



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 22ας Ιανουαρίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Οδηγία 77/388/ΕΟΚ — ΦΠΑ — Απαλλαγές — Άρθρο 13, Β, στοιχείο β' — Έννοια του όρου “απαλλασσόμενη μίσθωση ακινήτων” — Παραχώρηση της χρήσεως ενός γηπέδου ποδοσφαίρου εξ επαχθούς αιτίας — Σύμβαση περί παραχώρησης της χρήσεως, η οποία επιφυλάσσει ορισμένα δικαιώματα και προνόμια υπέρ του κυρίου — Παροχή από τον κύριο διαφόρων υπηρεσιών οι οποίες αντιστοιχούν στο 80 % της συμβατικώς προβλεπόμενης αποζημίωσης»

Στην υπόθεση C-55/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Cour d'appel de Mons (Βέλγιο) με απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Φεβρουαρίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Régie communale autonome du stade Luc Varenne

κατά

État belge,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. Malenovský, προεδρεύοντα του ενάτου τμήματος, M. Safjan (εισηγητή) και A. Prechal, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η *régie communale autonome du stade Luc Varenne*, εκπροσωπούμενη από τον W. Panis, avocat,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Jacobs και τον J.-C. Halleux,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Ι. Μπακόπουλο και τη Β. Στρουμπούλη,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Bulterman και M. Gijzen,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις C. Soulay και L. Lozano Palacios,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της *régie communale autonome du stade Luc Varenne* [αυτόνομης δημοτικής επιχειρήσεως του σταδίου Luc Varenne] (στο εξής: δημοτική επιχείρηση) και του *État belge* [Βελγικού Δημοσίου], σχετικά με τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ο οποίος βάρυνε την κτήση των εγκαταστάσεων του γηπέδου ποδοσφαίρου Luc Varenne και ο οποίος ανέρχεται σε 1 350 001,79 ευρώ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, που υπάγεται στον τίτλο II αυτής, ο οποίος επιγράφεται «Πεδίο εφαρμογής», 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 στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

[...]

- 4 Το άρθρο 13 της ως άνω οδηγίας, που φέρει τον τίτλο «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», προβλέπει στο σημείο του Β, που φέρει τον τίτλο «Λοιπές απαλλαγές», τα ακόλουθα:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα Κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλιζεται 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 την νομοθεσία των Κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέως ή άλλων τομέων παρεμφερούς χαρακτήρα, περιλαμβανομένης και της μισθώσεως κατασκηνώσεων διακοπών ή γηπέδων, διαρρυθμισμένων καταλλήλως για κατασκήνωση·
2. των μισθώσεων χώρων για την 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.

[...]»

5 Η παρατεθείσα στην προηγούμενη σκέψη διάταξη της έκτης οδηγίας επαναλαμβάνεται, σχεδόν απαράλλακτη, στο άρθρο 135 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), η οποία συνιστά την αναδιατύπωση της έκτης οδηγίας και των διαδοχικών της τροποποιήσεων.

6 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας (νυν άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112) έχει ως εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στο 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 στο φόρο.»

Το βελγικό δίκαιο

7 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, του κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: κώδικας ΦΠΑ), προβλέπει τα εξής:

«Εξομοιώνεται με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο ανήκει 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 το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του φόρου.»

8 Το άρθρο 44, παράγραφος 3, 2°, του κώδικα ΦΠΑ προβλέπει ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι ακόλουθες πράξεις:

«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, εξαιρουμένων:

α) των ακόλουθων υπηρεσιών:

— της διαθέσεως χώρων στάθμευσης οχημάτων·

— της διαθέσεως χώρων για την αποθήκευση αγαθών·

— της διαθέσεως επιπλωμένων καταλυμάτων σε ξενοδοχεία, μοτέλ και εγκαταστάσεις στις οποίες φιλοξενούνται πρόσωπα έναντι ανταλλάγματος·

