Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 18 lipca 2013 r.*

Podatek od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 168 lit. a) i art. 176 — Prawo do odliczenia — Wydatki związane z nabyciem towarów i świadczeniem usług przeznaczonych dla pracowników — Pracownicy udostępnieni podatnikowi, który żąda odliczenia, lecz zatrudnieni przez innego podatnika

W sprawie C-124/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwen syd Płowdiw (Bułgaria) postanowieniem z dnia 24 lutego 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 marca 2012 r., w postępowaniu:

AES-3C Maritza East 1 EOOD

przeciwko

Direktor na Direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpyłnenieto" pri Centralno uprawlenie na Nacionałnata agencija za prichodite, Płowdiw,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

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

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 kwietnia 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu AES-3C Maritza East 1 EOOD przez S. Garbolino, E. Ewtimowa oraz J. Mateewą, adwokati,

— w imieniu Direktor na Direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpyłnenieto" pri Centralno uprawlenie na Nacionałnata agencija za prichodite, Płowdiw przez W. Apostołowa, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, C. Soulay oraz D. Rusanowa, działających w charakterze pełnomocników,

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

* Język postępowania: bułgarski.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 168 lit. a) oraz art. 176 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ów został przedłożony w ramach sporu pomiędzy AES-3C Maritza East 1 EOOD (zwaną dalej „AES"), spółką prawa bułgarskiego a Direktor na Direkcija „Obżałwane i uprawlenie na izpyłnenieto" pri Centralno uprawlenie na Nacionałnata agencija za prichodite, Płowdiw (dyrektorem dyrekcji ds. odwołań i zarządzania egzekucją przy centralnym zarządzie narodowej agencji skarbowej, zwanym dalej „Direktor") w przedmiocie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej podatkiem VAT) naliczonym w związku z nabyciem różnych towarów i usług przeznaczonych dla pracowników udostępnionych spółce AES przez inną spółkę.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 168 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„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 VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) 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;

[...]".

4 Artykuł 176 owej dyrektywy stanowi:

„Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji [Europejskiej], Rada [Unii Europejskiej] określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT. W żadnym przypadku prawo do odliczenia 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 [Europejskiej] po tym terminie, przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia".

Prawo bułgarskie

5 Zgodnie z art. 69 ust. 1 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., zwanej dalej „ZDDS"), obowiązującej od dnia wejścia w życie Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Bułgarii i Rumunii oraz dostosowań w Traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 2005, L 157, s. 203):

„1. 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;

[...]".

6 Artykuł 70 ust. 1 i 3 ZDDS przewiduje w szczególności:

„1. Nawet przy spełnieniu warunków określonych w art. 69 lub art. 74, prawo do odliczenia podatku należnego nie przysługuje, jeżeli:

[...]

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

[...]

3. Ustępu 1 pkt 2 nie stosuje się do:

1) [...] ubrań specjalnych, roboczych, mundurów, ubrań reprezentacyjnych oraz osobistego wyposażenia ochronnego, udostępnianych nieodpłatnie pracownikom, włącznie z osobami świadczącymi pracę na podstawie umowy o zarządzanie przedsiębiorstwem, przez pracodawcę dla celów wykonywania jego działalności gospodarczej;

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 dla celów wykonywania jego działalności gospodarczej;

[...]

7) przewozu i noclegu pracowników zatrudnionych u podatnika w delegacjach;

[...]".

7 W wersji mającej zastosowanie przed przystąpieniem Republiki Bułgarii do Unii (DW nr 153 z dnia 23 grudnia 1998 r.) ZDDS przewidywał w art. 64 ust. 1:

„1. Prawo nabywcy, odbiorcy świadczenia lub importera do odliczenia podatku naliczonego istnieje, gdy spełnione są następujące przesłanki:

[...]

5) towar dostarczony wskutek przywozu lub wskutek opodatkowanej transakcji albo świadczenie uzyskane wskutek opodatkowanej transakcji zostało przeznaczone do celów dokonania opodatkowanych transakcji lub będzie przeznaczone do tego celu;

[...]".

