TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. liepos 18 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Šeštoji PVM direktyva — 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktas ir 13 straipsnio B skirsnio b punktas — Teisė į atskaitą — Juridinių asmenų ilgalaikis turtas, iš dalies suteiktas naudotis jų vadovams privatiems poreikiams patenkinti — Pinigais mokėtino nuomos mokesčio nebuvimas, bet atsižvelgimas į pajamas natūra taikant pajamų mokestį“

Sujungtose bylose C-210/11 ir C-211/11

dėl *Cour de cassation* (Belgija) 2011 m. balandžio 7 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2011 m. gegužės 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą byloje

État belge

prieš

Medicom SPRL (C-210/11),

Maison Patrice Alard SPRL(C-211/11)

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Berger, teisėjai A. Borg Barthet ir J.-J. Kasel (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,

— Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos K. Szíjjártó bei M. Fehér ir G. Koós,

— Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: prancūzų.

Sprendimą

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274, toliau – Šeštoji direktyva), 6 straipsnio 2 dalies a punkto bei 13 straipsnio B skirsnio b punkto išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant Belgijos valstybės ir atitinkamai *Medicom SPRL* (toliau – *Medicom*, byla C-210/11) bei *Maison Patrice Alard SPRL* (toliau – MPA, byla C-211/11), kurios yra pagal Belgijos teisę įsteigtos bendrovės, ginčus dėl sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už nekilnojamąjį turtą, iš dalies naudojamą šių bendrovių vadovų privatiems poreikiams.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatyta:

„Paslaugų teikimu už atlygį laikoma:

a) prekių, sudarančių verslui skirto turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai [PVM] už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;

b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.“

4 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamąją vertę sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina;

b) prekių, nurodytų 5 straipsnio 6 ir 7 dalyse, atveju – tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kaina arba, jos nesant – pagaminimo savikaina tiekimo metu;

c) 6 straipsnio 2 dalyje nurodytų paslaugų teikimo atveju – visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas;

<...>“

5 Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą valstybės narės nuo mokesčio atleidžia „nekilnojamojo turto lizingą [finansinę nuomą] ar nuomą“.

6 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje pagal jos 28f straipsnio redakciją nustatyta:

„Tiek kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestį, kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje už prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė / suteikė ar dar pateiks / suteiks kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

Belgijos teisė

7 Pagrindinių bylų faktinėms aplinkybėms taikytinos Pridėtinės vertės mokesčio kodekso (*Code de la taxe sur la valeur ajoutée*, toliau – PVM kodeksas) redakcijos 19 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Paslaugų teikimui už atlygį prilyginamas apmokestinamojo asmens atliekamas turto, sudarančio verslui skirto turto dalį, naudojimas savo ar savo darbuotojų privatiems poreikiams arba bendrai su jo ekonomine veikla nesusijusiems tikslams, jei šis turtas suteikia teisę visiškai ar iš dalies atskaityti mokestį.“

8 Pridėtinės vertės mokesčio kodekso 44 straipsnio 3 dalies 2 punkte numatyta, kad nuo PVM mokesčio atleidžiama „pagal prigimtį nekilnojamojo turto finansinė nuoma, nuoma ir perleidimas, taip pat naudojimasis šiuo turtu, laikantis 19 straipsnio 1 dalyje nustatytų reikalavimų“.

9 1969 m. gruodžio 10 d. Karaliaus dekreto dėl atskaitos taikant pridėtinės vertės mokestį Nr. 3 (*Arrêté royal n° 3 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée*, *Moniteur belge*, 1969 m. gruodžio 12 d., p. 9) 1 straipsnyje nustatyta:

„1. Išskyrus, kai taikomas [PVM] kodekso 44 straipsnio 1a, 2 ir 3 dalys, apmokestinamasis asmuo atlieka šio dekreto 2 ir 3 straipsniuose nustatyta tvarka mokesčių už prekes ir paslaugas, kurios skirtos kodekso 45 straipsnio 1 dalies 1–5 punktuose numatytiems sandoriams vykdyti, atskaitą.

Kai apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, sudaro kitus sandorius, dėl kurių neatsiranda teisė į atskaitą, atskaitomoms sumoms nustatyti jis laikosi [PVM] kodekso 46 ir 48 straipsnių bei šio dekreto 12–21 straipsnių.

