ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 18ης Ιουλίου 2013*

«Φόρος προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 168, στοιχείο α', και 176 — Δικαίωμα έκπτωσης — Δαπάνες για την απόκτηση αγαθών και παροχών υπηρεσιών που προορίζονται για το προσωπικό — Προσωπικό το οποίο έχει τεθεί στη διάθεση του υποκειμένου στον φόρο που επικαλείται το δικαίωμα έκπτωσης, του οποίου όμως εργοδότης είναι άλλο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο»

Στην υπόθεση C-124/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Plovdiv (Βουλγαρία) με απόφαση της 24ης Φεβρουαρίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Μαρτίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

AES-3C Maritza East 1 EOOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Berger, πρόεδρο τμήματος, και A. Borg Barthet και J.-J. Kasel (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: M. Aleksejev, υπάλληλος διοίκησης,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησης της 10ης Απριλίου 2013,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η AES-3C Maritza East 1 EOOD, εκπροσωπούμενη από τους S. Garbolino, E. Evtimov και Y. Mateeva, avocați και advokati,

— ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv, εκπροσωπούμενος από τον V. Apostolov,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios και C. Soulay και τον D. Roussanov,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 168, στοιχείο α′, και 176 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της AES-3C Maritza East 1 EOOD (στο εξής: AES), εταιρίας βουλγαρικού δικαίου, και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv (διευθυντή της διεύθυνσης «Αναγκαστική εκτέλεση: διενέργεια και ένδικες διαφορές» της Κεντρικής Διοίκησης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων στο Πλόβντιβ, στο εξής: Direktor), η οποία έχει ως αντικείμενο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών που έχει καταβληθεί για την απόκτηση διαφόρων αγαθών και υπηρεσιών που προορίζονται για εργαζόμενους που έχουν τεθεί στη διάθεση της AES από άλλη εταιρία.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[...]».

4 Το άρθρο 176 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Το Συμβούλιο [της Ευρωπαϊκής Ένωσης], μετά από πρόταση της [Ευρωπαϊκής] Επιτροπής, καθορίζει ομόφωνα τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση αποκλείονται από το δικαίωμα έκπτωσης οι δαπάνες οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παράστασης.

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, που προέβλεπε η εθνική τους νομοθεσία που ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 1979 ή, για τα κράτη μέλη που προσχώρησαν στην [Ευρωπαϊκή] Κοινότητα μετά την εν λόγω ημερομηνία, την ημερομηνία προσχώρησής τους.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

5 Το άρθρο 69, παράγραφος 1, του νόμου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, *DV* αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006, στο εξής: ZDDS), όπως ισχύει από την ημερομηνία της έναρξης της ισχύος της Πράξης περί των όρων προσχώρησης της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας και των προσαρμογών των Συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 2005, L 157, σ. 203), προβλέπει τα εξής:

«(1) Το πρόσωπο που έχει καταχωριστεί ως υποκείμενο στον φόρο δικαιούται, κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεών του, να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίον είναι υπόχρεος:

1. τον φόρο επί των αγαθών που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν ή επί των υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλο πρόσωπο που έχει καταχωριστεί, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, ως υποκείμενο στον φόρο,

[...]».

6 Το άρθρο 70, παράγραφοι 1 και 3, του ZDDS ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«(1) Ακόμη και αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 69 ή του άρθρου 74, δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης, αν:

[...]

2. τα αγαθά ή οι υπηρεσίες προορίζονται για την πραγματοποίηση πράξεων εκ χαριστικής αιτίας ή για άλλες δραστηριότητες και όχι για την οικονομική δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου,

[...]

(3) η παράγραφος 1, σημείο 2, δεν εφαρμόζεται:

1. [...] όσον αφορά τα ειδικά ενδύματα, τα ενδύματα εργασίας, τις στολές, τα επίσημα ενδύματα και τον ατομικό εξοπλισμό ασφάλειας που παρέχει ο εργοδότης στους εργάτες και υπαλλήλους του, περιλαμβανομένων και των απασχολούμενων με σύμβαση διαχείρισης, εφόσον ο εργοδότης τα παρέχει χωρίς αντάλλαγμα προς εξυπηρέτηση των σκοπών της οικονομικής του δραστηριότητας,

2. όσον αφορά τη μεταφορά εργατών και υπαλλήλων, περιλαμβανομένων και των απασχολούμενων με σύμβαση διαχείρισης, από την κατοικία τους στον τόπο εργασίας τους και προς την αντίθετη κατεύθυνση, εφόσον αυτή η υπηρεσία μεταφοράς παρέχεται από τον εργοδότη χωρίς αντάλλαγμα, προς εξυπηρέτηση των σκοπών της οικονομικής του δραστηριότητας,

[...]

7. όσον αφορά τις μετακινήσεις και τις διανυκτερεύσεις μελών του προσωπικού του υποκείμενου στον φόρο προσώπου οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο επαγγελματικών ταξιδιών,

[...]».

7 Το άρθρο 64, παράγραφος 1, του ZDDS, όπως ίσχυε πριν από την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ένωση (*DV* αριθ. 153, της 23ης Δεκεμβρίου 1998), πρόβλεπε τα εξής:

«(1) Το δικαίωμα του αποδέκτη της παράδοσης αγαθού ή της παροχής υπηρεσιών ή του εισαγωγέα προς έκπτωση του φόρου γεννάται αν συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

[...]

