ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

18 juli 2013*

„Belasting over toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Artikelen 168, sub a, en 176 — Recht op aftrek — Uitgaven in verband met verwerving van goederen en diensten die voor personeel zijn bestemd — Personeel dat ter beschikking is gesteld van belastingplichtige die recht op aftrek uitoefent maar door andere belastingplichtige wordt tewerkgesteld”

In zaak C-124/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Plovdiv (Bulgarije) bij beslissing van 24 februari 2012, ingekomen bij het Hof op 7 maart 2012, in de procedure

AES-3C Maritza East 1 EOOD

tegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: M. Berger, kamerpresident, A. Borg Barthet en J.-J. Kasel (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 10 april 2013,

gelet op de opmerkingen van:

— AES-3C Maritza East 1 EOOD, vertegenwoordigd door S. Garbolino, E. Evtimov en Y. Mateeva, advokati,

— Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv, vertegenwoordigd door V. Apostolov als gemachtigde,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios, C. Soulay en D. Roussanov als gemachtigden,

* Procestaal: Bulgaars.

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 168, sub a, en 176 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van het geding tussen AES-3C Maritza East 1 EOOD (hierna: „AES"), een vennootschap naar Bulgaars recht, en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv (directeur „Betwistingen en beheer van de tenuitvoerlegging", voor de stad Plovdiv, bij het centraal bestuur van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten; hierna: „Direktor"), betreffende het recht op aftrek van de in een eerder stadium betaalde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") over de aankoop van verschillende goederen en diensten die bestemd zijn voor werknemers die door een andere vennootschap ter beschikking worden gesteld van AES.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 168 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]"

4 Artikel 176 van deze richtlijn bepaalt:

„De Raad [van de Europese Unie] bepaalt op voorstel van de [Europese] Commissie met eenparigheid van stemmen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de btw bestaat. In ieder geval zijn uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de in de eerste alinea bedoelde bepalingen in werking treden, kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving op 1 januari 1979 dan wel, voor de lidstaten die na die datum tot de [Europese] Gemeenschap zijn toegetreden, op de datum van hun toetreding voorzag."

Bulgaars recht

5 Artikel 69, lid 1, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde, DV nr. 63 van 4 augustus 2006; hierna: „ZDDS"), die van kracht is geworden op de datum van inwerkingtreding van de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Bulgarije en Roemenië en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 2005, L 157, blz. 203), luidt als volgt:

„(1) Wanneer de goederen en diensten door een geregistreerde persoon voor belastbare handelingen worden gebruikt, mag deze persoon in aftrek brengen:

1. de belasting over de goederen en diensten die de leverancier of de dienstverrichter ervan – die eveneens overeenkomstig deze wet is geregistreerd – aan hem heeft geleverd of levert of ten behoeve van hem heeft verricht of verricht;

[...]"

6 Artikel 70, leden 1 en 3, ZDDS bepaalt met name:

„(1) Ook al zijn de voorwaarden van artikel 69 of van artikel 74 vervuld, bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting, wanneer:

[...]

2. de goederen of diensten voor handelingen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige zijn bestemd;

[...]

(3) Lid 1, punt 2, is niet van toepassing op:

1. [...] speciale kleding, werkkleding, uniformen, gelegenheidskleding en persoonlijke beschermende uitrusting die de werkgever ten behoeve van zijn economische activiteit kosteloos ter beschikking stelt van de werknemers, met inbegrip van de werknemers die op basis van een overeenkomst werkzaam zijn als bedrijfsleider;

2. het vervoer van werknemers, met inbegrip van werknemers die op basis van een overeenkomst werkzaam zijn als bedrijfsleider, van hun woning naar hun plaats van tewerkstelling en terug, wanneer de werkgever dit vervoer ten behoeve van zijn economische activiteit kosteloos organiseert;

[...]

7. de vervoer- en verblijfkosten van een werknemer die een dienstreis maakt in opdracht van de belastingplichtige;

[...]"

