

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 cz. II 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. Szijjártó, M. Fehéra i G. Koósa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay i W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykąadni art. 6 ust. 2 akapit

pierwszy lit. a) i art. 13 cz.?? 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 dyrektyw? Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwan? dalej „szóst? dyrektyw?”).

2 Wnioski te zosta?y z?o?one w ramach sporów pomi?dzy État belge (państwem belgijskim) a odpowiednio Medicom SPRL (zwan? dalej „Medicom”) (sprawa C-210/11) i Maison Patrice Alard SPRL (zwan? dalej „MPA”) (sprawa C-211/11), obydwie b?d?ce spółkami prawa belgijskiego, dotycz?cego odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w zwi?zku z nieruchomo?ciami wykorzystywanymi cz?ciowo do celów prywatnych osób zarz?dzaj?cych tymi spółkami.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artyku? 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi:

„Za ?wiadczenie us?ug za wynagrodzeniem [odp?atnie] uznaje si?:

a) korzystanie z towarów stanowi?cych cz??? aktywów przedsi?biorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych ni? zwi?zane z jego dzia?alno?ci?, w przypadkach kiedy podatek [VAT] od takich towarów podlega w ca?o?ci lub w cz?ci odliczeniu [korzystanie ze sk?adników maj?tkowych przedsi?biorstwa do prywatnych celów podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych ni? zwi?zane z dzia?alno?ci? przedsi?biorstwa, w przypadku kiedy z takim sk?adnikiem maj?tkowym wi???e si? prawo do ca?kowitego lub cz?ciowego odliczenia podatku VAT];

b) nieodp?atne ?wiadczenie us?ug przez podatnika na jego w?asny u?ytek lub u?ytek jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych ni? zwi?zane z jego dzia?alno?ci? [nieodp?atne ?wiadczenie us?ug przez podatnika do prywatnych celów podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych ni? zwi?zane z dzia?alno?ci? przedsi?biorstwa]”.

4 Artyku? 11 cz.?? A ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Podstaw? opodatkowania stanowi:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i us?ug innych ni? wymienione lit. b), c) i d) poni?ej – wszystko co stanowi warto?? otrzymanego wzajemnego ?wiadczenia, które dostawca lub ?wiadczy?cy us?ugi otrzymuje lub powinien otrzyma? od kupuj?cego, klienta lub osoby trzeciej, z tytu?u takich dostaw, w???cznie z subwencjami zwi?zanymi bezpo?rednio z cen? takich dostaw [w odniesieniu do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug innych ni? te, o których mowa pod lit. b), c) i d) poni?ej – wszystko, co stanowi zap?at? otrzyman? lub któr? dostawca lub us?ugodawca otrzyma w zamian za dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug, od nabywcy, us?ugobiorcy lub osoby trzeciej, w???cznie z subwencjami zwi?zanymi bezpo?rednio z cen? takiej dostawy lub ?wiadczenia];

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 okre?lony 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 cz.?? B lit. b) akapit pierwszy szóstej dyrektywy państwa członkowskie zwalniaj? z podatku „najem i dzierżaw? nieruchomości”.

6 Artyku? 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikaj?cym z art. 28f wskazanej dyrektywy, stanowi, co nast?puje:

„O ile towary i usługi s? cz?ci? transakcji [s?u?? wykonywaniu czynno?ci] podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?:

a) nale?ny lub zap?acony na terytorium kraju podatek od warto?ci dodanej od towarów lub usług, które s? lub maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

Prawo belgijskie

7 Artyku? 19 § 1 code de la taxe sur la valeur ajoutée (kodeksu podatku od warto?ci dodanej), w brzmieniu maj?cym zastosowanie w post?powaniach g?ównych (zwanego dalej „kodeksem VAT”), przewiduje:

„Zrównuje si? z odp?atnym ?wiadczeniem usług wykorzystywanie sk?adnika maj?tku przedsi?biorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników albo bardziej ogólnie, do celów odmiennych ni? cele dzia?alno?ci gospodarczej podatnika, w sytuacji gdy z takim sk?adnikiem maj?tkowym wi??e si? prawo do ca?kowitego lub cz?ciowego odliczenia podatku”.