5. αν το αγαθό που αποδέχθηκε ο ενδιαφερόμενος κατόπιν της εισαγωγής ή μιας φορολογητέας πράξης ή η παροχή υπηρεσιών την οποία αποδέχθηκε κατόπιν φορολογητέας πράξης χρησιμοποιήθηκε, χρησιμοποιείται ή θα χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων,

[...]».

8 Το άρθρο 65, παράγραφος 1, του παραπάνω κειμένου του ZDDS όριζε τα εξής:

«(1) Ακόμη και αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 64 ή του άρθρου 68, δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης, αν:

1. το αγαθό ή οι υπηρεσίες προορίζονται για την εξυπηρέτηση σκοπών κοινωνικής παράστασης,

2. αγοράζεται μοτοσικλέτα ή επιβατικό αυτοκίνητο με αριθμό θέσεων επιβατών πέντε κατ' ανώτατο όριο, πέρα από τη θέση του οδηγού, εκτός αν ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί με τη μοτοσικλέτα αυτή ή το αυτοκίνητο αυτό την κύρια επαγγελματική δραστηριότητά του,

3. [όπως συμπληρώθηκε και δημοσιεύθηκε στην *DV* αριθ. 100 του 2005] το αγαθό ή οι υπηρεσίες προορίζονται για τη συντήρηση, την επισκευή, τη βελτίωση και τη λειτουργία των αναφερόμενων στο σημείο 2 μοτοσικλετών ή επιβατικών αυτοκινήτων,

4. το αγαθό ή οι υπηρεσίες προορίζονται για την πραγματοποίηση πράξεων που απαλλάσσονται από τον φόρο κατά το άρθρο 33,

5. το αγαθό δημεύεται ή κατάσχεται υπέρ του Δημοσίου ή το κτίριο καταστρέφεται λόγω παράνομης ανέγερσής του.»

9 Κατά το άρθρο 1, σημείο 1, των συμπληρωματικών διατάξεων του Εργατικού Κώδικα (Kodeks na truda, *DV* αριθ. 26, της 1ης Απριλίου 1986, και *DV* αριθ. 27, της 4ης Απριλίου 1986), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο στην υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο, ως «εργοδότης» νοείται, στον εν λόγω κώδικα, «κάθε φυσικό πρόσωπο, νομικό πρόσωπο ή εξαρτώμενη από τέτοιο πρόσωπο μονάδα καθώς και κάθε άλλη μονάδα με οργανωτική και οικονομική αυτοτέλεια (επιχείρηση, ίδρυμα, οργανισμός, συνεταιρισμός, μόνιμη επιχειρηματική μονάδα, κατάστημα, νοικοκυριό, εταιρία κοκ.) που αυτοτελώς απασχολεί εργαζόμενους με σχέση εξαρτημένης εργασίας, ακόμη και αν πρόκειται για κατ' οίκον εργασία ή τηλεργασία ή για την απόσπαση προσωπικού σε άλλη επιχείρηση προς εκτέλεση εργασίας στην επιχείρηση αυτή».

10 Ο νόμος για την υγεία και την ασφάλεια στην εργασία (Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud, *DV* αριθ. 124, της 23ης Δεκεμβρίου 1997), προβλέπει, στο άρθρο 1 των συμπληρωματικών διατάξεών του, ότι ως «εργοδότης» νοείται κάθε πρόσωπο που ανταποκρίνεται στον ορισμό που δίδεται στο άρθρο 1, σημείο 1, των συμπληρωματικών διατάξεων του Εργατικού Κώδικα, καθώς και κάθε πρόσωπο που αναθέτει ορισμένη εργασία σε άλλο πρόσωπο και φέρει πλήρως την ευθύνη για την επιχείρηση, τον συνεταιρισμό ή τον οργανισμό.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

11 Η AES έχει την κυριότητα και την εκμετάλλευση ενός σταθμού παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας που βρίσκεται εντός των ορίων του Δήμου Galabovo (Βουλγαρία), αλλά εκτός των κατοικημένων περιοχών του εν λόγω δήμου.

12 Η AES δεν διαθέτει δικό της προσωπικό για τη λειτουργία και εκμετάλλευση αυτού του σταθμού παραγωγής ενέργειας, οπότε είναι υποχρεωμένη να μισθώνει εργαζόμενους με πλήρες ωράριο βάσει σύμβασης παροχής προσωπικού που έχει συνάψει με την εταιρία AES Maritza East 1 Services EOOD (στο εξής: AES Services). Σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή, η AES Services επιλέγει και προσλαμβάνει το προσωπικό που είναι αναγκαίο για την οικονομική δραστηριότητα της AES. Οι συμβάσεις εργασίας συνάπτονται μεταξύ των εργαζόμενων και της AES Services, η οποία και καταβάλλει στους εργαζόμενους τις αποδοχές τους.

13 Οι προσλαμβανόμενοι εργαζόμενοι τίθενται στη συνέχεια στη διάθεση της AES. Σύμφωνα με τη σύμβαση που έχει συναφθεί μεταξύ της AES και της AES Services, η AES καταβάλλει στην AES Services αμοιβή για την παροχή των υπηρεσιών της, δηλαδή για το ότι θέτει στη διάθεσή της το προσωπικό. Η αμοιβή αυτή καλύπτει τις αποδοχές των εργαζόμενων και τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης. Τα ρούχα εργασίας και ο ατομικός εξοπλισμός ασφάλειας των εργαζόμενων, καθώς και η υπηρεσία μεταφοράς των εργαζόμενων αυτών από τον σταθμό παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας προς την κατοικία τους και αντίστροφα παρέχονται από την AES. Οι δαπάνες για τα αγαθά αυτά και τις υπηρεσίες αυτές δεν περιλαμβάνονται στην αμοιβή που καταβάλλεται στην AES Services. Σε περίπτωση επαγγελματικής μετακίνησης εργαζόμενου, τις δαπάνες μεταφοράς και διανυκτέρευσης αναλαμβάνει επίσης απευθείας η AES.

