

Sprawa C-118/11

Eon Aset Menidjunt OOD

przeciwko

Direktor na Direkcija „Obawane i upravljenje na izpynenieto” – Warna pri Centra no upravljenje na Naciona nata agencija za prichodite

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Administratiwen syd Warna)

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

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Czynności podlegające opodatkowaniu – Nabycie dobra inwestycyjnego – Pojęcie*

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 14 ust. 1, art. 14 ust. 2 lit. b))

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego*

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 168 lit. a))

3. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego*

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 168, 176)

1. 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 rzeczowego 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, transakcja należy uważyć za nabycie dobra inwestycyjnego.

(por. pkt 40)

2. Wykadni art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy dokonywać w ten sposób, że wynajmowany pojazd samochodowy należy uważyć za wykorzystywany na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, jeżeli istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy wykorzystywaniem tego pojazdu i działalnością gospodarczą podatnika. 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

p?atno?ci.

Ponadto pojazd samochodowy wynajmowany na podstawie umowy leasingu i zakwalifikowany jako dobro inwestycyjne nale?y uwa?a? za wykorzystywany na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, je?eli podatnik dzia?aj?cy w takim charakterze nabywa ten towar i zalicza go w ca?o?ci do maj?tku swego przedsi?biorstwa, przy czym naliczony podatek od warto?ci dodanej zostaje odliczony w ca?o?ci i bezpo?rednio, a ka?de wykorzystanie rzeczonych dobra do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników lub do celów niezwi?zanych z dzia?alno?ci? jego przedsi?biorstwa uwa?a si? za ?wiadczenie us?ug dokonane odp?atnie. To nabycie dobra przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze determinuje stosowanie systemu podatku od warto?ci dodanej i w konsekwencji mechanizm odliczenia. Faktyczne lub zamierzone wykorzystywanie dobra determinuje jedynie zakres pocztkowego odliczenia, do którego ma prawo podatnik. Kwestia tego, czy towar zosta? nabyty przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze, to znaczy na potrzeby jego dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu art. 9 dyrektywy, dotyczy okoliczno?ci faktycznych i nale?y j? ocenia? z uwzgl?dnieniem wszystkich danych przypadku, w?ród których znajduj? si? charakter danego towaru i okres, jaki up?yn?? pomi?dzy jego nabyciem i wykorzystaniem do celów dzia?alno?ci gospodarczej podatnika.

(por. pkt 57, 58, 64; pkt 1 sentencji)

3. Artyku?y 168 i 176 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nie stoj? na przeszkodzie ustawodawstwu krajowemu, które przewiduje wy??czenie prawa do odliczenia w odniesieniu do towarów i us?ug przeznaczonych do celów nieodp?atnych dostaw albo do celów dzia?alno?ci niezwi?zanej z dzia?alno?ci? gospodarcz? podatnika, pod warunkiem ?e towary kwalifikowane jako dobra inwestycyjne nie s? zaliczane do maj?tku przedsi?biorstwa.

(por. pkt 74; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNA?U (druga izba)

z dnia 16 lutego 2012 r.(*)

Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku?y 168 i 176 – Prawo do odliczenia – Warunki dotycz?ce wykorzystywania towarów i us?ug na potrzeby transakcji opodatkowanych – Powstanie prawa do odliczenia – Umowa najmu pojazdu samochodowego – Umowa leasingu – Pojazd wykorzystywany przez pracodawc? do nieodp?atnego transportu pracownika pomi?dzy jego miejscem zamieszkania a miejscem pracy

W sprawie C?118/11

maj?cej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Administratiwen syd Warna (Bu?garia) postanowieniem z dnia 24 lutego 2011 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 7 marca 2011 r., w post?powaniu:

Eon Aset Menidjmunt OOD

przeciwko

Direktor na Direkcija „Ob?awane i uprawnienie na izpy?nenieto” – Warna pri Centra?no uprawnienie na Naciona?nata agencija za prichodite,

TRYBUNA? (druga izba),

w sk?adzie: J.N. Cunha Rodrigues (sprawozdawca), prezes izby, U. L?hmus, A. ? Caoimh, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund, s?dziowie,

rzecznik generalny: V. Trstenjak,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn?,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rz?du bu?garskiego przez T. Iwanowa oraz D. Drambozow?, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocnik?w,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz D. Rousanowa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocnik?w,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 168, 173 i 176 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wsp?ólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektyw? o podatku VAT”).

