



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 16 lutego 2012 r.*

Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuły 168 i 176 — Prawo do odliczenia — Warunki dotyczące wykorzystywania towarów i usług na potrzeby transakcji opodatkowanych — Powstanie prawa do odliczenia — Umowa najmu pojazdu samochodowego — Umowa leasingu — Pojazd wykorzystywany przez pracodawcę do nieodpłatnego transportu pracownika pomiędzy jego miejscem zamieszkania a miejscem pracy

W sprawie C-118/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwen syd Warna (Bułgaria) postanowieniem z dnia 24 lutego 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 marca 2011 r., w postępowaniu:

Eon Aset Menidjmunt OOD

przeciwko

Direktor na Direkcija „Obzhatwane i uprawnienie na izpylnenieto” – Warna pri Centralno uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues (sprawozdawca), prezes izby, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: V. Trstenjak,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu bułgarskiego przez T. Iwanowa oraz D. Drambozową, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz D. Rousanowa, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

* Język postępowania: bułgarski.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 168, 173 i 176 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą o podatku VAT”).
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Eon Aset Menidjmunt OOD (zwaną dalej „Eon Aset”) i Direktor na Direkcija „Obžalwane i upravljenje na izpylnieneto” – Warna (dyrektorem dyrekcji ds. odwołań i zarządzania egzekucją w Warnie) pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite (przy centralnym zarządzie narodowej agencji skarbowej) w przedmiocie decyzji w sprawie korekty podatku nakładającej na Eon Aset podatek od wartości dodanej (zwany dalej „podatkiem VAT”), będącej konsekwencją odmówienia jej korzystania z prawa do kredytu podatkowego.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy o podatku VAT:
„»działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.
- 4 Artykuł 14 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:
„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.
- 5 Zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. b) rzeczony dyrektywy za dostawę towarów uznaje się „faktyczne przekazanie towaru zgodnie z umową najmu towarów na czas określony lub sprzedaży towaru na warunkach odroczonej płatności, która zawiera klauzulę o przeniesieniu własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty”.
- 6 Artykuł 24 ust. 1 tej samej dyrektywy przewiduje:
„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.
- 7 Zgodnie z art. 26 dyrektywy o podatku VAT:
„1. Za odpłatne świadczenie usług uznaje się każdą z następujących czynności:
 - a) użycie towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa, w przypadkach kiedy [podatek] VAT od takich towarów podlegał w całości lub w części odliczeniu;
 - b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na prywatny użytek jego lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa.
2. Państwa członkowskie mogą odstąpić od stosowania przepisów ust. 1, pod warunkiem że takie odstępstwo nie będzie prowadzić do zakłóceń konkurencji”.

8 Artykuł 63 tej dyrektywy przewiduje, że „zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a [podatek] VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

9 Artykuł 64 ust. 1 wspomnianej dyrektywy precyzuje:

„W przypadku transakcji związanych z wpłatą zaliczki lub płatnością rat dostawy towarów inne niż te, których przedmiotem jest wynajem towarów na pewien okres lub sprzedaż towarów na warunkach odroczonej płatności, o których mowa w art. 14 ust. 2 lit. b), oraz świadczenie usług, uważa się za dokonane z upływem terminów, których te zaliczki lub płatności dotyczą”.

10 Zgodnie z art. 167 dyrektywy o podatku VAT „prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

11 Zgodnie z art. 168 tej dyrektywy:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty [podatku] VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) [podatku] VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

12 Artykuł 173 ust. 1 rzeczonyj dyrektywy stanowi:

„W odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, o których mowa w art. 168, 169 i 170, jak i transakcji niedających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części [podatku] VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z art. 174 i 175, dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika”.

13 Artykuł 176 dyrektywy o podatku VAT stanowi:

„Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia [podatku] VAT. W żadnym przypadku prawo do odliczenia [podatku] VAT nie dotyczy wydatków, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, państwa członkowskie mogą utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu 1 stycznia 1979 r. lub, w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty po tym terminie, przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia”.

Prawo krajowe

14 Zgodnie z art. 6 ust. 3 pkt 1 Zakon za danyk wyrhu dobawenata stojnost, DW nr 63 [ustawy o podatku VAT, zwanej dalej „ZDDS”], z dnia 4 sierpnia 2006 r. za odpłatną dostawę towarów uważa się „zbycie lub udostępnienie towaru do użytku osobistego podatnika, właściciela, jego podwładnych lub pracowników lub osób trzecich, pod warunkiem że kredyt podatkowy został w całości lub częściowo odliczony przy wytworzeniu, przywozie lub nabyciu towaru”.