14 Μεταξύ Αυγούστου 2008 και Σεπτεμβρίου 2010 παρασχέθηκαν στην AES υπηρεσίες από τρίτους σχετικά με τη μεταφορά προσωπικού και με τα ρούχα εργασίας και τον ατομικό εξοπλισμό ασφάλειας, καθώς και υπηρεσίες σχετικά με τα επαγγελματικά ταξίδια των εργαζόμενων.

15 Από την αίτηση προδικαστικής απόφασης προκύπτει ότι για τους εργαζόμενους στον σταθμό παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας που ζουν σε κατοικημένες περιοχές που δεν εξυπηρετούνται από δημόσια μέσα μεταφοράς η AES αποφάσισε να παρέχει η ίδια την υπηρεσία μεταφοράς, σύμφωνα με πίνακα ωραρίων που καταρτίζεται με βάση τις βάρδιες των εργαζόμενων.

16 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι οι διατάξεις του Εργατικού Κώδικα και του νόμου για την υγεία και την ασφάλεια στην εργασία επιβάλλουν στην AES την υποχρέωση να παρέχει στους εργαζόμενους στον σταθμό παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας ρούχα εργασίας και ατομικό εξοπλισμό ασφάλειας.

17 Οι φορολογικές αρχές δεν επέτρεψαν την έκπτωση ΦΠΑ ύψους 218 377 βουλγαρικών λεβ (BGN) για την εκ μέρους της AES αποδοχή μεταφορικών υπηρεσιών και υπηρεσιών προμήθειας ρούχων εργασίας και ατομικού εξοπλισμού ασφάλειας, καθώς και για τις δαπάνες για τα επαγγελματικά ταξίδια, με την αιτιολογία ότι τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες αυτές προορίζονταν να παρασχεθούν στους εργαζόμενους της AES Services εκ χαριστικής αιτίας. Οι εν λόγω αρχές δεν δέχτηκαν την εφαρμογή των εξαιρέσεων από αυτό τον περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ τις οποίες προβλέπει το άρθρο 70, παράγραφος 3, σημεία 1, 2 και 7, του ZDDS, διότι, κατά τη βουλγαρική νομοθεσία, η AES δεν θεωρείται ως εργοδότης του προσωπικού. Συγκεκριμένα, εργοδότης στην περίπτωση αυτή είναι, κατά τον Εργατικό Κώδικα, η AES Services.

18 Η διοικητική προσφυγή που υποβλήθηκε κατά της διορθωτικής πράξης επιβολής φόρου απορρίφθηκε από τον Direktor, οπότε η AES άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

19 Ενώπιον του εν λόγω δικαστηρίου η AES ισχυρίστηκε ότι είναι ο «από οικονομική άποψη» εργοδότης του προσωπικού, επειδή αυτή αποκομίζει το όφελος από την εργασία τους και βαρύνεται με τις σχετικές δαπάνες, δεδομένου ότι καταβάλλει αμοιβή στην AES Services. Επιπλέον, η AES ισχυρίστηκε ότι έχει την ιδιότητα του εργοδότη κατά την έννοια του βουλγαρικού νόμου για την υγεία και την ασφάλεια στην εργασία, αφού αυτή είναι υποχρεωμένη να παρέχει στους εργαζόμενους τα ρούχα εργασίας και να δημιουργεί συνθήκες που να εγγυώνται την ασφάλεια του προσωπικού. Ο Direktor επανέλαβε απλώς την άποψη που συνάγεται από τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου.

20 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η απόφαση του Δικαστηρίου της 16ης Οκτωβρίου 1997, C-258/95, Fillibeck (Συλλογή 1997, σ. I-5577), δεν δίδει απάντηση στα ερμηνευτικά ζητήματα που ανακύπτουν στην υπόθεση της κύριας δίκης, διότι οι υπηρεσίες μεταφοράς που ήταν το αντικείμενο της υπόθεσης στην οποία εκδόθηκε η παραπάνω απόφαση δεν παρέχονταν σε προσωπικό που έθετε στη διάθεση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που επικαλούνταν το δικαίωμα έκπτωσης ένα άλλο πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, αλλά στους ίδιους τους μισθωτούς του πρώτου από τους φορολογικούς αυτούς υποχρέους.

21 Το αιτούν δικαστήριο τονίζει εξάλλου ότι ο ZDDS, όπως ίσχυε μέχρι την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ένωση, δεν πρόβλεπε κανένα περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ παρόμοιο με τον προβλεπόμενο από το νυν ισχύον άρθρο 70, παράγραφος 1, σημείο 2, του νόμου αυτού. Συγκεκριμένα, το άρθρο 65 του ZDDS, όπως ίσχυε μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2007, απαριθμούσε περιοριστικά τους περιορισμούς του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και μεταξύ των περιορισμών αυτών δεν περιλαμβανόταν κανείς περιορισμός που να συναρτάται προς την εκ χαριστικής αιτίας παράδοση ή παροχή των αγαθών ή των υπηρεσιών.