— της διαθέσεως χώρων για κατασκήνωση·

β) των χρηματοδοτικών μισθώσεων ακινήτων που έχουν συναφθεί από επιχείρηση χρηματοδοτικής μισθώσεως ακινήτων ή λήζινγκ ακινήτων, εφόσον η επιχείρηση αυτή κατασκευάζει, αναθέτει την κατασκευή ή αγοράζει, επιβαλλομένου του φόρου, το κτίριο το οποίο αφορά η σύμβαση και ο

μισθωτής προβαίνει στη μίσθωση του ακινήτου αυτού προκειμένου να το χρησιμοποιήσει κατά την άσκηση μιας δραστηριότητας υποκειμένου στον φόρο· ο Βασιλεύς καθορίζει τους όρους τους οποίους πρέπει να πληροί η σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως ακινήτων, ιδίως όσον αφορά τη διάρκεια της συμβάσεως, τη φύση και τον προορισμό των ακινήτων που αποτελούν το αντικείμενο της καθώς και τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του μισθωτή·

c) των μισθώσεων χρηματοθυρίδων.»

9 Το άρθρο 45, παράγραφος 1, 1°, του κώδικα ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει από τον φόρο τον οποίο οφείλει τους φόρους που έχουν επιβληθεί στα αγαθά και τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν, στα αγαθά που εισήγαγε και στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών στις οποίες προέβη, στον βαθμό που χρησιμοποιεί τα ανωτέρω για να πραγματοποιήσει:

1° φορολογούμενες πράξεις [...]».

10 Το άρθρο 1 του βασιλικού διατάγματος 3, της 10ης Δεκεμβρίου 1969, περί των εκπτώσεων κατά την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας, προβλέπει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη της εφαρμογής του άρθρου 45, παράγραφοι 1 bis, 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 του φόρου που έχει επιβληθεί επί των αγαθών και των υπηρεσιών τα οποία προορίζει για τη διενέργεια των πράξεων που προβλέπονται στο άρθρο 45, παράγραφος 1, 1° έως 5°, του κώδικα.

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

2. Δεν εκπίπτουν σε καμία περίπτωση οι φόροι επί των αγαθών και των υπηρεσιών που ο υποκείμενος στον φόρο προορίζει για ίδια χρήση ή για σκοπούς ξένους προς την οικονομική του δραστηριότητα.

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

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

11 Η δημοτική επιχείρηση εκμεταλλεύεται το γήπεδο ποδοσφαίρου Luc Varenne, για την απόκτηση του οποίου κατέβαλε το ποσό των 6 428 579,97 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 1 350 001,79 ευρώ.

12 Στις 25 Αυγούστου 2003, η δημοτική επιχείρηση συνήψε με τη Royal Football Club de Tournai ASBL (στο εξής: RFCT) σύμβαση δυνάμει της οποίας η RFCT χρησιμοποιεί, έναντι ανταλλάγματος, τις εγκαταστάσεις του γηπέδου ποδοσφαίρου Luc Varenne.

13 Η δημοτική επιχείρηση εξέπεσε το σύνολο του ΦΠΑ που είχε επιβληθεί στην απόκτηση των εν λόγω εγκαταστάσεων.

