ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 98/2021
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Β΄ ΤΜΗΜΑ
Συνεδρίαση της 1ης Ιουνίου 2021

Σύνθεση:

Προεδρεύων : Θεόδωρος Ψυχογυιός, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους, κωλυομένου του Προέδρου του Β' Τμήματος, Στέφανου Δέτση, Αντιπροέδρου Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Δημήτριος Χανής, Αντώνιος Τατσόπουλος, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Βασίλειος Καραγεώργος, Παναγιώτα –Ελευθερία Δασκαλέα – Ασημακοπούλου, Ευστράτιος Ηλιαδέλης, Ιωάννης Αλεξανδράκης και Νικόλαος Πατινιώτης, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Γεωργία Μπουρδάκου, Πάρεδρος ΝΣΚ. .

Ερώτημα: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 146860 ΕΞ 2019 ΕΜΠ 09/08/2019 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Διεύθυνση Έμμεσης Φορολογίας Τμήμα Α΄ « Φ.Π.Α.»).

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται **α)** εάν η εκμετάλλευση του χώρου πολλαπλών χρήσεων στο σταθμό του Μετρό «ΣΥΝΤΑΓΜΑ» εκ μέρους της εταιρείας «Σταθερές Συγκοινωνίες Ανώνυμη Εταιρεία» (ΣΤΑΣΥ Α.Ε.), η οποία συνίσταται στην εκμίσθωση του χώρου αυτού σε διοργανωτή εκθέσεων, αποτελεί απαλλασσόμενη μίσθωση από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, βάσει της παραγράφου 1 περίπτ. κστ' του άρθρου 22 του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) και **β)** εάν η προαναφερθείσα απαλλαγή ισχύει και στις περιπτώσεις παραχώρησης (υπεκμίσθωσης) του ίδιου

χώρου από τον εκάστοτε μισθωτή (διοργανωτή εκθέσεων) στους εκθέτες –πελάτες του.

*****

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδότησε ως ακολούθως :

Ιστορικό.

Εκ του ως άνω εγγράφου της ερωτώσης υπηρεσίας, ως και του υπ' αριθμ. πρωτ. 18495 ΕΞ 2019 ΕΜΠ/13.02.2019 εγγράφου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ), Αττικής δίδεται το ακόλουθο ιστορικό:

1. Η εταιρεία «Σταθερές Συγκοινωνίες Ανώνυμη Εταιρεία» (ΣΤΑΣΥ Α.Ε) έχει στην κατοχή της τον εκθεσιακό χώρο εντός του σταθμού Μετρό «ΣΥΝΤΑΓΜΑ», τον οποίο εκμισθώνει για τρεις ή τέσσερις ημέρες την εβδομάδα σε διοργανωτές εκθέσεων, οι οποίοι, εν συνεχεία, δύνανται να παραχωρούν μέρος του χώρου αυτού σε άλλους εκθέτες. Για τη εκμίσθωση του εκθεσιακού χώρου από τη ΣΤΑΣΥ Α.Ε προς τον εκάστοτε διοργανωτή της εκθέσεως και από τον διοργανωτή προς τους εκθέτες συντάσσεται ιδιωτικό συμφωνητικό μισθώσεως, απαλλασσόμενης του φόρου προστιθεμένης αξίας.

2. Η ερωτώσα Υπηρεσία έχει την άποψη ότι, στις πιο πάνω περιπτώσεις, η παραχώρηση του χώρου δεν πρέπει να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ ως μίσθωση, αλλά να φορολογείται με τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (24%), καθόσον πρόκειται για φορολογητέα ενεργή εκμετάλλευση του χώρου αυτού εκ μέρους της ΣΤΑΣΥ Α.Ε., χωρίς να υπάρχει αποξένωση του εκμισθωτή από το ακίνητο, με την έννοια ότι αυτός δεν παραχωρεί το δικαίωμα στον μισθωτή να κατέχει το ακίνητο, ως εάν ήταν κύριος αυτού. Και τούτο, διότι στο ιδιωτικό συμφωνητικό μισθώσεως και στον Κανονισμό Λειτουργίας του χώρου, ο οποίος εκμισθώνεται από τη ΣΤΑΣΥ Α.Ε προς διοργανωτές εκθέσεων, αναφέρεται ότι πρόκειται για μισθώσεις τριών ή τεσσάρων ημερών, ότι στην αξία του μισθώματος περιλαμβάνεται και η παροχή του φωτισμού και του κλιματισμού του χώρου, ο χειρισμός των οποίων πραγματοποιείται μόνο από την Τεχνική Υπηρεσία της ΣΤΑΣΥ Α.Ε, ότι ο υπεύθυνος του οικείου σταθμού του

Μετρό είναι αρμόδιος για το άνοιγμα και το κλείδωμα του χώρου, παρουσία του μισθωτή, και ότι, σε περίπτωση απεργίας των εργαζομένων της ΣΤΑΣΥ Α.Ε, ενδέχεται να μην τηρηθεί η χρονική διάρκεια της μισθώσεως.