22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administrativen sad-Plovdiv αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι σύμφωνη με τα άρθρα 168, στοιχείο α', και 176 της οδηγίας 2006/112 […] μια ρύθμιση όπως η ρύθμιση του άρθρου 70, παράγραφος 1, σημείο 2, [του ZDDS], κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών για τις υπηρεσίες μεταφοράς που του έχουν παρασχεθεί, για τα ρούχα εργασίας και τον ατομικό εξοπλισμό ασφάλειας που έχει αγοράσει και για τις δαπάνες στις οποίες έχει υποβληθεί για τα επαγγελματικά ταξίδια του προσωπικού, επειδή τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες αυτές τέθηκαν δωρεάν στη διάθεση ορισμένων φυσικών προσώπων που εργάζονται για τον υποκείμενο στον φόρο, αν ληφθούν υπόψη τα παρακάτω στοιχεία:

α) ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει συνάψει συμβάσεις εργασίας με τους μισθωτούς, αλλά τους απασχολεί βάσει σύμβασης "παροχής προσωπικού" που έχει συνάψει με άλλο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που είναι ο εργοδότης των μισθωτών αυτών;

β) οι υπηρεσίες μεταφοράς των οποίων ήταν αποδέκτης ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιούνται για τη μεταφορά των μισθωτών από διάφορα σημεία κατοικημένων περιοχών προς τον τόπο εργασίας και αντίστροφα και για τους μισθωτούς δεν υπάρχει δημόσια συγκοινωνία προς τον τόπο εργασίας ή κοντά σε αυτόν;

γ) η υποχρέωση παροχής ρούχων εργασίας και ατομικού εξοπλισμού ασφάλειας στο προσωπικό προβλέπεται από τον [βουλγαρικό Εργατικό Κώδικα] και τον [βουλγαρικό νόμο για την υγεία και την ασφάλεια στην εργασία];

δ) σε σχέση με τις υπηρεσίες μεταφοράς, τα ρούχα εργασίας, τον ατομικό εξοπλισμό ασφάλειας και τις δαπάνες για τα επαγγελματικά ταξίδια δεν θα υπήρχε καμία αμφισβήτηση για την έκπτωση του ΦΠΑ, αν τα αγαθά αυτά και οι υπηρεσίες αυτές παρέχονταν από τον εργοδότη των μισθωτών, αλλά εν προκειμένω η απόκτηση των αγαθών και υπηρεσιών

αυτών πραγματοποιήθηκε από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι μεν ο εργοδότης, αλλά αποκομίζει το όφελος από την εργασία και επιβαρύνεται με τις σχετικές δαπάνες βάσει της σύμβασης παροχής προσωπικού που έχει συνάψει;

2) Επιτρέπει το άρθρο 176 της οδηγίας 2006/112 σε ένα κράτος μέλος να θεσπίσει κατά την προσχώρησή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση μια περιοριστική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών, όπως είναι η προϋπόθεση που προβλέπεται στο άρθρο 70, παράγραφος 1, σημείο 2, του [ZDDS] και αφορά "τα αγαθά ή [τις] υπηρεσίες [που] προορίζονται για την πραγματοποίηση πράξεων χωρίς αντάλλαγμα", αν ο νόμος που ίσχυε μέχρι την ημερομηνία της προσχώρησης δεν πρόβλεπε ρητά κανένα τέτοιο περιορισμό;

3) Θα σήμαινε η καταφατική απάντηση στο παραπάνω ερώτημα ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποδέχθηκε ο υποκείμενος στον φόρο προορίζονται για την πραγματοποίηση "πράξεων χωρίς αντάλλαγμα", αν έχουν αποκτηθεί για τους σκοπούς της οικονομικής δραστηριότητας, αλλά για τη χρήση τους είναι εκ φύσεως αναγκαίο να τεθούν στη διάθεση των μισθωτών που απασχολούνται στην επιχείρηση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

23 Πρέπει να τονιστεί εκ προοιμίου ότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε η AES για την απόκτηση των αγαθών και των υπηρεσιών που αφορά το πρώτο ερώτημα μπορούν καταρχήν να θεωρηθούν ως μέρος των γενικών εξόδων που συναρτώνται προς το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων της AES και ότι το ζήτημα της δυνατότητας έκπτωσής τους τίθεται για τον λόγο και μόνο ότι, αντίθετα από ό,τι συνέβαινε στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Fillibeck, ο υπόχρεος που επικαλείται το δικαίωμα έκπτωσης δεν έχει, κατά τη βουλγαρική νομοθεσία, την ιδιότητα του εργοδότη των προσώπων που εργάζονται στην επιχειρηματική του εγκατάσταση, αλλά μόνο την ιδιότητα του «από οικονομική άποψη» εργοδότη.

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι με το ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου τίθεται κατ' ουσία το ζήτημα αν τα άρθρα 168, στοιχείο α', και 176 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει στα άρθρα αυτά η εθνική νομοθετική ρύθμιση κατά την οποία το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο που υποβάλλεται σε δαπάνες για υπηρεσίες μεταφοράς, για ρούχα εργασίας και για ατομικό εξοπλισμό ασφάλειας των προσώπων που εργάζονται για λογαριασμό του, καθώς και για τα επαγγελματικά ταξίδια τους, δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ για τις δαπάνες αυτές, επειδή τα πρόσωπα αυτά τίθενται στη διάθεσή του από άλλο φορέα και συνεπώς δεν μπορούν να θεωρηθούν, σύμφωνα με τη ρύθμιση αυτή, ως μέλη του προσωπικού του εν λόγω φορολογικού υποχρέου, μολονότι μπορεί να γίνει δεκτό ότι οι δαπάνες αυτές έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τα γενικά έξοδα που συναρτώνται προς το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων του εν λόγω υποχρέου.