- 14 Κατόπιν δύο ελέγχων οι οποίοι πραγματοποιήθηκαν στην έδρα της δημοτικής επιχειρήσεως το 2004 και το 2006, η βελγική φορολογική αρχή εκτίμησε ότι η δημοτική επιχείρηση πραγματοποιούσε διαφόρων ειδών πράξεις από πλευράς ΦΠΑ, δηλαδή:
- πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ και παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών·
 - πράξεις που δεν υπέκειντο στον ΦΠΑ και δεν παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, όπως η παραχώρηση στην RFCT, δωρεάν και άνευ ανταλλάγματος, της χρήσεως ορισμένων εγκαταστάσεων του γηπέδου ποδοσφαίρου Luc Varenne, και
 - πράξεις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ οι οποίες, κατά συνέπεια, δεν παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών.
- 15 Η βελγική φορολογική αρχή εκτίμησε έτσι ότι η προβλεπόμενη στη συναφθείσα με τη δημοτική επιχείρηση σύμβαση παραχώρηση της χρήσεως ορισμένων εγκαταστάσεων του εν λόγω γηπέδου στην RFCT έπρεπε να θεωρηθεί ως μίσθωση ακινήτου και να απαλλαγεί συνεπώς από τον ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 44, παράγραφος 3, 2°, του κώδικα ΦΠΑ.
- 16 Με έκθεση της 22ας Δεκεμβρίου 2006, η βελγική φορολογική αρχή επισήμανε ότι από την ανάλυση των δραστηριοτήτων της δημοτικής επιχειρήσεως με τη μέθοδο της πραγματικής χρησιμοποίησης προέκυπτε ότι μπορούσε να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών μόνο σε ποσοστό 36 % σύμφωνα με την τεχνική της κατ' αναλογίαν εκπτώσεως του ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 46, παράγραφος 2, του κώδικα ΦΠΑ.
- 17 Στις 10 Ιανουαρίου 2007, η βελγική φορολογική αρχή εξέδωσε εις βάρος της δημοτικής επιχειρήσεως πράξη επιβολής φόρου προκειμένου αυτή να καταβάλει το μέρος του ΦΠΑ το οποίο είχε εσφαλμένως εκπέσει, ήτοι 864 001,15 ευρώ, πρόστιμο ύψους 86 400 ευρώ και τόκους υπερημερίας.
- 18 Η δημοτική επιχείρηση προσέβαλε την ως άνω πράξη επιβολής φόρου ενώπιον του Tribunal de première instance de Mons το οποίο, με απόφαση της 12ης Μαΐου 2011, έκρινε ότι η εκ μέρους της δημοτικής επιχειρήσεως παραχώρηση της χρήσεως ορισμένων εγκαταστάσεων του γηπέδου ποδοσφαίρου Luc Varenne στην RFCT έπρεπε να χαρακτηριστεί ως μίσθωση ακινήτων και ότι ορθώς η φορολογική αρχή είχε απορρίψει την έκπτωση του φόρου επί των εισροών. Η δημοτική επιχείρηση εφεσίβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του Cour d'appel de Mons.
- 19 Εκτιμώντας ότι η επίλυση της ενώπιόν του διαφοράς συναρτάται προς την ερμηνεία ορισμένων διατάξεων της έκτης οδηγίας, το Cour d'appel de Mons αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:
- «Συνιστά η διάθεση των υποδομών μιας αθλητικής εγκαταστάσεως που χρησιμοποιείται για σκοπούς που έχουν αποκλειστικώς σχέση με το ποδόσφαιρο, νοούμενη ως δυνατότητα περιστασιακής χρησιμοποίησης και εκμεταλλεύσεως του αγωνιστικού χώρου του ποδοσφαιρικού σταδίου (του γηπέδου), καθώς και των αποδυτηρίων για τους παίκτες και τους διαιτητές μέχρι και 18 ημέρες κατ' ανώτατο όριο σε κάθε αγωνιστική περίοδο (αγωνιστική περίοδος η οποία αρχίζει την 1η Ιουλίου κάθε ημερολογιακού έτους και τελειώνει στις 30 Ιουνίου του επόμενου έτους) μίσθωση ακινήτων η οποία απαλλάσσεται του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας [άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας 2006/112], στο μέτρο κατά το οποίο ο παραχωρών το δικαίωμα χρησιμοποίησης και εκμεταλλεύσεως:
- έχει πλήρη δυνατότητα να απονείμει τα ίδια δικαιώματα σε άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα της επιλογής του, με την εξαίρεση των ως άνω 18 ημερών·