8 Artykuł 65 ust. 1 owej wersji ZDDS stanowił:

„1. Nawet przy spełnieniu warunków określonych w art. 64 lub art. 68 prawo do odliczenia podatku należnego nie przysługuje, jeżeli:

1) towar albo świadczenie są przeznaczone do celów reprezentacyjnych;

2) przedmiot nabycia stanowi motocykl lub samochód osobowy posiadający nie więcej niż pięć miejsc siedzących, nie licząc miejsca kierowcy, z wyjątkiem przypadków, w których podatnik wykonuje przy ich pomocy działalność główną;

3) [uzupełniony w DW nr 100 z 2005 r.] towar lub świadczenie jest przeznaczone do utrzymywania, napraw, ulepszania i użytkowania motocykli i samochodów osobowych według nr 2;

4) towar lub usługa są używane do dokonywania transakcji zwolnionych z podatku w rozumieniu art. 33;

5) towar zostaje skonfiskowany na rzecz państwa lub budynek zostaje zburzony ze względu na jego bezprawne wzniesienie".

9 Zgodnie z § 1 pkt 1 przepisów dodatkowych Kodeks na truda (kodeksu pracy, DW nr 26 z dnia 1 kwietnia 1986 r. oraz DW nr 27 z dnia 4 kwietnia 1986 r.) w wersji mającej zastosowanie w okresie istotnym dla okoliczności faktycznych postępowania głównego „pracodawca" w rozumieniu owego kodeksu oznacza „każdą osobę fizyczną, osobę prawną lub jej zależną jednostkę oraz każdą inną organizacyjnie lub gospodarczo wyodrębnioną jednostkę (przedsiębiorstwo, instytucję, organizację, stowarzyszenie, zakład, lokal, gospodarstwo, spółkę itp.), które samodzielnie zatrudniają pracowników w ramach stosunku pracy, również celem wykonywania pracy w domu i telepracy, a także celem udostępnienia do wykonywania pracy w innym przedsiębiorstwie".

10 Zakon za zdrawosłowni i bezopasni usłowija na trud (ustawa o ochronie zdrowia i bezpieczeństwie w miejscu pracy, DW nr 124 z dnia 23 grudnia 1997 r.) stanowi w art. 1 przepisów dodatkowych, że »pracodawca« odpowiada pojęciu zdefiniowanemu w § 1 pkt 1 przepisów dodatkowych kodeksu pracy, a także odnosi się do każdego, kto zatrudnia pracowników oraz ponosi całą odpowiedzialność za przedsiębiorstwo, stowarzyszenie lub organizację.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 AES jest właścicielem elektrowni, położonej w gminie Gałabowo (Bułagria) poza granicami obszaru zamieszkanego, i prowadzi w tym zakresie działalność.

12 AES nie zatrudnia własnych pracowników dla celów wykonywania działalności w zakresie wskazanej elektrowni, w związku z czym musi wynajmować ich w pełnym wymiarze czasu pracy na podstawie umowy o udostępnienie pracowników zawartej z AES Maritza East 1 Services EOOD (zwaną dalej „AES Services"). Zgodnie z umową AES Services wyszukuje i zatrudnia pracowników potrzebnych do wykonywania działalności gospodarczej AES. Umowy o pracę są zawierane z AES Services, która wypłaca również wynagrodzenie na rzecz pracowników.

13 Pracownicy, o których mowa, są przekazywani spółce AES. Zgodnie z umową pomiędzy AES a AES Services pierwsza ze wskazanych spółek uiszcza na rzecz drugiej wynagrodzenie za usługę udostępnienia pracowników. Wynagrodzenie to zawiera pensje pracowników oraz opłaty na ich ubezpieczenie społeczne. Ubranie robocze i osobiste wyposażenie ochronne pracowników oraz usługi związane z ich przewozem z centrali do miejsca zamieszkania i z powrotem są świadczone przez AES. Koszty związane z tymi towarami i usługami nie są zawarte w kwocie wynagrodzenia uiszczanego na rzecz AES Services. W przypadku delegacji pracowników koszty przewozu i noclegu są również pokrywane bezpośrednio przez AES.