7 De ZDDS, in de versie die gold vóór de toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Unie (DV nr. 153 van 23 december 1998), bepaalde in artikel 64, lid 1:

„(1) De afnemer van een goed of een dienst of de importeur heeft recht op aftrek van voorbelasting, wanneer de volgende voorwaarden zijn vervuld:

[...]

5. het door invoer of door een belastbare handeling verworven goed of de door een belastbare handeling verkregen dienst werd, wordt of zal worden gebruikt om belastbare handelingen te verrichten;

[...]"

8 Artikel 65, lid 1, ZDDS, in deze laatste versie, bepaalde:

„(1) Ook al zijn de voorwaarden van artikel 64 of van artikel 68 vervuld, bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting, wanneer:

1. het goed of de dienst bestemd is voor representatie;

2. een motorfiets of een personenauto die buiten de zitplaats van de bestuurder maximum vijf zitplaatsen telt, wordt aangeschaft, tenzij de belastingplichtige deze voertuigen voor de uitoefening van zijn voornaamste activiteit gebruikt;

3. (aangevuld in DV nr. 100 van 2005) het goed of de dienst bestemd is voor het onderhoud, de reparatie, de verbetering van en de handel in motorfietsen en personenauto's als bedoeld in punt 2;

4. het goed of de dienst wordt gebruikt voor het verrichten van vrijgestelde handelingen in de zin van artikel 33;

5. het goed wordt verbeurdverklaard ten gunste van de staat of het gebouw wordt vernietigd omdat het in strijd met de geldende voorschriften is opgericht."

9 Volgens artikel 1, punt 1, van de aanvullende bepalingen van de Kodeks na truda (arbeidswetboek, DV nr. 26 van 1 april 1986 en DV nr. 27 van 4 april 1986), in de versie die gold ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, wordt in dit wetboek onder „werkgever" verstaan: „iedere natuurlijke persoon, rechtspersoon of daarvan afhankelijke entiteit, alsook iedere andere organisatorisch en economisch zelfstandige entiteit (een onderneming, een instelling, een organisatie, een coöperatie, een bedrijf, een zaak, een huishouden, een vennootschap en zo meer), die autonoom werknemers op grond van een arbeidsovereenkomst tewerkstelt; dit geldt ook wanneer de werknemers in dienst zijn genomen om thuis- of telewerk te verrichten of ter beschikking worden gesteld om in een inhurend bedrijf te werken".

10 Volgens artikel 1 van de aanvullende bepalingen van de Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud (wet betreffende de gezondheid en veiligheid op het werk, DV nr. 124 van 23 december 1997) is „werkgever", eenieder die beantwoordt aan het in artikel 1, punt 1, van de aanvullende bepalingen van het arbeidswetboek omschreven begrip, alsook eenieder die werknemers tewerkstelt en volledig verantwoordelijk is voor de onderneming, de coöperatie of de organisatie.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 AES is eigenaar en exploitant van een thermische centrale die in een onbewoonde zone van de gemeente Galabovo (Bulgarije) is gelegen.

12 AES heeft geen eigen personeel om de exploitatie van die centrale te verzekeren, zodat zij verplicht is om voltijdse werknemers in te huren via een overeenkomst tot terbeschikkingstelling van personeel die zij met de vennootschap AES Maritza East 1 Services EOOD (hierna: „AES Services") heeft gesloten. Volgens deze overeenkomst gaat AES Services op zoek naar het personeel dat voor de uitoefening van de economische activiteit van AES noodzakelijk is, en werft zij dat personeel aan. AES Services sluit de arbeidsovereenkomsten met de werknemers en betaalt de werknemers hun loon.