15 Artykuł 9 ust. 3 pkt 1 ZDDS uznaje za odpłatne świadczenie usług „usługę świadczoną podatnikowi będącemu osobą fizyczną na jego potrzeby osobiste, właścicielowi, jego podwładnym lub pracownikom lub osobom trzecim, pod warunkiem że kredyt podatkowy został w całości lub częściowo odliczony przy wytworzeniu, przywozie lub nabyciu usługi”.

16 Artykuł 9 ust. 4 pkt 1 ZDDS stanowiący odstępstwo od art. 9 ust. 3 ZDDS przewiduje, że odpłatnego świadczenia usług nie stanowi „nieodpłatne udostępnienie przez pracodawcę transportu podwładnych lub pracowników, włącznie z osobami świadczącymi pracę na podstawie umowy o zarządzanie przedsiębiorstwem, między ich miejscem zamieszkania a miejscem pracy w obie strony, gdy odbywa się to na potrzeby działalności gospodarczej podatnika”.

17 Artykuł 69 ust. 1 ZDDS przewiduje:

„W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby dokonywanych przez zarejestrowanego podatnika dostaw opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia:

1. kwoty podatku od towarów lub usług, które dostawca albo usługodawca – jeśli podmiot ten jest również zarejestrowanym podatnikiem na podstawie niniejszej ustawy – jemu dostarczył albo ma dostarczyć względnie świadczył albo ma świadczyć;

[...]”.

18 Zgodnie z art. 70 ust. 1 ZDDS:

„Nawet przy spełnieniu warunków określonych w art. 69 lub 74 prawo do odliczenia kredytu podatkowego nie przysługuje, jeżeli

[...]

2. towary lub usługi są przeznaczone do celów nieodpłatnych dostaw albo do celów działalności niezwiązanej z działalnością gospodarczą podatnika;

[...]”.

19 Zgodnie z art. 70 ust. 3 ZDDS:

„Ustępu 1 pkt 2 nie stosuje się do:

[...]

2. transportu pracowników, włącznie z osobami świadczącymi pracę na podstawie umowy o zarządzanie przedsiębiorstwem, między ich miejscem zamieszkania a miejscem pracy – w obie strony – nieodpłatnie organizowanego przez pracodawcę na potrzeby swojej działalności gospodarczej;

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

20 Eon Aset jest spółką z siedzibą w Bułgarii, która prowadzi działalność gospodarczą w różnych dziedzinach.

21 Podczas kontroli podatkowej dotyczącej okresu od dnia 1 lipca 2008 r. do dnia 31 października 2009 r. właściwe organy stwierdziły, że Eon Aset zawarła, po pierwsze, z jedną spółką umowę najmu pojazdu samochodowego na okres od dnia 1 października 2008 r. do dnia 1 marca 2009 r., a po drugie, z inną spółką umowę leasingu na okres 48 miesięcy dotyczącą innego pojazdu samochodowego.