3. Από τον Κανονισμό Λειτουργίας του χώρου πολλαπλών χρήσεων στο σταθμό μετρό «ΣΥΝΤΑΓΜΑ», ο οποίος ρυθμίζει τους όρους και τις προϋποθέσεις για την εκμίσθωσή του χώρου αυτού προβλέπεται, επί πλέον, ότι η τοποθέτηση βαρέων εκθεμάτων γίνεται μετά από έγγραφη έγκριση της ΣΤΑΣΥ Α.Ε (άρθρο 1), καθώς και ότι η τελική κάτοψη της διαρρυθμίσεως της Αίθουσας εγκρίνεται από την εκμισθώτρια εταιρεία (άρθρο 2). Ο μισθωτής απαγορεύεται να προβαίνει σε οποιαδήποτε αλλοίωση και μεταρρύθμιση της Αίθουσας Συντάγματος, υποχρεούται σε καλή χρήση της Αίθουσας, ενώ ευθύνεται και βαρύνεται για οποιεσδήποτε βλάβες ή ζημιές έγιναν στον χώρο αυτό από τον ίδιο ή τρίτο. Για τις εργασίες προετοιμασίας του χώρου ο μισθωτής οφείλει να αποστείλει στη ΣΤΑΣΥ Α.Ε τα ονόματα των εργαζομένων. Εάν η εκδήλωση πλαισιώνεται από μουσική, η επιλογή αυτής θα εγκρίνεται από την ΣΤΑΣΥ Α.Ε. Η χρήση αλκοολούχων ποτών και η χρήση συσκευών αλογόνου ή υγραερίου δεν επιτρέπεται στη αίθουσα (άρθρο 3).

4. Ειδικότερα, στο τεθέν υπόψη μας, από 27-12-2016, ιδιωτικό συμφωνητικό μισθώσεως του χώρου πολλαπλών χρήσεων στο σταθμό μετρό «ΣΥΝΤΑΓΜΑ» μεταξύ της ΣΤΑΣΥ Α.Ε. (ως εκμισθώτριας) και της Π.Γ (ως μισθώτριας) αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: η εταιρεία «Σταθερές Συγκοινωνίες Ανώνυμη Εταιρεία» εκμίσθωσε στην Π.Γ τον προαναφερθέντα χώρο για την αποκλειστική χρήση, διοργάνωση και πραγματοποίηση εκδηλώσεως (όρος 1). Η παρούσα μίσθωση διέπεται από τον Κανονισμό Λειτουργίας του χώρου πολλαπλών χρήσεων στο σταθμό μετρό «ΣΥΝΤΑΓΜΑ» και ο μισθωτής δεσμεύεται από τυχόν τροποποιήσεις του Κανονισμού (όρος 2). Ο μισθωτής είναι υπεύθυνος έναντι των αρχών και των τρίτων για κάθε θέμα και για κάθε ζημιά και οφείλει να ασφαλίσει την αστική του ευθύνη με δικές του δαπάνες, καθώς και να τηρεί τις διαδικασίες και τους κανονισμούς λειτουργίας του συστήματος Μετρό της Αθήνας. Σε περίπτωση ανωτέρας βίας ή απεργίας, ουδεμία ευθύνη φέρει η εκμισθώτρια, η οποία και δεν υποχρεούται σε καταβολή αποζημιώσεως, ειδικότερα δε στην περίπτωση απεργίας η εκμισθώτρια δύναται να παραχωρήσει τον χώρο χωρίς επί πλέον τίμημα σε διαθέσιμη ημερομηνία (όροι 3-4).

- **5.** Σημειώνεται ότι η αρμόδια υπηρεσία, με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 134087ΕΜΠ/7-7-20 έγγραφό της, διευκρίνισε ότι το ερώτημά της αφορά στη

φορολογική απαλλαγή των μισθώσεων, κατά τη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 περ. κστ΄ του Κώδικα ΦΠΑ, χωρίς να τίθεται υπό διερεύνηση τυχόν εξαίρεση από την απαλλαγή, δυνάμει του άρθρου 8 παρ. 2 περ. δ΄ του ίδιου Κώδικα, δεδομένου ότι δεν έχει τεθεί υπόψη της ότι η ΣΤΑΣΥ ΑΕ έχει υποβάλει αίτηση επιλογής για φορολόγηση, κατά τη εν λόγω διάταξη.

Περαιτέρω, η ερωτώσα υπηρεσία, με το ΔΕΕΦ Α1035304 ΕΞ 2021 έγγραφό της, διευκρίνισε ότι υποβάλλει ερώτημα και για τη φορολογική μεταχείριση των υπεκμισθώσεων του χώρου από τους μισθωτές – διοργανωτές εκθέσεων προς τους εμπόρους – εκθέτες, διαβιβάζοντας και δύο ιδιωτικά συμφωνητικά τέτοιων υπεκμισθώσεων.