2. Jokiu atveju neatskaitomi mokesčiai už prekes ir paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo ketina naudoti privatiems poreikiams ar kitiems tikslams, nesusijusiems su jo ekonomine veikla.

Kai prekė ar paslauga skiriama iš dalies naudoti tokiems tikslams, atskaita neleidžiama tiek, kiek prekės ar paslaugos priskirtos šiems tikslams. Šią dalį nustato apmokestinamasis asmuo kontroliuojamas mokesčių administratoriaus.“

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-210/11

10 Kalbant apie bylą C-210/11, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Medicom* yra bendrovė, turinti juridinio asmens statusą, ir yra apmokestinama PVM už tyrimų, organizavimo ir konsultavimo daktilografijos, vertimų ir medicininių ataskaitų farmacijos įmonėms leidimo srityje bei

arklių pensiono veiklą. Ši bendrovė pasistatė pastatą, kuriame vykdo veiklą ir kuriame, be to, gyvena jos vadovai su šeimomis ir nemoka nuomos mokesčio. PVM deklaracijose *Medicom* atskaitė visą PVM, susijusį su šio pastato statybos išlaidomis.

11 Per 1997 m. rugsėjo 3 d. posėdį kompetentingas mokesčių administratorius nustatė, kad 50 % šio pastato buvo naudojama *Medicom* vadovų privatiems poreikiams ir kad už šį naudojimą jiems „buvo priskaičiuotos pajamos natūra“. Manydamas, kad tik pusė PVM už šio pastato statybą galėjo būti atskaityta, jis pateikė *Medicom* nurodymą sumokėti 1997 m. antrojo ketvirčio deklaracijoje nepagrįstai atskaitytą PVM.

12 Paskui *Medicom* vadovai pripažino, kad per 1997 ir 1998 mokestinius metus naudojo dvi trečiąsias aptariamo pastato privatiems poreikiams. Šiomis aplinkybėmis 2000 m. lapkričio 16 d. kompetentingas mokesčių administratorius atmetė prašymą atskaityti PVM, susijusį su 1996 m., ir 2001 m. sausio 15 d. pateikė naują nurodymą *Medicom*.

13 Pirmojoje instancijoje atmetus *Medicom* pateiktą skundą dėl minėtų nurodymų, ji kreipėsi į *Cour d'appel de Liège*. 2006 m. kovo 24 d. sprendimu šis teismas panaikino ginčijamus nurodymus remdamasis Šeštosios direktyvos aiškinimu, įtvirtintu 2003 m. gegužės 8 d. Sprendime *Seeling* (C-269/00, Rink. p. I-4101).

Byla C-211/11

14 Kalbant apie bylą C-211/11, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad MPA yra bendrovė, turinti juridinio asmens statusą, ir apmokestinama PVM už maisto tiekėjos priėmimams ir jų organizatorės veiklą. 1991 m. ji pasistatė pastatą, kuriame vykdė savo veiklą ir kuriame, be to, gyveno jos vadovas su šeima; jis nemokėjo nuomos mokesčio. PVM deklaracijose MPA atskaitė visą PVM, susijusį su šio pastato statybos išlaidomis.

15 Manydamas, kad PVM galėjo būti atskaitytas tik iš dalies, nes dalis pastato buvo skirta vadovo gyvenamajam būstui, 1995 m. lapkričio 6 d. kompetentingas mokesčių administratorius pateikė nurodymą MPA.

16 Pirmosios instancijos teismas, kuriam buvo pateiktas MPA skundas dėl panaikinimo, jį patenkino. 2006 m. sausio 4 d. *Cour d'appel de Bruxelles* atmetė kompetentingo mokesčių administratoriaus apeliacinį skundą, nes, be kita ko, neatlygintinai naudojant dalį pastato vadovo gyvenamajam būstui buvo tenkinamas svarbus šio pastato apmokestinamojo naudojimo verslui, kurį atliko apmokestinamasis asmuo, interesas taip, kad ši dalis pastato gali būti laikoma ilgalaikiu turtu, dėl kurio statybos, priežiūros, remonto ir pagerinimo turi atsirasti teisė į PVM atskaitą.

