Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 18 lipca 2013 r.*

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym — Szósta dyrektywa VAT — Artykuł 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 część B lit. b) — Prawo do odliczenia — Dobra inwestycyjne należące do osób prawnych i udostępnione częściowo ich zarządcom do ich prywatnych celów — Brak zapłaty czynszu w pieniądzu, lecz uwzględnienie świadczenia w naturze w zakresie podatku dochodowego

W sprawach połączonych C-210/11 i C-211/11

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Cour de cassation (Belgia), postanowieniami z dnia 7 kwietnia 2011 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 9 maja 2011 r., w postępowaniach

État belge

przeciwko

Medicom SPRL (C-210/11),

Maison Patrice Alard SPRL(C-211/11),

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: M. Berger, prezes izby, A. Borg Barthet i J.J. Kasel (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs i J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu węgierskiego przez K. Szíjjártó, M. Fehéra i G. Koósa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay i W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

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

* Język postępowania: francuski.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 część 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), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów pomiędzy État belge (państwem belgijskim) a odpowiednio Medicom SPRL (zwaną dalej „Medicom") (sprawa C-210/11) i Maison Patrice Alard SPRL (zwaną dalej „MPA") (sprawa C-211/11), obydwie będące spółkami prawa belgijskiego, dotyczącego odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") w związku z nieruchomościami wykorzystywanymi częściowo do celów prywatnych osób zarządzających tymi spółkami.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi:

„Za świadczenie usług za wynagrodzeniem [odpłatnie] uznaje się:

a) korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadkach kiedy podatek [VAT] od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu [korzystanie ze składników majątkowych przedsiębiorstwa do prywatnych celów podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa, w przypadku kiedy z takim składnikiem majątkowym wiąże się prawo do całkowitego lub częściowego odliczenia podatku VAT];

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością [nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika do prywatnych celów podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa]".

4 Artykuł 11 część A ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Podstawę opodatkowania stanowi:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione lit. b), c) i d) poniżej – wszystko co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw [w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa pod lit. b), c) i d) poniżej – wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia];

b) w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 5 ust. 6 i 7 – cena zakupu towarów lub cena podobnych towarów, lub w braku ceny zakupu – koszt produkcji określony w momencie dostawy;

c) w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 6 ust. 2 – suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług;

[…]".

5 Zgodnie z art. 13 część B lit. b) akapit pierwszy szóstej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają z podatku „najem i dzierżawę nieruchomości".

6 Artykuł 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z art. 28f wskazanej dyrektywy, stanowi, co następuje:

„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) należny lub zapłacony na terytorium kraju podatek od wartości dodanej od towarów lub usług, które są lub mają być mu 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 w postępowaniach głównych (zwanego dalej „kodeksem VAT"), przewiduje:

„Zrównuje się z odpłatnym świadczeniem usług wykorzystywanie składnika 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 składnikiem majątkowym wiąże się prawo do całkowitego lub częściowego odliczenia podatku".

8 Zgodnie z art. 44 § 3 pkt 2 kodeksu VAT z podatku VAT zwolnione są „dzierżawa, najem i przekazanie najmu rzeczy z natury nieruchomych, podobnie jak wykorzystywanie takich rzeczy w okolicznościach określonych w art. 19 § 1".

9 Artykuł 1 arrêté royal nº 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) (*Moniteur belge* z dnia 12 grudnia 1969 r., s. 9), 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 służących podatnikowi do dokonania transakcji, o których mowa w art. 45 § 1 pkt 1°–5° kodeksu.

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. Takie działanie jest określane przez podatnika pod nadzorem organu administracji".

Postępowania główne i pytania prejudycjalne

Sprawa C-210/11

10 W odniesieniu do sprawy C-210/11 z postanowienia odsyłającego wynika, że Medicom jest spółką posiadającą osobowość prawną i podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT w związku z działalnością obejmującą badanie, organizację i porady z zakresu edycji tekstów, tłumaczenia i publikacji raportów medycznych dla przedsiębiorstw farmaceutycznych, a także w związku z prowadzeniem pensjonatu dla koni. Spółka ta wybudowała budynek przeznaczony dla celów swej działalności, w którym ponadto zamieszkują osoby nią zarządzające i ich rodziny – nie płacąc czynszu. W deklaracjach dotyczących podatku VAT Medicom w całości odliczyła podatek VAT związany z kosztami wzniesienia tej nieruchomości.