25 Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει καταρχάς να υπενθυμιστεί ότι το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπει το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν πλήξει τις πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί σε προγενέστερο στάδιο της εμπορίας (βλ. επ' αυτού απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-29/08, SKF, Συλλογή 2009, σ. I-10413, σκέψη 55).

26 Συγκεκριμένα, το σύστημα των εκπτώσεων έχει σκοπό να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή που κατέβαλε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει δηλαδή ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση

όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν και οι ίδιες στον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση SKF, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 Κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση είναι αναγκαία για να αναγνωρισθεί το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών και για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού. Το δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ που επιβλήθηκε επί της απόκτησης αγαθών ή υπηρεσιών σε προγενέστερο στάδιο προϋποθέτει ότι οι διενεργηθείσες για την απόκτησή τους δαπάνες αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογουμένων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση (προπαρατεθείσα απόφαση SKF, σκέψη 57 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

28 Πάντως, η ύπαρξη δικαιώματος του υποκειμένου στον φόρο να εκπίπτει τον φόρο εισροών, ακόμη και ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση, αναγνωρίζεται επίσης όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο προσώπου και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει το πρόσωπο αυτό. Το κόστος αυτό έχει, πράγματι, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο προσώπου (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση SKF, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

29 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), έχει την έννοια ότι η δωρεάν μεταφορά εργαζόμενων από τον τόπο κατοικίας τους στον τόπο εργασίας τους και αντίστροφα, την οποία εξασφαλίζει ο εργοδότης με χρήση αυτοκινήτου που ανήκει στην επιχείρηση, ικανοποιεί καταρχήν ιδιωτικές ανάγκες των εργαζόμενων και εξυπηρετεί, κατά συνέπεια, σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Ωστόσο, όταν οι ανάγκες της επιχείρησης, λαμβανομένων υπόψη ορισμένων ειδικών περιστάσεων, όπως η δυσκολία χρησιμοποίησης άλλων κατάλληλων μεταφορικών μέσων και οι αλλαγές του τόπου εργασίας, επιβάλλουν στον εργοδότη να αναλάβει τη μεταφορά των εργαζόμενων, η σχετική υπηρεσία δεν μπορεί να θεωρείται ότι παρέχεται για σκοπό ξένο προς την επιχείρηση (βλ. επ' αυτού προπαρατεθείσα απόφαση Fillibeck, σκέψη 34).

30 Δεύτερον, πρέπει να εξεταστεί αν το γεγονός ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν θεωρείται, κατά την εθνική νομοθεσία, ως ο εργοδότης των προσώπων που εργάζονται στην επιχείρησή του αναιρεί την ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ των δαπανών που πραγματοποιούνται ενόψει της παροχής της εργασίας από τα πρόσωπα αυτά και των γενικών εξόδων που συναρτώνται προς το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων του εν λόγω υποχρέου.

31 Συναφώς επιβάλλεται καταρχάς η διαπίστωση ότι η μόνη προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 για την ύπαρξη δικαιώματος έκπτωσης είναι να χρησιμοποιούνται τα αποκτηθέντα αγαθά και οι παρασχεθείσες υπηρεσίες για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που επικαλείται το δικαίωμα αυτό. Σύμφωνα με τη νομολογία που παρατέθηκε ανωτέρω στις σκέψεις 25 έως 29, η σχέση που πρέπει να υπάρχει είναι καθαρά οικονομικής φύσης.

32 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, όπως υπενθυμίστηκε ανωτέρω στη σκέψη 23, δεν αμφισβητείται ότι το επίμαχο κόστος μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει οικονομική σχέση με το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων της AES.

33 Στη συνέχεια υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι το γεγονός ότι το προσωπικό αποκομίζει ενδεχομένως όφελος από υπηρεσίες που προσφέρει ο εργοδότης, οι οποίες όμως παρέχονται προς το συμφέρον της επιχείρησης, πρέπει να θεωρείται δευτερεύον σε σχέση με τις ανάγκες της επιχείρησης (βλ. επ' αυτού προπαρατεθείσα απόφαση Fillibeck, σκέψη 30).

34 Η απάντηση όμως στο ερώτημα αν η εκ χαριστικής αιτίας παροχή αγαθού ή υπηρεσίας στα πρόσωπα που εργάζονται για τον υποκείμενο στον φόρο πραγματοποιείται για την εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχείρησης δεν εξαρτάται από τη φύση της νομικής σχέσης μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο και των προσώπων αυτών.

35 Επιπλέον, όπως προκύπτει από τη σκέψη 26 της παρούσας απόφασης, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει, χάρη στο σύστημα των εκπτώσεων, ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν και οι ίδιες στον ΦΠΑ.

36 Θα ήταν όμως αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ η επιβάρυνση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου με ορισμένες δαπάνες που, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, έχουν πραγματοποιηθεί αναμφισβήτητα, όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής απόφασης, για τις ανάγκες μιας οικονομικής δραστηριότητας που υπόκειται και η ίδια σε ΦΠΑ, με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν είναι, κατά την έννοια της εθνικής νομοθεσίας, ο εργοδότης των προσώπων που εργάζονται για την επιχείρησή του και για την εργασία των οποίων έχουν πραγματοποιηθεί οι δαπάνες αυτές.