- 22 Eon Aset odliczyła podatek VAT wyszczególniony na fakturach wystawionych w ciągu okresu podatkowego, w którym otrzymywała owe faktury.
- 23 Wspomniane organy uznały, że w braku dowodów w tym względzie należało przyjąć, iż pojazdy te nie były wykorzystywane na potrzeby działalności gospodarczej spółki.
- 24 Eon Aset odmówiono prawa do odliczenia odpowiedniego podatku VAT na mocy art. 70 ust. 1 pkt 2 ZDDS.
- 25 Eon Aset w trybie odwołania administracyjnego zaskarżyła decyzję w sprawie korekty podatku wydaną w stosunku do niej przez Dyrektora na Dyrekcja „Obżalwane i uprawnienie na izpylnenieto” – Warna pri Centraľno uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite.
- 26 Jako że organ ten częściowo potwierdził rzeczoną decyzję podatkową, Eon Aset wniosła skargę do Administratiwen syd Warna (sądu administracyjnego w Warnie).
- 27 Na poparcie swej skargi Eon Aset podnosi, iż pojazdy samochodowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym były wykorzystywane w celu zapewnienia transportu osobie zarządzającej tym przedsiębiorstwem pomiędzy jej miejscem zamieszkania a miejscem pracy. Powołując się na art. 70 ust. 3 pkt 2 ZDDS, Eon Aset uważa, że wyłączenie prawa do odliczenia przewidziane w art. 70 ust. 1 pkt 2 ZDDS nie dotyczy transportu członków personelu zapewnianego bezpłatnie przez pracodawcę pomiędzy ich miejscem zamieszkania a miejscem pracy.
- 28 Eon Aset kwestionuje również zgodność art. 70 ust. 1 pkt 2 ZDDS z prawem Unii.
- 29 W tych okolicznościach Administratiwen syd Warna postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) W jaki sposób należy interpretować warunek, o którym mowa w art. 168 dyrektywy [o podatku VAT], ustanowiony przez sformułowanie »są wykorzystywane« oraz, odnośnie do powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego, w którym momencie musi być spełniony ten warunek: czy już w okresie rozliczeniowym, w którym nastąpiło nabycie towaru lub usługi, czy może wystarczy, że zostanie spełniony w późniejszym okresie rozliczeniowym?
 - 2) Czy w świetle art. 168 i 176 dyrektywy [o podatku VAT] jest dopuszczalny przepis taki jak art. 70 ust. 1 pkt 2 [ZDDS], który zezwala od samego początku na wykluczenie z systemu odliczania naliczonego podatku VAT towarów i usług zdefiniowanych jako »przeznaczone do celów nieodpłatnych transakcji albo do celów działalności niezwiązanej z działalnością gospodarczą podatnika«?
 - 3) W razie odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie, czy art. 176 dyrektywy [o podatku VAT] należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które zamierza skorzystać z przyznanej mu możliwości wyłączenia prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w odniesieniu do określonych towarów i usług i opiera się na kategoriach wydatków zdefiniowanych w następujący sposób: towary lub usługi przeznaczone do celów nieodpłatnych transakcji albo do celów działalności niezwiązanej z działalnością gospodarczą podatnika, z wyłączeniem przypadków przewidzianych w art. 70 ust. 3 [ZDDS], spełnia warunek wskazania kategorii dostatecznie zdefiniowanych towarów i usług, tzn. zdefiniowania ich według rodzaju?
 - 4) W zależności od odpowiedzi udzielonej na pytanie trzecie: w jaki sposób należy rozumieć, w świetle art. 168 i 173 dyrektywy [o podatku VAT], przeznaczenie (zastosowanie obecne, względnie przyszłe) towarów lub usług nabytych przez podatnika: jako przesłankę powstania prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT czy jako podstawę uzasadniającą korektę kwoty podatku podlegającego odliczeniu?

- 5) W przypadku gdy przeznaczenie (zastosowanie) należałoby uznać za podstawę dokonania korekty kwoty podatku podlegającego odliczeniu, w jaki sposób należy interpretować art. 173 dyrektywy [o podatku VAT]: czy przewiduje on możliwość dokonania korekt w przypadkach, gdy towary lub usługi służą pierwotnie potrzebom działalności niepodlegającej opodatkowaniu lub nie są w ogóle wykorzystywane po ich nabyciu, przy równoczesnym pozostawieniu do dyspozycji przedsiębiorstwa i przy ich włączeniu do podlegającej opodatkowaniu działalności podatnika w okresie po ich nabyciu?
- 6) W przypadku gdyby należało zinterpretować art. 173 dyrektywy [o podatku VAT] w taki sposób, że przewidziana korekta stosuje się również do przypadków, kiedy towary lub usługi, po ich nabyciu, wykorzystuje się najpierw na potrzeby działalności niepodlegającej opodatkowaniu, albo do przypadków, kiedy w ogóle nie są one wykorzystywane, lecz zostały włączone do działalności [podatnika] podlegającej opodatkowaniu, czy należy uznać, że państwo członkowskie, zważywszy na ograniczenie na podstawie art. 70 ust. 1 pkt 2 [ZDDS] oraz na okoliczność, że zgodnie z art. 79 ust. 1 pkt 2 tej ustawy możliwość dokonania korekt ogranicza się do przypadków, kiedy towary, których pierwotne przeznaczenie spełniało wymogi odliczenia podatku, są następnie wykorzystywane w sposób niespełniający już tych wymogów do odliczenia podatku, spełniło swój obowiązek zdefiniowania prawa ogółu podatników do odliczenia podatku naliczonego w sposób możliwie jak najbardziej niezawodny i słuszny?
- 7) W zależności od odpowiedzi udzielonych na powyższe pytania, czy należy uznać, że zgodnie z systemem ograniczenia prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT oraz korekty kwoty podlegającego odliczeniu podatku VAT, wprowadzonym mocą [ZDDS], w takich okolicznościach jak w postępowaniu przed sądem krajowym i w świetle art. 168 dyrektywy [o podatku VAT] podatnik zarejestrowany dla celów podatku VAT jest uprawniony do odliczenia naliczonego podatku VAT w odniesieniu do towarów lub usług dostarczonych mu przez innego podatnika w okresie, w którym zostały dostarczone i w którym podatek stał się wymagalny?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego, czwartego i siódmego