11 W sprawozdaniu z dnia 3 września 1997 r. właściwy organ podatkowy stwierdził, że nieruchomość ta była wykorzystywana w 50% do celów prywatnych osób zarządzających Medicom oraz że osoby te miały „spełnić świadczenie w naturze" z tytułu tego użytkowania. Uznawszy, że tylko połowa podatku VAT z tytułu wybudowania rzeczonej nieruchomości może podlegać odliczeniu, organ ten wystosował do Medicom nakaz dotyczący zapłaty podatku VAT nienależnie odliczonego w deklaracji dotyczącej drugiego trymestru 1997 r.

12 Następnie osoby zarządzające Medicom przyznały, że w latach podatkowych 1997–1998 wykorzystywały dwie trzecie rzeczonej nieruchomości do celów prywatnych. W tej sytuacji właściwy organ podatkowy w dniu 16 listopada 2000 r. oddalił żądanie odliczenia podatku VAT dotyczące 1996 r. oraz wystosował do Medicom nowy nakaz zapłaty w dniu 15 stycznia 2001 r.

13 Ponieważ skarga wniesiona przez Medicom na rzeczone nakazy zapłaty została oddalona w pierwszej instancji, spółka ta wniosła sprawę do cour d'appel de Liège (sądu apelacyjnego w Liège). Sąd ten w wyroku z dnia 24 marca 2006 r. stwierdził nieważność spornych nakazów zapłaty, stosując w rozstrzyganym przez niego sporze wykładnię szóstej dyrektywy przyjętą przez Trybunał w wyroku z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. s. I-4101.

Sprawa C-211/11

14 W odniesieniu do sprawy C-211/11 z postanowienia odsyłającego wynika, że MPA jest spółką posiadającą osobowość prawną i podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT w związku z działalnością obejmującą catering i organizację przyjęć. W 1991 r. wybudowała on budynek przeznaczony dla celów swej działalności, w którym ponadto zamieszkiwały osoby nią zarządzające i ich rodziny – nie płacąc czynszu. W deklaracjach dotyczących podatku VAT MPA w całości odliczyła podatek VAT związany z kosztami wzniesienie i zagospodarowania tej nieruchomości.

15 Uznawszy, że podatek VAT może zostać odliczony tylko częściowo, gdyż część nieruchomości została przeznaczona na lokal mieszkalny osoby zarządzającej spółką, właściwy organ podatkowy w dniu 6 listopada 1995 r. wystosował do MPA nakaz zapłaty.

16 Sąd pierwszej instancji, do którego MPA wniosła skargę o stwierdzenie nieważności rzeczonego nakazu zapłaty, uwzględnił tę skargę. Odwołanie wniesione przez właściwy organ podatkowy od tego wyroku zostało oddalone przez cour d'appel de Bruxelles (sąd apelacyjny w Brukseli) wyrokiem z dnia 4 stycznia 2006 r. w szczególności z uwagi na fakt, że nieodpłatne udostępnienie części nieruchomości wykorzystywanej na potrzeby mieszkaniowe przez osobę zarządzającą nastąpiło w przeważającym interesie podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej prowadzonej w ramach tej nieruchomości przez podatnika, co oznacza, że ta część nieruchomości może być uznana za dobro inwestycyjne, którego wybudowanie, utrzymanie, naprawa lub rozbudowa dają prawo do odliczenia podatku VAT.

