκτη οδηγία, όπως την ερμήνευσε το Δικαστήριο στην απόφασή του της 8ης Μαΐου 2003, C-269/00, Seeling (Συλλογή 2003, σ. I-4101).

Η υπόθεση C-211/11

14 Όσον αφορά την υπόθεση C-211/11, προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ότι η MPA είναι εταιρία με νομική προσωπικότητα και υποκείμενη στον ΦΠΑ για δραστηριότητα τροφοδοσίας και διοργανώσεως δεξιώσεων. Το 1991, ανήγειρε κτίριο όπου ασκεί τη δραστηριότητά της και όπου, παράλληλα, οι διαχειριστές της διαμένουν με τις οικογένειές τους χωρίς καταβολή μισθώματος. Στις δηλώσεις ΦΠΑ, η MPA εξέπεσε, στο σύνολό του, τον ΦΠΑ που αφορούσε τις δαπάνες ανεγέρσεως του εν λόγω κτιρίου.

15 Εκτιμώντας ότι ο ΦΠΑ μπορούσε να εκπέσει μόνο μερικώς, αφού τμήμα του κτιρίου είχε διατεθεί για τη στέγαση του διαχειριστή, η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε, στις 6 Νοεμβρίου 1995, νόμιμο τίτλο εισπράξεως εις βάρος της MPA.

16 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, ενώπιον του οποίου προσέφυγε η MPA αιτούμενη την ακύρωση του προαναφερθέντος νόμιμου τίτλου εισπράξεως, τη δικαίωσε. Η έφεση που ασκήθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή κατά της αποφάσεως του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, απερρίφθη από το cour d'appel de Bruxelles, με την από 4ης Ιανουαρίου 2006 απόφαση, λόγω, ιδίως, του γεγονότος ότι η δωρεάν διάθεση τμήματος του κτιρίου για τη στέγαση του διαχειριστή έλαβε χώρα προς το υπέρτερο συμφέρον της φορολογητέας οικονομικής εκμεταλλεύσεως που ασκείται στο εν λόγω κτίριο από την

υποκείμενη σε φόρο, με αποτέλεσμα αυτό το τμήμα του κτιρίου να μπορεί να θεωρηθεί επενδυτικό αγαθό του οποίου η κατασκευή, συντήρηση, επισκευή και βελτίωση θεμελιώνουν δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

17 Σε αμφότερες τις διαφορές, η αρμόδια φορολογική αρχή άσκησε αίτηση αναιρέσεως προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, καταρχάς, ότι η προαναφερθείσα απόφαση Seeling δεν μπορεί να εφαρμοσθεί σε περιπτώσεις όπως αυτές από τις οποίες προέκυψαν οι ως άνω διαφορές. Εν συνεχεία, η διάθεση τμήματος του κτιρίου για τις ίδιες ανάγκες διαχειριστή της εταιρίας πρέπει να χαρακτηρισθεί, στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος, ως εις είδος πλεονέκτημα, ώστε να μην μπορεί να θεωρηθεί ότι πρόκειται για «δωρεάν» διάθεση ή κατάσταση στην οποία υπάρχει «έλλειψη μισθώματος». Τέλος, η ευθεία και άμεση συνάφεια που απαιτείται να υπάρχει, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17, παράγραφοι 2 και 5, της έκτης οδηγίας, μεταξύ μιας πράξεως εισροής και μιας φορολογούμενης πράξεως εκροής ώστε να θεμελιώνεται δικαίωμα εκπτώσεως δεν συναρτάται προς τον επιδιωκόμενο από την υποκείμενη στον φόρο σκοπό και, στην προκειμένη περίπτωση, ελλείπει. Κατά τα λοιπά, απόκειται στην υποκείμενη στον φόρο να αποδείξει την ύπαρξη δικαιώματός της σε έκπτωση. Τούτο, όμως, δεν αποδείχθηκε.