13 De betrokken werknemers worden vervolgens ter beschikking gesteld van AES. Volgens de overeenkomst tussen AES en AES Services betaalt AES aan AES Services een vergoeding voor de terbeschikkingstelling van personeel. Deze vergoeding omvat de lonen en de sociale bijdragen voor de werknemers. De werkkleding en de persoonlijke beschermende uitrusting van de werknemers, alsook het vervoer van de werknemers van de thermische centrale naar hun woning en terug, worden verstrekt door AES. De kosten in verband met deze goederen en diensten zijn geen onderdeel van de vergoeding aan AES Services. Wanneer een werknemer een dienstreis maakt, worden zijn reis- en verblijfkosten eveneens rechtstreeks door AES gedragen.

14 Tussen augustus 2008 en september 2010 hebben derden ten behoeve van AES vervoersprestaties verricht, werkkleding en persoonlijke beschermende uitrusting ter beschikking gesteld en dienstreizen van de werknemers verzorgd.

15 Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft AES, gelet op het feit dat de werknemers van de thermische centrale wonen in gebieden die niet door het openbaar vervoer worden bediend, besloten om zelf vervoer te organiseren overeenkomstig een op basis van de shiften van de werknemers vastgesteld tijdschema.

16 Voorts merkt de verwijzende rechter op dat AES volgens het arbeidswetboek en de wet betreffende de gezondheid en de veiligheid op het werk verplicht is om werkkleding en beschermende uitrusting ter beschikking te stellen van de werknemers van de thermische centrale.

17 De belastingdienst weigerde de aftrek van de btw ten belope van 218 377 Bulgaarse lev (BGN) over de door AES ontvangen vervoersprestaties en de haar ter beschikking gestelde werkkleding en persoonlijke beschermende uitrusting, alsook over haar uitgaven voor dienstreizen, op grond dat de verkregen goederen en diensten bestemd waren voor handelingen om niet ten behoeve van de werknemers van AES Services. De belastingdienst heeft geweigerd om de in artikel 70, lid 3, punten 1, 2 en 7, ZDDS neergelegde uitzonderingen op deze beperking van het recht op btw-aftrek toe te passen, op grond dat AES volgens het Bulgaarse recht niet de werkgever van de werknemers is. Volgens het arbeidswetboek is AES Services namelijk hun werkgever.

18 Nadat het tegen de navorderingsaanslag aangetekende administratief bezwaar door de Direktor was afgewezen, heeft AES beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

19 AES heeft voor de verwijzende rechter betoogd dat zij de „economische" werkgever van de werknemers is, daar zij baat heeft bij hun werk en omdat zij de betrokken personeelskosten draagt, aangezien zij een vergoeding aan AES Services betaalt. Voorts stelt AES dat zij de kenmerken van een werkgever heeft in de zin van de wet betreffende de gezondheid en veiligheid op het werk, gelet op het feit dat zij verplicht is om de werknemers werkkleding te verschaffen en de omstandigheden te scheppen waarin de veiligheid van de werknemers gewaarborgd is. De Direktor van zijn kant heeft het in de navorderingsaanslag vervatte standpunt herhaald.

20 Volgens de verwijzende rechter biedt het arrest van het Hof van 16 oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, Jurispr. blz. I-5577), geen antwoord op de in het hoofdgeding gerezen uitleggingsvragen, aangezien de vervoerdiensten die aan de orde waren in de zaak die tot dat arrest heeft geleid niet werden aangeboden aan personeel dat ter beschikking werd gesteld door een andere belastingplichtige dan die welke het recht op aftrek uitoefende, maar aan de eigen werknemers van de belastingplichtige.

21 Voorts wijst de verwijzende rechter erop dat de ZDDS die tot op de datum van toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Unie van kracht was, niet voorzag in een beperking van het recht op btw-aftrek zoals die welke in het huidige artikel 70, lid 1, punt 2, van deze wet is vastgesteld. Artikel 65 ZDDS, in de versie die tot 1 januari 2007 van kracht was, bevatte namelijk een limitatieve opsomming van de beperkingen van het recht op btw-aftrek en deze bepaling voorzag niet in een beperking voor het geval dat de verkregen goederen of diensten bestemd waren voor handelingen om niet.

