ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 18ης Νοεμβρίου 2004 *

Στην υπόθεση C-284/03,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ,

την οποία υπέβαλε το Cour d'appel de Bruxelles (Βέλγιο), με απόφαση της 19ης Ιουνίου 2003, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Ιουλίου 2003, στο πλαίσιο της διαδικασίας

État belge

κατά

Temco Europe SA,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, A. Rosas (εισηγητή), R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts και S. von Bahr, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

γενικός εισαγγελέας: D. Ruiz-Jarabo Colomer
γραμματέας: M.-F. Contet, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της συνεδριάσεως της 1ης Απριλίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— το État belge, εκπροσωπούμενο από τον E. Dominkovits, επικουρούμενο από τους B. van de Walle de Ghelcke και C. Louveaux, avocats,

— η Temco Europe SA, εκπροσωπούμενη από τον J.-P. Magremanne, avocat,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και C. Giolito,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 4ης Μαΐου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 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, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η ως άνω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Temco Europe SA (στο εξής: Temco Europe) και του État belge (Βελγικού Δημοσίου) σχετικά με μια πράξη επιβολής φόρου που εκδόθηκε εις βάρος της Temco Europe για την πληρωμή ποσού ύψους 137 125,53 ευρώ (5 531 639 βελγικών φράγκων, στο εξής: BEF) για τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στην έκπτωση του οποίου προέβη εσφαλμένως, όπως υποστηρίζεται, η εν λόγω εταιρία, ποσού ύψους 13 708,51 ευρώ (553 000 BEF) που αποτελεί το ποσό ενός φορολογικού προστίμου, και των σχετικών με τα ως άνω ποσά νομίμων τόκων.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

3 Υπό τον τίτλο Χ, που επιγράφεται «Απαλλαγές», το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας, το οποίο τιτλοφορείται «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», περιλαμβάνει τις ακόλουθες διατάξεις:

«[...]

Β. Λοιπές απαλλαγές

Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

β) τις μισθώσεις ακινήτων, εξαιρέσει:

1. των πράξεων παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από τη νομοθεσία των κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέως ή άλλων τομέων παρεμφερούς χαρακτήρος, περιλαμβανομένης και της μισθώσεως κατασκηνώσεων διακοπών ή γηπέδων, διαρρυθμισμένων καταλλήλως για κατασκήνωση·

2. των μισθώσεων χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων·

3. των μισθώσεων εργαλείων και μηχανημάτων μονίμως εγκατεστημένων·

4. των μισθώσεων χρηματοθυρίδων.

Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν περαιτέρω εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής·

[...]»

Η εθνική ρύθμιση

4 Το άρθρο 1709 του code civil (βελγικού αστικού κώδικα) προβλέπει τα εξής:

«Η μίσθωση πράγματος είναι μια σύμβαση με την οποία ο ένας συμβαλλόμενος υποχρεούται να παραχωρήσει στον άλλο συμβαλλόμενο τη χρήση του πράγματος για ορισμένο χρόνο και ο άλλος συμβαλλόμενος υποχρεούται να καταβάλει το συμφωνημένο μίσθωμα.»

5 Το άρθρο 44, παράγραφος 3, σημείο 2, του κώδικα περί φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: κώδικας ΦΠΑ) προβλέπει ότι εξαιρούνται του φόρου, μεταξύ άλλων, «η μίσθωση και η παραχώρηση της χρήσεως ακινήτων, καθώς και η χρήση αυτών υπό τους όρους του άρθρου 19, παράγραφος 1 [...]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

6 Το αιτούν δικαστήριο περιγράφει τα πραγματικά περιστατικά που έδωσαν λαβή για τη διαφορά της κύριας δίκης ως εξής:

«Η SA Temco Europe υπόκειται σε ΦΠΑ για τις δραστηριότητές της καθαρισμού και συντηρήσεως κτιρίων [...].

Είναι ιδιοκτήτρια του κτιριακού συγκροτήματος που βρίσκεται στην οδό Ruisbroeck 107 έως 117. Από τα τέλη του 1993 ως τις αρχές του 1994 πραγματοποίησε εργασίες διαρρυθμίσεως στο κτίριο που βρίσκεται στον αριθμό 111 και εξέπεσε τον ΦΠΑ που της επιβλήθηκε για τις εργασίες αυτές. Δεν διαθέτει έδρα εκμεταλλεύσεως στο κτίριο.