17 W obydwu sporach właściwy organ podatkowy wniósł skargę kasacyjną, podnosząc w szczególności przede wszystkim, że ww. wyrok w sprawie Seeling nie znajduje zastosowania w sytuacjach takich jak te leżące u podstaw tych sporów. Ponadto udostępnienie części nieruchomości do celów prywatnych osoby zarządzającej spółką należy rozważać, w zakresie podatku dochodowego, jako świadczenie w naturze, co oznacza, iż nie można uznać, że chodzi o „nieodpłatne" udostępnienie lub sytuację, w której „brak jest zapłaty czynszu". Wreszcie bezpośredni i ścisły związek, jaki na podstawie art. 17 ust. 2 i 5 szóstej dyrektyw musi istnieć między transakcją na wcześniejszym etapie obrotu a opodatkowaną transakcją na późniejszym etapie obrotu, aby powstało prawo do odliczenia, nie zależy od celu założonego przez podatnika i nie występuje w niniejszym przypadku. Ponadto do podatnika należy wykazanie, że przysługuje mu prawo do odliczenia. Tymczasem taki dowód nie został przedstawiony.

18 W tych okolicznościach Cour de cassation postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi, których brzmienie jest identyczne w sprawach C-210/11 i C-211/11:

„1) Czy art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 [część] B lit. b) szóstej dyrektywy […] należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uznaniu za świadczenie usług zwolnione z podatku jako najem lub dzierżawa nieruchomości w rozumieniu art. 13 [część] B lit. b) użytkowanie do celów prywatnych przez osoby zarządzające, członków organów lub wspólników spółki będącej podatnikiem i mającej osobowość prawną albo przez członków rodzin tych osób części lub całości nieruchomości wchodzącej w skład majątku tej spółki i w związku z tym stanowiącej w całości część przedsiębiorstwa, w sytuacji gdy w zamian za użytkowanie to nie żąda się zapłaty czynszu w pieniądzu, lecz uważa się je za świadczenie w naturze, podlegające opodatkowaniu w ramach podatku dochodowego płaconego przez owe osoby, w związku z czym z podatkowego punktu widzenia użytkowanie to traktowane jest jako wynagrodzenie za część pracy, którą świadczą te osoby?

2) Czy wspomniane przepisy należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie to znajduje zastosowanie w opisanej sytuacji, jeżeli spółka nie udowodniła istnienia związku między prowadzeniem przedsiębiorstwa a udostępnieniem całości lub części nieruchomości osobom zarządzającym, członkom organów lub wspólnikom tej spółki i czy w takim razie istnienie pośredniego związku jest wystarczające?".

19 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 28 czerwca 2011 r. sprawy C-210/11 i C-211/11 zostały połączone do celów pisemnego i ustnego etapu postępowania oraz wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

20 W swym pierwszym pytaniu sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepisy te stoją na przeszkodzie temu, aby udostępnienie części należącej do osoby prawnej nieruchomości do celów prywatnych osoby, która zarządza tą osobą prawną, w sytuacji gdy nie wymaga się w charakterze wynagrodzenia za użytkowanie tej nieruchomości od korzystających z tego osób zapłaty czynszu w pieniądzu. stanowiło zwolniony z podatku najem nieruchomości w rozumieniu tej dyrektywy oraz czy może mieć znaczenie w tym zakresie fakt, że takie udostępnienie uważa się, w świetle przepisów krajowych dotyczących podatku dochodowego, za świadczenie w naturze związane z wykonywaniem przez osoby z niego korzystające ich statutowych zadań lub wiążącej te osoby umowy o pracę.

21 Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, iż podatnik może, na potrzeby stosowania szóstej dyrektywy, zdecydować, czy włączyć do aktywów swojego przedsiębiorstwa część dobra, które jest przeznaczone na jego własny użytek (zob. w szczególności wyrok z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrecht, Rec. s. I-2775, pkt 20; ww. wyrok w sprawie Seeling, pkt 40).

22 Jeżeli podatnik zdecyduje się traktować dobra inwestycyjne wykorzystywane jednocześnie do celów zawodowych i celów prywatnych jako dobra należące do przedsiębiorstwa, to podatek VAT naliczony przy nabyciu tych dóbr podlega co do zasady całkowicie i bezpośrednio odliczeniu (zob. w szczególności wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/97 Lennartz, Rec. s. I-3795, pkt 26; ww. wyrok w sprawie Seeling, pkt 41).

23 Z art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy wynika, że jeżeli ze składnikiem majątku przedsiębiorstwa wiąże się prawo do pełnego lub częściowego odliczenia naliczonego podatku VAT, to jego wykorzystywanie do celów prywatnych podatnika lub jego personelu lub do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa jest uważane za odpłatne świadczenie usług i jest opodatkowane na podstawie kwoty wydatków poniesionych na wykonanie rzeczonych usług (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Lennartz, pkt 26; w sprawie Seeling, pkt 42).