37 Τέλος, επισημαίνεται ότι η ερμηνεία κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο έχει, κατ' εφαρμογή των άρθρων 168, στοιχείο α', και 176 της οδηγίας 2006/112, δικαίωμα έκπτωσης, σε περιπτώσεις όπως αυτή της υπόθεσης της κύριας δίκης, για τις δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί για τις ανάγκες της επιχείρησής του είναι επίσης η ερμηνεία που συνάδει περισσότερο με τους σκοπούς του συστήματος του ΦΠΑ που συνίστανται στην εγγύηση της ασφάλειας δικαίου και στη διασφάλιση της ορθής και απλής εφαρμογής των διατάξεων της εν λόγω οδηγίας (βλ. επ' αυτού απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2001, C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Συλλογή 2001, σ. I-7257, σκέψη 33).

38 Συγκεκριμένα, η ερμηνεία αυτή, αποσυνδέοντας το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που έχει καταβληθεί επί των εισροών σχετικά με δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο προσώπου από τη νομική σχέση που υπάρχει μεταξύ του προσώπου αυτού και των προσώπων που εργάζονται για την επιχείρησή του και για την εργασία των οποίων έχουν πραγματοποιηθεί οι δαπάνες αυτές, παρέχει τη δυνατότητα απλοποίησης της διαχείρισης του συστήματος των εκπτώσεων που έχει θεσπιστεί με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ και συμβάλλει στη διασφάλιση της αξιόπιστης και ορθής είσπραξης του ΦΠΑ (βλ. επ' αυτού αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2011, C-421/10, Stoppelkamp, Συλλογή 2011, σ. I-9309, σκέψη 34, και της 26ης Ιανουαρίου 2012, C-218/10, ADV Allround, σκέψη 31).

39 Με βάση τις παραπάνω σκέψεις, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 168, στοιχείο α', και 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει στα άρθρα αυτά η εθνική νομοθετική ρύθμιση κατά την οποία το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο που υποβάλλεται σε δαπάνες για υπηρεσίες μεταφοράς, για ρούχα εργασίας και για ατομικό εξοπλισμό ασφάλειας των προσώπων που εργάζονται για λογαριασμό του, καθώς και για τα επαγγελματικά ταξίδια τους, δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ για τις δαπάνες αυτές, επειδή τα πρόσωπα αυτά τίθενται στη διάθεσή του από άλλο φορέα και συνεπώς δεν μπορούν να θεωρηθούν, σύμφωνα με τη ρύθμιση αυτή, ως μέλη του προσωπικού του εν λόγω φορολογικού υποχρέου, μολονότι μπορεί να γίνει δεκτό ότι οι δαπάνες αυτές έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τα γενικά έξοδα που συναρτώνται προς το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων του εν λόγω υποχρέου.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

40 Με το δεύτερο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιβαίνει στο άρθρο αυτό η θέσπιση από ένα κράτος μέλος, κατά τον χρόνο της προσχώρησής του στην Ένωση, ενός περιορισμού του δικαιώματος έκπτωσης κατ' εφαρμογή νομοθετικής διάταξης του εθνικού δικαίου που αποκλείει το δικαίωμα έκπτωσης ως προς τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προορίζονται για την πραγματοποίηση παραδόσεων ή παροχών εκ χαριστικής αιτίας ή για την άσκηση δραστηριοτήτων ξένων προς την οικονομική δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου, με δεδομένο ότι η εθνική νομοθεσία που ίσχυε μέχρι την ημερομηνία της προσχώρησης αυτής δεν απέκλειε το δικαίωμα αυτό.

41 Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, επιβάλλεται καταρχάς η διαπίστωση ότι η ερμηνεία της εθνικής νομοθεσίας, προκειμένου να προσδιοριστεί το περιεχόμενό της κατά τον χρόνο της προσχώρησης ενός νέου κράτους μέλους στην Ένωση και να κριθεί αν η νομοθεσία αυτή είχε ως αποτέλεσμα να διευρυνθεί, μετά την προσχώρηση αυτή, το πεδίο των υφιστάμενων εξαιρέσεων, ανήκει καταρχήν στην αρμοδιότητα του αιτούντος δικαστηρίου (βλ. επ' αυτού απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, C-414/07, Magoora, Συλλογή 2008, σ. I-10921, σκέψη 32).

42 Στη συνέχεια υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που στηρίζεται σε σαφή διάκριση μεταξύ των λειτουργιών αφενός των εθνικών δικαστηρίων και αφετέρου του Δικαστηρίου, κάθε εκτίμηση των επίδικων περιστατικών εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου. Ωστόσο, το Δικαστήριο, για να του δώσει χρήσιμη απάντηση, μπορεί, σε πνεύμα συνεργασίας με τα εθνικά δικαστήρια, να του παράσχει όλα τα στοιχεία που κρίνει αναγκαία (βλ. επ' αυτού προπαρατεθείσα απόφαση Magoora, σκέψη 33).