- έχει δικαίωμα προσβάσεως στις εν λόγω υποδομές σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο, χωρίς προηγούμενη συγκατάθεση του παραχωρησιούχου του δικαιώματος χρησιμοποίησης και εκμεταλλεύσεως, με σκοπό ιδίως να διαπιστώσει την ορθή χρήση τους και να προφυλαχθεί από οποιαδήποτε ζημία, με μοναδικό όρο να μη διαταράσσει την ομαλή διεξαγωγή των αθλητικών διοργανώσεων·
- διατηρεί επίσης πάγιο δικαίωμα ελέγχου της προσβάσεως στις εγκαταστάσεις, ακόμη και κατά το διάστημα της χρησιμοποίησής τους από την RFCT·
- απαιτεί την καταβολή κατ' αποκοπήν αποζημιώσεως 1 750 ευρώ ανά ημέρα χρήσεως του αγωνιστικού χώρου, των αποδυτηρίων, της καντίνας, της υπηρεσίας υποδοχής/θυρωρείου, φύλαξης και ελέγχου του συνόλου των υποδομών, το δε ποσό αυτό αντιστοιχεί βάσει συμβάσεως στο δικαίωμα προσβάσεως στο γήπεδο ποδοσφαίρου σε ποσοστό μέχρι 20 % και, σε ποσοστό 80 %, στο αντάλλαγμα για διάφορες υπηρεσίες συντηρήσεως, καθαρισμού, περιποίησης (κούρεμα χλοοτάπητα, σπορά κ.λπ.) και συμμορφώσεως του αγωνιστικού χώρου προς τους κανονισμούς και βοηθητικές υπηρεσίες, τις οποίες παρέχει ο παραχωρών το δικαίωμα χρησιμοποίησης και εκμεταλλεύσεως [...];»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 20 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η παραχώρηση της χρήσεως, εξ επαχθούς αιτίας, ενός γηπέδου ποδοσφαίρου βάσει συμβάσεως η οποία επιφυλάσσει ορισμένα δικαιώματα και προνόμια υπέρ του κυρίου και προβλέπει την παροχή από τον κύριο διαφόρων υπηρεσιών και ιδίως υπηρεσιών συντηρήσεως, καθαρισμού, περιποίησης και συμμορφώσεως προς τους κανονισμούς, που αντιστοιχούν στο 80 % της συμβατικώς προβλεπόμενης αποζημιώσεως, συνιστά «μίσθωση ακινήτων» κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως.
- 21 Κατά πάγια νομολογία, το θεμελιώδες χαρακτηριστικό της έννοιας της «μίσθωσης ακινήτων» κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας είναι ότι παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο, για συμφωνημένη χρονική περίοδο και έναντι ανταλλάγματος, το δικαίωμα κατοχής ενός ακινήτου ως εάν ήταν ο κύριος αυτού και αποκλεισμού κάθε άλλου προσώπου από την άσκηση τέτοιου δικαιώματος. Προκειμένου να εκτιμηθεί αν συγκεκριμένη σύμβαση ανταποκρίνεται στον ορισμό αυτόν, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλα τα χαρακτηριστικά της οικείας πράξεως καθώς και οι περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργείται. Συναφώς, το αποφασιστικό στοιχείο είναι η αντικειμενική φύση της εν λόγω πράξεως, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού που έδωσαν στην πράξη αυτή οι συμβαλλόμενοι (απόφαση *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 22 Υπενθυμίζεται ακόμη ότι για να υπάρχει μίσθωση ακινήτου κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, πρέπει να πληρούται το σύνολο των προϋποθέσεων της μίσθωσης, ήτοι η εκ μέρους του κυρίου ακινήτου παραχώρηση στον μισθωτή, έναντι μισθώματος και για συμφωνημένη περίοδο, του δικαιώματος να κατέχει το ακίνητο και να αποκλείει άλλα πρόσωπα από την άσκηση τέτοιου δικαιώματος (απόφαση *Medicom* και *Maison Patrice Alard*, C-210/11 και C-211/11, EU:C:2013:479, σκέψη 26 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 23 Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας συνιστά παρέκκλιση από τη γενική αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο, οπότε πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς. Εφόσον δεν συντρέχει μια από τις προϋποθέσεις της προηγούμενης σκέψεως, η ως άνω διάταξη δεν μπορεί να τύχει ανάλογης εφαρμογής για τον λόγο ότι η χρήση του επίμαχου ακινήτου συγγενεύει περισσότερο προς την κατά την εν λόγω διάταξη μίσθωση (βλ., επ' αυτού, απόφαση *Medicom* και *Maison Patrice Alard*, EU:C:2013:479, σκέψη 27).