2 Wniosek ten zosta? przedstawiony w ramach sporu pomi?dzy Eon Aset Menidjmnt OOD (zwan? dalej „Eon Aset”) i Direktor na Direkcija „Ob?awane i uprawnienie na izpy?nenieto” – Warna (dyrektorem dyrekcji ds. odwo?a? i zarz?dzania egzekucj? w Warnie) pri Centra?no uprawnienie na Naciona?nata agencija za prichodite (przy centralnym zarz?dzie narodowej agencji skarbowej) w przedmiocie decyzji w sprawie korekty podatku nak?adaj?cej na Eon Aset podatek od warto?ci dodanej (zwany dalej „podatkiem VAT”), b?d?cej konsekwencj? odm?wienia jej korzystania z prawa do kredytu podatkowego.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy o podatku VAT:

„»dzia?alno?? gospodarcza« obejmuje wszelk? dzia?alno?? producent?w, handlowc?w lub us?ugodawc?w, w??cznie z g?rnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawod?w lub uznanych za takie. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? w szczeg??lno?ci wykorzystywanie, w spos?b ci?g?y, maj?tku rzeczowego lub warto?ci niematerialnych w celu uzyskania z tego tytu?u dochodu”.

4 Artyku? 14 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania rzecz? jak w?a?ciciel”.

5 Zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. b) rzeczonej dyrektywy za dostaw? towarów uznaje si? „faktyczne przekazanie towaru zgodnie z umow? najmu towarów na czas okre?lony lub sprzeda?y towaru na warunkach odroczonej p?atno?ci, która zawiera klauzul? o przeniesieniu w?asno?ci w nast?pstwie normalnych zdarze? nie pó?niej ni? z chwil? zap?aty ostatniej raty”.

6 Artyku? 24 ust. 1 tej samej dyrektywy przewiduje:

„»?wiadczenie us?ug« oznacza ka?d? transakcj?, która nie stanowi dostawy towarów”.

7 Zgodnie z art. 26 dyrektywy o podatku VAT:

„1. Za odp?atne ?wiadczenie us?ug uznaje si? ka?d? z nast?puj?cych czynno?ci:

a) u?ycie towarów stanowi?cych cz??? maj?tku przedsi?biorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych ni? dzia?alno?? jego przedsi?biorstwa, w przypadkach kiedy [podatek] VAT od takich towarów podlega? w ca?o?ci lub w cz???ci odliczeniu;

b) nieodp?atne ?wiadczenie us?ug przez podatnika na prywatny u?ytek jego lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych ni? dzia?alno?? jego przedsi?biorstwa.

2. Pa?stwa cz?onkowskie mog? odst?pi? od stosowania przepisów ust. 1, pod warunkiem ?e takie odst?pstwo nie b?dzie prowadzi? do zak?óce? konkurencji”.

8 Artyku? 63 tej dyrektywy przewiduje, ?e „zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a [podatek] VAT staje si? wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania us?ug”.

9 Artyku? 64 ust. 1 wspomnianej dyrektywy precyzuje:

„W przypadku transakcji zwi?zanych z wp?at? zaliczki lub p?atno?ci? rat dostawy towarów inne ni? te, których przedmiotem jest wynajem towarów na pewien okres lub sprzeda? towarów na warunkach odroczonej p?atno?ci, o których mowa w art. 14 ust. 2 lit. b), oraz ?wiadczenie us?ug, uwa?a si? za dokonane z up?ywem terminów, których te zaliczki lub p?atno?ci dotycz?”.