8 Zgodnie z art. 44 § 3 pkt 2 kodeksu VAT z podatku VAT zwolnione s? „dzierżawa, najem i przekazanie najmu rzeczy z natury nieruchomości, podobnie jak wykorzystywanie takich rzeczy w okoliczno?ciach okre?lonych w art. 19 § 1”.

9 Artyku? 1 arrêté royal n° 3, du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (rozporz?dzenia królewskiego nr 3 z dnia 10 grudnia 1969 r. dotycz?cego odlicze? w stosowaniu podatku od warto?ci 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 okre?lonych w art. 2 i 4 niniejszego rozporz?dzenia odliczenia podatków od towarów i usług s?u??cych podatnikowi do dokonania transakcji, o których mowa w art. 45 § 1 pkt 1°–5° kodeksu.

Je?eli podatnik w ramach prowadzonej dzia?alno?ci gospodarczej dokonuje innych transakcji, które nie pozwalaj? na odliczenia, w celu okre?lenia odlicze? stosuje si? on do przepisów art. 46 i 48 kodeksu [VAT] oraz art. 12–21 niniejszego rozporz?dzenia.

§ 2. Nie podlega odliczeniu podatek od towarów i usług przeznaczonych przez podatnika do u?ytku prywatnego lub do celów innych ni? cele zwi?zane z prowadzon? przez niego dzia?alno?ci? gospodarcz?.

Jeżeli towar lub usługa są przeznaczone wyłącznie do takich celów, odliczenie jest wykluczone w zakresie takiego przeznaczenia. Takie działanie jest określone 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 odsyłanego 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 niezarządzące i ich rodziny – nie płaćąc czynszu. W deklaracjach dotyczących podatku VAT Medicom w całości odliczył 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 „specyficzne świadczenie w naturze” z tytułu tego użytkowania. Uznawszy, że tylko pozostała podatek VAT z tytułu wybudowania rzeczonyj 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 rzeczonyj nieruchomości do celów prywatnych. W tej sytuacji właściwy organ podatkowy w dniu 16 listopada 2000 r. oddalił żądanie odliczenia podatku VAT dotyczącego 1996 r. oraz wystosował do Medicom nowy nakaz zapłaty w dniu 15 stycznia 2001 r.

13 Ponieważ skarga wniesiona przez Medicom na rzeczony 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 wykładni szóstej dyrektywy przyjętej 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 odsyłanego 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 niezarządzące i ich rodziny – nie płaćąc czynszu. W deklaracjach dotyczących podatku VAT MPA w całości odliczył podatek VAT związany z kosztami wzniesienia i zagospodarowania tej nieruchomości.

15 Uznawszy, że podatek VAT może zostać odliczony tylko wówczas, gdy rzeczona nieruchomość 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 rzeczonyj 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 daje prawo do odliczenia podatku VAT.

17 W obydwu sporach właściwy organ podatkowy wniosł 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 rozważyć, 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 dyrektywy musi istnieć między transakcją na wcześniejszym etapie obrotu a opodatkowaniem transakcji 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 przysuguje 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 płać 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, której 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. stanowi o 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 wiążących 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 również dobra, które jest przeznaczone na jego własny użytek (zob. w szczególności wyrok z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrrecht, 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 cz. 1 A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy wynika, że jeżeli ze skądnikiem 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 skądników 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 całego wydatków związanych z budową rzeczonoego budynku, oraz po drugie, związany z tym obowiązek zapłaty podatku VAT od wydatków związanych z tymże wykorzystaniem na cele prywatne.