- 30 W pytaniach pierwszym, czwartym i siódmym, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, w jakich warunkach art. 168 lit. a) dyrektywy o podatku VAT pozwala podatnikowi na odliczenie zapłaconego podatku VAT, po pierwsze, tytułem najmu pojazdu samochodowego, po drugie, tytułem najmu pojazdu samochodowego na podstawie umowy leasingu, oraz w którym momencie warunki te muszą być spełnione odnośnie do powstania prawa do odliczenia.

Rozważania wstępne

- 31 Zgodnie z art. 168 dyrektywy o podatku VAT podatnik jest uprawniony do odliczenia podatku VAT, jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby jego opodatkowanych transakcji. W konsekwencji konieczna jest wcześniejsza kwalifikacja działalności będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w świetle pojęcia opodatkowanej transakcji.
- 32 Zgodnie z art. 24 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT „»[ś]wiadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”, przy czym dostawa towarów zgodnie z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy wymaga „przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.
- 33 Jako że najem pojazdu samochodowego nie stanowi dostawy towarów, należy zasadniczo kwalifikować go jako świadczenie usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 rzeczony dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-155/01 *Cookies World*, Rec. s. I-8785, pkt 45; z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 *Part Service*, Zb. Orz. s. I-897, pkt 61).

- 34 Niemniej jednak najem pojazdu samochodowego na podstawie umowy leasingu może mieć cechy podobne do nabycia dobra inwestycyjnego.
- 35 Jak zaznaczył Trybunał w kontekście przepisów pozwalających państwom członkowskim na wykluczenie dóbr inwestycyjnych z systemu odliczeń podatku VAT w okresie przejściowym, pojęcie dóbr inwestycyjnych obejmuje dobra, które są wykorzystywane do celów działalności gospodarczej, wyróżniają się trwałym charakterem i wartością oraz których koszty nabycia nie są księgowane zwyczajnie jako wydatki bieżące, lecz podlegają amortyzacji w ciągu kilku lat obrotowych (zob. podobnie wyroki: z dnia 1 lutego 1977 r. w sprawie 51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, Rec. s. 113, pkt 12; z dnia 6 marca 2008 r. w sprawie C-98/07 *Nordania Finans i BG Factoring*, Zb. Orz. s. I-1281, pkt 27, 28).
- 36 Ponadto art. 14 ust. 2 lit. b) dyrektywy o podatku VAT uznaje za dostawę towarów faktyczne przekazanie towaru zgodnie z umową najmu towarów na czas określony, która zawiera klauzulę o przeniesieniu własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty.
- 37 W przypadku umowy leasingu niekoniecznie musi dojść do nabycia towaru, ponieważ umowa taka może przewidywać, iż leasingobiorca ma możliwość nienabywania wspomnianego towaru na koniec okresu leasingu.
- 38 Niemniej jednak jak wynika z międzynarodowego standardu rachunkowości MSR 17 dotyczącego leasingu przejętego przez rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.U. L 320, s. 1), leasing operacyjny należy odróżnić od leasingu finansowego, gdyż ten ostatni cechuje przeniesienie na leasingobiorcę większości pożytków i ryzyka związanych z tytułem prawnym. Okoliczność, iż przewidziano, że przeniesienie własności nastąpi z końcem umowy lub okoliczność, że zaktualizowana suma rat jest praktycznie taka sama jak wartość rynkowa towaru, stanowią indywidualnie lub łącznie kryteria pozwalające określić, czy umowę można zakwalifikować jako umowę leasingu finansowego.
- 39 Jak wyjaśnił już Trybunał, pojęcie dostawy towarów obejmuje nie tylko przeniesienie własności w formie przewidzianej przez dane prawo krajowe, lecz także wszelkie przeniesienie władztwa nad rzeczami, które pozwala drugiej stronie na rozporządzanie nimi jak właściciel (zob. wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Rec. s. I-285, pkt 7; z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 *Auto Lease Holland*, Rec. s. I-1317, pkt 32).
- 40 Jako że w sytuacji, gdy umowa leasingu pojazdu samochodowego przewiduje, iż własność tego pojazdu zostaje przeniesiona na leasingobiorcę z końcem umowy lub że leasingobiorca posiada istotne atrybuty własności rzeczonoego pojazdu, w szczególności że przeniesiona zostaje na niego większość pożytków i ryzyka związanych z tytułem prawnym do pojazdu i że zaktualizowana suma rat jest praktycznie taka sama jak wartość rynkowa towaru, transakcję należy uważać za nabycie dobra inwestycyjnego.
- 41 Do sądu krajowego należy określenie w świetle okoliczności sprawy, czy spełnione są kryteria przedstawione w poprzednim punkcie niniejszego wyroku.