6. Στα τεθέντα υπόψη μας ιδιωτικά συμφωνητικά υπεκμισθώσεως του χώρου πολλαπλών χρήσεων στο σταθμό μετρό «ΣΥΝΤΑΓΜΑ» (ομοίου περιεχομένου, κατ' ουσία) μεταξύ των Ν.Ι και Κ.Γ.(ως υπεκμισθωτών) και των Κ.Γ. και Δ.Ε. (ως υπομισθωτριών), αφενός μεν, γίνεται αναφορά στα αρχικά ιδιωτικά συμφωνητικά μισθώσεως με τους διοργανωτές εκθέσεων, οι οποίοι είχαν δικαίωμα περαιτέρω εκμισθώσεως του χώρου σε διαφόρους εμπόρους, αφετέρου δε συνομολογούνται οι όροι της υπεκμισθώσεως μεταξύ των νέων συμβαλλομένων. Ειδικότερα, περιγράφεται το μίσθιο, συμφωνείται το μίσθωμα και ο τρόπος καταβολής του (όρος 1), η διάρκεια της υπεκμισθώσεως (όρος 2), η απαγόρευση οποιασδήποτε μετατροπής της χρήσεως του μίσθιου, καθώς και οποιασδήποτε, μερικής ή ολικής -μετά ή άνευ ανταλλάγματος- παραχωρήσεως της χρήσεως ή υπεκμισθώσεως του μισθίου από την υπομισθώτρια προς οποιονδήποτε τρίτο χωρίς την έγγραφη συναίνεση της υπεκμισθώτριας (όρος 3), η καταλληλότητα του μισθίου για την προορισθείσα χρήση, η ανάληψη από την υπομισθώτρια των δαπανών καθαριότητας, συντηρήσεως και επισκευής του μισθίου (όρος 4) και η ευθύνη, της υπομισθώτριας σε περίπτωση παραβιάσεως του μισθωτηρίου (όρος 5).

Νομοθετικό πλαίσιο.

7. Η διάταξη της παραγράφου 1 περίπτ. κστ' του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ), η οποία ενσωματώνει στο εσωτερικό μας δίκαιο την αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 135 παρ.1στοιχείο ιβ' της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, ορίζει ότι :

Άρθρο 22

« Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

1 . Απαλλάσσονται από το φόρο: α)…..."κστ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 8….».

8. Στην Οδηγία 2006/112 ΕΚ του Συμβουλίου της 28/11/2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, η οποία με το άρθρο 411, κατάργησε και αντικατέστησε από 1ης Ιανουαρίου 2007 την Έκτη Οδηγία (77/388 Ε.Ο.Κ.) και συγκεκριμένα στο άρθρο 135 παρ.1 στοιχείο ιβ' (το οποίο είναι παρόμοιο κατά περιεχόμενο με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β' της Έκτης Οδηγίας) ορίζεται:

Άρθρο 135

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις: α)…… ιβ) τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων. 2. Από την απαλλαγή που προβλέπεται στην παράγραφο 1, στοιχείο ιβ' εξαιρούνται οι ακόλουθες πράξεις: α) οι πράξεις παροχής καταλύματος, όπως ορίζονται από την νομοθεσία των κρατών μελών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέα ή άλλων τομέων με παρεμφερή χαρακτήρα, περιλαμβανομένης της μίσθωσης κατασκηνώσεων διακοπών ή γηπέδων διαρρυθμισμένων κατάλληλα για κατασκήνωση, β) οι μισθώσεις χώρων για τη στάθμευση οχημάτων, γ) οι μισθώσεις των μόνιμα εγκατεστημένων εργαλείων και μηχανημάτων, δ) οι μισθώσεις χρηματοθυρίδων».

9. Στο άρθρο 593 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι :

Άρθρο 593 *«Δικαίωμα υπομίσθωσης Ο μισθωτής έχει δικαίωμα, εφόσον δεν συμφωνήθηκε το αντίθετο, να παραχωρήσει σε άλλον τη χρήση του μισθίου και ιδίως να το υπεκμισθώσει, ευθυνόμενος απέναντι στον εκμισθωτή για το πταίσμα του τρίτου. Μόνη η συναίνεση του εκμισθωτή στην υπεκμίσθωση ή στην παραχώρηση της χρήσης δεν απαλλάσσει το μισθωτή από την ευθύνη αυτή».*

Ερμηνεία διατάξεων και υπαγωγή.

Από τις προαναφερθείσες διατάξεις και ενόψει του διδόμενου ιστορικού, συνάγονται τα ακόλουθα:

10. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε., πρώην Δ.Ε.Κ.), έχει κριθεί ότι οι απαλλαγές, που προέβλεπε η Έκτη Οδηγία, ιδίως στο άρθρο 13 Β, στοιχείο β' (και ήδη από την Οδηγία 2006/112), αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή του άρθρου 2 της Οδηγίας αυτής, σύμφωνα με την οποία ο φόρος προστιθεμένης αξίας επιβάλλεται για κάθε παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο, επομένως, οι

απαλλαγές αυτές πρέπει να ερμηνεύονται στενά (βλ. C-326/1999, C-275/2001 σκέψη 22, C-451/2006, σκέψη 17, C-278/2018, σκέψεις 17επ.).

