

WYROK TRYBUNAŁU (dziewięta izba)

z dnia 22 stycznia 2015 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 77/388/EWG – Podatek VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cztery B lit. b) – Pojęcie najmu nieruchomości zwolnionego z podatku – Odpłatne udostępnienie stadionu piłkarskiego – Umowa o udostępnienie zastrzegająca na rzecz właściciela określone prawa i prerogatywy – Wiadczenie przez właściciela różnego rodzaju usług odpowiadających 80% wynagrodzenia przewidzianego w umowie

W sprawie C-55/14

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour d'appel de Mons (Belgia) postanowieniem z dnia 31 stycznia 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 lutego 2014 r., w postępowaniu:

Régie communale autonome du stade Luc Varenne

przeciwko

État belge,

TRYBUNAŁ (dziewięta izba),

w składzie: J. Malenovský, preniży obowiażki prezesa dziewiętej izby, M. Safjan (sprawozdawca) i A. Prechal, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu régie communale autonome du stade Luc Varenne przez adwokata W. Panisa,
- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux'go, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez I. Bakopoulou oraz V. Stroumpoulou, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. Bulterman oraz M. Gijzen, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz L. Lozano Palacios, działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 cz. II B lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między *régie communale autonome du stade Luc Varenne* (gminny samorządowca jednostką organizacyjną zarządcą stadionem Luc Varenne, zwaną dalej „jednostką”) a *État belge* w przedmiocie możliwości odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), w kwocie 1 350 001,79 EUR, obciążającego nabycie infrastruktury stadionu piłkarskiego Luc Varenne.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy, który mieści się w jej tytule II („Zakres przedmiotowy”), stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1. dostawa towarów lub usług świadczona [świadczanie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];
[...].”

4 Artykuł 13 omawianej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju”, w cz. II B, zatytułowanej „Pozostałe zwolnienia”, stanowi:

„Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

b) najem lub dzierżawa nieruchomości, z wyjątkiem:

1. udzielenia zakwaterowania, według przepisów prawa państw członkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, włącznie z zapewnianiem miejsc w obozach wakacyjnych lub na terenach przystosowanych do biwakowania,
2. wynajmu miejsc parkingowych [przeznaczonych dla pojazdów],
3. wynajmu trwale zainstalowanego wyposażenia i urządzeń,
4. wynajmu sejfów.

Państwa członkowskie mogą ustalić dalsze wyłączenia w zakresie tego zwolnienia;

[...].

5 Treść przytoczonego w punkcie poprzedzającym przepisu szóstej dyrektywy została powtórzona w praktycznie niezmienionym brzmieniu w art. 135 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), stanowi ten tekst przekształcony szóstej dyrektywy i jej kolejnych zmian.

6 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy (obecnie art. 168 dyrektywy 2006/112) ma następujące brzmienie:

„O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika”.

Prawo belgijskie

7 Artykuł 19 § 1 code de la taxe sur la valeur ajoutée (kodeksu podatku od wartości dodanej), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych postępowania głównego (zwanego dalej „kodeksem VAT”), stanowi:

„Za odpłatne świadczenie usług uznaje się wykorzystywanie skądnika majątku przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników albo – bardziej ogólnie – do celów odmiennych niż cele działalności gospodarczej podatnika, w sytuacji gdy z takim skądnikiem majątkowym wiąże się prawo do całkowitego lub częściowego odliczenia podatku”.

8 Artykuł 44 § 3 pkt 2 kodeksu VAT przewiduje zwolnienie z podatku VAT następujących operacji:

„dzierżawa, najem i cesja dzierżawy lub najmu rzeczy z natury nieruchomości, podobnie jak wykorzystywanie takich rzeczy w okolicznościach określonych w art. 19 § 1, z wyjątkiem:

a) świadczenia następujących usług:

- udostępniania miejsc dla pojazdów;
- udostępniania miejsc na składowanie rzeczy;
- zapewniania umeblowanego zakwaterowania w hotelach, motelach i zakładach udzielających gościom odpłatnie zakwaterowania;
- udostępniania miejsc kempingowych;

b) leasingu finansowego budynków uzgodnionego przez przedsiębiorstwo zajmujące się leasingiem finansowym budynków lub leasingiem rozumianym jako leasing nieruchomości, jeżeli przedsiębiorstwo to buduje budynek, którego dotyczy umowa, zleca jego budowę lub nabywa go, z zastosowaniem podatku, a leasingobiorca obejmuje ten budynek w leasing w celu wykorzystywania go w prowadzeniu działalności objętej opodatkowaniem; król określa przesłanki, jakie musi spełniać umowa leasingu finansowego budynków, w szczególności w odniesieniu do okresu, na jaki zostaje zawarta, charakteru i przeznaczenia obiektów będących jej przedmiotem oraz praw i obowiązków leasingobiorcy;

c) wynajmu sejfów”.