Η SA Temco Energy Management Company, η SA Publi-round και η SA Petrus είναι τρεις εταιρίες που ανήκουν στον ίδιο όμιλο· μαζί με την SA Temco Europe εξαρτώνται από κοινή κεντρική διοίκηση.

Την 1η Φεβρουαρίου 1994, η SA Temco Europe συνήψε με τις τρεις αυτές εταιρίες τρεις συμβάσεις που χαρακτηρίστηκαν από τα συμβαλλόμενα μέρη ως συμβάσεις παραχωρήσεως της χρήσεως [στο εξής: συμβάσεις], με τις οποίες η SA Temco Europe επιτρέπει σε καθέναν των προς ους η παραχώρηση να ασκεί τις δραστηριότητές του εντός του κτιριακού συγκροτήματος σύμφωνα με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου του παραχωρούντος, χωρίς ο προς ον η παραχώρηση να έχει συγκεκριμένο δικαίωμα επί συγκεκριμένου τμήματος του συγκροτήματος. Δεν υφίστανται ούτε τα στοιχεία που δικαιολογούν τις δραστηριότητες των προς ους η παραχώρηση ούτε οι αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου του παραχωρούντος σχετικά με την παραχώρηση.

Οι συμβάσεις συνήφθησαν για τη διάρκεια των δραστηριοτήτων καθενός των προς ους η παραχώρηση, ο οποίος υποχρεούται να χρησιμοποιεί τους χώρους αποκλειστικά για τη δραστηριότητά του, σεβόμενος τον εσωτερικό κανονισμό που θεσπίζεται από τον παραχωρούντα. Πάντως, το διοικητικό συμβούλιο του παραχωρούντος δύναται ανά πάσα στιγμή και χωρίς προειδοποίηση να απαιτήσει από τον προς ον η παραχώρηση να αποδώσει τον παραχωρηθέντα χώρο.

Ο προς ον η παραχώρηση υποχρεούται να αναλάβει όλες τις αναγκαίες για τη δραστηριότητά του δαπάνες. Το φυσικό αέριο και το ηλεκτρικό ρεύμα υπολογίζονται σε συνάρτηση με την κατανάλωση και οι κοινές δαπάνες σε συνάρτηση με τα καταλαμβανόμενα τετραγωνικά μέτρα. Ο προς ον η παραχώρηση υποχρεούται, επίσης, να αναλάβει την αποκατάσταση των φθορών στους καταλαμβανόμενους από αυτόν χώρους, βάσει κριτηρίων που τίθενται από το διοικητικό συμβούλιο του παραχωρούντος.

Το μίσθωμα καταβάλλεται σε ετήσια βάση και ανέρχεται σε 3 500 [BEF] ανά m^2 για το τμήμα που έχει διαμορφωθεί σε χώρο γραφείων και σε 1 000 [BEF] ανά m^2 για το τμήμα που έχει διαμορφωθεί σε αποθήκη, αυξημένο κατά 0,4 % επί του κύκλου των εργασιών χωρίς τον ΦΠΑ και κατά 5 000 [BEF] ανά έτος για κάθε εργαζόμενο.

Οι συμβαλλόμενοι εξαίρεσαν ρητώς την εφαρμογή του άρθρου 1709 του code civil (βελγικού αστικού κώδικα).

Ο εσωτερικός κανονισμός προβλέπει τους κανόνες εισόδου στο κτίριο, καθαρισμού, δυνατότητας τοποθετήσεως διαφημιστικών επιγραφών, το δικαίωμα απεριόριστης προσβάσεως των υπευθύνων του παραχωρούντος, καθώς και την υποχρέωση των προς ους η παραχώρηση να μεριμνούν για:

— τις συνδέσεις τηλεφώνου, νερού, φυσικού αερίου, ηλεκτρικού ρεύματος, θερμάνσεως, ενδεχομένως σε συμφωνία με τους λοιπούς ενοίκους·

— την πρόσβαση όλων των ενοίκων στους αυτόματους πωλητές ποτών, στην τραπεζαρία, στα λουτρά·

— την πρόσβαση στους αμαξιτούς χώρους και στους χώρους σταθμεύσεως·

— την υπεύθυνη αποθήκευση και χρήση των υπονόμων.