22 In die omstandigheden heeft de Administrativen sad Plovdiv de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is een regeling als bedoeld in artikel 70, lid 1, punt 2, [ZDDS], volgens welke een belastingplichtige niet gerechtigd is de btw over ontvangen vervoersprestaties, werkkleding en beschermende uitrusting, noch over zijn uitgaven voor dienstreizen in aftrek te brengen, omdat hij deze goederen en diensten kosteloos ter beschikking stelt van natuurlijke personen, met name de werknemers die voor hem werken, in overeenstemming met de artikelen 168, sub a, en 176 van richtlijn 2006/112, rekening houdend met de volgende omstandigheden:

a) de belastingplichtige heeft geen arbeidsovereenkomsten met de werknemers gesloten, maar stelt hen tewerk [op grond van] een overeenkomst tot ‚terbeschikkingstelling van personeel' die hij met een andere belastingplichtige, te weten de werkgever van de werknemers, heeft gesloten;

b) het verstrekte vervoer dient om de werknemers vanuit bepaalde verzamelplaatsen in verschillende gemeenten te vervoeren naar de plaats van tewerkstelling en terug, en de werknemers kunnen geen gebruik maken van het openbaar vervoer om naar het werk en terug naar huis te gaan;

c) werkkleding en beschermende uitrusting moeten op grond van het [arbeidswetboek] en de [wet betreffende de gezondheid en veiligheid op het werk] ter beschikking worden gesteld;

d) de aftrek van btw over vervoersprestaties, werkkleding, beschermende uitrusting en uitgaven voor dienstreizen zou niet worden betwist, indien de werkgever van de werknemers deze goederen ter beschikking zou hebben gesteld en deze diensten zou hebben verricht. In het onderhavige geding zijn deze prestaties evenwel verricht door een belastingplichtige die weliswaar niet de werkgever is, maar [op grond van] een overeenkomst tot terbeschikkingstelling van personeel baat heeft bij het geleverde werk en de arbeidskosten op zich neemt?

2) Mag een lidstaat op grond van artikel 176 van richtlijn 2006/112 bij zijn toetreding tot de Europese Unie een bepaling invoeren zoals artikel 70, lid 1, punt 2, [ZDDS], volgens welke er geen recht op aftrek van voorbelasting is indien ‚de goederen of diensten [...] voor handelingen om niet zijn bestemd', wanneer de wet die op de datum van toetreding van kracht was niet uitdrukkelijk in een dergelijke beperking voorzag?

3) Indien de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord, volgt hieruit dan dat ontvangen goederen en diensten voor ‚handelingen om niet' zijn bestemd wanneer zij ten behoeve van de economische activiteit zijn gekocht, maar naar hun aard slechts kunnen worden gebruikt door de werknemers die in de onderneming van de belastingplichtige werken?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

23 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat de kosten die AES heeft gemaakt om de in de eerste vraag bedoelde goederen en diensten te verwerven, volgens de verwijzende rechter in beginsel kunnen worden geacht deel uit te maken van de algemene kosten van alle economische activiteiten van AES en dat het probleem van de aftrekbaarheid ervan zich enkel voordoet omdat, anders dan in de situatie die aan de orde was in de zaak die tot het reeds aangehaalde arrest Fillibeck heeft geleid, de belastingplichtige die het recht op aftrek uitoefent volgens het Bulgaarse recht slechts de „economische werkgever" is van de personen die in zijn bedrijf werken.

24 In die omstandigheden moet de door de verwijzende rechter gestelde vraag aldus worden begrepen dat hij daarmee in wezen wenst te vernemen of de artikelen 168, sub a, en 176 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling volgens welke een belastingplichtige die kosten maakt voor vervoerdiensten, werkkleding, beschermende uitrusting en dienstreizen van personen die voor hem werken, niet gerechtigd is om de btw over deze kosten af te trekken, op grond dat die personen hem door een andere onderneming ter beschikking worden gesteld en dus niet als personeel van de belastingplichtige in de zin van deze wettelijke regeling kunnen worden aangemerkt, ook al kunnen die kosten worden geacht een rechtstreeks en onmiddellijk verband te hebben met de algemene kosten van al zijn economische activiteiten.