- 24 Καταρχήν, απόκειται στα εθνικά δικαστήρια, που είναι τα μόνα αρμόδια να εκτιμήσουν τα πραγματικά περιστατικά, να εξακριβώσουν, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων κάθε υποθέσεως, τα κύρια χαρακτηριστικά της επίμαχης πράξεως προκειμένου να προβούν σε χαρακτηρισμό της υπό το πρίσμα της έκτης οδηγίας (βλ. μεταξύ άλλων, επ' αυτού, απόφαση *Medicom και Maison Patrice Alard*, EU:C:2013:479, σκέψη 33 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 25 Ως προς τον χαρακτηρισμό ειδικότερα της χρήσεως αθλητικών εγκαταστάσεων, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι οι υπηρεσίες που συνδέονται με τον αθλητισμό και τη σωματική αγωγή πρέπει, κατά το δυνατόν, να εξετάζονται ως σύνολο (απόφαση *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, EU:C:2001:34, σκέψη 26).
- 26 Έτσι, σχετικά με την εκμίσθωση ενός γηπέδου γκολφ, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι λόγω του γεγονότος ότι η δραστηριότητα διαχείρισεως ενός γηπέδου γκολφ συνεπάγεται όχι μόνον την παθητική διάθεση ενός γηπέδου, αλλά και, μεταξύ άλλων, μεγάλο αριθμό εμπορικών δραστηριοτήτων, όπως είναι η επιτήρηση, η διαχείριση και η διαρκής συντήρηση εκ μέρους του παρέχοντος την υπηρεσία, καθώς και διάθεση άλλων εγκαταστάσεων, η εκμίσθωση του γηπέδου γκολφ δεν μπορεί να συνιστά την κύρια παροχή, ελλείψει όλως ιδιαιτέρων περιστάσεων (απόφαση *Stockholm Lindöpark*, EU:C:2001:34, σκέψη 26).
- 27 Βεβαίως, οι περιστάσεις της κύριας δίκης διαφοροποιούνται από εκείνες που χαρακτήριζαν την πράξη η οποία ήταν επίμαχη στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση *Stockholm Lindöpark* (EU:C:2001:34), δεδομένου ότι, πρώτον, στην υπόθεση της κύριας δίκης πρόκειται για «συλλογική» χρήση των εγκαταστάσεων από αθλητικό σωματείο και όχι για ατομική δυνατότητα προσβάσεως των παικτών, δεύτερον, η χρήση αυτή είναι επαναλαμβανόμενη και παρατεταμένη καθώς και καταρχήν αποκλειστική κατά τις συμφωνηθείσες ημέρες και, τρίτον, τα καθήκοντα και τα προνόμια της δημοτικής επιχειρήσεως ως εκμισθωτή φαίνεται εν μέρει να ανάγονται στις ανάγκες που είναι εγγενείς στο πλαίσιο της εκμεταλλεύσεως, με σκοπό την εκμίσθωσή τους, αθλητικών εγκαταστάσεων ικανών να υποδεχθούν μεγάλο εύρος ομίλων και ατόμων.
- 28 Πρέπει πάντως να κριθεί, υπό την επιφύλαξη της αποτελούσας έργο του αιτούντος δικαστηρίου εκτιμήσεως των πραγματικών περιστατικών, ότι από την απόφαση περί παραπομπής δεν προκύπτει η ύπαρξη όλως ιδιαιτέρων περιστάσεων από τις οποίες να συνάγεται ότι η χρήση του γηπέδου ποδοσφαίρου συνιστά την κύρια παροχή της συναλλαγής, ώστε να της προσδίδει τον χαρακτήρα μισθώσεως ακινήτου κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.
- 29 Υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, φαίνεται ότι η δημοτική επιχείρηση προσφέρει μια πιο σύνθετη υπηρεσία παροχής προσβάσεως στις αθλητικές εγκαταστάσεις, εφόσον η δημοτική επιχείρηση αναλαμβάνει την επιτήρηση, τη διαχείριση, τη συντήρηση και τον καθαρισμό των εν λόγω εγκαταστάσεων.
- 30 Σε ό,τι αφορά, πρώτον, την επιτήρηση, δηλαδή τα απονεμόμενα στη δημοτική επιχείρηση δικαιώματα προσβάσεως στις αθλητικές εγκαταστάσεις και ελέγχου της προσβάσεως αυτής, είναι αληθές ότι τα δικαιώματα αυτά δεν μπορούν αφεαυτών να αποκλείσουν τον χαρακτηρισμό της επίμαχης στην κύρια δίκη πράξεως ως μισθώσεως κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Τέτοια δικαιώματα ενδέχεται να δικαιολογεί η επιδίωξη να διασφαλισθεί ότι η χρήση των εν λόγω εγκαταστάσεων από τους μισθωτές δεν θα παρενοχλείται από τρίτους. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η ύπαρξη περιορισμών ως προς το δικαίωμα κατοχής του μισθίου ακινήτου δεν εμποδίζει να είναι η ως άνω κατοχή αποκλειστική έναντι κάθε άλλου προσώπου ως προς το οποίο νόμος ή σύμβαση δεν προβλέπει τη δυνατότητά του να επικαλεσθεί δικαίωμα επί του μισθίου (απόφαση *Temco Europe*, C-284/03, EU:C:2004:730, σκέψη 25).
- 31 Υπό τις επίδικες στην κύρια δίκη περιστάσεις, τα δικαιώματα προσβάσεως στις αθλητικές εγκαταστάσεις και ελέγχου της προσβάσεως αυτής φαίνεται όμως ότι συνεπάγονται, μέσω της υπηρεσίας υποδοχής/θυρωρείου, τη μόνιμη παρουσία εκπροσώπων της δημοτικής επιχειρήσεως στις