17 Abiejose bylose kompetentingas mokesčių administratorius pateikė kasacinius skundus tvirtindamas, kad, be kita ko, pirmiausia minėtas Sprendimas *Seeling* netaikytinas tokioms situacijoms, dėl kurių kilo šie ginčai. Be to, dalies pastato bendrovės vadovo privatiems poreikiams suteikimas naudotis pajamų mokesčio požiūriu vertinamas kaip pajamos natūra, todėl negalima manyti, kad kalbama apie „neatlygintinį“ suteikimą ar situaciją, kuriai susiklosčius „nėra nuomos mokesčio“. Galiausiai pirkimo ir pardavimo sandorių tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys, kuris taikant Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis turi egzistuoti, kad atsirastų teisė į atskaitą, nepriklauso nuo apmokestinamojo asmens siekiamo tikslo ir nagrinėjamoje byloje jo nėra. Todėl apmokestinamasis asmuo turi įrodyti savo teisę į atskaitą. Tačiau įrodymai nebuvo pateikti.

18 Šiomis aplinkybėmis *Cour de cassation* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos, dviejose bylose C-210/11–C-211/11 vienodai suformuluotus, prejudicinius klausimus:

„1. Ar [Šeštosios direktyvos] 6 straipsnio [2 dalies pirmos pastraipos] a punktą ir 13 straipsnio B skirsnio b punktą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama neapmokestinamosiomis paslaugomis, t. y. nekilnojamojo turto finansine nuoma ar nuoma, kaip tai suprantama pagal 13 straipsnio B skirsnio b punktą, laikyti apmokestinamos bendrovės, turinčios juridinio asmens statusą, vadovų, administratorių ar akcininkų ir jų šeimų viso pastato, sudarančio verslui skirto turto dalį ir dėl to yra visas naudojamos jos veiklai vykdyti, ar jo dalies naudojimą privatiems poreikiams patenkinti, jei nėra numatyta jokio pinigais mokamo nuomos mokesčio kaip atlygio už šį naudojimąsi, tačiau šis naudojimasis yra vertinamas kaip pajamos natūra, apmokestinamos pajamų mokesčiu, kurį turi mokėti vadovai, ir dėl to mokesčių srityje jis laikomas atlygiu už vadovų, administratorių ar akcininkų atlikto darbo dalį?

2. Ar šios nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad [šis] neapmokestinimo atvejis taikomas tokiomis aplinkybėmis, kai bendrovė neįrodo būtino ryšio tarp įmonės veiklos ir viso pastato ar jo dalies suteikimo naudotis vadovams, administratoriams ar akcininkams, ir tokiu atveju, ar pakanka netiesioginio ryšio?“

19 2011 m. birželio 28 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-210/11 ir C-211/11 buvo sujungtos tam, kad bendrai būtų vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys bei priimtas sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

20 Pateikdamas pirmąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktą ir 13 straipsnio B skirsnio b punktą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama neapmokestinamosiomis paslaugomis, kaip suprantama pagal šią direktyvą, laikyti juridinio asmens nekilnojamojo turto dalies suteikimą naudoti jo vadovo privatiems poreikiams, jei naudos gavėjams nėra numatyta jokio pinigais mokamo nuomos mokesčio kaip atlygio už šį naudojimąsi, ir ar tai, kad pagal nacionalinės teisės aktus dėl pajamų mokesčio šis naudojimasis yra vertinamas kaip pajamos natūra, mokamos už naudos gavėjų vykdomas tarnybines užduotis ar remiantis jų darbo sutartimis, turi įtakos šiuo atžvilgiu.

21 Siekiant atsakyti į šį klausimą reikia priminti, kad iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog apmokestinamasis asmuo turi galimybę pasirinkti dalį privačiam naudojimui priskirto turto naudoti savo verslui arba jos nenaudoti (žr., be kita ko, 1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Armbrecht*, C-291/92, Rink. p. I-2775, 20 punktą ir minėto Sprendimo *Seeling* 40 punktą).

22 Jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia ilgalaikį turtą, naudojamą ir profesiniams, ir privatiems tikslams, laikyti įmonei priskirtu turtu, už šio turto įsigijimą mokėtina PVM suma iš principo yra visiškai ir nedelsiant atskaitoma (žr., be kita ko, 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, Rink. p. I-3795, 26 punktą ir minėto Sprendimo *Seeling* 41 punktą).