43 Συναφώς πρέπει να τονιστεί ότι το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 περιλαμβάνει ρήτρα «standstill» που προβλέπει, όσον αφορά τα κράτη που προσχωρούν στην Ένωση, τη διατήρηση των προβλεπόμενων από το εθνικό δίκαιο περιπτώσεων αποκλεισμού από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που ίσχυαν πριν από την ημερομηνία της προσχώρησής τους (βλ. συναφώς απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi, Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψη 5). Η ρήτρα «standstill» του άρθρου 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 δεν επιτρέπει πάντως στο νέο κράτος μέλος να τροποποιήσει την εσωτερική του νομοθεσία κατά την προσχώρησή του στην Ένωση κατά τρόπο που η νομοθεσία αυτή να απομακρύνεται από τους σκοπούς της οδηγίας αυτής. Η τροποποίηση προς την κατεύθυνση αυτή θα ήταν αντίθετη προς αυτό τούτο το πνεύμα της εν λόγω ρήτρας (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Magoora, σκέψη 39).

44 Ο στόχος της διάταξης αυτής είναι συνεπώς να παράσχει τη δυνατότητα στα κράτη μέλη, μέχρις ότου το Συμβούλιο καθορίσει το κοινοτικό σύστημα των εξαιρέσεων από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, να διατηρήσουν σε ισχύ κάθε κανόνα του εθνικού δικαίου που προβλέπει τον αποκλεισμό του δικαιώματος αυτού και εφαρμοζόταν πράγματι από τις οικείες δημόσιες αρχές κατά τον χρόνο έναρξης της ισχύος της οδηγίας 2006/112 (βλ. συναφώς προπαρατεθείσα απόφαση Magoora, σκέψη 35)

45 Υπενθυμίζεται αντίθετα ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η εθνική ρύθμιση κράτους μέλους δεν αποτελεί παρέκκλιση επιτρεπόμενη από το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, αν έχει ως αποτέλεσμα να διευρύνει, μετά την προσχώρηση του κράτους μέλους αυτού, το πεδίο των ισχυουσών εξαιρέσεων που εφαρμόζονταν πράγματι, αποκλίνοντας έτσι από τον σκοπό της οδηγίας αυτής (βλ. συναφώς προπαρατεθείσα απόφαση Magoora, σκέψεις 37 και 38).

46 Υπό τις συνθήκες αυτές, η κατάργηση ορισμένων διατάξεων του εσωτερικού δικαίου κατά την ημερομηνία της προσχώρησης της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ένωση και η αντικατάστασή τους κατά την ίδια ημερομηνία από άλλες διατάξεις του εσωτερικού δικαίου δεν αποτελούν, καθαυτές, τεκμήριο για το ότι το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος έχει παραβεί το άρθρο 176, δεύτερο

εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι η αντικατάσταση αυτή δεν έχει οδηγήσει σε διεύρυνση, από την ημερομηνία αυτή, των εξαιρέσεων που ίσχυαν προηγουμένως κατά το εθνικό δίκαιο.

47 Επομένως, στην υπόθεση της κύριας δίκης, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο, το οποίο, όπως υπενθυμίστηκε ανωτέρω στη σκέψη 41, είναι το μόνο αρμόδιο να ερμηνεύει το εθνικό δίκαιο, να εκτιμήσει αν οι τροποποιήσεις που επήλθαν στην οικεία εθνική νομοθεσία κατά την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ένωση είχαν ως αποτέλεσμα να διευρυνθεί, σε σχέση με τις εθνικές διατάξεις που ίσχυαν προηγουμένως, το πεδίο εφαρμογής των περιορισμών του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών που έχει καταβληθεί για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών για τις οποίες μπορεί να γίνει δεκτό ότι έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τα γενικά έξοδα που συναρτώνται προς το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων ενός υποκείμενου στον φόρο προσώπου.

48 Πρέπει πάντως να σημειωθεί στο σημείο αυτό ότι, σύμφωνα με τη διατύπωση της ίδιας της αίτησης προδικαστικής απόφασης, η τροποποίηση που επήλθε στον ZDDS κατά το χρονικό σημείο της προσχώρησης της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ένωση είχε ως αποτέλεσμα τη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής των περιορισμών σε σχέση με την κατάσταση που επικρατούσε πριν από την προσχώρηση του κράτους αυτού, αφού κανείς από τους περιορισμούς που απαριθμούνταν περιοριστικά από τον ZDDS, όπως ίσχυε πριν από την προσχώρηση, δεν είχε σχέση με τον αν οι παραδόσεις ή παροχές προορίζονταν για την πραγματοποίηση πράξεων εκ χαριστικής αιτίας, πράγμα που, σύμφωνα με τη νομολογία που υπενθυμίστηκε ανωτέρω με τη σκέψη 44, είναι αντίθετο με το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112.

49 Το γεγονός ότι το Δικαστήριο δέχτηκε, με τη σκέψη 72 της απόφασής του της 16ης Φεβρουαρίου 2012, C-118/11, Eon Aset Meinidjmunt, ότι το άρθρο 70, παράγραφος 1, του ZDDS δεν περιορίζει το δικαίωμα έκπτωσης κατά την έννοια του άρθρου 176 της οδηγίας 2006/112 δεν αναιρεί την ορθότητα της διαπίστωσης αυτής.

50 Συγκεκριμένα, πρώτον, το Δικαστήριο διευκρίνισε, με τη σκέψη 73 της απόφασης εκείνης, ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να αρνούνται στους υποκειμένους στον φόρο, οι οποίοι επέλεξαν να μεταχειρίζονται τα χρησιμοποιούμενα τόσο για επαγγελματικούς όσο και για ιδιωτικούς σκοπούς επενδυτικά αγαθά ως περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, την πλήρη και άμεση έκπτωση του οφειλόμενου για την απόκτηση των αγαθών αυτών ΦΠΑ επί των εισροών, την οποία δικαιούνται σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου.