Η SA Temco Europe δεν παρέχει καμία χρήσιμη πληροφορία ως προς την εκτέλεση των συμβάσεων αυτών.

Ο ελεγκτής της υπηρεσίας ΦΠΑ διαπίστωσε με την έκθεσή του της 30ής Σεπτεμβρίου 1996 ότι:

— για δύο από τους ενοίκους οι συμβάσεις υπογράφηκαν μετά τη δημοσίευση της μεταφοράς της έδρας τους στο επίμαχο κτίριο·

— καμία διάταξη των συμβάσεων δεν οριοθετεί τη δραστηριότητα των προς ους η παραχώρηση ούτε τη σκοπούμενη χρήση των χώρων·

— δεν υφίσταται κανένας έλεγχος σχετικά με το ποσοστό του μισθώματος που συνδέεται με τον κύκλο εργασιών, το οποίο ανέρχεται σε 7 % του μισθώματος για την SA Pertus, σε 6 % για την SA Publi-round και σε 0 % για την SA Temco Energy·

— οι ένοικοι διαθέτουν κλειδί για την είσοδο στο κτίριο, το οποίο δεν φυλάσσεται ούτε διαθέτει θυρωρό, με συνέπεια ο προβλεπόμενος από τον εσωτερικό κανονισμό περιορισμός εισόδου να έχει αμιγώς τυπικό χαρακτήρα.

Δεν αμφισβητείται ότι κατά τη διάρκεια της δίκης οι εταιρίες ήταν ακόμη εγκατεστημένες στα κτίρια.»

7 Κατόπιν ελέγχου τον οποίο διενήργησε η υπηρεσία ΦΠΑ, μητρώων και ακίνητης περιουσίας (στο εξής: υπηρεσία), συνήγαγε ότι οι συμβάσεις αποτελούσαν, στην πραγματικότητα, μισθώσεις ακινήτων που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 44, παράγραφος 3, σημείο 2, του κώδικα ΦΠΑ, διατάξεως με την οποία μεταφέρθηκε στο εσωτερικό βελγικό δίκαιο το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, και ότι, ως εκ τούτου, ήταν αβάσιμη η έκπτωση του ΦΠΑ για τις εργασίες διαρρυθμίσεως στο κτίριο που βρίσκεται στον αριθμό 111 της οδού Ruisbroek.

8 Κατά συνέπεια, η υπηρεσία αξίωσε από την Temco Europe την καταβολή ποσού ύψους 137 125,53 ευρώ (5 531 639 BEF) για τον ΦΠΑ που εξέπεσε, όπως υποστηρίζεται, εσφαλμένως, ενός ποσού ύψους 13 708,51 ευρώ (553 000 BEF), που αποτελεί το ποσό ενός φορολογικού προστίμου, καθώς και των σχετικών με τα ως άνω ποσά νομίμων τόκων.

9 Δεδομένου ότι η Temco Europe αρνήθηκε να καταβάλει τα εν λόγω ποσά, εκδόθηκε πράξη επιβολής φόρου εις βάρος της εν λόγω εταιρίας από την υπηρεσία. Η Temco Europe άσκησε ανακοπή κατά της ως άνω πράξεως και το Tribunal de première instance de Bruxelles (Βέλγιο), με απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2000, ακύρωσε την ανωτέρω πράξη. Το Βελγικό Δημόσιο άσκησε έφεση κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

10 Το Cour d'appel de Bruxelles διερωτάται ως προς την έννοια της «μισθώσεως ακινήτων» κατά το πνεύμα του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας σε σχέση με τις συμβάσεις, όπως αυτές συνήφθησαν και εκτελέσθηκαν στην υπόθεση της κύριας δίκης. Συναφώς, το ως άνω δικαστήριο διευκρινίζει τα εξής:

«Εν προκειμένω, υπογράφηκαν λεόντειες συμβάσεις μεταξύ της εφεσίβλητης-παραχωρούσας και των προς ους η παραχώρηση, με τις οποίες τους παραχωρήθηκε δικαίωμα προσωρινής εγκαταστάσεως στο κτίριο. Οι συμβάσεις αυτές συνήφθησαν προδήλως προκειμένου να διαφύγουν την έννοια της μισθώσεως ακινήτων.