- εν λόγω εγκαταστάσεις, πράγμα το οποίο θα μπορούσε να συνιστά ένδειξη ότι ο ρόλος της δημοτικής επιχείρησης είναι πιο ενεργός από εκείνον που θα είχε στο πλαίσιο μιας μισθώσεως ακινήτων κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.
- 32 Όσον αφορά, δεύτερον, τις διάφορες υπηρεσίες διαχειρίσεως, συντηρήσεως και καθαρισμού, προκύπτει ότι οι υπηρεσίες αυτές είναι στην πλειοψηφία τους όντως αναγκαίες προκειμένου να εξασφαλισθεί ότι οι εν λόγω εγκαταστάσεις είναι κατάλληλες για τη χρήση για την οποία προορίζονται, δηλαδή για αθλητικές εκδηλώσεις και, ειδικότερα, για αγώνες ποδοσφαίρου σύμφωνα με την εφαρμοστέα αθλητική νομοθεσία.
- 33 Πρέπει επομένως να θεωρηθεί ότι οι απαραίτητες για τη χρήση αυτή εγκαταστάσεις διατίθενται στην RFCT, διά των προσφερόμενων υπηρεσιών περιποίησης και συμμορφώσεως προς τους κανονισμούς, σε κατάσταση που να επιτρέπει τη χρήση τους για τους συμφωνηθέντες σκοπούς και ότι η παροχή προσβάσεως στις εν λόγω εγκαταστάσεις για τον συγκεκριμένο αυτό σκοπό συνιστά τη χαρακτηριστική παροχή της επίμαχης στην κύρια δίκη πράξεως (βλ. μεταξύ άλλων, κατ' αναλογία, αποφάσεις Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψεις 51 και 52· Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, σκέψη 23, καθώς και RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, σκέψη 22).
- 34 Συναφώς, η οικονομική αξία των διαφόρων παρεχόμενων υπηρεσιών, οι οποίες αντιπροσωπεύουν, κατά την απόφαση περί παραπομπής, το 80 % της συμβατικώς προβλεπόμενης αποζημιώσεως, συνιστά επίσης ένδειξη υπέρ του να θεωρηθεί η επίδικη στην κύρια δίκη συναλλαγή συνολικά μάλλον ως παροχή υπηρεσιών παρά ως μίσθωση ακινήτου κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας.
- 35 Πάντως, στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εκτιμήσει αν όλες οι υπηρεσίες που προσφέρονται από τη δημοτική επιχείρηση είναι όντως απαραίτητες προκειμένου να παρασχεθεί πρόσβαση στις αθλητικές εγκαταστάσεις για τους σκοπούς που προβλέπονται στη σύμβαση, δηλαδή για σκοπούς που έχουν αποκλειστικώς σχέση με το ποδόσφαιρο.
- 36 Όσον αφορά, τέλος, τη διάρκεια της χρήσεως του οικείου ακινήτου, που συνιστά ουσιώδες στοιχείο της συμβάσεως μισθώσεως, υπενθυμίζεται, αφενός, ότι το Δικαστήριο έχει διαπιστώσει ότι, στην περίπτωση ενός γηπέδου γκολφ, η διάρκεια αυτή μπορεί να είναι περιορισμένη (απόφαση Stockholm Lindöpark, EU:C:2001:34, σκέψη 27).
- 37 Αφετέρου, από τη νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω χρήση δεν μπορεί καταρχήν να έχει χαρακτήρα αποκλειστικώς περιστασιακό και προσωρινό (βλ., επ' αυτού, απόφαση Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, σκέψη 24).
- 38 Υπό τις επίδικες στην κύρια δίκη περιστάσεις, η καθοριζόμενη στην οικεία σύμβαση διάρκεια χρήσεως είναι το πολύ 18 αγωνιστικές ημέρες, διάρκεια εκ πρώτης όψεως μη αμελητέα. Το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει όμως να κρίνει μήπως, βάσει όλων των περιστάσεων, θα πρέπει η συμφωνηθείσα χρήση να θεωρηθεί μάλλον ως περιστασιακή και προσωρινή, πράγμα που θα συνιστούσε επιπλέον ένδειξη που θα οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η επίδικη στην κύρια δίκη συναλλαγή πρέπει να θεωρηθεί στο σύνολό της μάλλον ως παροχή υπηρεσιών παρά ως μίσθωση ακινήτου. Συναφώς, πρέπει ιδίως να επαληθευθεί αν, όπως υποστηρίζει η Βελγική Κυβέρνηση, η παραχώρηση της χρήσεως των εγκαταστάσεων του γηπέδου ποδοσφαίρου Luc Varenne στην RFCT έχει, στην πραγματικότητα και καθ' υπέρβαση του γράμματος της συμβάσεως λιγότερο περιστασιακό χαρακτήρα ή αν, όπως υποστηρίζει η δημοτική επιχείρηση, η πραγματική χρήση περιορίζεται στους αγώνες ποδοσφαίρου και μόνο.
- 39 Βάσει των ανωτέρω, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι η παραχώρηση της χρήσεως, εξ επαχθούς αιτίας, ενός γηπέδου ποδοσφαίρου βάσει συμβάσεως η οποία επιφυλάσσει ορισμένα δικαιώματα και προνόμια