24 Podatnik, który zdecydował się zaliczyć cały budynek do składników majątku swojego przedsiębiorstwa i który wykorzystuje następnie ten budynek w części do swych prywatnych celów lub do celów prywatnych jego personelu, ma po pierwsze, prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od całości wydatków związanych z budową rzeczonego budynku, oraz po drugie, związany z tym obowiązek zapłaty podatku VAT od wydatków związanych z tymże wykorzystaniem na cele prywatne.

25 Co się tyczy łącznego stosowania art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy w przypadku wykorzystywania do celów prywatnych podatnika lub jego personelu części budynku przekazanego w całości na rzecz prowadzonego przezeń przedsiębiorstwa, Trybunał orzekł, że te przepisy stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, które w sytuacji gdy nie zostały spełnione przesłanki dzierżawy lub najmu nieruchomości w rozumieniu tego art. 13 część B lit. b), traktują jako świadczenie usług zwolnione z podatku VAT na podstawie tego ostatniego przepisu wykorzystywanie dla potrzeb prywatnych pracowników podatnika będącego osobą prawną części budynku przez tego podatnika wzniesionego lub posiadanego na podstawie prawa rzeczowego do nieruchomości, w wypadku gdy z nieruchomością tą wiąże się prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Seeling, pkt 56; wyrok z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie C-436/10 BLM, pkt 31).

26 W rezultacie aby doszło do najmu nieruchomości w rozumieniu art. 13 część B 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 umówiony czas prawo do zajmowania nieruchomości z wyłączeniem innych osób (wyroki z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-409/98 Mirror Group, Rec. s. I-7175, pkt 31; w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. s. I-7257, pkt 21; a także ww. wyrok w sprawie Seeling, pkt 49).

27 Artykuł 13 część B 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 ścisły. W braku jednej z przesłanek wymienionych w poprzednim punkcie przepis ten nie może być stosowany w drodze analogii, z uwagi na fakt, że wykorzystanie do celów prywatnych w charakterze lokalu mieszkalnego nieruchomości należącej do przedsiębiorstwa jest najbardziej zbliżone, z punktu widzenia ostatecznego wykorzystania, do najmu w rozumieniu tego przepisu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Seeling, pkt 44, 45).

28 Co się tyczy w szczególności przesłanki dotyczącej zapłaty czynszu, bez podważania przy tym orzecznictwa, zgodnie z którym pojęcie „świadczenia usług dokonywanego odpłatnie" w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy wymaga bezpośredniego związku między wyświadczoną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-40/09 Astra Zeneca UK, Zb.Orz. s. I-7505, pkt 27), wystarczy stwierdzić, że brak takiej zapłaty nie może być zastąpiony okolicznością, iż w ramach podatku dochodowego takie wykorzystanie do celów prywatnych nieruchomości należącej do przedsiębiorstwa jest uznawane za wymierne świadczenie w naturze, a zatem za swego rodzaju część wynagrodzenia, z którego korzystający z nieruchomości zrezygnował w zamian za udostępnienie mu tej nieruchomości.

29 Przede wszystkim, jak orzekł już bowiem Trybunał w pkt 45 ww. wyroku w sprawie Seeling, art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy nie może być stosowany w drodze analogii poprzez zrównanie, jak proponuje rząd belgijski, świadczenia w naturze, oszacowanego na potrzeby obliczenia podatku dochodowego, z czynszem.