14 W okresie od sierpnia 2008 r. do września 2010 r. AES otrzymywał od osób trzecich świadczenia obejmujące przewozy, ubranie robocze i osobiste wyposażenie ochronne oraz świadczenia związane z delegacjami pracowników.

15 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w związku z okolicznością, że osoby zatrudnione w elektrowni zamieszkują w rejonach mieszkalnych, które nie są obsługiwane przez transport publiczny, AES zadecydował sam zapewnić usługę transportową w godzinach odpowiadających systemowi zmian pracy.

16 Ponadto sąd odsyłający wskazuje, że zgodnie z przepisami kodeksu pracy i ustawą dotyczącą zdrowia i bezpieczeństwa pracy, AES ma obowiązek dostarczyć na rzecz pracowników zatrudnionych w elektrowni ubranie robocze i osobiste wyposażenie ochronne.

17 Organy podatkowe odmówiły odliczenia podatku VAT w wysokości 218 377 BGN (lewów bułgarskich) związanego z nabyciem przez AES świadczeń przewozu, udostępnieniem ubrań roboczych i osobistego wyposażenia ochronnego oraz z wydatkami dokonanymi w ramach delegacji z uzasadnieniem, że otrzymane towary i usługi były przeznaczone do dokonywania nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników AES Services. Wskazane organy nie uznały zastosowania odstępstw od owego ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT przewidzianych w art. 70 ust. 3 pkt 1, 2 i 7 ZDDS ze względu na to, że spółka AES nie jest uznana za pracodawcę zgodnie z prawem bułgarskim. Zgodnie bowiem z kodeksem pracy pracodawcą jest w tym przypadku AES Services.

18 W związku z oddaleniem przez Direktor wniesionego na drodze administracyjnej odwołania od owej decyzji w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego AES wniósł skargę do sądu odsyłającego.

19 Przed owym sądem AES podniósł, że jest pracodawcą „gospodarczym" względem zatrudnionych, ponieważ czerpie on korzyści z ich pracy i ponosi związane z tym koszty w zakresie, w którym uiszcza wynagrodzenie na rzecz AES Services. Ponadto AES ma charakter pracodawcy w rozumieniu ustawy o ochronie zdrowia i bezpieczeństwie w miejscu pracy, ponieważ jest zobowiązany do udostępnienia ubrania roboczego i zapewnienia warunków gwarantujących bezpieczeństwo pracowników. Direktor powtórzył natomiast stanowisko wynikające z decyzji w przedmiocie określenia podatku.

20 Sąd odsyłający jest zdania, że wyrok Trybunału z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Fillibeck, Zb.Orz. s. I-5577 nie udziela odpowiedzi na pytania o wykładnię wynikłe w postępowaniu głównym, ponieważ usługi przewozu sporne w sprawie leżącej u podstaw owego wyroku nie były świadczone na rzecz pracowników udostępnianych przez innego podatnika niż ten, który powołuje się na prawo do odliczenia, lecz na rzecz własnych pracowników podatnika.

21 Sąd ów wskazał ponadto, że w wersji mającej zastosowanie do dnia przystąpienia Republiki Bułgarii do Unii ZDDS nie zawierała ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT, jakie jest przewidziane w obecnie obowiązującym art. 70 ust. 1 pkt 2 owej ustawy. W art. 65 ZDDS – w wersji obowiązującej do dnia 1 stycznia 2007 r. – ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT były wyliczone w sposób wyczerpujący i brak było pośród nich ograniczenia związanego z przeznaczeniem dostaw lub ze świadczeniem nieodpłatnym.