9 Artykuł 45 § 1 pkt 1 kodeksu VAT stanowi:

„Podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, podatków obciążających dostarczone mu towary i usługi, towary, których przywozu dokonał, oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, którego dokonał, o ile wykorzystuje on te towary i usługi do przeprowadzania:

1° transakcji podlegających opodatkowaniu [...]”.

10 Artykuł 1 arrêêté royal n° 3, du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (rozporządzenia królewskiego nr 3 z dnia 10 grudnia 1969 r. dotyczącego odliczeń w stosowaniu podatku od wartości dodanej) stanowi:

„1. Z zastrzeżeniem stosowania art. 45 §§ 1 bis, 2 i 3 kodeksu [VAT] podatnik dokonuje, na warunkach określonych w art. 2 i 4 niniejszego rozporządzenia, odliczenia podatków od towarów i usług służyjących podatnikowi do dokonywania transakcji, o których mowa w art. 45 § 1 pkt 1–5 kodeksu [VAT].

Jeżeli podatnik w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonuje innych transakcji, które nie pozwalają na odliczenia, w celu określenia odliczeń stosuje się on do przepisów art. 46 i 48 kodeksu [VAT] oraz art. 12–21 niniejszego rozporządzenia.

2. Nie podlega odliczeniu podatek od towarów i usług przeznaczonych przez podatnika do użytku prywatnego lub do celów innych niż cele związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą.

Jeżeli towar lub usługa są przeznaczone częściowo do takich celów, odliczenie jest wykluczone w zakresie takiego przeznaczenia. Zakres ten jest określany przez podatnika pod nadzorem organu administracji”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

11 Jednostka zarządza stadionem piłkarskim Luc Varenne, za którego nabycie musiała zapłacić 6 428 579,97 EUR, do której to kwoty doliczyć należy podatek VAT w kwocie 1 350 001,79 EUR.

12 W dniu 25 sierpnia 2003 r. jednostka zawarła z Royal Football Club de Tournai ASBL (zwanym dalej „RFCT”) umowę dotyczącą korzystania przez RFCT, za wynagrodzeniem, z infrastruktury stadionu piłkarskiego Luc Varenne.

13 Jednostka dokonała odliczenia całości podatku VAT obciążającego nabycie wspomnianej infrastruktury.

14 W wyniku dwóch kontroli przeprowadzonych w siedzibie jednostki w latach 2004 i 2006 belgijski organ podatkowy uznał, że jednostka dokonywała różnych typów transakcji z punktu widzenia podatku VAT, a mianowicie:

- transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT i otwierających prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego;
- transakcji niemieszczących się w zakresie stosowania podatku VAT, które nie otwierają prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego, takich jak udostępnienie RFCT, bezpłatnie i bez jakiegokolwiek świadczenia zwrotnego, niektórych urządzeń stadionu piłkarskiego Luc Varenne; oraz
- transakcji zwolnionych z podatku VAT, a co za tym idzie, nieotwierających prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego.

15 Belgijski organ podatkowy przyjął, że udostępnienie na rzecz RFCT niektórych urządzeń wspomnianego stadionu zgodnie z postanowieniami umowy zawartej z jednostką należy rozumieć jako najem nieruchomości, który powinien być zwolniony z podatku VAT na mocy art. 44 § 3 pkt 2 kodeksu VAT.

16 W protokole sporządzonym w dniu 22 grudnia 2006 r. belgijski organ podatkowy uznał, że analiza działalności jednostki według metody rzeczywistego przeznaczenia wykazała, iż jednostka ta mogła skorzystać z odliczenia naliczonego podatku VAT wyrażającego się do wysokości 36%, zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia podatku VAT, o której mowa w art. 46 § 2 kodeksu VAT.

17 W dniu 10 stycznia 2007 r. belgijski organ podatkowy wydał decyzję podatkową, na mocy której nakazał jednostce zapłacić podatek VAT w wysokości odpowiadającej niesłusznie odliczonej części, to jest w kwocie 864 001,15 EUR, a także nałożyć na nią grzywnę w wysokości 86 400 EUR oraz odsetki za opóźnienie i zwłokę.