18 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Cour de cassation αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία έχουν διατυπωθεί καθ' όμοιο τρόπο σε αμφότερες τις υποθέσεις C-210/11 και C-211/11:

«1) Έχουν τα άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, την έννοια ότι εμποδίζουν να θεωρηθεί ως απαλλασσόμενη από τον φόρο παροχή υπηρεσιών, και ειδικότερα ως μίσθωση ακινήτου υπό την έννοια του ως άνω άρθρου 13, Β, στοιχείο β', η χρησιμοποίηση, για ίδιες ανάγκες διαχειριστών, διευθυντικών στελεχών ή εταίρων υποκείμενης στον φόρο εταιρίας με νομική προσωπικότητα και της οικογένειάς τους, του συνόλου ή ενός τμήματος ακινήτου ανήκοντος στην περιουσία της εν λόγω εταιρίας και, συνεπώς, καθ' ολοκληρίαν ενταγμένου στην επιχείρησή της, στην περίπτωση που δεν έχει οριστεί μίσθωμα καταβλητέο σε χρήμα ως αντιπαροχή για την εν λόγω χρησιμοποίηση, αλλά αυτή συνίσταται σε παροχή εις είδος που φορολογείται με την ιδιότητα αυτή στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος στον οποίο υπόκεινται οι διαχειριστές και, για τον λόγο αυτό, θεωρείται, από φορολογική άποψη, ως αντιπαροχή ενός τμήματος της παρεχομένης από τους διαχειριστές, τα διευθυντικά στελέχη ή τους εταίρους εργασίας;

2) Έχουν οι διατάξεις αυτές την έννοια ότι η εν λόγω απαλλαγή εφαρμόζεται στην προαναφερθείσα περίπτωση όταν η εταιρία δεν αποδεικνύει την ύπαρξη αναγκαίας σχέσεως μεταξύ της εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως και της θέσεως του συνόλου ή ενός τμήματος του ακινήτου στη διάθεση των διαχειριστών, διευθυντικών στελεχών ή εταίρων και αρκεί, στην περίπτωση αυτή, η ύπαρξη έμμεσης σχέσεως;»

19 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 28ης Ιουνίου 2011 οι υποθέσεις C-210/11 και C-211/11 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

20 Με το πρώτο του προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν Δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν τα άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται στο να θεωρηθεί ως απαλλασσόμενη από τον φόρο παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια της εν λόγω οδηγίας η διάθεση τμήματος ακινήτου ανήκοντος σε νομικό

πρόσωπο για τις ίδιες ανάγκες του διαχειριστή του, χωρίς να έχει προβλεφθεί μίσθωμα καταβλητέο σε χρήμα από τους επωφελούμενους ως αντιπαροχή για τη χρήση του ακινήτου αυτού και εάν δύναται να ασκήσει επιρροή σχετικώς το ότι μια τέτοια διάθεση προς χρήση θεωρείται, υπό το πρίσμα της εθνικής νομοθεσίας περί φόρου εισοδήματος, ως εις είδος πλεονέκτημα που απορρέει από την εκτέλεση των κατά το καταστατικό καθηκόντων των επωφελουμένων ή από τη σύμβαση εργασίας τους.

21 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο εν λόγω ερώτημα, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κάθε υποκείμενος στον φόρο έχει τη δυνατότητα να επιλέγει, όσον αφορά την εφαρμογή της έκτης οδηγίας, αν θα εντάξει ή όχι στην επιχείρησή του το μέρος του αγαθού που χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 1995, C-291/92, Armbrecht, Συλλογή 1995, σ. I-2775, σκέψη 20, και Seeling, προαναφερθείσα, σκέψη 40).

22 Αν ο υποκείμενος στον φόρο επιλέξει τον χαρακτηρισμό των αγαθών εκείνων που χρησιμοποιούνται συγχρόνως για επαγγελματικούς σκοπούς και για ίδιες ανάγκες ως επενδυτικών αγαθών της επιχειρήσεως, είναι καταρχήν δυνατή η ολική και άμεση έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για την απόκτηση των ως άνω αγαθών (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 26, και την προαναφερθείσα απόφαση Seeling, σκέψη 41).