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

11 Zgodnie z art. 168 tej dyrektywy:

„Je?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast?puj?cych kwot od kwoty [podatku] VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a) [podatku] VAT nale?nego lub zap?aconego w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

12 Artyku? 173 ust. 1 rzeczony 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 Artyku? 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 Artyku? 9 ust. 3 pkt 1 ZDDS uznaje za odpłatne świadczenie usług „usług świadczonych podatnikowi bądź czemuś osobie fizycznej 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 Artyku? 9 ust. 4 pkt 1 ZDDS stanowi, że odstępstwo od art. 9 ust. 3 ZDDS przewiduje, że odpłatne świadczenie 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 Artyku? 69 ust. 1 ZDDS przewiduje:

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

1. kwoty podatku od towarów lub usług, które dostawca albo usługodawca – jeżeli 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 przysuguje, jeżeli

[...]

2. towary lub usługi 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, w tym 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 „Obciążenie i uprawnienie na izby” – Warna pri Centrałno uprawnienie na Nacjonalna agencija za prihodite.

26 Jako że organ ten czynnikiem 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

zarządzając tym przedsiębiorstwem pomiędzy jej miejscem zamieszkania a miejscem pracy. Powołując się na art. 70 ust. 3 pkt 2 ZDD, Eon Aset uważa, że wyłączenie prawa do odliczenia przewidziane w art. 70 ust. 1 pkt 2 ZDD nie dotyczy transportu członków personelu zapewnianego bezpłatnie przez pracodawcę pomiędzy ich miejscem zamieszkania a miejscem pracy.

28 Eon Aset kwestionuje również zgodnie z art. 70 ust. 1 pkt 2 ZDD z prawem Unii.

29 W tych okolicznościach Administrativen 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 [ZDD], 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 [ZDD], 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 uzasadniającej korektę kwoty podatku podlegającego odliczeniu?

5) W przypadku gdy przeznaczenie (zastosowanie) należy albo 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 są pierwotnie potrzebom działalności niepodlegającej opodatkowaniu lub nie są w ogóle wykorzystywane po ich nabyciu, przy równoczesnym pozostawieniu do dyspozycji przedsiębiorstwa i przy ich wykorzystaniu do podlegającej opodatkowaniu działalności podatnika w okresie po ich nabyciu?

6) W przypadku gdyby należy o 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 [ZDD] oraz na okoliczności, że zgodnie z art. 79 ust. 1 pkt 2 tej ustawy możliwość dokonania korekt ogranicza się

do przypadków, kiedy towary, których pierwotne przeznaczenie spełnia o wymogi odliczenia podatku, są następnie wykorzystywane w sposób niespełniający już tych wymogów do odliczenia podatku, spełnia o swój obowiązek zdefiniowania prawa ogółu podatników do odliczenia podatku naliczonego w sposób możliwie jak najbardziej niezawodny i skuteczny?

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 działania czy b) d) cej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w świetle pojęcia opodatkowanej transakcji.

32 Zgodnie z art. 24 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT „»[?]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, wyróżniając 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 przyjętego 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. Okoliczności, iż przewidziano, że przeniesienie własności nastąpi z końcem umowy lub okoliczności, że zaktualizowana suma rat jest praktycznie taka sama jak wartość rynkowa towaru, stanowi indywidualnie lub łącznie kryteria pozwalające określić, czy umowa może być zakwalifikowana jako umowa leasingu finansowego.

39 Jak wyjaśniła 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 rzeczoności 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 zapłaćce 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, tak 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 wielką 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 wliczony 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 podniósł 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 bezpośredni 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, wyrażając je tym samym cakowicie 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 tego 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 je 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 umożliwiając 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 umożliwiały mu udzielenie odpowiedzi na skierowane do niego zapytanie 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, jeżeli postawione pytania dotyczą wykądni 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 wykądni 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 działania pozbawionej charakteru gospodarczego, zanim zostały przeznaczone do działania 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) Wykądni 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 działaniem gospodarczym 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 działaniem 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

* Język postępowania: bułgarski.