

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 – Juridiniai asmenys ilgalaikis turtas, iš dalies suteiktas naudotis jį 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 pateiktą prašymą 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 (pranešėjai),

generalinis advokatas J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį 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 generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

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 steigtos bendrovės, ginčus dėl sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už nekilnojamųjų turtų, iš dalies naudojamų šių bendrovių vadovų privatiems poreikiams.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatyta:

„Paslaugų teikimu už atlygą laikoma:

- a) prekių, sudarančių verslui skirtą turtą, 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:

„Apmokestinamųjų vertė sudaro:

- a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šiomis prekėmis ar paslaugomis 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 [finansinį 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 teis?

7 Pagrindini? byl? faktin?ms aplinkyb?ms taikytinos Prid?tin?s vert?s mokes?io kodekso (*Code de la taxe sur la valeur ajoutée*, toliau – PVM kodeksas) redakcijos 19 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Paslaug? teikimui už atlyg? prilyginamas apmokestinamojo asmens atliekamas turto, sudaran?io verslui skirto turto dal?, naudojimas savo ar savo darbuotoj? privatiems poreikiams arba bendrai su jo ekonomine veikla nesusijusiems tikslams, jei šis turtas suteikia teis? visiškai ar iš dalies atskaityti mokest?.“

8 Prid?tin?s vert?s mokes?io kodekso 44 straipsnio 3 dalies 2 punkte numatyta, kad nuo PVM mokes?io atleidžiama „pagal prigimt? nekilnojamojo turto finansin? nuoma, nuoma ir perleidimas, taip pat naudojimasis šiuo turtu, laikantis 19 straipsnio 1 dalyje nustatyt? reikalavim?“.

9 1969 m. gruodžio 10 d. Karaliaus dekreto d?l atskaitos taikant prid?tin?s vert?s mokest? Nr. 3 (*Arêté 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 mokes?i? už prekes ir paslaugas, kurios skirtos kodekso 45 straipsnio 1 dalies 1–5 punktuose numatytiems sandoriams vykdyti, atskait?.

Kai apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonomin? veikl?, sudaro kitus sandorius, d?l kuri? neatsiranda teis? ? atskait?, atskaitomoms sumoms nustatyti jis laikosi [PVM] kodekso 46 ir 48 straipsni? bei šio dekreto 12–21 straipsni?.

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

Kai prek? ar paslauga skiriama iš dalies naudoti tokiems tikslams, atskaita neleidžiama tiek, kiek prek?s ar paslaugos priskirtos šiems tikslams. Ši? dal? nustato apmokestinamasis asmuo kontroliuojamas mokes?i? administratoriaus.“

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-210/11

10 Kalbant apie byl? C-210/11, iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad *Medicom* yra bendrov?, turinti juridinio asmens status?, ir yra apmokestinama PVM už tyrim?, organizavimo ir konsultavimo daktilografijos, vertim? ir medicinini? atskait? farmacijos ?mon?ms leidimo srityje bei arkli? pensiono veikl?. Ši bendrov? pasistat? pastat?, kuriame vykdo veikl? ir kuriame, be to, gyvena jos vadovai su šeimomis ir nemoka nuomos mokes?io. PVM deklaracijose *Medicom* atskait? vis? PVM, susijus? su šio pastato statybos išlaidomis.

11 Per 1997 m. rugs?jo 3 d. pos?d? kompetentingas mokes?i? administratorius nustat?, kad 50 % šio pastato buvo naudojama *Medicom* vadov? privatiems poreikiams ir kad už š? naudojimą jiems „buvo priskaičiuotos pajamos natūra“. Manydamas, kad tik pus? PVM už šio pastato statyb? gal?jo būti atskaityta, jis pateik? *Medicom* nurodym? sumok?ti 1997 m. antrojo ketvir?io

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. pateiktą 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, tvirtintu 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 priemonėms ir jos organizatoriaus 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 pateiktą 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, interesus taip, kad ši dalis pastato gali būti laikoma ilgalaikiu turtu, dėl kurio statybos, priežiūros, remonto ir pagerinimo turi atsirasti teisė PVM atskaitę.