25 Co się tyczy pełnego stosowania art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 cz. 1 B lit. b) szóstej dyrektywy w przypadku wykorzystywania do celów prywatnych podatnika lub jego personelu części budynku przekazanego w całości na rzecz prowadzonego przez 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 cz. 1 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 nieruchomości 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 cz. 1 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 cztery 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 „świadczona usługa dokonywanego odpłatnie” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy wymaga bezpośredniego związku między świadczoną 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 zastępnym okolicznością, i 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 cztery wynagrodzenia, z którego korzystający z nieruchomości zrezygnować 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 cztery 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 występowała bezpośredni związek pomiędzy przekazaniem spornych bonów towarowych przez Astra Zeneca swym pracownikom a cztery 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 cztery pracy wykonywanej przez wskazane osoby zarządzające mogą 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 postępowania 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 rzeczono go 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 miała miejsce najem nieruchomości w rozumieniu art. 13 cztery B lit. b) szóstej dyrektywy.

33 Przyj?te jest bowiem, ?e s?dy krajowe, które jako jedyne s? w?a?ciwe w zakresie dokonania oceny okoliczno?ci faktycznych, powinny okre?li? – z wzgl?dnieniem w?a?ciwych dla ka?dego wypadku okoliczno?ci – zasadnicze cechy transakcji b?d?cej przedmiotem analizy w celu dokonania jej kwalifikacji zgodnie z szóst? dyrektyw? (zob. podobnie wyrok z dnia 27 pa?dziernika 2011 r. w sprawie C?530/09 Inter-Mark Group, Zb.Orz. s. I?10675, pkt 32). W zakresie w jakim nie do Trybuna?u nale?a?o rozstrzygni?cie sporu w post?powaniu g?ównym, Trybuna? pozostawi? to zadanie s?dowi odsy?aj?cemu, uwzgl?dniaj?c okoliczno??, ?e nie zosta?o wykluczone, by mog?y istnie? dowody inne ni? te zawarte w aktach sprawy przekazanych Trybuna?owi, mog?ce ?wiadczy? o tym, ?e w danym przypadku wyst?poway? wszystkie przes?anki najmu w rozumieniu art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy.

34 W ?wietle powy?szego na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie?, ?e art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przepisy te stoj? na przeszkodzie temu, aby udost?pnienie cz???ci nale??cej do osoby prawnej nieruchomo?ci do celów prywatnych osoby, która zarz?dza t? osob? prawn?, w sytuacji gdy nie wymaga si? w charakterze wynagrodzenia za u?ytkowanie tej nieruchomo?ci od korzystaj?cych z tego osób zap?aty czynszu w pieni?dzu, stanowi?o zwolniony z podatku najem nieruchomo?ci w rozumieniu tej dyrektywy, a fakt, ?e takie udost?pnienie uwa?a si? w ?wietle przepisów krajowych dotycz?cych podatku dochodowego za ?wiadczenie w naturze zwi?zane z wykonywaniem przez osoby z niego korzystaj?ce ich statutowych zada? lub wi???cej te osoby umowy o prac?, nie ma w tym zakresie znaczenia.

W przedmiocie pytania drugiego

35 W swym drugim pytaniu s?d odsy?aj?cy d???y w istocie do ustalenia, czy art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w sytuacjach takich jak te b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego okoliczno??, ?e udost?pnienie ca?ej lub cz???ci nieruchomo?ci stanowi?cej w pe?ni sk?adnik maj?tku przedsi?biorstwa osobom zarz?dzaj?cym, cz?onkom organów lub wspólnikom tego przedsi?biorstwa ma bezpo?redni zwi?zek b?d? nie ma bezpo?redniego zwi?zku z prowadzeniem przedsi?biorstwa, jest istotna dla ustalenia, czy to udost?pnienie obj?te jest zwolnieniem przewidzianym w tym drugim przepisie.

36 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e z utrwalonego orzecznictwa Trybuna?u wynika, i? to nabycie dobra przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze determinuje stosowanie systemu podatku VAT i w konsekwencji mechanizm odliczenia. Faktyczne lub zamierzone wykorzystywanie dobra determinuje jedynie zakres pocztkowego odliczenia, do którego ma prawo podatnik na podstawie art. 17 szóstej dyrektywy oraz zakres ewentualnych korekt w pó?niejszym okresie (ww. wyrok w sprawie Lennartz, pkt 15). Natomiast je?eli podatnik nabywa dobro wy???cznie dla celów prywatnych, dzia?a 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 zdecydowa? si? zaliczy? ca?y budynek do aktywów swojego przedsi?biorstwa i który wykorzystuje nast?pnie ten budynek w cz???ci do celów prywatnych, ma po pierwsze, prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od ca?o?ci wydatków zwi?zanych z budow? rzeczono?go budynku, oraz po drugie, zwi?zany z tym obowi?zek zap?aty podatku VAT od wydatków zwi?zanych z tym?e wykorzystaniem.