25 Ter beantwoording van deze vraag zij er in de eerste plaats aan herinnerd dat het in artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112 vastgestelde recht op aftrek noodzakelijk deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (zie in die zin arrest van 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, Jurispr. blz. I-10413, punt 55).

26 De aftrekregeling heeft immers tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt aldus de neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen (zie met name arrest SKF, reeds aangehaald, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Opdat de belastingplichtige recht op aftrek van de voorbelasting kan hebben en de omvang van dat recht kan worden bepaald, dient er volgens vaste rechtspraak in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Het recht op aftrek van de btw over in een eerder stadium verworven goederen en diensten vooronderstelt dat de voor de verwerving gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (arrest SKF, reeds aangehaald, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 De belastingplichtige heeft niettemin eveneens recht op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat, wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van diens algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Tussen dergelijke kosten en het

geheel van alle economische activiteiten van de belastingplichtige bestaat er immers een rechtstreeks en onmiddellijk verband (zie met name arrest SKF, reeds aangehaald, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt voorts dat de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1) aldus moet worden uitgelegd dat het gratis vervoer van werknemers van hun woning naar hun plaats van tewerkstelling en terug, dat door de werkgever met een voertuig van de onderneming wordt georganiseerd, in beginsel aan privébehoeften van de werknemers voldoet en dus andere dan bedrijfsdoeleinden dient. Wanneer de behoeften van de onderneming, gelet op een aantal bijzondere omstandigheden zoals de moeilijkheid om andere geschikte vervoermiddelen te gebruiken en het veranderen van de plaats van tewerkstelling, eisen dat het vervoer van de werknemers door de werkgever wordt verzorgd, kan deze dienst echter niet worden geacht voor andere dan bedrijfsdoeleinden te zijn verricht (zie in die zin arrest Fillibeck, reeds aangehaald, punt 34).

30 In de tweede plaats moet worden nagegaan of de omstandigheid dat een belastingplichtige volgens de nationale wettelijke regeling niet de werkgever is van de personen die in zijn bedrijf werken, impliceert dat er geen sprake kan zijn van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de kosten die de belastingplichtige in een eerder stadium heeft gemaakt voor de tewerkstelling van deze personen en de algemene kosten van al zijn economische activiteiten.

31 Dienaangaande moet allereerst worden vastgesteld dat artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112 aan het recht op aftrek slechts de voorwaarde verbindt dat de verworven goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige die het recht op aftrek toepast. Volgens de in de punten 25 tot en met 29 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak moet er een zuiver economisch verband bestaan.

32 Zoals in punt 23 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, staat in het hoofdgeding vast dat de aan de orde zijnde kosten kunnen worden geacht een economisch verband te hebben met het geheel van alle economische activiteiten van AES.

33 Voorts zij eraan herinnerd dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat het feit dat het personeel voordeel kan putten uit een door de werkgever aangeboden dienst die hij evenwel in het belang van zijn bedrijf verricht, als ondergeschikt aan de behoeften van het bedrijf moet worden beschouwd (zie in die zin arrest Fillibeck, reeds aangehaald, punt 30).

34 Het antwoord op de vraag of het om niet leveren van een goed aan of het om niet verstrekken van een dienst ten behoeve van personen die voor de belastingplichtige werken, plaatsvindt ten behoeve van het bedrijf, hangt niet af van de aard van de rechtsverhouding tussen de belastingplichtige en deze personen.

35 Daarenboven blijkt uit punt 26 van het onderhavige arrest dat het gemeenschappelijke btw-stelsel via de aftrekregeling de neutraliteit van de belastingdruk op alle economische activiteiten waarborgt, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen.