51 Δεύτερον, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 45 και 46 της παρούσας απόφασης, πρέπει να ληφθούν επίσης υπόψη η εφαρμογή στην πράξη των εθνικών διατάξεων για τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και τα αποτελέσματά τους για τους υποκειμένους στον φόρο.

52 Όπως όμως συνάγεται από τη σκέψη 39 της παρούσας απόφασης, η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στην εθνική ρύθμιση που, όπως η ρύθμιση την οποία αφορά το πρώτο ερώτημα, έχει ως αποτέλεσμα να στερεί από το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών που έχει καταβληθεί για δαπάνες για τις οποίες μπορεί να γίνει δεκτό ότι έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τα γενικά έξοδα που συναρτώνται προς το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων του προσώπου αυτού.

53 Το αιτούν δικαστήριο οφείλει να ερμηνεύει, στο μέτρο του δυνατού, το εσωτερικό του δίκαιο υπό το πρίσμα του γράμματος και του σκοπού της οδηγίας 2006/112, προκειμένου να επιτυγχάνονται τα επιδιωκόμενα από την οδηγία αυτή αποτελέσματα, προκρίνοντας την ερμηνεία των εθνικών κανόνων που είναι η πλέον σύμφωνη προς τον σκοπό αυτό, για να καταλήγει έτσι σε λύση συμβατή προς τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας (βλ. συναφώς απόφαση της 4ης Ιουλίου 2006, C-212/04, Αδενέλερ

κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-6057, σκέψη 124), και μη εφαρμόζοντας, εν ανάγκη, οποιαδήποτε αντίθετη διάταξη του εθνικού δικαίου (βλ. συναφώς απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2005, C-144/04, Mangold, Συλλογή 2005, σ. I-9981, σκέψη 77).

54 Κατόπιν όλων των παραπάνω σκέψεων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιβαίνει στο άρθρο αυτό η θέσπιση από ένα κράτος μέλος, κατά τον χρόνο της προσχώρησής του στην Ένωση, ενός περιορισμού του δικαιώματος έκπτωσης κατ' εφαρμογή νομοθετικής διάταξης του εθνικού δικαίου που αποκλείει το δικαίωμα έκπτωσης ως προς τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προορίζονται για την πραγματοποίηση παραδόσεων ή παροχών εκ χαριστικής αιτίας ή για την άσκηση δραστηριοτήτων ξένων προς την οικονομική δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου, με δεδομένο ότι η εθνική νομοθεσία που ίσχυε μέχρι την ημερομηνία της προσχώρησης αυτής δεν απέκλειε το δικαίωμα αυτό.

Το εθνικό δικαστήριο οφείλει να ερμηνεύει, στο μέτρο του δυνατού, τις επίμαχες στην κύρια δίκη εθνικές διατάξεις σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης. Εφόσον αποδεικνύεται ότι η ερμηνεία αυτή είναι αδύνατη, το εθνικό δικαστήριο είναι υποχρεωμένο να μην εφαρμόζει τις διατάξεις αυτές ως ασυμβίβαστες με το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112.

Επί του τρίτου ερωτήματος

55 Κατόπιν της απάντησης που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα, δεν χρειάζεται να δοθεί απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

56 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Τα άρθρα 168, στοιχείο α΄, και 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει στα άρθρα αυτά η εθνική νομοθετική ρύθμιση κατά την οποία το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο που υποβάλλεται σε δαπάνες για υπηρεσίες μεταφοράς, για ρούχα εργασίας και για ατομικό εξοπλισμό ασφάλειας των προσώπων που εργάζονται για λογαριασμό του, καθώς και για τα επαγγελματικά ταξίδια τους, δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει τον φόρο προστιθέμενης αξίας για τις δαπάνες αυτές, επειδή τα πρόσωπα αυτά τίθενται στη διάθεσή του από άλλο φορέα και συνεπώς δεν μπορούν να θεωρηθούν, σύμφωνα με τη ρύθμιση αυτή, ως μέλη του προσωπικού του εν λόγω φορολογικού υποχρέου, μολονότι μπορεί να γίνει δεκτό ότι οι δαπάνες αυτές έχουν ευθεία και άμεση σχέση με τα γενικά έξοδα που συναρτώνται προς το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων του εν λόγω υποχρέου.

2) Το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αντιβαίνει στο άρθρο αυτό η θέσπιση από ένα κράτος μέλος, κατά τον χρόνο της προσχώρησής του στην Ένωση, ενός περιορισμού του δικαιώματος έκπτωσης κατ' εφαρμογή νομοθετικής διάταξης του εθνικού δικαίου που αποκλείει το δικαίωμα έκπτωσης ως προς τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προορίζονται για την πραγματοποίηση παραδόσεων ή παροχών εκ

χαριστικής αιτίας ή για την άσκηση δραστηριοτήτων ξένων προς την οικονομική δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου, με δεδομένο ότι η εθνική νομοθεσία που ίσχυε μέχρι την ημερομηνία της προσχώρησης αυτής δεν απέκλειε το δικαίωμα αυτό.

Το εθνικό δικαστήριο οφείλει να ερμηνεύει, στο μέτρο του δυνατού, τις επίμαχες στην κύρια δίκη εθνικές διατάξεις σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης. Εφόσον αποδεικνύεται ότι η ερμηνεία αυτή είναι αδύνατη, το εθνικό δικαστήριο είναι υποχρεωμένο να μην εφαρμόζει τις διατάξεις αυτές ως ασυμβίβαστες με το άρθρο 176, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112.

(υπογραφές)