Πάντως, δεν μπορεί να γίνει ανάλυση των συμβάσεων αυτών χωρίς να ληφθεί υπόψη ο στενός δεσμός μεταξύ των εν λόγω εταιριών, οι οποίες εξαρτώνται από την ίδια διοίκηση, γεγονός που εγγυάται στους προς ους η παραχώρηση τη συνέχεια στην εγκατάσταση και την εύλογη εκτέλεση των συμβάσεων.

Η εκτέλεση των συμβάσεων δεικνύει ότι οι προς ους η παραχώρηση διαθέτουν διαρκή και απεριόριστη πρόσβαση στους χώρους και απολαύουν μεγάλης σταθερότητας στην κατοχή των γραφείων και καταστημάτων τους.»

11 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Cour d'appel de Bruxelles αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Μπορεί να ερμηνευθεί το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας υπό την έννοια ότι συνιστούν μίσθωση ακινήτων κατά το κοινοτικό δίκαιο συμφωνίες που στο βελγικό δίκαιο λαμβάνουν τη μορφή μη τυποποιημένης συμβάσεως, με την οποία μια εταιρία παραχωρεί ταυτόχρονα με διαφορετικές συμβάσεις σε συνδεδεμένες μ' αυτήν εταιρίες ένα προσωρινό δικαίωμα κατοχής στο ίδιο κτίριο έναντι καταβολής ποσού καθοριζόμενου ουσιαστικά σε συνάρτηση με την καταλαμβανόμενη επιφάνεια, λαμβανομένου υπόψη ότι η προσωρινότητα αντισταθμίζεται από το γεγονός ότι οι προς ους η παραχώρηση και ο παραχωρών έχουν κοινή διοίκηση ή, άλλως ειπείν, περιλαμβάνει η αυτοτελής έννοια του κοινοτικού δικαίου "μίσθωση ακινήτων" του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας τη χρήση ακινήτου εξ επαχθούς αιτίας για σκοπούς ξένους προς την οικονομική

δραστηριότητα του υποκείμενου σε φόρο —σύμφωνα με τον ορισμό του άρθρου 44, παράγραφος 3, περίπτωση 2 in fine, του βελγικού κώδικα ΦΠΑ—, ήτοι την προσωρινή παραχώρηση για αόριστο χρονικό διάστημα και έναντι καταβολής μηνιαίου μισθώματος, ακόμη και στην περίπτωση που αυτό είναι κυμαινόμενο και εξαρτώμενο μερικώς από τα οικονομικά αποτελέσματα του αντισυμβαλλομένου, ο οποίος απολαύει μη αποκλειστικού δικαιώματος κατοχής, λαμβανομένου υπόψη ότι η προσωρινότητα αντισταθμίζεται από το γεγονός ότι ο προς ον η παραχώρηση και ο παραχωρών έχουν κοινή διοίκηση;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

12 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι συνιστούν πράξεις «μισθώσεως ακινήτων» κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως οι πράξεις με τις οποίες μια εταιρία παραχωρεί ταυτόχρονα, με διαφορετικές συμβάσεις σε συνδεδεμένες με αυτή εταιρίες, ένα προσωρινό δικαίωμα κατοχής του ιδίου ακινήτου έναντι αντιπαροχής καθοριζομένης κυρίως σε συνάρτηση με την καταλαμβανόμενη επιφάνεια.

Παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

13 Η Temco Europe υποστηρίζει ότι οι συμβάσεις οι οποίες, όπως έχει αναγνωρισθεί, δεν είναι συμβάσεις μισθώσεως κατά το βελγικό δίκαιο, δεν αντιστοιχούν στον ορισμό της μισθώσεως κατά την έννοια του κοινοτικού δικαίου λόγω ελλείψεως αποκλειστικού δικαιώματος κατοχής του ακινήτου, λόγω του κατ' ουσίαν προσωρινού χαρακτήρα του ως άνω δικαιώματος και λόγω του ότι το σχετικό αντίτιμο δεν καθορίζεται σε συνάρτηση με τη διάρκεια και μόνον της κατοχής του ακινήτου.