23 Iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkto ir 11 straipsnio A skirsnio 1 pastraipos c punkto matyti, kad kai dėl turto, sudarančio verslui skirto turto dalį, atsiranda teisė į visišką ar dalinę pirkimo PVM atskaitą, jo naudojimas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo personalo arba su jo verslu nesusijusiems tikslams yra laikomas už atlygį teikiamomis paslaugomis ir turi būti apmokestinamas remiantis visomis apmokestinamojo asmens išlaidomis, patirtomis teikiant šias paslaugas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Lennartz* 26 punktą ir minėto Sprendimo *Seeling* 42 punktą).

24 Todėl apmokestinamasis asmuo, kuris pasirenka visą pastatą priskirti verslui skirtam turtui ir dalį šio pastato naudoja savo privatiems poreikiams, turi, pirma, teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM nuo visų šio pastato statybos sąnaudų ir, antra, pareigą mokėti PVM nuo visų išlaidų, patiriamų naudojant minėtą pastatą privatiems tikslams.

25 Kalbant apie Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkto ir 13 straipsnio B skirsnio b punkto taikymą, kai apmokestinamojo asmens ar jo personalo privatiems poreikiams naudojama pastato, kuris visas sudaro verslui skirto turto dalį, dalis, Teisingumo Teismas nusprendė, kad šios nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad jomis draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriais, nors sandoris neatitinka nekilnojamojo turto nuomos, kaip ji suprantama pagal šio 13 straipsnio B skirsnio b punktą, požymių, juridinio apmokestinamojo asmens pastatyto ar pagal *in rem* teisę valdomo pastato dalies naudojimas privatiems jo darbuotojų poreikiams pagal tą pačią nuostatą laikomas neapmokestinamu paslaugų teikimu, jei šis turtas suteikia teisę į pirkimo mokesčio atskaitą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Seeling* 56 punktą ir 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *BLM*, C-436/10, 31 punktą).

26 Todėl kad būtų nekilnojamojo turto nuoma, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punktą, reikia, kad visos sąlygos, apibūdinančios šį sandorį, būtų įgyvendintos, t. y. kad nuomotojas būtų suteikęs nuomininkui teisę naudotis nekilnojamuoju turtu kaip savininkui nustatytu laikotarpiu už nuomos mokestį, jokiam kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise (2001 m. spalio 9 d. sprendimų *Mirror Group*, C-409/98, Rink. p. I-7175, 31 punktas ir *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rink. p. I-7257, 21 punktas bei minėto Sprendimo *Seeling* 49 punktas).

27 Iš tiesų Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktas yra nuostata, leidžianti nukrypti nuo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens už atlygį atliktas paslaugos teikimas, todėl aiškintinas siaurai. Neįvykdžius vienos iš pirmesniame punkte nurodytų sąlygų, ši nuostata negali būti taikoma pagal analogiją remiantis tuo, kad įmonei priskirto nekilnojamojo turto privatus naudojimas gyvenamajam būstui galutinio vartojimo požiūriu yra labiausiai panašus į nuomą, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Seeling* 44 ir 45 punktus).

28 Konkrečiai kalbant apie sąlygą, susijusią su nuomos mokesčio mokėjimu, ir neabejojant teismo praktika, pagal kurią „paslaugų teikimo už atlygį“ sąvoka, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, reiškia, kad tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (žr., be kita ko, 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Astra Zeneca UK*, C-40/09, Rink. p. I-7505, 27 punktas), pakanka konstatuoti, kad tokio mokėjimo nebuvimo negalima kompensuoti tuo, jog taikant pajamų mokestį šis nekilnojamojo turto, sudarančio verslui skirto turto dalį, privatus naudojimas laikomas apskaičiuotinomis pajamomis natūra, todėl tam tikra prasme darbo užmokesčio dalimi, kurios jo gavėjas atsisakė už suteikimą naudotis nagrinėjamu nekilnojamuoju turtu.

29 Iš tiesų, kaip Teisingumo Teismas nusprendė minėto Sprendimo *Seeling* 45 punkte, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto negalima taikyti pagal analogiją prilyginant, kaip tai siūlo Belgijos vyriausybė, pajamas natūra, įvertintas siekiant apskaičiuoti mokėtiną pajamų mokestį, nuomos mokesčiui.