W przedmiocie przesłanek prawa do odliczenia

- 42 Z art. 168 lit. a) dyrektywy o podatku VAT wynika, że podatnik może odliczyć podatek VAT naliczony od towarów i usług, jeżeli są one wykorzystywane na potrzeby jego działalności gospodarczej.
- 43 W tym względzie należy podkreślić, że ustanowiony we wspomnianej dyrektywie system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku

VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem że ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. w szczególności wyrok z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-515/07 Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, Zb. Orz. s. I-839, pkt 27).

- 44 W przypadku gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do dokonywania transakcji zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani odliczenie podatku naliczonego (zob. wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb. Orz. s. I-3039, pkt 24; ww. wyrok w sprawie Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, pkt 28).
- 45 Kryterium dotyczące wykorzystania towaru lub usługi na potrzeby transakcji wchodzących w zakres działalności gospodarczej przedsiębiorstwa jest różne w zależności od tego, czy chodzi o nabycie usługi lub dobra inwestycyjnego.
- 46 Jeżeli chodzi o transakcję polegającą na nabyciu usługi, taką jak najem pojazdu samochodowego, aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT i określić zakres tego prawa, zasadniczo konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia (wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb. Orz. s. I-10413, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 47 Prawo do odliczenia zostaje również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub większą liczbą transakcji objętych podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług należą do jego kosztów ogólnych i jako takie stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych towarów lub świadczonych usług. Koszty te zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika (ww. wyrok w sprawie SKF, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 48 W obydwu przypadkach wspomnianych w pkt 46 i 47 niniejszego wyroku istnienie bezpośredniego i ścisłego związku zakłada, iż koszt świadczeń powodujących naliczenie podatku jest włączony odpowiednio w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej (ww. wyrok w sprawie SKF, pkt 60).
- 49 Jakkolwiek ocena tego, czy pomiędzy najmem pojazdu samochodowego, którego dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, i działalnością gospodarczą Eon Aset istnieje bezpośredni i ścisły związek, należy do tego sądu, to zadaniem Trybunału jest dostarczenie temu sądowi użytecznych wskazówek w świetle prawa Unii.
- 50 W niniejszej sprawie Eon Aset podniosła przed sądem krajowym, iż pojazdy samochodowe wynajmowane na podstawie umowy najmu lub umowy leasingu, których dotyczy postępowanie przed tym sądem, były wykorzystywane w celu zapewnienia transportu osobie zarządzającej tym przedsiębiorstwem pomiędzy jej miejscem zamieszkania a miejscem pracy.
- 51 Trybunał orzekł już, iż fakt, że przemieszczanie się pomiędzy miejscem zamieszkania a miejscem pracy jest warunkiem koniecznym obecności w pracy, a więc jej wykonywania, nie stanowi okoliczności decydującej, aby uznać, iż transport pracownika pomiędzy jego miejscem zamieszkania a miejscem pracy nie służy prywatnym potrzebom pracownika w rozumieniu art. 26 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT. Sprzeczne z celem tego przepisu byłoby bowiem, aby taki pośredni związek sam w sobie wystarczał po to, by wykluczyć uznanie przemieszczania się za odpłatne świadczenie usług (zob. podobnie wyrok z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-285/95 Fillibeck, Rec. s. I-5577, pkt 27).