23 Από τα άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α′, και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, όταν για ένα αγαθό που έχει ενταχθεί στην επιχείρηση θεμελιώθηκε δικαίωμα πλήρους ή μερικής εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, η χρήση του για ίδιες ανάγκες του υποκειμένου στον φόρο ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση εξομοιώνεται με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας και φορολογείται βάσει του ύψους των εξόδων που ανελήφθησαν για την παροχή υπηρεσιών (βλ. τις προαναφερθείσες αποφάσεις Lennartz, σκέψη 26, και Seeling, σκέψη 42).

24 Επομένως, ένας υποκείμενος στον φόρο που επιλέγει να εντάξει ένα κτίριο καθ' ολοκληρίαν στην επιχείρησή του και χρησιμοποιεί, στη συνέχεια, μέρος του κτιρίου αυτού για ίδιες ανάγκες, αφενός, έχει δικαίωμα προς έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών για το σύνολο των εξόδων κατασκευής του εν λόγω κτιρίου και, αφετέρου, έχει την αντίστοιχη υποχρέωση να καταβάλει ΦΠΑ επί του ποσού των εξόδων που ανέλαβε για την ως άνω παροχή υπηρεσιών.

25 Όσον αφορά τη σωρευτική εφαρμογή των άρθρων 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α′, και 13, Β, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας, στην περίπτωση χρήσεως από τον υποκείμενο στον φόρο μέρους ενός κτιρίου ενταχθέντος καθ' ολοκληρίαν στην επιχείρησή του για τις ανάγκες του ιδίου ή του προσωπικού του, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι εν λόγω διατάξεις αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία η οποία, μολονότι δεν συντρέχουν τα χαρακτηριστικά μισθώσεως ακινήτου υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β′, εντούτοις αντιμετωπίζει ως απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ παροχή υπηρεσιών, δυνάμει της τελευταίας αυτής διατάξεως, τη χρήση μέρους κτιρίου ανεγερθέντος ή κατεχόμενου δυνάμει εμπράγματου δικαιώματος επί ακινήτου από τον υποκείμενο στον φόρο, για τις ίδιες ανάγκες του προσωπικού που απασχολεί, εφόσον για το αγαθό αυτό θεμελιώνεται δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών (βλ., συναφώς, απόφαση Seeling, προαναφερθείσα, σκέψη 56, και απόφαση της 29ης Μαρτίου 2012, C-436/10, BLM, σκέψη 31).

26 Συνεπώς, για να υπάρχει μίσθωση ακινήτου υπό την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β′, της έκτης οδηγίας πρέπει να πληρούται το σύνολο των προϋποθέσεων μισθώσεως, ήτοι η εκ μέρους του κυρίου ακινήτου παραχώρηση στον μισθωτή, έναντι μισθώματος και για συμφωνημένη περίοδο, του δικαιώματος να χρησιμοποιεί το ακίνητο και να αποκλείει άλλα πρόσωπα από τη χρήση αυτή (αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-409/98, Mirror Group, Συλλογή 2001, σ. I-7175, σκέψη 31, και C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Συλλογή 2001, σ. I-7257, σκέψη 21, καθώς και Seeling, προαναφερθείσα, σκέψη 49).

27 Πράγματι, το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας θεσπίζει παρέκκλιση από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο και, συνεπώς, πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς. Ελλείψει μίας εκ των προϋποθέσεων που εκτέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, η εν λόγω διάταξη δεν μπορεί να εφαρμοσθεί αναλόγως, λόγω του ότι η ιδιωτική χρήση για στέγαση ακινήτου ανήκοντος σε επιχείρηση προσομοιάζει όλο και περισσότερο, υπό το πρίσμα της τελικής καταναλώσεως, με μίσθωση υπό την έννοια αυτής της διατάξεως (βλ., κατ' αυτή την έννοια την προαναφερθείσα απόφαση Seeling, σκέψεις 44 και 45).