11. Τόσον η διάταξη του άρθρου 13 μέρος Β΄, στοιχείο β' της Έκτης Οδηγίας, η οποία προέβλεπε τις απαλλαγές των μισθώσεων, όσο και η ισχύουσα διάταξη του άρθρου 135 της Οδηγίας 2006/112, δεν ορίζουν την έννοια της «μισθώσεως», πλην όμως, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η ερμηνεία της έννοιας «μίσθωση ακινήτων» του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, της Έκτης Οδηγίας δεν μπορεί να εξαρτάται από την ερμηνεία που δίδεται από το αστικό δίκαιο κράτους – μέλους, καθόσον οι προβλεπόμενες, στο άρθρο 13 της Έκτης Οδηγίας, απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου και, επομένως, επιβάλλεται να τους δοθεί κοινοτικός ορισμός (βλ. C-55/2014, σκέψη 17, C-315/2000, σκέψη 26, C-326/1999, σκέψη 44).

Στο πλαίσιο αυτό, έχει κριθεί από το Δ.Ε.Ε. ότι το βασικό χαρακτηριστικό της μισθώσεως ακινήτων, υπό την έννοια της ανωτέρω διατάξεως, είναι ότι ο κύριος παρέχει στον μισθωτή, για συμφωνημένη διάρκεια και έναντι καταβολής αντιτίμου, το δικαίωμα να κατέχει το ακίνητο, ως εάν ήταν ο κύριός του και να αποκλείει κάθε άλλο πρόσωπο από την απόλαυση του δικαιώματος αυτού (βλ. C-278/2018, C-55/2014, C- 451/2006, C-284/2003, C-269/2000, C-108/1999 κ.ά.).

12. Αν και η μίσθωση εμπίπτει, κατ` αρχήν, στην έννοια της οικονομικής δραστηριότητας του άρθρου 4 της Έκτης Οδηγίας, αποτελεί συνήθως δραστηριότητα σχετικώς παθητική, που δεν παράγει σημαντική προστιθέμενη αξία. Κατά συνέπεια, η μίσθωση ενός ακινήτου πρέπει, κατ` αρχήν, να απαλλάσσεται της επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας, χωρίς να θίγεται το δικαίωμα του υποκειμένου σε φόρο προς επιλογή φορολόγησης, κάτι το οποίο τα κράτη-μέλη δύνανται να αναγνωρίσουν στους υποκειμένους, κατ` εφαρμογή του άρθρου 135 παρ. 2 της Οδηγίας 2006/118 (άρθρο 13 Β, στοιχ. β' της Έκτης Οδηγίας).

Επομένως, κατά τη νομολογία, μία τέτοια δραστηριότητα διακρίνεται από άλλες δραστηριότητες, οι οποίες, είτε έχουν τον χαρακτήρα βιομηχανικών και εμπορικών συναλλαγών, είτε έχουν αντικείμενο που χαρακτηρίζεται μάλλον από την εκτέλεση μιας παροχής, παρά από την απλή διάθεση ενός ακινήτου, όπως είναι το δικαίωμα χρήσεως ενός γηπέδου ποδοσφαίρου ή γκολφ, το δικαίωμα χρήσεως γέφυρας έναντι καταβολής διοδίων ή το δικαίωμα εγκαταστάσεως αυτόματων μηχανών πωλήσεως τσιγάρων εντός εμπορικού καταστήματος (βλ. C- 55/2014, C-326/1999, σκέψεις 52

και 53, C-108/1999 σκέψη 21, C-275/2001 σκέψη 25, C-284/2003, σκέψη 20, C-278/2018 σκέψεις 17επ.).

13. Συγχρόνως, γίνεται δεκτό ότι, προκειμένου να εκτιμηθεί αν συγκεκριμένη σύμβαση μισθώσεως ακινήτου έχει παθητικό χαρακτήρα, που δικαιολογεί την απαλλαγή τέτοιων πράξεων από τον ΦΠΑ, βάσει των αναφερθεισών διατάξεων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλα τα χαρακτηριστικά της οικείας πράξεως, ως και οι περιστάσεις, υπό τις οποίες διενεργείται, με αποφασιστικά στοιχεία την αντικειμενική φύση της πράξεως, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού που της προσέδωσαν οι συμβαλλόμενοι (βλ. C-55/2014, σκέψη 21, C270/2009, σκέψη 46) και του τρόπου, με τον οποίο ο μισθωτής χρησιμοποιεί το ακίνητο (C-278/2018, σκέψη 20).

Πάντως, το γεγονός ότι ο μισθωτής εκμεταλλεύεται το μίσθιο, χρησιμοποιώντας αυτό για εμπορικούς σκοπούς, σύμφωνα με τους όρους της μισθωτικής σύμβασης, δεν είναι ικανό από μόνο του να αποκλείσει τον κύριο του ακινήτου από το προβλεπόμενο, στις οικείες διατάξεις, πλεονέκτημα της απαλλαγής από τον ΦΠΑ (βλ. C-278/2018, C-55/2014, C-532/2011). Επομένως, η μίσθωση ενός ακινήτου, ανεξαρτήτως αν ο μισθωτής πρόκειται να το χρησιμοποιήσει για εμπορικούς ή μη σκοπούς, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, εφόσον η διάθεση του ακινήτου συνιστά την κύρια παροχή. Στην περίπτωση, όμως, που η διάθεση αυτή συναρτάται και με την παροχή σημαντικού αριθμού εμπορικών δραστηριοτήτων από τον εκμισθωτή προς τον μισθωτή, με αποτέλεσμα η διάθεση του ακινήτου να μην αποτελεί, πλέον, την κύρια παροχή, η μίσθωση του ακινήτου μπορεί να υπαχθεί στην έννοια της, υποκείμενης σε ΦΠΑ, παροχής υπηρεσιών (βλ. C-278/2018, σκέψη 31, C- 17/2018, σκέψεις 39-41, C- 55/2014, ΕφΠατ 368/2019, ΕλΔ 2020, 490).