17 Abiejose bylose kompetentingas mokesčių administratorius pateiktą 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 „neatlygintiną“ suteikimą ar situaciją, kuriai susiklosčius „nėra nuomos mokesčio“. Galiausiai pirkimo ir pardavimo sandorį tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys, kuris taikant Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis turi egzistuoti, kad atsirastų teisė PVM atskaitę, nepriklauso nuo apmokestinamojo asmens siekiamo tikslo ir nagrinėjamoje byloje jo nėra. Todėl apmokestinamasis asmuo turi rodyti savo teisę PVM atskaitę. Tačiau rodymai 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, vadovą, administratorių ar akcininką ir jo šeimą viso pastato, sudarančio verslui skirtą turto dalį ir dėl to yra visos naudojamos jos veiklos vykdyti, ar jo dalies naudojimą privatiems poreikiams patenkinti, jei nėra numatyta jokie pinigais mokamo nuomos mokesčio kaip atlygio už šio naudojimąsi, tačiau šis

naudojimas yra vertinamas kaip pajamos natūra, apmokestinamos pajam? mokes?iu, kur? turi mok?ti vadovai, ir d?l to mokes?i? srityje jis laikomas atlygiu už vadov?, administratori? ar akcinink? atlikto darbo dal??

2. Ar šios nuostatos turi b?ti aiškinamos taip, kad [šis] neapmokestinimo atvejis taikomas tokiomis aplinkyb?mis, kai bendrov? ne?rodo b?tino ryšio tarp ?mon?s 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 b?t? vykdoma rašytin? ir žodin? proceso dalys bei priimtas sprendimas.

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

20 Pateikdamas pirm?j? klausim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkt? ir 13 straipsnio B skirsnio b punkt? reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama neapmokestinamosiomis paslaugomis, kaip suprantama pagal šį direktyv?, laikyti juridinio asmens nekilnojamojo turto dalies suteikim? naudoti jo vadovo privatiems poreikiams, jei naudos gav?jams n?ra numatyta jokio pinigais mokamo nuomos mokes?io kaip atlygio už š? naudojim?si, ir ar tai, kad pagal nacionalin?s teis?s aktus d?l pajam? mokes?io šis naudojimas yra vertinamas kaip pajamos natūra, mokamos už naudos gav?j? vykdomas tarnybines užduotis ar remiantis j? darbo sutartimis, turi ?takos šiuo atžvilgiu.

21 Siekiant atsakyti ? š? klausim? reikia priminti, kad iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog apmokestinamasis asmuo turi galimyb? pasirinkti dal? priva?iam naudojimui priskirto turto naudoti savo verslui arba jos nenaudoti (žr., be kita ko, 1995 m. spalio 4 d. Sprendimo *Armbricht*, C-291/92, Rink. p. I-2775, 20 punkt? ir min?to Sprendimo *Seeling* 40 punkt?).

22 Jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia ilgalaik? turt?, naudojam? ir profesiniams, ir privatiems tikslams, laikyti ?monei priskirtu turtu, už šio turto ?sigijim? mok?tina 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 punkt? ir min?to Sprendimo *Seeling* 41 punkt?).

23 Iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkto ir 11 straipsnio A skirsnio 1 pastraipos c punkto matyti, kad kai d?l turto, sudaran?io verslui skirtu dal?, atsiranda teis? ? visišk? ar dalin? pirkimo PVM atskait?, jo naudojimas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo personalo arba su jo verslu nesusijusiems tikslams yra laikomas už atlyg? teikiamomis paslaugomis ir turi b?ti apmokestinamas remiantis visomis apmokestinamojo asmens išlaidomis, patirtomis teikiant šias paslaugas (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Lennartz* 26 punkt? ir min?to Sprendimo *Seeling* 42 punkt?).

24 Tod?l apmokestinamasis asmuo, kuris pasirenka vis? pastat? priskirti verslui skirtam turtui ir dal? šio pastato naudoja savo privatiems poreikiams, turi, pirma, teis? atskaityti sumok?t? pirkimo PVM nuo vis? šio pastato statybos s?naud? ir, antra, pareig? mok?ti PVM nuo vis? išlaid?, patiriam? naudojant min?t? pastat? privatiems tikslams.