- 52 Natomiast w szczególnych okolicznościach wymogi prowadzenia przedsiębiorstwa mogą zmuszać przedsiębiorcę, aby sam zapewnił transport pracowników pomiędzy miejscem ich zamieszkania a miejscem pracy, z uwagi na co organizacja transportu przez pracodawcę odbywa się w celach związanych z działalnością jego przedsiębiorstwa.
- 53 Jeżeli chodzi o najem pojazdu samochodowego na mocy umowy leasingu, który to najem może być uważany za transakcję polegającą na nabyciu dobra inwestycyjnego do celów po części zawodowych i po części prywatnych, podatnik ma możliwość wyboru. Na potrzeby podatku VAT może on zaliczyć to dobro w całości do aktywów swojego przedsiębiorstwa lub pozostawić całość w ramach majątku prywatnego, wyłączając je tym samym całkowicie z systemu podatku VAT, lub też zaliczyć je do aktywów przedsiębiorstwa jedynie w zakresie wynikającym z rzeczywistego wykorzystania do celów zawodowych (zob. podobnie wyroki: z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrecht, Rec. s. I-2775, pkt 20; z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb. Orz. s. I-7037, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 54 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. W tych warunkach jeżeli towar zaliczony do aktywów przedsiębiorstwa spowodował powstanie prawa 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 świadczenie usług dokonane odpłatnie zgodnie z art. 26 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Charles i Charles Tijmens, pkt 24, 25 i przytoczone tam orzecznictwo; w sprawie Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, pkt 37).
- 55 Jeżeli podatnik zdecyduje się zachować dobro inwestycyjne w całości w swoim majątku prywatnym, chociaż wykorzystuje je jednocześnie do celów zawodowych i do celów prywatnych, żadna część podatku VAT podlegającego zapłacie lub naliczonego nie podlega odliczeniu (wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Bakcsi, Rec. s. I-1831, pkt 27). W takim wypadku wykorzystywanie tego dobra na potrzeby przedsiębiorstwa nie może podlegać podatkowi VAT (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Bakcsi, pkt 31).
- 56 Wreszcie, jeżeli podatnik zdecyduje się zaliczyć dobro do majątku przedsiębiorstwa jedynie w zakresie, w jakim jest ono rzeczywiście wykorzystywane do celów zawodowych, część dobra niewchodząca w skład tegoż majątku przedsiębiorstwa nie stanowi części dóbr przedsiębiorstwa i w konsekwencji nie jest objęta zakresem stosowania systemu podatku VAT (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Armbrecht, pkt 28).
- 57 Należy również sprecyzować, że 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. s. I-3795, pkt 15).
- 58 Kwestia tego, czy towar został nabyty przez podatnika działającego w takim charakterze, to znaczy na potrzeby jego działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 dyrektywy o podatku VAT, dotyczy okoliczności faktycznych i należy ją oceniać z uwzględnieniem wszystkich danych przypadku, wśród których znajdują się charakter danego towaru i okres, jaki upłynął pomiędzy jego nabyciem i wykorzystaniem do celów działalności gospodarczej podatnika (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Bakcsi, pkt 29).
- 59 Do sądu krajowego należy ocena tego, czy pojazd samochodowy wynajęty na podstawie umowy leasingu został zaliczony do majątku przedsiębiorstwa, oraz określenie zakresu prawa do odliczenia, z którego może ono korzystać w wypadku, gdy towar został jedynie częściowo zaliczony do majątku przedsiębiorstwa.