22 W tych okolicznościach Administratiwen syd Płowdiw postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepis tego rodzaju jak art. 70 ust. 1 pkt 2 [ZDDS], zgodnie z którym podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku od uzyskanych świadczeń przewozu, ubrania roboczego, wyposażenia ochronnego i od wydatków poniesionych w związku z delegacjami, ponieważ te towary i usługi są udostępniane nieodpłatnie osobom fizycznym, a mianowicie na rzecz pracowników zatrudnionych u podatnika, jest zgodny z art. 168 lit. a) i z art. 176 dyrektywy 2006/112, przy uwzględnieniu następujących okoliczności:

a) podatnik nie zawarł z pracownikami umów o pracę, lecz korzysta z nich na podstawie umowy o »udostępnienie pracowników« zawartej z innym podatnikiem, będącym pracodawcą zatrudnionych;

b) uzyskiwane świadczenia przewozu są wykorzystywane dla celów przewozu pracowników z poszczególnych punktów zbiorczych w różnych miejscowościach do pracy i z powrotem, i brak jest zorganizowanego transportu publicznego, który umożliwiałby pracownikom dojazd do miejsca pracy;

c) udostępnienie ubrania roboczego i wyposażenia ochronnego jest wymagane na podstawie [kodeksu pracy] i na podstawie [ustawy o ochronie zdrowia i bezpieczeństwie w miejscu pracy];

d) w odniesieniu do świadczeń przewozu, ubrania roboczego, wyposażenia ochronnego i wydatków związanych z delegacjami odliczenie podatku VAT byłoby bezsporne, gdyby te towary i usługi były udostępniane i świadczone przez pracodawcę zatrudnionych. W niniejszym przypadku dane nabycie zostało jednak dokonane przez podatnika, który wprawdzie nie jest pracodawcą, jednak na podstawie umowy o udostępnienie pracowników korzysta z ich pracy i ponosi związane z nią koszty?

2) Czy art. 176 dyrektywy 2006/112 uprawnia państwo członkowskie do wprowadzenia, przy jego przystąpieniu do Unii Europejskiej, ograniczającej przesłanki wykonania prawa do odliczenia podatku naliczonego, takiej jak określona w art. 70 ust. 1 pkt 2 [ZDDS], wskazująca »towary lub usługi przeznaczone do celów nieodpłatnych dostaw«, gdy ustawa pozostająca w mocy do dnia przystąpienia nie przewidywała takiego ograniczenia w sposób wyraźny?

3) Gdyby na powyższe pytanie została udzielona odpowiedź twierdząca, czy wynika z tego, że otrzymane towary i świadczenia są przeznaczone do celów »nieodpłatnych dostaw«, gdy zostały one zakupione dla celów działalności gospodarczej, jednak ze względu na ich charakter jest do ich użycia konieczne, aby zostały one udostępnione pracownikom zatrudnionym w przedsiębiorstwie podatnika?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

23 Na wstępie należy wskazać, że wedle sądu odsyłającego koszty poniesione przez AES w związku z nabyciem towarów i usług wskazanych w pytaniu pierwszym mogą być zasadniczo uznane za stanowiące część ogólnych kosztów związanych z całą działalnością gospodarczą AES, i że problem dotyczący ich odliczenia powstaje wyłącznie ze względu na fakt, że w odróżnieniu od sytuacji

rozpatrywanej w sprawie leżącej u podstaw ww. wyroku w sprawie Fillibeck podatnik, który powołuje się na prawo do odliczenia, nie jest zgodnie z prawem bułgarskim pracodawcą względem osób zatrudnionych w jego zakładzie, jest natomiast jedynie „pracodawcą ekonomicznym".