18 Jednostka zaskarżyła tę decyzję do tribunal de première instance de Mons (sądu pierwszej instancji w Mons), który w wyroku z dnia 12 maja 2011 r. orzekł, że udostępnienie przez jednostkę niektórych urządzeń stadionu piłkarskiego Luc Varenne na rzecz RFCT należy albo zakwalifikować jako najem nieruchomości oraz że organ podatkowy słusznie odmówił odliczenia naliczonego podatku. Od tego wyroku jednostka wniosła apelację do cour d'appel de Mons (sądu apelacyjnego w Mons).

19 Uznawszy, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu zależy od wykładni określonych przepisów szóstej dyrektywy, cour d'appel de Mons postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy udostępnianie urządzeń sportowych używanych do celów związanych wyjącznie z piłką nożną, rozumiane jako możliwość używania w określonych momentach pęty boiska stadionu do piłki nożnej (boisko) i korzystania z niego, jak również z szatni dla piłkarzy i arbitrow w wymiarze maksymalnie 18 dni w sezonie sportowym (przy czym sezon sportowy rozpoczyna się w dniu 1 lipca każdego roku kalendarzowego i kończy w dniu 30 czerwca następnego roku), stanowi najem nieruchomości zwolniony z podatku w rozumieniu art. 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy [art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy 2006/112] w zakresie, w jakim przyznaje temu prawo używania i korzystania:

- przysuguje w pełni i w całym zakresie uprawnienie do przyznawania identycznych praw innym osobom fizycznym lub prawnym w czasie innym niż przywołane 18 dni;
- przysuguje prawo dostępu do tych urządzeń w każdym czasie, bez uprzedniej zgody podmiotu otrzymującego prawo używania i korzystania, w szczególności w celu zapewnienia ich prawidłowego używania i zabezpieczenia przed uszkodzeniami, jedynie pod warunkiem niezakłócania prawidłowego przebiegu zawodów sportowych;
- ponadto przysuguje mu prawo do stałej kontroli dostępu do urządzeń, w tym w okresie ich używania przez RFCT;
- przysuguje wynagrodzenie ryczałtowe w wysokości 1750 EUR za każdy dzień korzystania z pęty boiska, szatni, korzystania z bufetu, usług recepcyjnej, nadzoru i kontroli całego urządzenia, przy czym przysuguje wynagrodzenie odpowiada, zgodnie z umową, w 20% prawu dostępu do boiska do piłki nożnej, a w 80% świadczeniu wzajemnym za różne usługi utrzymania, sprzątania, konserwacji (strzyżenie trawnika, zasiewanie itp.) i zapewnienia zgodności pęty boiska z normami, a także za świadczenie usług dodatkowych przez przyznającego prawo używania i korzystania [...]”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

20 Przedstawiając powyższe pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że odpłatne udostępnienie stadionu piłkarskiego na mocy umowy zastrzegającej na rzecz właściciela określone prawa i prerogatywy oraz przewidującej świadczenie przez niego szeregu usług, w szczególności usług utrzymania, sprzątania, konserwacji i zapewnienia zgodności z normami, odpowiadających 80% wynagrodzenia przewidzianego w umowie, stanowi „najem nieruchomości” w rozumieniu tego przepisu.

21 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podstawowe cechy charakterystyczne pojęcia „najmu nieruchomości” w rozumieniu art. 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy jest przyznanie jednej z umawiających się stron, na uzgodniony czas i za wynagrodzeniem, prawa do zajmowania nieruchomości w taki sposób, jakby była ona jej właścicielem, i z wyłączeniem innych osób z korzystania z takiego prawa. W celu dokonania oceny, czy dana umowa odpowiada tej definicji, należy wziąć pod uwagę wszystkie cechy charakterystyczne danej transakcji, a także okoliczności, w jakich jest ona dokonywana. W tym zakresie decydującym czynnikiem jest obiektywny charakter danej transakcji, niezależnie od nadanej jej przez strony kwalifikacji (wyrok MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Należy również przypomnieć, że aby doszło do najmu nieruchomości w rozumieniu art. 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, konieczne jest spełnienie wszystkich przesłanek związanych z tą transakcją, to znaczy właściciel nieruchomości musi przyznać najemcy w zamian za zapłatę czynszu i na uzgodniony czas prawo do zajmowania nieruchomości z wyłączeniem innych osób (wyrok Medicom i Maison Patrice Alard, C-210/11 i C-211/11, EU:C:2013:479, pkt 26 i

przytoczone tam orzecznictwo).