36 Het zou dan ook in strijd zijn met het beginsel van de btw-neutraliteit om een belastingplichtige de btw te laten betalen over uitgaven, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, waarvan blijkens de verwijzingsbeslissing vaststaat dat zij ten behoeve van een aan btw onderworpen economische activiteit zijn gedaan, op grond dat de belastingplichtige niet de werkgever in de zin van de nationale wettelijke regeling is van de personen die in zijn bedrijf werken, met het oog op wier werkzaamheden hij deze uitgaven heeft gedaan.

37 Ten slotte moet worden opgemerkt dat de uitlegging volgens welke de belastingplichtige in een situatie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, overeenkomstig de artikelen 168, sub a, en 176 van richtlijn 2006/112 gerechtigd is om de uitgaven ten behoeve van zijn bedrijf af te trekken, tevens het best aansluit bij de doelstellingen van het btw-stelsel, die erin bestaan de rechtszekerheid en een juiste en eenvoudige toepassing van de bepalingen van de richtlijn te waarborgen (zie in die zin arrest van 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Jurispr. blz. I-7257, punt 33).

38 Door het recht op aftrek van de voorbelasting over uitgaven die zijn gedaan ten behoeve van de economische activiteit van een belastingplichtige, los te koppelen van de rechtsverhouding tussen de belastingplichtige en de personen die in zijn bedrijf werken [en met het oog op wier werkzaamheden deze uitgaven zijn gedaan], maakt deze uitlegging een eenvoudig beheer van de bij het gemeenschappelijke btw-stelsel ingestelde aftrekregeling mogelijk en draagt zij bij tot een betrouwbare en correcte btw-heffing (zie in die zin arresten van 6 oktober 2011, Stoppelkamp, C-421/10, Jurispr. blz. I-9309, punt 34, en 26 januari 2012, ADV Allround, C-218/10, punt 31).

39 Gelet op deze overwegingen, moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 168, sub a, en 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling volgens welke een belastingplichtige die kosten maakt voor vervoerdiensten, werkkleding, beschermende uitrusting en dienstreizen van personen die voor hem werken, niet gerechtigd is om de btw over deze kosten af te trekken, op grond dat die personen hem door een andere onderneming ter beschikking zijn gesteld en dus niet als personeel van de belastingplichtige in de zin van deze wettelijke regeling kunnen worden aangemerkt, ook al kunnen die kosten worden geacht een rechtstreeks en onmiddellijk verband te hebben met de algemene kosten van al zijn economische activiteiten.

Tweede vraag

40 Met de tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat deze bepaling eraan in de weg staat dat een lidstaat bij zijn toetreding tot de Unie een beperking van het recht op aftrek invoert krachtens een nationale wettelijke bepaling volgens welke goederen of diensten die voor handelingen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige zijn bestemd, van het recht op aftrek zijn uitgesloten, terwijl de nationale wettelijke regeling die tot op de datum van toetreding van kracht was, niet in een dergelijke uitsluiting voorzag.

41 Bij de beantwoording van deze vraag moet in de eerste plaats worden vastgesteld dat de verwijzende rechter in beginsel bevoegd is om de nationale wetgeving uit te leggen teneinde de inhoud ervan op het tijdstip van de toetreding van een nieuwe lidstaat tot de Unie te bepalen en vast te stellen of die wetgeving de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen na deze toetreding heeft uitgebreid (zie in die zin arrest van 22 december 2008, Magoora, C-414/07, Jurispr. blz. I-10921, punt 32).

42 Voorts zij eraan herinnerd dat in het kader van de procedure van artikel 267 VWEU, die op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties en van het Hof berust, elke beoordeling van de feiten van het geding tot de bevoegdheid van de nationale rechter behoort. Om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven kan het Hof hem evenwel, in een geest van samenwerking met de nationale rechters, alle aanwijzingen geven die het noodzakelijk acht (zie in die zin arrest Magoora, reeds aangehaald, punt 33).