24 W tych okolicznościach pytanie zadane przez sąd odsyłający należy rozumieć jako zmierzające zasadniczo do ustalenia, czy art. 168 lit. a) i art. 176 dyrektywy 2006/112 powinny być interpretowane w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na podstawie których podatnik, który ponosi koszty związane z usługami przewozu, ubraniem roboczym, wyposażeniem ochronnym oraz delegacjami osób wykonujących pracę na jego rzecz, nie posiada prawa do odliczenia podatku VAT związanego z tymi kosztami z tego względu, że owe osoby zostały mu udostępnione przez inny podmiot i w związku z tym nie mogą być uważane w rozumieniu owych przepisów za pracowników owego podatnika, pomimo że wskazane koszty mogą być uznane za pozostające w bezpośrednim i ścisłym związku z ogólnymi kosztami związanymi z całą działalnością gospodarczą wskazanego podatnika.

25 Celem udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy w pierwszej kolejności przypomnieć, że prawo do odliczenia przewidziane w art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 stanowi integralną część systemu podatku VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 55).

26 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie SKF, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, 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. Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada zatem, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowiły element składowy ceny transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzących prawo do jego odliczenia (ww. wyrok w sprawie SKF, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Prawo do odliczenia zostaje jednak 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).

29 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że szósta dyrektywa 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) powinna być interpretowana w ten sposób, że darmowy przewóz pracowników z miejsca zamieszkania do miejsca pracy przez pracodawcę służy zasadniczo prywatnym potrzebom pracowników i w związku z tym celom niezwiązanym z działalnością gospodarczą. Jednakże w przypadkach, w których – mając na uwadze konkretne okoliczności, takie jak trudność użycia innych środków transportu i zmieniające się miejsca wykonywania pracy – z potrzeb przedsiębiorstw

wynika konieczność, aby przewóz pracowników przejął pracodawca, wówczas świadczenie nie jest wykonywane dla celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Fillibeck, pkt 34).

30 Należy w drugiej kolejności zbadać, czy okoliczność, że podatnik nie jest uznany przez przepisy krajowe za pracodawcę osób, które pracują w jego przedsiębiorstwie, może podważyć istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy kosztami powstałymi na poprzednim etapie obrotu w związku z pracą owych osób a ogólnymi kosztami związanymi z całą działalnością gospodarczą podatnika.

31 W tym względzie należy przede wszystkim stwierdzić, że art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 nie uzależnia istnienia prawa do odliczenia od warunku, aby otrzymane towary lub usługi były używane do celów opodatkowanych transakcji podatnika, który podnosi to prawo. Zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 25–29 niniejszego wyroku związek, o którym mowa, powinien mieć charakter czysto ekonomiczny.

32 W postępowaniu głównym, jak przypomniano w pkt 23 niniejszego wyroku, jest bezsporne, że omawiane koszty mogą zostać uznane za pozostające w związku gospodarczym z całą działalnością gospodarczą AES.

33 Należy ponadto przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż okoliczność, że pracownicy mogą czerpać korzyści z usług bezpłatnie świadczonych przez pracodawcę, ale dokonywanych w interesie przedsiębiorstwa, należy rozpatrywać jako drugorzędną względem potrzeb przedsiębiorstwa (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Fillibeck, pkt 30).

34 Tymczasem udzielenie odpowiedzi w kwestii, czy darmowa dostawa towaru lub darmowe świadczenie usługi na rzecz osób pracujących na rzecz podatnika są dokonywane dla potrzeb przedsiębiorstwa, nie jest uzależnione od charakteru stosunku prawnego istniejącego pomiędzy podatnikiem a tymi osobami.

35 Ponadto, jak wynika z pkt 26 niniejszego wyroku, wspólny system podatku VAT gwarantuje, poprzez system odliczeń, w zakresie ciężaru podatkowego neutralność każdej działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT.

36 Sprzeczne z zasadą neutralności podatku VAT byłoby obciążenie podatnika podatkiem VAT związanym z wydatkami tego rodzaju jak wydatki omawiane w postępowaniu głównym, w przypadku których – jak wynika z postanowienia odsyłającego – jest bezsporne, że zostały dokonane dla potrzeb działalności gospodarczej poddanej podatkowi VAT, z tego względu, że podatnik nie jest w rozumieniu przepisów krajowych pracodawcą względem osób wykonujących pracę na rzecz jego przedsiębiorstwa w sytuacji, w której wydatki te zostały poniesione dla celów pracy tychże osób.