W przedmiocie powstania prawa do odliczenia

- 60 Na podstawie art. 167 dyrektywy o podatku VAT prawo do odliczenia podatku VAT powstaje w momencie, gdy podatek staje się wymagalny.
- 61 Przepis ten należy analizować w świetle art. 63 tej dyrektywy, zgodnie z którym podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.
- 62 Zgodnie z art. 64 rzeczony dyrektywy w przypadku, gdy najem pojazdu samochodowego cechuje świadczenie usług dające podstawę do kolejnych płatności, moment, w którym powstaje prawo do odliczenia i w którym należy brać pod uwagę istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy wynajmowanym pojazdem oraz działalnością gospodarczą podatnika, następuje z upływem okresu, którego dotyczy każda z płatności.
- 63 Jeżeli chodzi o dobro inwestycyjne, podatnik zaliczający je w całości do majątku swego przedsiębiorstwa ma prawo do bezpośredniego odliczenia podatku VAT (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Charles i Charles Tijmens, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 64 Z powyższych uwag wynika, że wykładni art. 168 lit. a) dyrektywy o podatku VAT należy dokonywać w ten sposób, że:
- wynajmowany pojazd samochodowy należy uważać za wykorzystywany na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, jeżeli istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy wykorzystywaniem tego pojazdu i działalnością gospodarczą podatnika, oraz że moment, w którym powstaje prawo do odliczenia i w którym należy brać pod uwagę istnienie takiego związku, następuje z upływem okresu, którego dotyczy każda z płatności;
 - pojazd samochodowy wynajmowany na podstawie umowy leasingu i zakwalifikowany jako dobro inwestycyjne należy uważać za wykorzystywany na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, jeżeli podatnik działający w takim charakterze nabywa ten towar i zalicza go w całości do majątku swego przedsiębiorstwa, przy czym naliczony podatek VAT zostaje odliczony w całości i bezpośrednio, a każde wykorzystanie rzeczonych dóbr do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników lub do celów niezwiązanych z działalnością jego przedsiębiorstwa uważa się za świadczenie usług dokonane odpłatnie.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

- 65 W pytaniach drugim i trzecim sąd krajowy stara się w istocie ustalić, czy art. 70 ust. 1 pkt 2 ZDDS umożliwiające wyłączenie prawa do odliczenia w odniesieniu do towarów i usług przeznaczonych do celów nieodpłatnych dostaw albo do celów działalności niezwiązanej z działalnością gospodarczą podatnika jest zgodny z art. 168 i 176 dyrektywy o podatku VAT.
- 66 Na wstępie należy przypomnieć, że w ramach postępowania wszczętego zgodnie z art. 267 TFUE Trybunał nie jest właściwy do wypowiedzania się w przedmiocie wykładni krajowych przepisów ustawowych lub wykonawczych ani w przedmiocie zgodności tych przepisów z prawem Unii. Może on jednak dostarczać sądowi krajowemu wskazówek w ramach wykładni prawa Unii, które umożliwiają mu udzielenie odpowiedzi na skierowane do niego zagadnienie prawne (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 września 2000 r. w sprawie C-124/99 Borawitz, Rec. s. I-7293, pkt 17; z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-385/09 Nidera Handelscompagnie, Zb. Orz. s. I-10385, pkt 32).

- 67 W tych okolicznościach należy uznać, że sąd krajowy stara się w istocie ustalić, czy art. 168 i 176 dyrektywy o podatku VAT stoją na przeszkodzie ustawodawstwu krajowemu, które przewiduje wyłączenie prawa do odliczenia w odniesieniu do towarów i usług przeznaczonych do celów nieodpłatnych dostaw albo do celów działalności niezwiązanej z działalnością gospodarczą podatnika.
- 68 W tym względzie należy zaznaczyć, że prawo do odliczenia stanowi integralny element mechanizmu podatku VAT, który w zasadzie nie może być ograniczany i który jest wykonywany w odniesieniu do całości podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu (zob. wyroki: z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. s. I-1883, pkt 18; z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 Securenta, Zb. Orz. s. I-1597, pkt 24).
- 69 Z art. 168 lit. a) dyrektywy o podatku VAT i z orzecznictwa wspomnianego w pkt 43 i nast. niniejszego wyroku wynika, że istnienie prawa do odliczenia zakłada, że podatnik działający w takim charakterze nabywa towary lub usługi i wykorzystuje je na potrzeby swej działalności gospodarczej.
- 70 Ustawodawstwo krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym wyłącza wszelkie prawo do odliczenia w przypadku, gdy towary lub usługi są przeznaczone do celów nieodpłatnych dostaw albo do celów działalności niezwiązanej z działalnością podatnika.
- 71 Takie ustawodawstwo jest równoznaczne z wyłączeniem prawa do odliczenia podatku VAT w sytuacji, gdy warunki konieczne dla istnienia tego prawa nie są spełnione.
- 72 Artykuł 70 ust. 1 ZDDS nie ogranicza więc prawa do odliczenia w rozumieniu art. 176 dyrektywy o podatku VAT.
- 73 Należy jednak uściślić, iż państwo członkowskie nie może odmówić podatnikom, którzy zdecydowali się traktować dobra inwestycyjne wykorzystywane jednocześnie do celów zawodowych i celów prywatnych jako dobra należące do przedsiębiorstwa, pełnego i bezpośredniego odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu tych dóbr, do którego mają oni prawo zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przywołanym w pkt 63 niniejszego wyroku (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 28).
- 74 Na pytania drugie i trzecie należy zatem odpowiedzieć, że wykładni art. 168 i 176 dyrektywy o podatku VAT należy dokonywać w ten sposób, iż nie stoją one na przeszkodzie ustawodawstwu krajowemu, które przewiduje wyłączenie prawa do odliczenia w odniesieniu do towarów i usług przeznaczonych do celów nieodpłatnych dostaw albo do celów działalności niezwiązanej z działalnością gospodarczą podatnika, pod warunkiem że towary kwalifikowane jako dobra inwestycyjne nie są zaliczane do majątku przedsiębiorstwa.