14 Το Βελγικό Δημόσιο προβάλλει ότι, για να εκτιμηθεί η φύση μιας συμβάσεως, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι όροι εκτελέσεως της εν λόγω συμβάσεως, ανεξαρτήτως της διατυπώσεως των ρητρών της. Επίσης, το Βελγικό Δημόσιο επισημαίνει την ανάγκη να λαμβάνεται υπόψη η ratio legis της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η ως άνω απαλλαγή, ο σκοπός και η οικονομία της εν λόγω οδηγίας. Το σχετικό με τη διάρκεια της συμβάσεως κριτήριο δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η ως άνω διάρκεια πρέπει πάντοτε να καθορίζεται κατά το χρονικό σημείο της συνάψεως της συμβάσεως. Όσον αφορά τον προσωρινό χαρακτήρα της κατοχής, το Βελγικό Δημόσιο εκτιμά ότι πρόκειται για έναν τρόπο απόσβεσης της ενοχής, που δεν θέτει εν αμφιβόλω τη φύση της παρασχεθείσας υπηρεσίας.

15 Η Επιτροπή υπογραμμίζει ότι το ίδιο το αιτούν δικαστήριο θεώρησε τις συμβάσεις ως λεόντειες και πλασματικές, καθόσον συνήφθησαν προδήλως προκειμένου να διαφύγουν την έννοια της «μισθώσεως ακινήτων». Η Επιτροπή εκτιμά ότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να λάβει υπόψη το υποστατό των πραγματικών περιστατικών και να μην αρκεστεί στην εξέταση της διατυπώσεως των συμβάσεων. Επίσης, η Επιτροπή προβάλλει ότι μπορεί να συναχθεί η ύπαρξη βουλήσεως φοροαποφυγής, λαμβανομένης υπόψη της ελλείψεως εγκύρων οικονομικών λόγων για τη σύναψη των συμβάσεων, ή ότι το εν λόγω δικαστήριο, που είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί της ουσίας της διαφοράς, μπορεί να στηριχθεί στην έννοια της καταχρήσεως δικαιώματος, η οποία έχει αναπτυχθεί από το Δικαστήριο υπό άλλες περιστάσεις.

Απάντηση του Δικαστηρίου

16 Πρώτον, πρέπει να υπομνηστεί ότι, κατά πάγια νομολογία, οι προβλεπόμενες στο άρθρο 13 της έκτης οδηγίας απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου και επιβάλλεται επομένως να τους δοθεί κοινοτικός ορισμός (βλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-358/97, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, Συλλογή 2000, σ. I-6301, σκέψη 51· της 16ης Ιανουαρίου 2003, C-315/00, Maierhofer, Συλλογή 2003, σ. I-563, σκέψη 25, και της 12ης Ιουνίου 2003, C-275/01, Sinclair Collis, Συλλογή 2003, σ. I-5965, σκέψη 22).

17 Δεύτερον, οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται για κάθε παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 52· της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, Stockholm Lindöpark, Συλλογή 2001, σ. I-493, σκέψη 25, και Sinclair Collis, προπαρατεθείσα, σκέψη 23). Όπως ορθώς επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 37 των προτάσεών του, η ως άνω επιταγή περί στενής ερμηνείας δεν σημαίνει, ωστόσο, ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά ώστε να παρεμποδίζεται το αποτέλεσμα που επιδιώκεται με τις ως άνω απαλλαγές.

18 Όσον αφορά τις προβλεπόμενες στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας απαλλαγές, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η ως άνω διάταξη δεν ορίζει την έννοια της «μισθώσεως» ούτε παραπέμπει στους αντίστοιχους ορισμούς που υπάρχουν στις νομοθεσίες των κρατών μελών (βλ. αποφάσεις της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-326/99, «Goed Wonen», Συλλογή 2001, σ. I-6831, σκέψη 44, και Sinclair Collis, προπαρατεθείσα, σκέψη 24). Επομένως, η εν λόγω διάταξη πρέπει να ερμηνευθεί με βάση τα συμφραζόμενα, τον σκοπό και την οικονομία της έκτης οδηγίας, λαμβανομένης υπόψη, ιδίως, της ratio legis της απαλλαγής που προβλέπει η ως άνω διάταξη (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση «Goed Wonen», προπαρατεθείσα, σκέψη 50).