14. Ειδικότερα, το ΔΕΕ έχει κρίνει ότι «*δεν συνιστά μίσθωση ακινήτων, υπό την έννοια της διατάξεως του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας, η, εκ μέρους του κυρίου του ακινήτου, παροχή στον κύριο μηχανής πωλήσεως τσιγάρων του δικαιώματος εγκαταστάσεως της εν λόγω μηχανής και διασφαλίσεως της λειτουργίας και της συντηρήσεώς της εντός του καταστήματός του για περίοδο δύο ετών, σε θέση καθοριζόμενη από τον εν λόγω κύριο του ακινήτου, με αντιπαροχή την καταβολή ποσοστού επί των ακαθαρίστων κερδών από τις πωλήσεις τσιγάρων και άλλων προϊόντων καπνού εντός του καταστήματός του, χωρίς ωστόσο να παρέχονται στον κύριο της μηχανής πωλήσεως άλλα δικαιώματα κατοχής ή ελέγχου πέραν εκείνων*

που προβλέφθηκαν ρητώς στη συναφθείσα μεταξύ των μερών σύμβαση.» (C 275/ 2001).

Επίσης, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι *«η εξ επαχθούς αιτίας παραχώρηση του δικαιώματος αλιείας, δυνάμει σύμβασης μίσθωσης, η οποία συνάπτεται για δέκα έτη, από τον κύριο της υδάτινης επιφάνειας την οποία αφορά η παραχώρηση και από τον κάτοχο του δικαιώματος αλιείας σε υδάτινες επιφάνειες, που βρίσκονται σε δημόσια έκταση, δεν αποτελεί μίσθωση ακινήτου, στο μέτρο που αυτή η παραχώρηση δεν παρέχει το δικαίωμα κατοχής του ακινήτου και αποκλεισμού των τρίτων προσώπων από την απόλαυση του δικαιώματος αυτού»* (βλ. C-0451/2006).

Επί πλέον, έχει κριθεί ότι και *«οι υπηρεσίες που συνδέονται με τον αθλητισμό και τη σωματική αγωγή πρέπει, κατά το δυνατόν, να εξετάζονται ως σύνολο και, για να προσδιοριστεί ο χαρακτήρας μιας υποκείμενης στον φόρο πράξεως, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι συνθήκες, υπό τις οποίες πραγματοποιείται η επίμαχη πράξη, για να αναζητούνται τα χαρακτηριστικά της στοιχεία* (βλ. C-231/1994, σκέψη 12).

Έτσι, κρίθηκε ότι η δραστηριότητα διαχειρίσεως ενός γηπέδου γκολφ συνεπάγεται γενικώς όχι μόνον την παθητική διάθεση ενός γηπέδου, αλλά και μεγάλο αριθμό εμπορικών δραστηριοτήτων, όπως είναι η επιτήρηση, η διαχείριση και η διαρκής συντήρηση εκ του παρέχοντος την υπηρεσία, η διάθεση άλλων εγκαταστάσεων κ.λπ., συνεπώς, ελλείψει όλως ιδιαιτέρων περιστάσεων, η εκμίσθωση του γηπέδου γκολφ δεν μπορεί να συνιστά την κύρια παροχή» (βλ. C-150/1999). Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε επίσης 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, κατ' αρχήν, μίσθωση κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων»* (C-55/2014).

15. Ωστόσο, στην ίδια υπόθεση το Δικαστήριο δέχθηκε, επίσης, ότι *«εις ό,τι αφορά 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 αφ' εαυτών να αποκλείσουν τον χαρακτηρισμό της επίμαχης στην κύρια δίκη πράξεως ως μισθώσεως κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο β, της Έκτης Οδηγίας, αφού τέτοια δικαιώματα ενδέχεται*

να δικαιολογεί η επιδίωξη να διασφαλισθεί ότι η χρήση των εν λόγω εγκαταστάσεων από τους μισθωτές δεν θα παρενοχλείται από τρίτους (σκέψη 30).