37 Należy wreszcie wskazać, że wykładnia, wedle której w sytuacji tego rodzaju, jaka miała miejsce w postępowaniu głównym, podatnik może skorzystać, w zastosowaniu art. 168 lit. a) i art. 176 dyrektywy 2006/112 z prawa do odliczenia w zakresie kosztów poniesionych dla potrzeb swego przedsiębiorstwa, jest również w największym stopniu zgodna z celami systemu podatku VAT polegającymi na zagwarantowaniu pewności prawa oraz na prawidłowym i prostym zastosowaniu przepisów wskazanej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Zb.Orz. s. I-7257, pkt 33).

38 Poprzez uniezależnienie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT związanego z wydatkami poniesionymi dla potrzeb działalności gospodarczej podatnika od stosunku prawnego łączącego podatnika z osobami wykonującymi pracę na rzecz jego przedsiębiorstwa w sytuacji, w której wydatki te zostały poniesione dla celów pracy tychże osób, wskazana wykładnia umożliwia proste zarządzanie systemem odliczeń ustanowionym w ramach wspólnego systemu podatku VAT i przyczynia się do

zapewnienia niezawodnego i prawidłowego poboru podatku VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 października 2011 r. w sprawie C-421/10 Stoppelkamp, Zb.Orz. s. I-9309, pkt 34; z dnia 26 stycznia 2012 r. w sprawie C-218/10 ADV Allround, pkt 31).

39 Mając na uwadze powyższe rozważania, na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 168 lit. a) i art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112 powinny być interpretowane w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na podstawie których podatnik, który ponosi koszty związane z usługami przewozu, ubraniem roboczym, wyposażeniem ochronnym oraz delegacjami osób wykonujących pracę na jego rzecz, nie posiada prawa do odliczenia podatku VAT związanego z tymi kosztami z tego względu, że owe osoby zostały mu udostępnione przez inny podmiot i w związku z tym nie mogą być uważane w rozumieniu owych przepisów za pracowników owego podatnika, pomimo że wskazane koszty mogą być uznane za pozostające w bezpośrednim i ścisłym związku z ogólnymi kosztami związanymi z całą działalnością gospodarczą wskazanego podatnika.

W przedmiocie pytania drugiego

40 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112 powinien być interpretowany w ten sposób, że stoi na przeszkodzie, aby w chwili przystąpienia do Unii państwo członkowskie wprowadziło ograniczenie prawa do odliczenia w zastosowaniu przepisu krajowego przewidującego wyłączenie prawa do odliczenia w przypadku towarów i usług przeznaczonych dla darmowych lub niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika dostaw lub świadczeń, podczas gdy tego rodzaju wyłączenie nie było przewidziane w przepisach krajowych będących w mocy do dnia przystąpienia.

41 Celem udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy na wstępie stwierdzić, że dokonanie interpretacji przepisów krajowych w celu określenia ich treści w dniu przystąpienia nowego państwa do Unii oraz w celu ustalenia, czy przepisy te spowodowały rozszerzenie zakresu obowiązujących wyłączeń po owym przystąpieniu, należy co do zasady do kompetencji sądu odsyłającego (zob. podobnie wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora, Zb.Orz. s. I-10921, pkt 32).

42 Należy następnie przypomnieć, że w ramach postępowania, o którym mowa w art. 267 TFUE, a u którego podstaw leży jasny podział ról między sądami krajowymi a Trybunałem, wszelka ocena okoliczności faktycznych leży w kompetencjach sądu krajowego. Jednakże w celu udzielenia sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi Trybunał może w duchu współpracy z sądami krajowymi dostarczyć temu sądowi wszelkich wskazówek, które uzna za niezbędne (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Magoora, pkt 33).