19 Με πολλές αποφάσεις, το Δικαστήριο όρισε την έννοια της μισθώσεως ακινήτων κατά το πνεύμα του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ως συνισταμένη, κατ' ουσίαν, στο γεγονός ότι ο εκμισθωτής παραχωρεί στον μισθωτή, για ορισμένη διάρκεια και έναντι αντιπαροχής, το δικαίωμα κατοχής ενός ακινήτου ως εάν ήταν κύριος αυτού και αποκλεισμού κάθε άλλου προσώπου από την άσκηση του δικαιώματος αυτού (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις «Goed Wonen», προπαρατεθείσα, σκέψη 55· 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· της 8ης Μαΐου 2003, C-269/00, Seeling, Συλλογή 2003, σ. I-4101, σκέψη 49, και Sinclair Collis, προπαρατεθείσα, σκέψη 25).

20 Το Δικαστήριο, με τις αποφάσεις του, τόνισε επανειλημμένως το στοιχείο της διάρκειας της μισθώσεως, ακριβώς για να διακρίνει την πράξη μισθώσεως ακινήτου, η οποία αποτελεί συνήθως δραστηριότητα σχετικώς παθητική που συνδέεται απλώς με την πάροδο του χρόνου και δεν παράγει σημαντική προστιθέμενη αξία (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση «Goed Wonen», προπαρατεθείσα, σκέψη 52), από άλλες δραστηριότητες που είτε έχουν τον χαρακτήρα βιομηχανικών και εμπορικών συναλλαγών, όπως είναι οι εξαιρέσεις που προβλέπει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, σημεία 1 έως 4, της έκτης οδηγίας, είτε το αντικείμενό τους χαρακτηρίζεται μάλλον από την εκτέλεση μιας παροχής παρά από την απλή διάθεση ενός ακινήτου, όπως είναι το δικαίωμα χρήσεως ενός γηπέδου γκολφ (απόφαση Stockholm Lindöpark, προπαρατεθείσα, σκέψεις 24 έως 27), το δικαίωμα χρήσεως μιας γέφυρας έναντι καταβολής διοδίων (απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας, προπαρατεθείσα), ή ακόμη το δικαίωμα εγκαταστάσεως αυτόματων μηχανών πωλήσεως τσιγάρων εντός εμπορικού καταστήματος (απόφαση Sinclair Collis, προπαρατεθείσα, σκέψεις 27 έως 30).

21 Επομένως, η διάρκεια της μισθώσεως δεν αποτελεί, αυτή καθ' εαυτήν, το καθοριστικό στοιχείο που επιτρέπει τον χαρακτηρισμό μιας συμβάσεως ως μισθώσεως ακινήτου κατά την έννοια του κοινοτικού δικαίου, έστω και αν η βραχεία διάρκεια μιας παροχής καταλύματος μπορεί να αποτελέσει πρόσφορο κριτήριο για τη διάκριση της παροχής καταλύματος σε ξενοδοχείο από την εκμίσθωση χώρων για κατοικία (απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 1998, C-346/95, Blasi, Συλλογή 1998, σ. I-481, σκέψεις 23 και 24).

22 Εν πάση περιπτώσει, δεν είναι απαραίτητο να έχει καθοριστεί η ως άνω διάρκεια κατά τη σύναψη της συμβάσεως. Συγκεκριμένα, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το υποστατό των συμβατικών σχέσεων (απόφαση Blasi, προπαρατεθείσα, σκέψη 26). Πάντως, η διάρκεια μιας μισθώσεως μπορεί να μειωθεί ή να παραταθεί με κοινή συμφωνία των μερών κατά τη διάρκεια της εκτελέσεως της συμβάσεως.

23 Εξάλλου, καίτοι η χρηματική αντιπαροχή προς τον εκμισθωτή η οποία συνδέεται στενά με τη διάρκεια κατοχής του ακινήτου από τον μισθωτή φαίνεται ότι αντανακλά όσο το δυνατόν καλύτερα τον παθητικό χαρακτήρα της πράξεως μισθώσεως, δεν μπορεί να συναχθεί εξ αυτού ότι μια χρηματική αντιπαροχή που λαμβάνει υπόψη άλλα στοιχεία θα επέβαλλε την απόρριψη του χαρακτηρισμού ως «μισθώσεως ακινήτων» κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, και ειδικότερα όταν τα λοιπά στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη έχουν προδήλως παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με το τμήμα της χρηματικής αντιπαροχής που συνδέεται με την πάροδο του χρόνου ή δεν αποτελούν αντιστάθμισμα παροχής άλλης από την απλή διάθεση του ακινήτου.