30 Be to, atvirkščiai, nei teigia Belgijos vyriausybė, situacijos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėse bylose, negali būti lyginamos su faktinėmis aplinkybėmis, dėl kurių buvo priimtas minėtas Sprendimas *Astra Zeneca UK*. Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 29–31 punktų, nustatyta, kad šioje byloje tarp *Astra Zeneca* savo darbuotojams tiekiamų aptariamų kuponų ir dalies darbo užmokesčio grynaisiais pinigais, kurio jie turi atsisakyti mainais už tokį tiekimą, buvo tiesioginis ryšys. Tačiau pagrindinėse bylose neatrodo, nei kad yra nustatyta, jog vadovų darbo užmokestis būtų sumažintas tokia dalimi, kuri lygi aptariamo pastato suteikimo naudotis vertei, nei kad yra neabejotina, jog dalis minėtų vadovų atliekamo darbo gali būti laikoma atlygiu už suteikimą naudotis pastatu (pagal analogiją žr. 1997 m. spalio 16 d. Sprendimo *Fillibeck*, C-258/95, Rink. p. I-5577, 15 ir 16 punktus).

31 Galiausiai iš Sprendimo *BLM* 15 punkto matyti, kad Teisingumo Teismas žinojo apie tai, jog taikant pagrindinėje byloje, dėl kurios buvo priimtas šis sprendimas, nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus, kurie, be to, yra tokie patys kaip nagrinėjami pagrindinėse bylose, suteikimas privačiai naudoti nekilnojamąjį turtą kaip gyvenamąjį būstą *BLM SA* bendrovės administratoriui taikant fizinių asmenų pajamų mokestį buvo prilygintas pajamoms natūra, apskaičiuotoms taikant fiksuotą tarifą. Taigi šis prilyginimas, kuris nenurodytas šio sprendimo 23–30 punktuose, akivaizdžiai neturėjo įtakos Teisingumo Teismo aiškinimui.

32 Tokiu aiškinimu negali būti abejojama dėl to, kad minėto Sprendimo *BLM* 32 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamoje situacijoje galima teigti, jog nekilnojamasis turtas yra nuomojamas, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą.

33 Iš tiesų neginčijama, kad nacionaliniai teismai, vieninteliai kompetentingi įvertinti faktines aplinkybes, atsižvelgdami į kiekvieno konkretaus atvejo aplinkybes turi nustatyti esminius aptariamų paslaugų požymius, kad būtų galima jas kvalifikuoti pagal Šeštąją direktyvą (šiuo klausimu žr. 2011 m. spalio 27 d. Sprendimo *Inter-Mark Group*, C-530/09, Rink. p. I-10675, 32 punktą). Taigi tiek, kiek Teisingumo Teismas neturėjo išspręsti pagrindinės bylos, jis paliko prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui tai padaryti atsižvelgdamas į aplinkybę, kad neatmestina galimybė, jog gali būti kitų įrodymų, nei tie, kurie pateikti Teisingumo Teismui bylos medžiagoje ir kuriais galima įrodyti visus nuomos, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą, požymius.

34 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktą ir 13 straipsnio B skirsnio b punktą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama neapmokestinamosiomis paslaugomis, kaip suprantama pagal šią direktyvą, laikyti juridinio asmens nekilnojamojo turto dalies suteikimą naudoti jo vadovo privatiems poreikiams, jei naudos gavėjams nėra numatyta jokio pinigais mokamo nuomos mokesčio kaip atlygio už šį naudojimąsi, ir tai, kad pagal nacionalinės teisės aktus dėl pajamų mokesčio šis naudojimasis yra vertinamas kaip pajamos natūra, mokamos už naudos gavėjų vykdomas tarnybines užduotis ar remiantis jų darbo sutartimis, neturi įtakos šiuo atžvilgiu.

Dėl antrojo klausimo

35 Pateikdamas antrąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktą ir 13 straipsnio B skirsnio b punktą reikia aiškinti taip, kad esant situacijoms, kaip antai nagrinėjamoms pagrindinėse bylose, aplinkybė, jog viso pastato, sudarančio verslui skirto turto dalį, ar jo dalies suteikimas naudotis jos vadovams, administratoriams ar akcininkams yra ar nėra tiesiogiai susijęs su įmonės veikla, yra svarbi siekiant nustatyti, ar šiam suteikimui naudotis taikomas antroje iš šių nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio.