43 Należy w tym względzie wskazać, że art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112 zawiera klauzulę stałości (standstill) przewidującą dla państw przystępujących do Unii utrzymanie krajowych wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT, które miały zastosowanie przed dniem ich przystąpienia (zob. podobnie wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 Ampafrance i Sanofi, Rec. s. I-7013, pkt 5). Jednakże klauzula stałości (standstill) przewidziana w art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112 nie ma na celu umożliwienia nowym państwom członkowskim dokonania zmiany swych wewnętrznych przepisów w związku z przystąpieniem do Unii w sposób, który oddalałby te przepisy od celów tej dyrektywy (zob. ww. wyrok w sprawie Magoora, pkt 39).

44 Celem tego przepisu jest umożliwienie państwom członkowskim utrzymanie w mocy – do czasu ustanowienia przez Radę wspólnotowego systemu wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT – wszelkich zasad prawa krajowego dotyczących wyłączenia prawa do odliczenia rzeczywiście stosowanych przez ich organy władzy publicznej w chwili wejścia w życie przepisów dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Magoora, pkt 35).

45 Natomiast należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uregulowania krajowe danego państwa członkowskiego nie stanowią odstępstwa dozwolonego na mocy art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112, jeżeli powodują one, po przystąpieniu owego państwa członkowskiego, rozszerzenie zakresu istniejących i rzeczywiście stosowanych wyłączeń, oddalając się tym samym od celu tej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Magoora, pkt 37, 38).

46 W tych okolicznościach uchylenie, w dniu przystąpienia Republiki Bułgarii do Unii, przepisów krajowych i ich zastąpienie w tym samym dniu innymi przepisami krajowymi samo w sobie nie pozwala na przypuszczenie, że dane państwo członkowskie naruszyło art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112, aczkolwiek pod warunkiem, że owo zastąpienie nie doprowadziło w owym dniu do rozszerzenia uprzednich krajowych wyłączeń.

47 W postępowaniu głównym do sądu krajowego – który, jak przypomniano w pkt 41 niniejszego wyroku jest wyłącznie właściwym w zakresie dokonywania wykładni prawa krajowego – należy dokonanie oceny, czy omawiane zmiany wprowadzone do prawa krajowego przy przystąpieniu Republiki Bułgarii do Unii skutkowały rozszerzeniem, względem wcześniejszych przepisów krajowych, zakresu zastosowania ograniczeń prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT ciążącego na nabyciu towarów i usług, które można uznać za pozostające w bezpośrednim i ścisłym związku z ogólnymi kosztami w ramach całej działalności gospodarczej podatnika.

48 Należy jednak stwierdzić w tym kontekście, że zgodnie z postanowieniem odsyłającym zmiana wprowadzona do ZDDS w chwili przystąpienia Republiki Bułgarii do Unii skutkowała rozszerzeniem zakresu zastosowania ograniczeń względem sytuacji istniejącej przed owym przystąpieniem, ponieważ żadne z ograniczeń enumeratywnie wyliczonych w ZDDS w wersji obowiązującej przed przystąpieniem nie było związane z przeznaczeniem darmowych dostaw lub świadczeń, co zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 44 niniejszego wyroku jest sprzeczne z art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

49 Okoliczność, że Trybunał orzekł w pkt 72 wyroku z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-118/11 Eon Aset Menidjmunt, że art. 70 ust. 1 ZDDS nie ogranicza prawa do odliczenia w rozumieniu art. 176 dyrektywy 2006/112, nie może sama w sobie podważyć powyższego stwierdzenia.

50 Z jednej strony Trybunał sprecyzował bowiem w pkt 73 owego wyroku, że 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 Trybunału.

51 Z drugiej strony, jak wynika z pkt 45 i 46 niniejszego wyroku, należy również wziąć pod uwagę rzeczywiste zastosowanie przepisów krajowych dotyczących wyłączeń prawa odliczenia podatku VAT i skutki, które wynikają w związku z tym dla podatników.