23 Artykuł 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy stanowi odstępstwo od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika, a zatem należy go interpretować w sposób ściśle. W sytuacji, gdy jedna z przesłanek wymienionych w poprzednim punkcie nie jest spełniona, przepis ten nie może być stosowany w drodze analogii z uwagi na fakt, że wykorzystanie omawianej nieruchomości jest najbardziej zbliżone do najmu w rozumieniu tego przepisu (zob. podobnie wyrok *Medicom i Maison Patrice Alard*, EU:C:2013:479, pkt 27).

24 Co do zasady to sądy krajowe, które jako jedyne są właściwe do dokonania oceny okoliczności faktycznych, powinny określić – z uwzględnieniem właściwych dla każdego wypadku okoliczności – zasadnicze cechy danej transakcji w celu dokonania jej kwalifikacji w świetle szóstej dyrektywy (zob. w szczególności podobnie wyrok *Medicom i Maison Patrice Alard*, EU:C:2013:479, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Jeżeli chodzi o kwalifikację korzystania z infrastruktury sportowej, Trybunał wskazuje już, że usługi związane z uprawianiem sportu i wychowaniem fizycznym powinny w możliwie najszerszym zakresie być rozpatrywane jako całość (wyrok *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, EU:C:2001:34, pkt 26).

26 I tak, w odniesieniu do najmu pola golfowego Trybunał wyjaśnił, że zważywszy na fakt, iż działalność polegająca na prowadzeniu pola golfowego generalnie wiąże się nie tylko z biernym zachowaniem w postaci udostępnienia pola, lecz także wiąże z innymi z szeregiem czynności handlowych, takich jak nadzór, zarządzanie oraz zapewniana przez usługodawcę stała konserwacja, a także udostępnianie innych udogodnień, najem pola golfowego nie może stanowić – w braku zupełnie wyjątkowych okoliczności – przeważającego świadczenia (wyrok *Stockholm Lindöpark*, EU:C:2001:34, pkt 26).

27 Okoliczności sprawy w postępowaniu głównym różni się oczywiście od okoliczności charakteryzujących transakcję będącą przedmiotem wyroku *Stockholm Lindöpark* (EU:C:2001:34) z tego względu, że po pierwsze, w postępowaniu głównym chodzi o „zbiorowe” korzystanie z infrastruktury przez klub, a nie o indywidualny dostęp graczy, po drugie, owo korzystanie ma charakter powtarzalny i wydłużony oraz, co do zasady, cechuje je wyjątkowość w uzgodnione dni, a po trzecie, obowiązki i prerogatywy jednostki jako wynajmującego wydają się częściowo dyktowane potrzebami związanymi nierozdzielnie z zarządzaniem, do celów najmu, infrastruktur sportowych mogą być istotną liczbą imprez i osób.

28 Należy jednakże uznać, że z postanowienia odsyłającego nie można wywieść – z zastrzeżeniem należytej do sądu odsyłającego oceny okoliczności faktycznych – zupełnie wyjątkowych okoliczności pozwalających przyjąć, że korzystanie z boiska piłkarskiego stanowi przeważające świadczenie transakcji, kwalifikujące ją jako najem nieruchomości w rozumieniu art. 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

29 Okoliczności sprawy w postępowaniu głównym wydają się wskazywać na świadczenie przez jednostkę bardziej złożonej usługi obejmującej udzielanie dostępu do infrastruktury sportowej, przy czym zadaniem jednostki jest nadzór nad owymi obiektami, zarządzanie nimi oraz ich utrzymanie i sprzątanie.

30 Co się tyczy, po pierwsze, nadzoru, to jest praw dostępu do infrastruktury sportowej i kontroli tego dostępu powierzonych jednostce, prawdą jest, że nie mogą one samodzielnie wykluczyć kwalifikacji transakcji będącej przedmiotem postępowania głównego jako najmu w rozumieniu art. 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy. Prawa takie mogą być uzasadnione

konieczności zagwarantowania niezakończonego przez podmioty trzecie korzystania przez najemców z owych obiektów. Trybuna wyjaśnia już bowiem, że istnienie ograniczeń prawa do zajmowania nieruchomości nie stoi na przeszkodzie temu, aby zajmowanie to miało charakter wyjątkowy w stosunku do innych osób nieuprawnionych ani przez ustawę, ani przez umowę do wykonywania ich prawa wobec rzeczy będącej przedmiotem umowy najmu (wyrok Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, pkt 25).

31 W okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym prawa dostępu do infrastruktury sportowej i kontroli tego dostępu wydają się jednakże wiążące – dzięki obecności obsługi recepcyjnej – ze stałą obecnością przedstawicieli jednostki w owych obiektach, co może stanowić wskazówkę pozwalającą uznać, że rola jednostki jest bardziej aktywna niż rola, która wiązałaby się ze stosunkiem najmu nieruchomości w rozumieniu art. 13 cz. 1 B lit. b) szóstej dyrektywy.