16. Περαιτέρω, το ως άνω Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι ο όρος *«μισθώσεις ακινήτων» καλύπτει την εκμίσθωση πλωτού οικήματος, μαζί με τη συνδεόμενη με αυτό προβλήτα και τον περιβάλλοντα χώρο, όταν το οίκημα είναι ακινητοποιημένο με τη βοήθεια δυσχερώς αφαιρέσιμων μέσων στερέωσης, τα οποία το κρατούν δεμένο τόσο στην όχθη όσο και στην κοίτη ενός ποταμού, βρίσκεται σε οριοθετημένο και ταυτοποιήσιμο σημείο επί των ποτάμιων υδάτων και χρησιμοποιείται αποκλειστικώς, σύμφωνα με τους όρους του μισθωτηρίου, για τη μόνιμη λειτουργία εστιατορίου-ντισκοτέκ στην ίδια πάντοτε θέση. Η εκμίσθωση αυτή συνιστά μια ενιαία απαλλασσόμενη παροχή και δεν χωρεί διάκριση μεταξύ της μίσθωσης, αφενός, του πλωτού οικήματος και, αφετέρου, της προβλήτας» (βλ.* C-532/2011).

Επίσης, έχει κριθεί *«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 εταιρείες, 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» (*βλ. C-284/2003 ΔΕΚ), ως και *«ότι η προβλεπόμενη απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για τις αγρομισθώσεις και τις μισθώσεις ακινήτων έχει εφαρμογή σε σύμβαση για την παραχώρηση της γεωργικής εκμεταλλεύσεως αγροτικών εκτάσεων καλυπτόμενων από αμπέλια σε εταιρία δραστηριοποιούμενη στον τομέα της αμπελουργίας, η οποία συνήφθη για περίοδο ενός έτους, με δυνατότητα αυτόματης ανανεώσεως, και έναντι μισθώματος καταβλητέου κατά τη λήξη κάθε ετησίας περιόδου»* (C-278/2018).

17. Περαιτέρω, ενώ, κατά τη νομολογία, η διάρκεια της χρήσεως του ακινήτου συνιστά ουσιώδες στοιχείο της συμβάσεως μισθώσεως (βλ. C-55/2014, σκέψη 36, C-150/1999, σκέψη 27), εντούτοις γίνεται δεκτό ότι η διάρκεια αυτής δεν αποτελεί, αυτή καθ' εαυτήν, το καθοριστικό στοιχείο που επιτρέπει τον χαρακτηρισμό μιας συμβάσεως ως μισθώσεως ακινήτου, κατά την έννοια του κοινοτικού δικαίου (βλ. C-278/2018, σκέψη 25, C-284/2003, σκέψη 21), 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 (βλ. C-284/2003, σκέψη 21, C-346/95, σκέψεις 23 και 24).

Πάντως, ενώ η νομολογία δέχεται ότι η συμφωνηθείσα χρήση του παραχωρηθέντος ακινήτου δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να έχει χαρακτήρα αποκλειστικώς περιστασιακό και προσωρινό (βλ. C-55/2014, σκέψη 37, C-532/11, σκέψη 24), ωστόσο, καταλήγει στην παραδοχή ότι ο χαρακτήρας αυτός θα πρέπει να κριθεί βάσει όλων των περιστάσεων, οπότε η περιστασιακή και προσωρινή χρήση θα συνιστούσε επί πλέον ένδειξη, που θα οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η συγκεκριμένη συναλλαγή πρέπει να θεωρηθεί στο σύνολό της μάλλον ως παροχή υπηρεσιών παρά ως μίσθωση ακινήτου (C-55/2014, σκέψη 38).

18. Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το δικαίωμα του μισθωτή να κατέχει το ακίνητο αποκλειστικώς μπορεί να περιορισθεί με τη συναφθείσα μισθωτική σύμβαση. Έτσι, ο εκμισθωτής δύναται να επιφυλαχθεί του δικαιώματος να επισκέπτεται τακτικά το μίσθιο ακίνητο, ενώ η σύμβαση μισθώσεως μπορεί να αφορά μόνον ορισμένα τμήματα ενός ακινήτου, τα οποία πρέπει να χρησιμοποιούνται από κοινού με άλλους κατόχους. Ωστόσο, η συνομολόγηση τέτοιων περιορισμών του δικαιώματος κατοχής του μισθωτή δεν εμποδίζει να είναι η κατοχή του, επί του μισθίου, αποκλειστική έναντι κάθε άλλου προσώπου, ως προς το οποίο ο νόμος ή/και η σύμβαση δεν ορίζουν ότι το πρόσωπο αυτό δύναται να επικαλεσθεί ένα δικαίωμα επί του μισθίου (βλ. C- 284/2003 σκέψη 23-25).

<u>Επί του πρώτου υποερωτήματος.</u>

19. Εν προκειμένω, η ΣΤΑΣΥ Α.Ε., πέραν της εκμισθώσεως του χώρου αποκλειστικά στην μισθώτρια-διοργανώτρια εκθέσεων Π.Γ. για διάστημα 72 ωρών, δεν προέβη προς αυτήν και σε άλλες παροχές, οι οποίες έχουν τη φύση εμπορικών δραστηριοτήτων.