38 Wbrew temu, co zdaje si? twierdzi? rz?d belgijski, w takiej sytuacji podatnik nie ma obowi?zku wykazania, ?e udost?pnienie osobom zarz?dzaj?cym, cz?onkom organów lub

wspólnikom ca?ej lub cz??ci nieruchomości stanowi?cej w pe?ni sk?adnik maj?tku przedsiębiorstwa s?u?y „wykonywaniu czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu” w rozumieniu art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy.

39 Je?eli bowiem podatnik zdecydowa? o w??czeniu ca?ej nieruchomości do sk?adników maj?tku przedsiębiorstwa, mo?e on, jak wynika z art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy, wykorzystywa? t? nieruchomości do celów innych ni? prowadzona przez niego dzia?alno?? i nie mo?e by? zobowi?zany do wykazania, ?e takie wykorzystanie s?u?y wykonywaniu czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu. Podatnik nie musi zatem wykaza? istnienia bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku mi?dzy wykorzystaniem do celów prywatnych danej nieruchomości a prowadzon? przez niego i podlegaj?c? opodatkowaniu dzia?alno?ci? gospodarcz?.

40 Wynika st?d, ?e na pytanie drugie nale?y odpowiedzie?, i? art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, i? w sytuacjach takich jak te b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego okoliczno??, ?e udost?pnienie ca?ej lub cz??ci nieruchomości stanowi?cej w pe?ni sk?adnik maj?tku przedsiębiorstwa osobom zarz?dzaj?cym, cz?onkom organów lub wspólnikom tego przedsiębiorstwa ma bezpo?redni zwi?zek b?d? nie ma bezpo?redniego zwi?zku z prowadzeniem przedsiębiorstwa nie jest istotna dla ustalenia, czy to udost?pnienie obj?te jest zwolnieniem przewidzianym w tym drugim przepisie.

W przedmiocie kosztów

41 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym; do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (szósta izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Artyku? 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektyw? Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie temu, aby udost?pnienie cz??ci nale??cej do osoby prawnej nieruchomości do celów prywatnych osoby, która zarz?dza t? osob? prawn?, w sytuacji gdy nie wymaga si? w charakterze wynagrodzenia za u?ytkowanie tej nieruchomości od korzystaj?cych z tego osób zap?aty czynszu w pieni?dzu, stanowi?o zwolniony z podatku najem nieruchomości w rozumieniu tej dyrektywy, a fakt, ?e takie udost?pnienie uwa?a si? w ?wietle przepisów krajowych dotycz?cych podatku dochodowego za ?wiadczenie w naturze zwi?zane z wykonywaniem przez osoby korzystaj?ce z tego ich statutowych zada? lub wi???cej te osoby umowy o prac?, nie ma w tym zakresie znaczenia.**

2) **Artyku? 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektyw? 95/7, nale?y interpretowa? w ten sposób, i? w sytuacjach takich jak te b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego okoliczno??, ?e udost?pnienie ca?ej lub cz??ci nieruchomości stanowi?cej w pe?ni sk?adnik maj?tku przedsiębiorstwa osobom zarz?dzaj?cym, cz?onkom organów lub wspólnikom tego przedsiębiorstwa ma bezpo?redni zwi?zek b?d? nie ma bezpo?redniego zwi?zku z prowadzeniem przedsiębiorstwa, nie jest istotna dla ustalenia, czy to udost?pnienie obj?te jest zwolnieniem przewidzianym w tym drugim przepisie.**

Podpisy

* Język postępowania: francuski.