28 Όσον αφορά, ειδικότερα, την προϋπόθεση σχετικά με την καταβολή μισθώματος, και υπό την επιφύλαξη της νομολογίας κατά την οποία η έννοια των «παροχών υπηρεσιών […] που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας», υπό την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, προϋποθέτει την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-40/09, Astra Zeneca UK, Συλλογή 2010, σ. I-7505, σκέψη 27), αρκεί η διαπίστωση ότι η έλλειψη τέτοιας καταβολής δεν μπορεί να αντισταθμισθεί εκ του γεγονότος ότι, στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος, αυτή η ιδιωτική χρήση ενός ακινήτου ανήκοντος σε επιχείρηση θεωρείται εις είδος πλεονέκτημα ποσοτικά υπολογίσιμο και επομένως, τρόπον τινά, τμήμα των αποδοχών από το οποίο ο επωφελούμενος παραιτήθηκε εν είδει ανταλλάγματος για τη διάθεση σε αυτόν του επίμαχου ακινήτου.

29 Πράγματι, καταρχήν, όπως το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει στη σκέψη 45 της προαναφερθείσας αποφάσεώς του Seeling, το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να εφαρμοσθεί κατ' αναλογία εξομοιώνοντας, όπως προτείνει η Βελγική Κυβέρνηση, το εις είδος πλεονέκτημα με μίσθωμα και συνεκτιμώντας το για τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος.

30 Περαιτέρω, αντιθέτως προς ό,τι προβάλλει η Βελγική Κυβέρνηση, δεν μπορούν να συγκριθούν περιπτώσεις όπως αυτές των κυρίων δικών με τα πραγματικά περιστατικά που αφορούσε η προαναφερθείσα απόφαση Astra Zeneca UK. Πράγματι, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 29 έως 31 της ως άνω αποφάσεως, είχε διαπιστωθεί ότι, στην υπόθεση εκείνη, υφίστατο άμεση σχέση μεταξύ της παροχής των επίδικων εκπτωτικών κουπονιών από την Astra Zeneca Ltd στους εργαζομένους της και του συγκεκριμένου τμήματος των αποδοχών τους σε χρήμα από το οποίο οι τελευταίοι έπρεπε να παραιτηθούν ρητώς εν είδει ανταλλάγματος για την εν λόγω παροχή. Στις υποθέσεις των κυρίων δικών, εντούτοις, δεν φαίνεται ούτε να διαπιστώθηκε ότι οι διαχειριστές υφίστανται μείωση μισθού αξίας αντίστοιχης προς τη θέση του επίδικου ακινήτου στη διάθεσή τους ούτε ότι είναι βέβαιο ότι μέρος της εργασίας των ως άνω διαχειριστών μπορεί να θεωρηθεί ως αντάλλαγμα για τη θέση του ακινήτου στη διάθεσή τους (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 16ης Οκτωβρίου 1997, C-258/95, Fillibeck, Συλλογή 1997, σ. I-5577, σκέψεις 15 και 16).

31 Τέλος, από τη σκέψη 15 της προαναφερθείσας αποφάσεως BLM προκύπτει πως ήταν σε γνώση του Δικαστηρίου το γεγονός ότι, κατ' εφαρμογή της επίδικης εθνικής νομοθεσίας στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση, η οποία ήταν ίδια με αυτή στις υπό κρίση υποθέσεις, η ιδιωτική χρήση για στέγαση ακινήτου τεθέντος στη διάθεση διευθυντικού στελέχους της εταιρίας BLM SA, χωρίς να απαιτείται η καταβολή μισθώματος σε χρήμα από τον τελευταίο, εξομοιούτο, στο πλαίσιο της φορολογίας φυσικών προσώπων, με εις είδος πλεονέκτημα, υπολογιζόμενο κατ' αποκοπή. Αυτή η εξομοίωση, εντούτοις, η οποία δεν επανελήφθη στις σκέψεις 23 έως 30 της προαναφερθείσας αποφάσεως, προδήλως δεν άσκησε επιρροή στην ερμηνεία του Δικαστηρίου.