25 Kalbant apie Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkto ir 13 straipsnio B skirsnio b punkto taikym?, kai apmokestinamojo asmens ar jo personalo privatiems

poreikiams naudojama pastato, kuris visas sudaro verslui skirtu 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, požymį, juridinio apmokestinamojo asmens pastatyto ar pagal *in rem* teisę valdomo pastato dalies naudojimas privatiems jo darbuotojams 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 gyvendintos, t. y. kad nuomotojas būtų suteikęs nuomininkui teisę naudotis nekilnojamoju 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 atlygą atliktas paslaugos teikimas, todėl aiškintinas siaurai. Nevykdžius vienos iš pirmesniame punkte nurodytų sąlygų, ši nuostata negali būti taikoma pagal analogiją remiantis tuo, kad žmonei 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 atlygą“ 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 skirtu turto dalį, privatus naudojimas laikomas apskaituotinomis pajamomis natūra, todėl tam tikra prasme darbo užmokesčio dalimi, kurios jo gavėjas atsisakė už suteiktą naudotis nagrinjamu nekilnojamoju 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, vertintas siekiant apskaituoti mokėtiną pajamų mokestį, nuomos mokesčiui.

30 Be to, atvirkščiai, nei teigia Belgijos vyriausybė, situacijos, kaip antai nagrinjamąsias 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 suteiktą 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, nagrinjamąs nacionalinės

teis?s aktus, kurie, be to, yra tokie patys kaip nagrin?jami pagrindin?se bylose, suteikimas priva?iai naudoti nekilnojam?j? turt? kaip gyvenam?j? b?st? BLM SA bendrov?s administratoriui taikant fizini? asmen? pajam? mokest? buvo prilygintas pajamoms nat?ra, apskai?iuotoms taikant fiksuot? tarif?. Taigi šis prilyginimas, kuris nenurodytas šio sprendimo 23–30 punktuose, akivaizdžiai netur?jo ?takos Teisingumo Teismo aiškinimui.

32 Tokiu aiškinimu negali b?ti abejojama d?l to, kad min?to Sprendimo BLM 32 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, jog prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi ?vertinti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamoje situacijoje galima teigti, jog nekilnojamasis turtas yra nuomojamas, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkt?.

33 Iš ties? negin?ijama, kad nacionaliniai teismai, vieninteliai kompetentingi ?vertinti faktines aplinkybes, atsižvelgdami ? kiekvieno konkretaus atvejo aplinkybes turi nustatyti esminius aptariam? paslaug? požymius, kad b?t? galima jas kvalifikuoti pagal Šešt?j? direktyv? (šiuo klausimu žr. 2011 m. spalio 27 d. Sprendimo *Inter-Mark Group*, C-530/09, Rink. p. I-10675, 32 punkt?). Taigi tiek, kiek Teisingumo Teismas netur?jo išspr?sti pagrindin?s bylos, jis paliko prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui tai padaryti atsižvelgdamas ? aplinkyb?, kad neatmestina galimyb?, jog gali b?ti kit? ?rodym?, nei tie, kurie pateikti Teisingumo Teismui bylos medžiagoje ir kuriais galima ?rodyti visus nuomos, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkt?, požymius.

34 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkt? ir 13 straipsnio B skirsnio b punkt? reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama neapmokestinamosiomis paslaugomis, kaip suprantama pagal šią direktyv?, laikyti juridinio asmens nekilnojamojo turto dalies suteikim? naudoti jo vadovo privatiems poreikiams, jei naudos gav?jams n?ra numatyta jokio pinigais mokamo nuomos mokes?io kaip atlygio už š? naudojim?si, ir tai, kad pagal nacionalin?s teis?s aktus d?l pajam? mokes?io šis naudojimasis yra vertinamas kaip pajamos nat?ra, mokamos už naudos gav?j? vykdomas tarnybines užduotis ar remiantis j? darbo sutartimis, neturi ?takos šiuo atžvilgiu.

D?l antrojo klausimo

35 Pateikdamas antr?j? klausim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkt? ir 13 straipsnio B skirsnio b punkt? reikia aiškinti taip, kad esant situacijoms, kaip antai nagrin?jamoms pagrindin?se bylose, aplinkyb?, jog viso pastato, sudaran?io verslui skirtu turto dal?, ar jo dalies suteikimas naudotis jos vadovams, administratoriams ar akcininkams yra ar n?ra tiesiogiai susij?s su ?mon?s veikla, yra svarbi siekiant nustatyti, ar šiam suteikimui naudotis taikomas antroje iš š? nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokes?io.