30 Ponadto sytuacje takie jak te będące przedmiotem postępowania głównego nie mogą być porównane, wbrew temu co twierdzi rząd belgijski, z okolicznościami faktycznymi leżącymi u podstaw ww. wyroku w sprawie Astra Zeneca UK. Jak wynika bowiem z pkt 29–31 tego wyroku, ustalone zostało, że w tamtej sprawie występował bezpośredni związek pomiędzy przekazaniem spornych bonów towarowych przez Astra Zeneca swym pracownikom a częścią ich wynagrodzenia w gotówce, z której musieli zrezygnować w zamian za przekazanie im owych bonów. Tymczasem w postępowaniach głównych nie wydaje się, aby zostało wykazane, iż wynagrodzenie osób zarządzających spółkami zostało pomniejszone o wartość odpowiadającą udostępnieniu danej nieruchomości ani też nie wydaje się, że jest pewne, iż część pracy wykonywanej przez wskazane osoby zarządzające mogła być uznana za wynagrodzenie za udostępnienie nieruchomości (zob. podobnie wyrok z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Fillibeck, Rec. s. I-5577, pkt 15, 16).

31 Wreszcie z pkt 15 ww. wyroku w sprawie BLM wynika, że Trybunał wiedział o okoliczności, iż na podstawie przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania zakończonego tym wyrokiem, które są zresztą identyczne z przepisami będącymi przedmiotem postępowań głównych, wykorzystanie do celów prywatnych w charakterze lokalu mieszkalnego nieruchomości udostępnionej osobie zarządzającej spółką BLM SA bez obowiązku zapłaty przez nią czynszu w pieniądzu było zrównane w zakresie podatku od osób fizycznych ze świadczeniem w naturze obliczonym ryczałtowo. Tymczasem takie zrównanie, które nie zostało powtórzone w pkt 23–30 rzeczonego wyroku, nie miało najwyraźniej wpływu na przyjętą przez Trybunał wykładnię.

32 Takiej wykładni nie może podważać fakt, że Trybunał w pkt 32 ww. wyroku w sprawie BLM orzekł, iż do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, czy w sytuacji jaka miała miejsce w zakończonej tym wyrokiem sprawie możliwe jest stwierdzenie, że miał miejsce najem nieruchomości w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy.

33 Przyjęte jest bowiem, że sądy krajowe, które jako jedyne są właściwe w zakresie dokonania oceny okoliczności faktycznych, powinny określić – z uwzględnieniem właściwych dla każdego wypadku okoliczności – zasadnicze cechy transakcji będącej przedmiotem analizy w celu dokonania jej kwalifikacji zgodnie z szóstą dyrektywą (zob. podobnie wyrok z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-530/09 Inter-Mark Group, Zb.Orz. s. I-10675, pkt 32). W zakresie w jakim nie do Trybunału należało rozstrzygnięcie sporu w postępowaniu głównym, Trybunał pozostawił to zadanie sądowi odsyłającemu, uwzględniając okoliczność, że nie zostało wykluczone, by mogły istnieć dowody inne niż te zawarte w aktach sprawy przekazanych Trybunałowi, mogące świadczyć o tym, że w danym przypadku występowały wszystkie przesłanki najmu w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy.

34 W świetle powyższego na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepisy te stoją na przeszkodzie temu, aby udostępnienie części należącej do osoby prawnej nieruchomości do celów prywatnych osoby, która zarządza tą osobą prawną, w sytuacji gdy nie wymaga się w charakterze wynagrodzenia za użytkowanie tej nieruchomości od korzystających z tego osób zapłaty czynszu w pieniądzu, stanowiło zwolniony z podatku najem nieruchomości w rozumieniu tej dyrektywy, a fakt, że takie udostępnienie uważa się w świetle przepisów krajowych dotyczących podatku dochodowego za świadczenie w naturze związane z wykonywaniem przez osoby z niego korzystające ich statutowych zadań lub wiążącej te osoby umowy o pracę, nie ma w tym zakresie znaczenia.

W przedmiocie pytania drugiego

35 W swym drugim pytaniu sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w sytuacjach takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego okoliczność, że udostępnienie całej lub części nieruchomości stanowiącej w pełni składnik majątku przedsiębiorstwa osobom zarządzającym, członkom organów lub wspólnikom tego przedsiębiorstwa ma bezpośredni związek bądź nie ma bezpośredniego związku z prowadzeniem przedsiębiorstwa, jest istotna dla ustalenia, czy to udostępnienie objęte jest zwolnieniem przewidzianym w tym drugim przepisie.