W przedmiocie pytań piątego i szóstego

W przedmiocie dopuszczalności

- 75 Rząd bułgarski i Komisja podnoszą, iż udzielenie odpowiedzi na pytania piąte i szóste nie jest konieczne, ponieważ dotyczą one sytuacji niemającej związku ze sporem przed sądem krajowym.
- 76 W tym względzie należy przypomnieć, że w ramach postępowania, o którym mowa w art. 267 TFUE, u którego podstaw leży jasny podział ról między sądami krajowymi a Trybunałem, wszelka ocena okoliczności faktycznych leży w kompetencjach sądu krajowego. Podobnie jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za wydanie orzeczenia, należy – przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy – zarówno ocena, czy do wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytań, które zadaje Trybunałowi. W konsekwencji, jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co

do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. s. I-4921, pkt 59; z dnia 14 lutego 2008 r. w sprawie C-450/06 Varec, Zb. Orz. s. I-581, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 77 Jednakże Trybunał orzekł również, że w szczególnych okolicznościach, w celu zweryfikowania swojej własnej kompetencji, to do niego należy zbadanie okoliczności, w jakich sąd krajowy kieruje do niego wnioski. Odmowa udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne postawione przez sąd krajowy jest możliwa jedynie, gdy wnioskowana wykładnia prawa Unii w sposób oczywisty nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu przed sądem krajowym, gdy problem ma charakter hipotetyczny lub gdy Trybunał nie posiada wystarczającej wiedzy na temat okoliczności faktycznych i prawnych, aby odpowiedzieć w użyteczny sposób na postawione mu pytania (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Bosman, pkt 61; w sprawie Varec, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 78 Ma to miejsce w niniejszej sprawie. Z postanowienia odsyłającego nie wynika bowiem, iż nabyte towary posłużyły do działalności pozbawionej charakteru gospodarczego, zanim zostały przeznaczone do działalności gospodarczej, lub iż nie były nigdy wykorzystywane. Sytuacja, której dotyczą te pytania, nie ma zatem żadnego związku z przedmiotem sporu przed sądem krajowym.
- 79 Pytania piąte i szóste należy zatem uznać za niedopuszczalne.

W przedmiocie kosztów

- 80 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

- 1) Wykładni art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy dokonywać w ten sposób, że:
 - wynajmowany pojazd samochodowy należy uważać za wykorzystywany na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, jeżeli istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy wykorzystywaniem tego pojazdu i działalnością gospodarczą podatnika, oraz że moment, w którym powstaje prawo do odliczenia i w którym należy brać pod uwagę istnienie takiego związku, następuje z upływem okresu, którego dotyczy każda z płatności;
 - pojazd samochodowy wynajmowany na podstawie umowy leasingu i zakwalifikowany jako dobro inwestycyjne należy uważać za wykorzystywany na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, jeżeli podatnik działający w takim charakterze nabywa ten towar i zalicza go w całości do majątku swego przedsiębiorstwa, przy czym naliczony podatek od wartości dodanej zostaje odliczony w całości i bezpośrednio, a każde wykorzystanie rzeczonych dóbr do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników lub do celów niezwiązanych z działalnością jego przedsiębiorstwa uważa się za świadczenie usług dokonane odpłatnie.
- 2) Artykuły 168 i 176 dyrektywy 2006/112 nie stoją na przeszkodzie ustawodawstwu krajowemu, które przewiduje wyłączenie prawa do odliczenia w odniesieniu do towarów i usług przeznaczonych do celów nieodpłatnych dostaw albo do celów działalności niezwiązanej z działalnością gospodarczą podatnika, pod warunkiem że towary kwalifikowane jako dobra inwestycyjne nie są zaliczane do majątku przedsiębiorstwa.

Podpisy