υπέρ του κυρίου και προβλέπει την παροχή από τον κύριο διαφόρων υπηρεσιών και ιδίως υπηρεσιών συντηρήσεως, καθαρισμού, περιποιήσεως και συμμορφώσεως προς τους κανονισμούς, που αντιστοιχούν στο 80 % της συμβατικώς προβλεπόμενης αποζημιώσεως, δεν συνιστά καταρχήν «μίσθωση ακινήτων» κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως. Η σχετική εκτίμηση απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁴⁰ Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος 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 (ένατο τμήμα) αποφαινεται:

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, έχει την έννοια ότι η παραχώρηση της χρήσεως, εξ επαχθούς αιτίας, ενός γηπέδου ποδοσφαίρου βάσει συμβάσεως η οποία επιφυλάσσει ορισμένα δικαιώματα και προνόμια υπέρ του κυρίου και προβλέπει την παροχή από τον κύριο διαφόρων υπηρεσιών και ιδίως υπηρεσιών συντηρήσεως, καθαρισμού, περιποιήσεως και συμμορφώσεως προς τους κανονισμούς, που αντιστοιχούν στο 80 % της συμβατικώς προβλεπόμενης αποζημιώσεως, δεν συνιστά καταρχήν «μίσθωση ακινήτων» κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως. Η σχετική εκτίμηση απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

(υπογραφές)