43 Dienaangaande moet erop worden gewezen dat artikel 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 een „standstillclausule" bevat, volgens welke de lidstaten die tot de Unie toetreden de nationale uitsluitingen van het recht op btw-aftrek die reeds golden vóór de datum van hun toetreding, mogen handhaven (zie in die zin arrest van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C-177/99 en C-181/99, Jurispr. blz. I-7013, punt 5). De „standstillclausule" van artikel 176, tweede alinea, van

richtlijn 2006/112 biedt een nieuwe lidstaat evenwel niet de mogelijkheid om zijn interne wetgeving naar aanleiding van zijn toetreding tot de Unie aldus te wijzigen dat die wetgeving verder zou komen af te staan van de doelstellingen van deze richtlijn. Een wijziging in die zin zou indruisen tegen de geest zelf van deze clausule (zie arrest Magoora, reeds aangehaald, punt 39).

44 Deze bepaling wil de lidstaten dus de mogelijkheid bieden om alle ten tijde van de inwerkingtreding van richtlijn 2006/112 door hun overheidsinstanties daadwerkelijk toegepaste nationale rechtsregels inzake uitsluiting van dit recht te handhaven totdat de Raad een gemeenschappelijke regeling voor de uitsluitingen van het recht op btw-aftrek vaststelt (zie in die zin arrest Magoora, reeds aangehaald, punt 35).

45 Daartegenover staat dat een nationale regeling van een lidstaat volgens vaste rechtspraak van het Hof geen door artikel 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 toegestane afwijking vormt, indien zij de draagwijdte van de bestaande en daadwerkelijk toegepaste uitsluitingen na de toetreding van deze lidstaat uitbreidt en zich daardoor van de doelstelling van de richtlijn verwijdert (zie in die zin arrest Magoora, reeds aangehaald, punten 37 en 38).

46 In die omstandigheden kan uit de intrekking van interne bepalingen op de datum van toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Unie en de vervanging ervan door andere bepalingen op dezelfde datum als zodanig niet worden afgeleid dat de betrokken lidstaat artikel 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 heeft geschonden, op voorwaarde evenwel dat deze vervanging niet heeft geleid tot een verruiming van de reeds bestaande nationale uitsluitingen vanaf de datum van toetreding.

47 In het hoofdgeding staat het dus aan de verwijzende rechter, die – zoals in punt 41 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht – als enige bevoegd is om het nationale recht uit te leggen, om te beoordelen of de wijzigingen die bij de toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Unie in het aan de orde zijnde nationale recht zijn ingevoerd, in vergelijking met de vroegere nationale bepalingen hebben geleid tot een uitbreiding van de werkingssfeer van de beperkingen van het recht op aftrek van de voorbelasting over de verwerving van goederen en diensten die kunnen worden geacht een rechtstreeks en onmiddellijk verband te hebben met de algemene kosten van alle economische activiteiten van een belastingplichtige.

48 In dit verband moet evenwel worden opgemerkt dat in het verzoek om een prejudiciële beslissing zelf is vermeld dat de bij de toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Unie ingevoerde wijziging van de ZDDS, in vergelijking met de situatie die bestond vóór de toetreding, tot een uitbreiding van de werkingssfeer van de beperkingen heeft geleid, aangezien geen van de beperkingen die uitputtend werden opgesomd in de ZDDS zoals die vóór die toetreding van kracht was, betrekking had op het geval waarin de verkregen goederen of diensten bestemd zijn voor handelingen om niet, hetgeen, gelet op de in punt 44 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak, in strijd is met artikel 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112.

49 De omstandigheid dat het Hof in punt 72 van het arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11), heeft geoordeeld dat artikel 70, lid 1, ZDDS het recht op aftrek in de zin van artikel 176 van richtlijn 2006/112 niet beperkt, doet als zodanig niet aan deze vaststelling af.

50 Enerzijds heeft het Hof in punt 73 van dat arrest namelijk gepreciseerd dat een lidstaat belastingplichtigen die ervoor hebben gekozen om investeringsgoederen die zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden worden gebruikt, als bedrijfsgoederen te behandelen, niet de volledige en onmiddellijke aftrek van de over de verwerving van deze goederen verschuldigde voorbelasting, waarop zij volgens de vaste rechtspraak van het Hof recht hebben, kan ontzeggen.