36 W tym względzie należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, iż to nabycie dobra przez podatnika działającego w takim charakterze determinuje stosowanie systemu podatku VAT i w konsekwencji mechanizm odliczenia. Faktyczne lub zamierzone wykorzystywanie dobra determinuje jedynie zakres początkowego odliczenia, do którego ma prawo podatnik na podstawie art. 17 szóstej dyrektywy oraz zakres ewentualnych korekt w późniejszym okresie (ww. wyrok w sprawie Lennartz, pkt 15). Natomiast jeżeli podatnik nabywa dobro wyłącznie dla celów prywatnych, działa on w charakterze prywatnym, a nie jako podatnik w rozumieniu szóstej dyrektywy (wyrok z dnia 6 maja 1992 r. w sprawie C-20/91 de Jong, Rec. s. I-2847, pkt 17).

37 Ponadto, jak wynika z orzecznictwa przytoczonego w pkt 21–24 niniejszego wyroku, podatnik, który zdecydował się zaliczyć cały budynek do aktywów swojego przedsiębiorstwa i który wykorzystuje następnie ten budynek w części do celów prywatnych, ma po pierwsze, prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od całości wydatków związanych z budową rzeczonego budynku, oraz po drugie, związany z tym obowiązek zapłaty podatku VAT od wydatków związanych z tymże wykorzystaniem.

38 Wbrew temu, co zdaje się twierdzić rząd belgijski, w takiej sytuacji podatnik nie ma obowiązku wykazania, że udostępnienie osobom zarządzającym, członkom organów lub wspólnikom całej lub części nieruchomości stanowiącej w pełni składnik majątku przedsiębiorstwa służy „wykonywaniu czynności podlegających opodatkowaniu" w rozumieniu art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy.

39 Jeżeli bowiem podatnik zdecydował o włączeniu całej nieruchomości do składników majątku przedsiębiorstwa, może on, jak wynika z art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy, wykorzystywać tę nieruchomość do celów innych niż prowadzona przez niego działalność i nie może być zobowiązany do wykazania, że takie wykorzystanie służy wykonywaniu czynności podlegających opodatkowaniu. Podatnik nie musi zatem wykazać istnienia bezpośredniego i ścisłego związku między wykorzystaniem do celów prywatnych danej nieruchomości a prowadzoną przez niego i podlegającą opodatkowaniu działalnością gospodarczą.

40 Wynika stąd, że na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż w sytuacjach takich jak te będące przedmiotem postępowania główngo okoliczność, że udostępnienie całej lub części nieruchomości stanowiącej w pełni składnik majątku przedsiębiorstwa osobom zarządzającym, członkom organów lub wspólnikom tego przedsiębiorstwa ma bezpośredni związek bądź nie ma bezpośredniego związku z prowadzeniem przedsiębiorstwa nie jest istotna dla ustalenia, czy to udostępnienie objęte jest zwolnieniem przewidzianym w tym drugim przepisie.

W przedmiocie kosztów

41 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 część 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, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby udostępnienie części należącej do osoby prawnej nieruchomości do celów prywatnych osoby, która zarządza tą osobą prawną, w sytuacji gdy nie wymaga się w charakterze wynagrodzenia za użytkowanie tej nieruchomości od korzystających z tego osób zapłaty czynszu w pieniądzu, stanowiło zwolniony z podatku najem nieruchomości w rozumieniu tej dyrektywy, a fakt, że takie udostępnienie uważa się w świetle przepisów krajowych dotyczących podatku dochodowego za świadczenie w naturze związane z wykonywaniem przez osoby korzystające z tego ich statutowych zadań lub wiążącej te osoby umowy o pracę, nie ma w tym zakresie znaczenia.**

2) **Artykuł 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 95/7, należy interpretować w ten sposób, iż w sytuacjach takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego okoliczność, że udostępnienie całej lub części nieruchomości stanowiącej w pełni składnik majątku przedsiębiorstwa osobom zarządzającym, członkom organów lub wspólnikom tego przedsiębiorstwa ma bezpośredni związek bądź nie ma bezpośredniego związku z prowadzeniem przedsiębiorstwa, nie jest istotna dla ustalenia, czy to udostępnienie objęte jest zwolnieniem przewidzianym w tym drugim przepisie.**

Podpisy