24 Τέλος, όσον αφορά το δικαίωμα του μισθωτή να κατέχει το ακίνητο αποκλειστικώς, πρέπει να επισημανθεί ότι το ως άνω δικαίωμα μπορεί να περιορισθεί με τη συναφθείσα με τον εκμισθωτή σύμβαση και αφορά μόνον το ακίνητο, όπως αυτό προσδιορίζεται στην εν λόγω σύμβαση. Έτσι, ο εκμισθωτής δύναται να επιφυλαχθεί του δικαιώματος να επισκέπτεται τακτικά το μίσθιο ακίνητο. Εξάλλου, μια σύμβαση μισθώσεως μπορεί να αφορά ορισμένα τμήματα ενός ακινήτου τα οποία πρέπει να χρησιμοποιούνται από κοινού με άλλους κατόχους.

25 Το να υπάρχουν στη σύμβαση τέτοιοι περιορισμοί του δικαιώματος κατοχής των μισθωμένων χώρων δεν εμποδίζει το να είναι η ως άνω κατοχή αποκλειστική έναντι κάθε άλλου προσώπου ως προς το οποίο νόμος ή σύμβαση δεν ορίζει ότι το πρόσωπο αυτό δύναται να επικαλεσθεί ένα δικαίωμα επί του μισθίου ακινήτου.

26 Όσον αφορά την πράξη που είναι επίμαχη στην κύρια δίκη, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να λάβει υπόψη όλες τις περιστάσεις υπό τις οποίες αυτή λαμβάνει χώρα, προκειμένου να αναζητήσει τα χαρακτηριστικά στοιχεία της ως άνω πράξεως και να εκτιμήσει αν αυτή μπορεί να χαρακτηρισθεί ως «μίσθωση ακινήτων» κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.

27 Έτσι, εναπόκειται στο ως άνω δικαστήριο να εξακριβώσει αν οι συμβάσεις, όπως αυτές εκτελούνται, έχουν κατ' ουσίαν ως αντικείμενο την παθητική διάθεση χώρων ή επιφανειών ακινήτων, έναντι χρηματικής αντιπαροχής που συνδέεται με την πάροδο του χρόνου, ή αν οι ως άνω συμβάσεις θέτουν σε εφαρμογή μια παροχή υπηρεσιών δυναμένη να λάβει άλλο χαρακτηρισμό.

28 Κατά συνέπεια, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση:

Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι συνιστούν πράξεις «μισθώσεως ακινήτων» κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως οι πράξεις με τις οποίες μια εταιρία παραχωρεί ταυτόχρονα, με διαφορετικές συμβάσεις σε συνδεδεμένες με αυτή εταιρίες, ένα προσωρινό δικαίωμα κατοχής του ιδίου ακινήτου έναντι αντιπαροχής καθοριζομένης κυρίως σε συνάρτηση με την καταλαμβανόμενη επιφάνεια και όταν οι ως άνω συμβάσεις, όπως αυτές εκτελούνται, έχουν κατ' ουσίαν ως αντικείμενο την παθητική διάθεση χώρων ή επιφανειών ακινήτων, έναντι χρηματικής αντιπαροχής που συνδέεται με την πάροδο του χρόνου, και όχι μια παροχή υπηρεσιών δυναμένη να λάβει άλλο χαρακτηρισμό.

Επί των δικαστικών εξόδων

29 Δεδομένου ότι η 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 εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

Το άρθρο 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, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι συνιστούν πράξεις «μισθώσεως ακινήτων» κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως οι πράξεις με τις οποίες μια εταιρία παραχωρεί ταυτόχρονα, με διαφορετικές συμβάσεις σε συνδεδεμένες με αυτή εταιρίες, ένα προσωρινό δικαίωμα κατοχής του ιδίου ακινήτου έναντι καταβολής αντιτίμου καθοριζομένου κυρίως σε συνάρτηση με την καταλαμβανόμενη επιφάνεια και όταν οι ως άνω συμβάσεις, όπως αυτές εκτελούνται, έχουν κατ' ουσίαν ως αντικείμενο την παθητική διάθεση χώρων ή επιφανειών ακινήτων, έναντι χρηματικής αντιπαροχής που συνδέεται με την πάροδο του χρόνου, και όχι μια παροχή υπηρεσιών δυναμένη να λάβει άλλο χαρακτηρισμό.

(υπογραφές)