51 Anderzijds blijkt uit de punten 45 en 46 van het onderhavige arrest dat tevens rekening moet worden gehouden met de daadwerkelijke toepassing van de nationale bepalingen inzake de uitsluitingen van het recht op btw-aftrek en met de gevolgen ervan voor de belastingplichtigen.

52 Zoals uit punt 39 van het onderhavige arrest blijkt, moet richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staat aan een nationale regeling, zoals die waarop de eerste vraag betrekking heeft, die een belastingplichtige het recht ontzegt om de voldane voorbelasting over kosten af te trekken die kunnen worden geacht een rechtstreeks en onmiddellijk verband te hebben met de algemene kosten van al zijn economische activiteiten.

53 Het staat aan de verwijzende rechter om het interne recht zo veel mogelijk in het licht van de bewoordingen en het doel van richtlijn 2006/112 uit te leggen, teneinde de met deze richtlijn nagestreefde resultaten te bereiken, waarbij hij de voorkeur geeft aan een uitlegging van de nationale voorschriften die het best aansluit bij dat doel, om aldus te komen tot een uitlegging die verenigbaar is met de bepalingen van deze richtlijn (zie in die zin arrest van 4 juli 2006, Adeneler e.a., C-212/04, Jurispr. blz. I-6057, punt 124), en zo nodig elke strijdige bepaling van nationaal recht buiten toepassing moet laten (zie in die zin arrest van 22 november 2005, Mangold, C-144/04, Jurispr. blz. I-9981, punt 77).

54 Gelet op een en ander moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat bij zijn toetreding tot de Unie een beperking van het recht op aftrek invoert krachtens een nationale wettelijke bepaling volgens welke goederen of diensten die voor handelingen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige zijn bestemd, van het recht op aftrek zijn uitgesloten, terwijl de nationale wettelijke regeling die tot op de datum van toetreding van kracht was, niet in een dergelijke beperking voorzag.

Het staat aan de nationale rechterlijke instantie om de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen zo veel mogelijk in overeenstemming met het recht van de Unie uit te leggen. Indien zou blijken dat een dergelijke uitlegging niet mogelijk is, dient de nationale rechterlijke instantie deze bepalingen buiten toepassing te laten op grond dat zij niet verenigbaar zijn met artikel 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112.

Derde vraag

55 Gezien het antwoord op de tweede vraag behoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

56 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

1) **De artikelen 168, sub a, en 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling volgens welke een belastingplichtige die kosten maakt voor vervoerdiensten, werkkleding, beschermende uitrusting en dienstreizen van personen die voor hem werken, niet gerechtigd is om de belasting over de toegevoegde waarde over deze kosten af te trekken, op grond dat die personen hem door een andere onderneming ter beschikking zijn gesteld en dus niet als personeel van de belastingplichtige in de zin van**

deze wettelijke regeling kunnen worden aangemerkt, ook al kunnen die kosten worden geacht een rechtstreeks en onmiddellijk verband te hebben met de algemene kosten van al zijn economische activiteiten.

2) Artikel 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat bij zijn toetreding tot de Unie een beperking van het recht op aftrek invoert krachtens een nationale wettelijke bepaling volgens welke goederen of diensten die voor handelingen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige zijn bestemd, van het recht op aftrek zijn uitgesloten, terwijl de nationale wettelijke regeling die tot op de datum van toetreding van kracht was, niet in een dergelijke beperking voorzag.

Het staat aan de nationale rechterlijke instantie om de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen zo veel mogelijk in overeenstemming met het recht van de Unie uit te leggen. Indien zou blijken dat een dergelijke uitlegging niet mogelijk is, dient de nationale rechterlijke instantie deze bepalingen buiten toepassing te laten op grond dat zij niet verenigbaar zijn met artikel 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112.

ondertekeningen