Εξάλλου, ως ελέχθη, η (βραχεία) διάρκεια της μισθώσεως και μόνον, δεν είναι το κύριο στοιχείο, προκειμένου μια σύμβαση να χαρακτηριστεί ως μίσθωση ακινήτου ή μη, κατά την απαλλακτική διάταξη της παραγράφου 1 περίπτ. κστ' του άρθρου 22 του ν.2859/2000, πρέπει, όμως, να συνεκτιμάται στο πλαίσιο όλων των περιστάσεων, που συνδέονται με τη σύμβαση και την εκτέλεση αυτής. Περαιτέρω, η προβλεπόμενη επιτήρηση και η εποπτεία της ΣΤΑΣΥ Α.Ε για την εύρυθμη και ασφαλή λειτουργία του εκμισθωθέντος χώρου, συνιστούν περιορισμούς του

δικαιώματος κατοχής αυτού, οι οποίοι, όμως, δεν εμποδίζουν την αποκλειστική κατοχή και χρήση του εκ μέρους του μισθωτή έναντι κάθε άλλου προσώπου.

20. Εξάλλου**,** ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι, από τον Κανονισμό Λειτουργίας του χώρου πολλαπλών χρήσεων και από το διαβιβασθέν ιδιωτικό συμφωνητικό μισθώσεως δεν προκύπτει ρητά η δυνατότητα περαιτέρω παραχωρήσεως του μισθωθέντος χώρου από τον εκάστοτε διοργανωτή εκθέσεων στους υπομισθωτές – εκθέτες πελάτες του, εντούτοις, τόσο από τα διαβιβασθέντα συμφωνητικά υπεκμισθώσεως όσο και από το διδόμενο ιστορικό, προκύπτει, πράγματι, η παραχώρηση αυτή, μετά την έγγραφη συναίνεση της Εκμισθώτριας ΣΤΑΣΥ Α.Ε., γεγονός που ενισχύει την άποψη ότι η εν λόγω εταιρεία παρέχει στον μισθωτή το δικαίωμα να κατέχει και να παραχωρεί το ακίνητο, ως εάν ήταν ο κύριός του, αποκλείοντας κάθε άλλο πρόσωπο από την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

21. Κατά συνέπεια, μετά από στάθμιση των ως άνω εκτεθέντων, συνάγεται ότι η εκμετάλλευση του Χώρου Πολλαπλών Χρήσεων στο σταθμό του Μετρό «ΣΥΝΤΑΓΜΑ», εκ μέρους της ΣΤΑΣΥ Α.Ε, η οποία συνίσταται στην εκμίσθωση του εν λόγω χώρου στην Π.Γ, διοργανώτρια εκθέσεων, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις της μισθώσεως αυτού, όπως ορίζονται στον Κανονισμό λειτουργίας του εν λόγω χώρου και στο συγκεκριμένο διαβιβασθέν ιδιωτικό συμφωνητικό μισθώσεως, αποτελεί απαλλασσόμενη μίσθωση από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, δυνάμει της παραγράφου 1, περίπτ. κστ' του άρθρου 22 του ν.2859/2000.

<u>Επί του δευτέρου υποερωτήματος.</u>

22. Ο θεσμός της υπεκμίσθωσης προβλέπεται στο προπαρατεθέν άρθρο 593 Αστικού Κώδικα, το οποίο εντάσσεται στο, περί μισθώσεως πράγματος, 15^{ο} Κεφάλαιο του εν λόγω Κώδικα, εμπίπτει δε αυτή στην έννοια της μισθώσεως, της παραγράφου 1, περ. κστ' του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 και του αναφερθέντος κοινοτικού δικαίου, ως έχει ερμηνευτεί παγίως. Κατά την προαναφερθείσα νομολογία του Δ.Ε.Ε., προκειμένου να εκτιμηθεί εάν συγκεκριμένη σύμβαση μισθώσεως ακινήτου έχει παθητικό χαρακτήρα, που δικαιολογεί την απαλλαγή της από τον ΦΠΑ, βάσει των αναφερθεισών διατάξεων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλα τα χαρακτηριστικά της οικείας συμβάσεως, καθώς και οι περιστάσεις, υπό τις οποίες εκτελείται. Εξυπακούεται, επομένως, ότι το αυτό κριτήριο πρέπει να εφαρμοστεί και

για τη στάθμιση των χαρακτηριστικών μιας σύμβασης υπεκμισθώσεως, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση.

23. Εν προκειμένω, από τους συμβατικούς όρους των διαβιβασθέντων ιδιωτικών συμφωνητικών υπεκμισθώσεως, οι οποίοι δεν διαφοροποιούνται από τον Κανονισμό Λειτουργίας του χώρου πολλαπλών χρήσεων, δεν προκύπτει δραστηριότητα του υπεκμισθωτή, η οποία θα μπορούσε να προσδώσει στις συμβάσεις αυτές χαρακτήρα βιομηχανικών και εμπορικών συναλλαγών ή τέτοια που να χαρακτηρίζεται μάλλον από την εκτέλεση μιας παροχής, παρά από την απλή και παθητική διάθεση των χώρων ενός ακινήτου, ενώ, εξάλλου, ως ήδη ελέχθη, η χρήση του μισθίου για εμπορικούς σκοπούς από τον (υπο)μισθωτή δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα των εν λόγω συμβάσεων. Επομένως, καθίσταται προφανές ότι και οι υπό κρίση υπεκμισθώσεις του χώρου προς τους εκθέτες απολαύουν της φορολογικής απαλλαγής, που προβλέπεται στην παράγραφο 1, περίπτ. κστ' του άρθρου 22 του ν.2859/2000.