32 Po drugie, jeżeli chodzi o różne usługi z zakresu zarządzania, konserwacji i sprzątania, są one bezsprzecznie w wiążącej rzeczywiście konieczne do zapewnienia, by omawiane obiekty były zdolne do korzystania w celu, do którego są przeznaczone, a mianowicie dla organizacji imprez sportowych, a konkretnie meczów piłkarskich, zgodnie z mającymi zastosowanie uregulowaniami sportowymi.

33 Należy zatem uznać, że infrastruktura wymagana w tym celu jest, dzięki proponowanym usługom konserwacji i zapewnienia zgodnie z normami, udostępniana RFCT w stanie pozwalającym na korzystanie z niej w uzgodnionych celach i że udzielanie dostępu do niej w tych konkretnych celach stanowi świadczenie charakterystyczne transakcji będącej przedmiotem postępowania głównego (zob. w szczególności analogicznie wyroki: Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 51, 52; Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 23; a także RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, pkt 22).

34 W tym względzie warto zauważyć ekonomiczną różnicę świadczonych usług, które zgodnie z postanowieniem odsyłającym odpowiadają 80% wynagrodzenia przewidzianego w umowie, stanowi również przesłankę dla zakwalifikowania transakcji będącej przedmiotem postępowania głównego, w ujęciu całościowym, raczej jako świadczenie usług niż najem nieruchomości w rozumieniu art. 13 cz. 1 B lit. b) szóstej dyrektywy.

35 Niemniej to do sądu odsyłającego należy ocena, czy wszystkie usługi proponowane przez jednostkę są rzeczywiście niezbędnymi do udzielania dostępu do infrastruktury sportowej w celach przewidzianych umową, to jest wyjątkowo piłkarskich.

36 Wreszcie, co się tyczy długości okresu korzystania z przedmiotowego obiektu, która stanowi istotny element umowy najmu, należy przypomnieć w pierwszej kolejności, że Trybuna miała już okazję stwierdzić, iż w odniesieniu do pola golfowego może być ona ograniczona (wyrok Stockholm Lindöpark, EU:C:2001:34, pkt 27).

37 W drugiej kolejności z orzecznictwa wynika, że owo korzystanie nie może mieć charakteru wyjątkowo sporadycznego i czasowego (zob. podobnie wyrok Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, pkt 24).

38 W okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym długość okresu korzystania uzgodniona w umowie o udostępnienie wynosi maksymalnie 18 dni rozgrywek piłkarskich, a zatem co do zasady jest znacząca. Sąd odsyłający powinien jednak ocenić, czy w świetle ogółu okoliczności nie należałoby raczej zakwalifikować uzgodnionego korzystania jako sporadycznego i czasowego, co stanowiłoby dodatkową przesłankę prowadzącą do uznania, że transakcja będąca przedmiotem postępowania głównego, w ujęciu całościowym, należy zakwalifikować raczej jako świadczenie usług niż najem nieruchomości. W tym względzie należy w

szczególnie sprawdzi, czy – jak podnosi rząd belgijski – infrastruktura stadionu piłkarskiego Luc Varenne jest rzeczywiście udostępniana RFCT, ponad to, co wynika z brzmienia umowy, w sposób mniej punktowy, czy też – jak podnosi jednostka – rzeczywiste korzystanie ograniczone jest do meczów piłkarskich.

39 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 13 cz. III B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że odpłatne udostępnienie stadionu piłkarskiego na mocy umowy zastrzegającej na rzecz właściciela określone prawa i prerogatywy oraz przewidującej świadczenie przez niego szeregu usług, w szczególności usług utrzymania, sprzątania, konserwacji i zapewnienia zgodności z normami, odpowiadających 80% wynagrodzenia przewidzianego w umowie, nie stanowi co do zasady „najmu nieruchomości” w rozumieniu tego przepisu. Dokonanie oceny w tym zakresie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

40 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziewięć izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 13 cz. III B lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że odpłatne udostępnienie stadionu piłkarskiego na mocy umowy zastrzegającej na rzecz właściciela określone prawa i prerogatywy oraz przewidującej świadczenie przez niego szeregu usług, w szczególności usług utrzymania, sprzątania, konserwacji i zapewnienia zgodności z normami, odpowiadających 80% wynagrodzenia przewidzianego w umowie, nie stanowi co do zasady „najmu nieruchomości” w rozumieniu tego przepisu. Dokonanie oceny w tym zakresie należy do sądu odsyłającego.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.