36 Šiuo klausimu reikia priminti, kad iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog PVM sistemos, taigi ir atskaitos mechanizmo, taikymą lemia tai, jog turtą įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. Pagal esamą ar numatomą turto ar paslaugos naudojimą nustatoma tik pradinės atskaitos, į kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį, apimtis ir galimų tikslinimų per būsimus laikotarpius apimtis (minėto Sprendimo *Lennartz* 15 punktas). Tačiau kai apmokestinamasis asmuo įsigyja turtą išimtinai privatiems poreikiams, jis veikia privačiais interesais, o ne kaip apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal šią direktyvą (1992 m. gegužės 6 d. Sprendimo *de Jong*, C-20/91, Rink. p. I-2847, 17 punktas).

37 Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 21–24 punktuose primintos teismo praktikos, apmokestinamasis asmuo, kuris pasirenka visą pastatą laikyti verslui skirto turto dalimi ir dalį šio pastato naudoja savo privatiems poreikiams, turi, pirma, teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM nuo visų šio pastato statybos sąnaudų ir, antra, pareigą mokėti PVM nuo visų išlaidų, patiriamų naudojant minėtą pastatą.

38 Atvirkščiai tam, ką tvirtina Belgijos vyriausybė, susiklosčius tokiai situacijai apmokestinamasis asmuo neprivalo įrodyti, kad viso pastato, sudarančio verslui skirto turto dalį, ar jo dalies suteikimas naudotis jos vadovams, administratoriams ar akcininkams yra skirtas „apmokestinamiesiems sandoriams“, kaip jie suprantami pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį.

39 Iš tiesų, kai apmokestinamasis asmuo pasirenka priskirti visą pastatą verslui skirtam turtui, jis gali, kaip tai matyti iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punkto, jį naudoti kitiems tikslams nei jo įmonės tikslai ir neturi nustatyti, kad naudojama apmokestinamiesiems sandoriams. Taigi apmokestinamasis asmuo neturi įrodyti, kad egzistuoja aptariamo pastato naudojimo privatiems poreikiams ir jo apmokestinamosios ekonominės veiklos tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys.

40 Darytina išvada, kad į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktą ir 13 straipsnio B skirsnio b punktą reikia aiškinti taip, kad esant situacijoms, kaip antai nagrinėjamoms pagrindinėse bylose, aplinkybė, jog viso pastato, sudarančio verslui skirto turto dalį, ar jo dalies suteikimas naudotis jos vadovams, administratoriams ar akcininkams yra ar nėra tiesiogiai susijęs su įmonės veikla, yra nesvarbi siekiant nustatyti, ar šiam suteikimui naudotis taikomas antroje iš šių nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 6 straipsnio 2 dalies a punktą ir 13 straipsnio B skirsnio b punktą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama neapmokestinamosiomis paslaugomis, kaip suprantama pagal šią direktyvą, laikyti juridinio asmens nekilnojamojo turto dalies suteikimą naudoti jo vadovo privatiems poreikiams, jei naudos gavėjams nėra numatyta jokio pinigais mokamo nuomos mokesčio kaip atlygio už šį naudojimąsi, ir tai, kad pagal nacionalinės teisės aktus dėl pajamų mokesčio šis naudojimasis yra vertinamas kaip pajamos natūra, mokamos už naudos gavėjų vykdomas tarnybines užduotis ar remiantis jų darbo sutartimis, neturi įtakos šiuo atžvilgiu.**

2. **Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktą ir 13 straipsnio B skirsnio b punktą reikia aiškinti taip, kad esant situacijoms, kaip antai nagrinėjamoms pagrindinėse bylose, aplinkybė, jog viso pastato, sudarančio verslui skirto turto dalį, ar jo dalies suteikimas naudotis jos vadovams, administratoriams ar akcininkams yra ar nėra tiesiogiai susijęs su įmonės veikla, yra nesvarbi siekiant nustatyti, ar šiam suteikimui naudotis taikomas antroje iš šių nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio.**

Parašai.