32 Μια τέτοια ερμηνεία δεν αντικρούεται από το γεγονός ότι το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 32 της προαναφερθείσας αποφάσεώς του BLM, ότι απέκειτο στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει εάν, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται μίσθωση ακινήτου κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

33 Πράγματι, αποτελεί πάγια νομολογία ότι στα εθνικά δικαστήρια, που είναι τα μόνα αρμόδια να εκτιμήσουν τα πραγματικά περιστατικά, απόκειται να εξακριβώσουν, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων κάθε υποθέσεως, τα κύρια χαρακτηριστικά της επίμαχης παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να τη χαρακτηρίσουν υπό το πρίσμα της έκτης οδηγίας (βλ., κατ' αυτή την έννοια, απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2011, C-530/09, Inter-Mark Group, Συλλογή 2011, σ. I-10675, σκέψη 32). Συνεπώς, κατά το μέτρο που δεν απέκειτο στο Δικαστήριο να αποφανθεί επί της διαφοράς της κύριας δίκης, κατέλιπε την επίλυσή της στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο όφειλε να λάβει υπόψη το ότι δεν αποκλειόταν να υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία πέραν αυτών που περιλαμβάνονταν στη δικογραφία που είχε υποβληθεί στο Δικαστήριο, ικανά να αποδείξουν ότι συνέτρεχαν στη συγκεκριμένη περίπτωση όλα τα χαρακτηριστικά μισθώσεως κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

34 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο 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 στο να θεωρηθεί ως μίσθωση ακινήτου απαλλασσόμενη από τον φόρο παροχής υπηρεσιών, υπό την έννοια της εν λόγω οδηγίας, η διάθεση τμήματος ακινήτου ανήκοντος σε νομικό πρόσωπο για τις ίδιες ανάγκες του διαχειριστή του, χωρίς να έχει προβλεφθεί μίσθωμα καταβλητέο σε χρήμα από τους επωφελούμενους ως αντιπαροχή για τη χρήση του ακινήτου αυτού και το γεγονός ότι μια τέτοια διάθεση προς χρήση κρίνεται, υπό το πρίσμα της εθνικής νομοθεσίας περί φόρου εισοδήματος, ως εις είδος πλεονέκτημα που απορρέει από την εκτέλεση των κατά το καταστατικό καθηκόντων των επωφελουμένων ή από τη σύμβαση εργασίας τους δεν ασκεί επιρροή σχετικώς.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

35 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι, σε περιπτώσεις όπως αυτές των κυρίων δικών, το γεγονός ότι η θέση στη διάθεση των διαχειριστών, διευθυντικών στελεχών ή εταίρων του συνόλου ή τμήματος ακινήτου ανήκοντος καθ' ολοκληρίαν στην επιχείρηση έχει ή όχι άμεση σχέση με την εκμετάλλευση της επιχειρήσεως αποτελεί στοιχείο κρίσιμο για να εφαρμοσθεί η απαλλαγή που προβλέπεται στη δεύτερη διάταξη.

36 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι από τη νομολογία προκύπτει ότι η απόκτηση ενός αγαθού από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό αυτή την ιδιότητα είναι εκείνη που καθορίζει την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ και, επομένως, του μηχανισμού εκπτώσεως. Η χρήση που γίνεται στο αγαθό, ή που σχεδιάζεται γι' αυτό, καθορίζει μόνον την έκταση της αρχικής εκπτώσεως στην οποία ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να προβεί βάσει του άρθρου 17 και την έκταση των τυχόν διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους (απόφαση της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 15). Αντιθέτως, όταν υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθό αποκλειστικά για ίδιες ανάγκες του, ενεργεί ως ιδιώτης και όχι ως υποκείμενος στον φόρο υπό την έννοια της έκτης οδηγίας (απόφαση της 6ης Μαΐου 1992, C-20/91, de Jong, Συλλογή 1992, σ. I-2847, σκέψη 17).

37 Επιπροσθέτως, όπως προκύπτει από την ανωτέρω, στις σκέψεις 21 έως 24, παρατεθείσα νομολογία, υποκείμενος στον φόρο που επιλέγει να διαθέσει εξ ολοκλήρου ένα κτίριο στην επιχείρησή του και χρησιμοποιεί, στη συνέχεια, τμήμα του κτιρίου αυτού για τις ιδιωτικές ανάγκες του δικαιούται, αφενός, να εκπέσει τον καταβληθέντα σε προγενέστερο στάδιο επί όλων των δαπανών κατασκευής του εν λόγω κτιρίου ΦΠΑ και, αφετέρου, να καταβάλει ως συνακόλουθη υποχρέωση τον ΦΠΑ επί του ποσού των εξόδων που διενεργήθηκαν για την πραγματοποίηση της εν λόγω χρήσεως.