52 Tymczasem, jak wynika z pkt 39 niniejszego wyroku, dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak wskazane w pytaniu pierwszym, które skutkują pozbawieniem podatnika prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT ciążącego na kosztach, które mogą być uznane za pozostające w bezpośrednim i ścisłym związku z ogólnymi kosztami związanymi z całą działalnością gospodarczą wskazanego podatnika.

53 Zadaniem sądu odsyłającego jest dokonanie interpretacji swego prawa wewnętrznego – w zakresie, w jakim jest to tylko możliwe – w świetle brzmienia i celów dyrektywy 2006/112, aby osiągnąć przewidziane w niej rezultaty, przychylając się do interpretacji przepisów krajowych najbardziej zgodnej z tymi celami, a przez to dochodząc do rozstrzygnięcia zgodnego z przepisami tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 4 lipca 2006 r. w sprawie C-212/04 Adeneler i in., Zb.Orz. s. I-6057, pkt 124),

a także, jeśli jest to konieczne, powstrzymując się od stosowania wszelkich sprzecznych przepisów prawa krajowego (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2005 r. w sprawie C-144/04 Mangold, Zb.Orz. s. I-9981, pkt 77).

54 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, że art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112 powinien być interpretowany w ten sposób, że stoi na przeszkodzie, aby w chwili przystąpienia do Unii państwo członkowskie wprowadziło ograniczenie prawa do odliczenia w zastosowaniu przepisu krajowego przewidującego wyłączenie prawa do odliczenia w przypadku towarów i usług przeznaczonych dla darmowych lub niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika dostaw lub świadczeń, podczas gdy tego rodzaju wyłączenie nie było przewidziane w przepisach krajowych będących w mocy do dnia przystąpienia.

Do sądu krajowego należy dokonanie interpretacji przepisów krajowych – w zakresie, w jakim jest to tylko możliwe – zgodnie z prawem Unii. W przypadku gdyby tego rodzaju interpretacja była niemożliwa, sąd krajowy jest zobowiązany do niestosowania tych przepisów ze względu na niezgodność z art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

W przedmiocie pytania trzeciego

55 W związku z odpowiedzią udzieloną na pytanie drugie nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie trzecie.

W przedmiocie kosztów

56 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuł 168 lit. a) i art. 176 akapit drugi dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na podstawie których podatnik, który ponosi koszty związane z usługami przewozu, ubraniem roboczym, wyposażeniem ochronnym oraz delegacjami osób wykonujących pracę na jego rzecz, nie posiada prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej związanego z tymi kosztami z tego względu, że owe osoby zostały mu udostępnione przez inny podmiot i w związku z tym nie mogą być uważane w rozumieniu owych przepisów za pracowników owego podatnika, pomimo że wskazane koszty mogą być uznane za pozostające w bezpośrednim i ścisłym związku z ogólnymi kosztami związanymi z całą działalnością gospodarczą wskazanego podatnika.**

2) **Artykuł 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoi na przeszkodzie, aby w chwili przystąpienia do Unii Europejskiej państwo członkowskie wprowadziło ograniczenie prawa do odliczenia w zastosowaniu przepisu krajowego przewidującego wyłączenie prawa do odliczenia w przypadku towarów i usług przeznaczonych dla darmowych lub niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika dostaw lub świadczeń, podczas gdy tego rodzaju wyłączenie nie było przewidziane w przepisach krajowych będących w mocy do dnia przystąpienia.**

Do sądu krajowego należy dokonanie interpretacji przepisów krajowych – w zakresie, w jakim jest to tylko możliwe – zgodnie z prawem Unii. W przypadku gdyby tego rodzaju interpretacja była niemożliwa, sąd krajowy jest zobowiązany do niestosowania tych przepisów ze względu na niezgodność z art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

Podpisy