36 Šiuo klausimu reikia priminti, kad iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog PVM sistemos, taigi ir atskaitos mechanizmo, taikym? lemia tai, jog turt? ?sigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. Pagal esam? ar numatom? turto ar paslaugos naudojim? nustatoma tik pradin?s atskaitos, ? kuri? apmokestinamasis asmuo turi teis? pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsn?, apimtis ir galim? tikslinim? per b?simus laikotarpius apimtis (min?to Sprendimo *Lennartz* 15 punktas). Ta?iau kai apmokestinamasis asmuo ?sigyja turt? išimtinai privatiems poreikiams, jis veikia priva?iais interesais, o ne kaip apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal šią direktyv? (1992 m. geguž?s 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 vis? pastat? laikyti verslui skirtu turto dalimi ir dal? šio pastato naudoja savo privatiems poreikiams, turi, pirma, teis? atskaityti sumok?t? pirkimo PVM

nuo vis? šio pastato statybos s?naud? ir, antra, pareig? mok?ti PVM nuo vis? išlaid?, patiriam? naudojant min?t? pastat?.

38 Atvirkš?iai tam, k? tvirtina Belgijos vyriausyb?, susiklos?ius tokiai situacijai apmokestinamasis asmuo neprivalo ?rodyti, kad viso pastato, sudaran?io verslui skirto turto dal?, ar jo dalies suteikimas naudotis jos vadovams, administratoriams ar akcininkams yra skirtas „apmokestinamiesiems sandoriams“, kaip jie suprantami pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dal?.

39 Iš ties?, kai apmokestinamasis asmuo pasirenka priskirti vis? pastat? verslui skirtam turtui, jis gali, kaip tai matyti iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies b punkto, j? naudoti kitiems tikslams nei jo ?mon?s tikslai ir neturi nustatyti, kad naudojama apmokestinamiesiems sandoriams. Taigi apmokestinamasis asmuo neturi ?rodyti, kad egzistuoja aptariamo pastato naudojimo privatiems poreikiams ir jo apmokestinamosios ekonomin?s veiklos tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys.

40 Darytina išvada, kad ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkt? ir 13 straipsnio B skirsnio b punkt? reikia aiškinti taip, kad esant situacijoms, kaip antai nagrin?jamoms pagrindin?se bylose, aplinkyb?, jog viso pastato, sudaran?io verslui skirto turto dal?, ar jo dalies suteikimas naudotis jos vadovams, administratoriams ar akcininkams yra ar n?ra tiesiogiai susij?s su ?mon?s veikla, yra nesvarbi siekiant nustatyti, ar šiam suteikimui naudotis taikomas antroje iš ši? nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokes?io.

D?I bylin?jimosi išlaid?

41 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. **1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 6 straipsnio 2 dalies a punkt? ir 13 straipsnio B skirsnio b punkt? reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama neapmokestinamosiomis paslaugomis, kaip suprantama pagal ši? direktyv?, laikyti juridinio asmens nekilnojamojo turto dalies suteikim? naudoti jo vadovo privatiems poreikiams, jei naudos gav?jams n?ra numatyta jokie pinigais mokamo nuomos mokes?io kaip atlygio už š? naudojim?si, ir tai, kad pagal nacionalin?s teis?s aktus d?I pajam? mokes?io šis naudojimasis yra vertinamas kaip pajamos nat?ra, mokamos už naudos gav?j? vykdomas tarnybines užduotis ar remiantis j? darbo sutartimis, neturi ?takos šiuo atžvilgiu.**

2. **Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 95/7, 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punkt? ir 13 straipsnio B skirsnio b punkt? reikia aiškinti taip, kad esant situacijoms, kaip antai nagrin?jamoms pagrindin?se bylose, aplinkyb?, jog viso pastato, sudaran?io verslui skirto turto dal?, ar jo dalies suteikimas naudotis jos vadovams, administratoriams ar akcininkams yra ar n?ra tiesiogiai susij?s su ?mon?s veikla, yra nesvarbi siekiant nustatyti, ar šiam suteikimui naudotis taikomas antroje iš ši? nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokes?io.**

Parašai.

* Proceso kalba: pranc?z?.