38 Αντιθέτως προς ό,τι φαίνεται να προβάλλει η Βελγική Κυβέρνηση, σε μια τέτοια περίπτωση ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει την υποχρέωση να αποδείξει ότι η θέση ολόκληρου ή τμήματος ανήκοντος στην επιχείρηση του ακινήτου στη διάθεση των διαχειριστών, διευθυντικών στελεχών ή συνεργατών του πραγματοποιείται «για τις ανάγκες αυτών των φορολογουμένων ενεργειών», κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

39 Πράγματι, από τη στιγμή που υποκείμενος στον φόρο αποφασίζει να διαθέσει καθ' ολοκληρίαν το κτίριο στην επιχείρησή του, μπορεί, όπως προκύπτει από το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, να το χρησιμοποιήσει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του και δεν μπορεί να υποχρεωθεί να αποδείξει ότι η εν λόγω χρήση πραγματοποιείται για τις ανάγκες των φορολογούμενων ενεργειών του. Συνεπώς, ο υποκείμενος στον φόρο δεν καλείται να αποδείξει την ύπαρξη άμεσης και ευθείας σχέσεως μεταξύ της χρήσεως του επίδικου κτιρίου για ιδιωτικούς σκοπούς και των φορολογούμενων οικονομικών του δραστηριοτήτων.

40 Έπεται ότι επιβάλλεται να δοθεί στο δεύτερο ερώτημα η απάντηση ότι τα άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι, σε περιπτώσεις όπως αυτές των κυρίων δικών, το γεγονός ότι η θέση στη διάθεση των διαχειριστών, διευθυντικών στελεχών ή εταίρων του συνόλου ή τμήματος ακινήτου ανήκοντος καθ' ολοκληρίαν στην επιχείρηση έχει ή όχι άμεση σχέση με την εκμετάλλευση της επιχειρήσεως δεν αποτελεί στοιχείο κρίσιμο για να εφαρμοσθεί η απαλλαγή που προβλέπεται στη δεύτερη διάταξη.

Επί των δικαστικών εξόδων

41 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού 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 (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **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 στο να θεωρηθεί μίσθωση ακινήτου απαλλασσόμενη από τον φόρο παροχής υπηρεσιών, υπό την έννοια της εν λόγω οδηγίας, η διάθεση τμήματος ακινήτου ανήκοντος σε νομικό πρόσωπο για τις ίδιες ανάγκες του διαχειριστή του, χωρίς να έχει προβλεφθεί μίσθωμα καταβλητέο σε χρήμα από τους επωφελούμενους ως αντιπαροχή για τη χρήση του ακινήτου αυτού και το γεγονός ότι μια τέτοια διάθεση κρίνεται, υπό το πρίσμα της εθνικής νομοθεσίας περί φόρου εισοδήματος, ως εις είδος πλεονέκτημα που απορρέει από την εκτέλεση των κατά το καταστατικό καθηκόντων των επωφελουμένων ή από τη σύμβαση εργασίας τους δεν ασκεί επιρροή σχετικώς.**

2) **Τα άρθρα 6, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7, έχουν την έννοια ότι, σε περιπτώσεις όπως αυτές των κυρίων δικών, το γεγονός ότι το γεγονός ότι η θέση στη διάθεση των διαχειριστών, διευθυντικών στελεχών ή εταίρων του συνόλου ή τμήματος ακινήτου ανήκοντος καθ' ολοκληρίαν στην επιχείρηση έχει ή όχι άμεση σχέση με την εκμετάλλευση της επιχειρήσεως δεν αποτελεί στοιχείο κρίσιμο για να εφαρμοσθεί η απαλλαγή που προβλέπεται στη δεύτερη διάταξη.**

(υπογραφές)