24. Ως προς το δεύτερο υποερώτημα μειοψήφησε ο Νομικός Σύμβουλος Βασίλειος Καραγεώργος, ο οποίος υποστήριξε τα εξής:

Εν προκειμένω, σύμφωνα με το ιστορικό του ερωτήματος, η ΣΤΑΣΥ ΑΕ εκμισθώνει τη χρήση του χώρου σε μισθωτή, ο οποίος αναλαμβάνει το έργο της διοργάνωσης εκθέσεων. Για την εκτέλεση του έργου αυτού, στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δράσης, ο μισθωτής υπεκμισθώνει τμήματα του χώρου σε επιχειρηματίες, οι οποίοι αναλαμβάνουν την διεκπεραίωση των επί μέρους δράσεων του έργου στο πλαίσιο διοργάνωσης της έκθεσης.

Κατ΄ αρχάς, η μίσθωση δεν ταυτίζεται με την υπεκμίσθωση ακινήτου, διότι η υπεκμίσθωση δηλώνει διαμεσολάβηση στην παραχώρηση χρήσης έναντι ανταλλάγματος. Συνεπώς, η γραμματική διατύπωση της στενά ερμηνευτέας απαλλακτικής διάταξης δεν συνηγορεί υπέρ της άποψης ότι και οι υπεκμισθώσεις απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

Εν προκειμένω, εκτός από τον χαρακτήρα των συμβάσεων του διοργανωτή με τους εκθέτες, ως υπεκμισθώσεων, που δηλώνει διαμεσολάβηση στην παραχώρηση της χρήσης χώρων ακινήτου, οι συμβάσεις αυτές διαφοροποιούνται ουσιωδώς των απλών κυρίων συμβάσεων μίσθωσης και ως προς το είδος της παρεχομένης υπηρεσίας, κατά τούτο. Με τις υπεκμισθώσεις οι εκθέτες αναλαμβάνουν την υποχρέωση εκτέλεσης του έργου που τους ανατίθεται στο πλαίσιο προώθησης των εκθεμάτων σε συγκεκριμένο χώρο. Συνεπώς, κατά το διδόμενο ιστορικό, η

υπεκμίσθωση συνάπτεται με την κύρια επιχειρηματική δράση της διοργάνωσης εκθέσεων που δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ.

Τούτων παρέπεται ότι οι μεν συμβάσεις μίσθωσης του χώρου από την ΣΤΑΣΥ ΑΕ, με τις οποίες παραχωρείται η απλή χρήση του χώρου, δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ, αντιθέτως όμως, οι υπεκμισθώσεις τμημάτων από το διοργανωτή των εκθέσεων στους εκθέτες δεν αποτελούν απαλλασσόμενες μισθώσεις.

Απάντηση

25. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων και υπό την επισήμανση ότι η απαλλαγή ή μη της μίσθωσης ακινήτου από τον φόρο προστιθεμένης αξίας πρέπει να εξετάζεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, ενόψει του δοθέντος ιστορικού, γνωμοδοτεί ως εξής:

(α) επί του πρώτου υποερωτήματος, ομοφώνως, ότι η εκμετάλλευση του Χώρου Πολλαπλών Χρήσεων στο σταθμό του Μετρό «ΣΥΝΤΑΓΜΑ», εκ μέρους της εταιρείας «Σταθερές Συγκοινωνίες Ανώνυμη Εταιρεία» (ΣΤΑΣΥ Α.Ε.), εφόσον συνίσταται μόνο στην παραχώρηση (εκμίσθωση) του χώρου αυτού για τη διοργάνωση εκθέσεων, σύμφωνα με τα τεθέντα υπόψη μας μισθωτήρια, αποτελεί μίσθωση, που απαλλάσσεται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας και **(β)** επί του δευτέρου υποερωτήματος, κατά πλειοψηφία, ότι η εκμετάλλευση του ίδιου ως άνω χώρου, εκ μέρους των διοργανωτών εκθέσεων (υπεκμισθωτές), εφόσον συνίσταται μόνον στην υπεκμίσθωσή του σε εκθέτες – πελάτες τους (υπομισθωτές), αποτελεί μίσθωση, που επίσης απαλλάσσεται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας.-

Αθήνα, 22-6-2021

Ο Προεδρεύων	**Η Εισηγήτρια**
THEODOROS PSYCHOGYIOS Ψηφιακά υπογεγραμμένο από THEODOROS PSYCHOGYIOS Ημερομηνία: 2021.07.14 13:43:59 EEST	GEORGIA BOURDAKOU Ψηφιακά υπογεγραμμένο από GEORGIA BOURDAKOU Ημερομηνία: 2021.07.14 12:39:56 EEST
Θεόδωρος Ψυχογυιός	**Γεωργία Μπουρδάκου**
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους	**Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**