Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 18 juli 2013*

”Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 168 a och 176 — Avdragsrätt — Utgifter för förvärv av varor och tjänster avsedda för personal — Personal vilken tillhandahålls den beskattningsbara person som gör avdragsrätten gällande, men är anställd hos en annan beskattningsbar person”

I mål C-124/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad-Plovdiv (Bulgarien) genom beslut av den 24 februari 2012, som inkom till domstolen den 7 mars 2012, i målet

AES-3C Maritza East 1 EOOD

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Berger samt domarna A. Borg Barthet och J.-J. Kasel (referent),

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 april 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— AES-3C Maritza East 1 EOOD, genom S. Garbolino, E. Evtimov och Y. Mateeva, advokati,

— Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv, genom V. Apostolov, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios, C. Soulay och D. Roussanov, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: bulgariska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 168 a och 176 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan AES-3C Maritza East 1 EOOD (nedan kallat AES), ett bolag enligt bulgarisk rätt, och Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv (direktören vid avdelningen för överklaganden och verkställighet vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning i staden Plovdiv (nedan kallad Direktor), angående avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som betalats för förvärv av olika varor och tjänster avsedda för arbetstagare som AES tillhandahållits av ett annat bolag.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 168 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

…”

4 I artikel 176 i direktivet anges följande:

”[Europeiska unionens råd] skall enhälligt på [Europeiska] kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall inte under några omständigheter vara avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation.

Till dess att de bestämmelser som avses i första stycket träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de avvikelser som föreskrivs i deras nationella lagstiftning den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till [Europeiska] gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning.”

Bulgarisk rätt

5 Enligt artikel 69.1 i den bulgariska mervärdesskattelagen (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63 av den 4 augusti 2006) (nedan kallad ZDDS), som trädde i kraft samma dag som akten om villkoren för Republiken Bulgariens och Rumäniens anslutning och om anpassning av de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen (EUT L 157, 2005, s. 203).

”(1) I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den registrerade beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner, ska denna person ha rätt att dra av följande:

1. skatten på de varor och tjänster som leverantören eller tillhandahållaren, när även denna är en beskattningsbar person som är registrerad i enlighet med denna lag, har tillhandahållit eller ska tillhandahålla vederbörande,

...”

6 Artikel 70.1 och 70.3 föreskriver bland annat följande:

”(1) Även om villkoren i artikel 69 eller artikel 74 är uppfyllda, är avdrag för ingående mervärdesskatt inte möjlig när:

...

2. varorna eller tjänsterna är avsedda att levereras eller tillhandahållas vederlagsfritt, eller är avsedda för annan verksamhet än den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver,

...

(3) Punkt 1 led 2 tillämpas inte på:

1. [...] special-, arbets-, och representationskläder, uniformer och skyddsutrustning som arbetsgivaren tillhandahåller sina anställda vederlagsfritt – inbegripet företagsledningen – inom ramen för sin ekonomiska verksamhet,

2. anställdas, inbegripet företagsledningens, resor mellan bostaden och arbetsplatsen, som arbetsgivaren ombesörjer vederlagsfritt inom ramen för sin ekonomiska verksamhet,

...

7. resa och logi för personer vilka av den beskattningsbara personen sänts på tjänsteresa,

...”

7 I den lydelse av ZDDS som var i kraft före Republiken Bulgariens anslutning till unionen (DV nr 153 av den 23 december 1998), föreskrevs följande i artikel 64.1:

”(1) Den person som mottagit varan eller tjänsten, eller importören, har rätt att dra av ingående mervärdesskatt på följande villkor:

...

5. en genom import mottagen vara eller en genom ett beskattningsbart tillhandahållande mottagen vara eller tjänst som har använts, används eller kommer att användas för beskattningsbara tillhandahållanden,

…”

8 I artikel 65.1 i denna sistnämnda lydelse av ZDDS angavs följande:

”(1) Även om villkoren i artikel 64 eller artikel 68 är uppfyllda, är avdrag för ingående mervärdesskatt inte möjlig när

1. varan eller tjänsten är avsedd för besök och för representation,

2. det förvärvas en motorcykel eller personbil i vilken antalet säten, med undantag för förarsätet, inte överstiger fem, förutom om fordonet används i den beskattningsbara personens huvudsakliga verksamhet,

3. [tillägg, DV nr 100 från år 2005] varan eller tjänsten är avsedd för underhåll, reparation, förbättring och verksamhet med motorcyklar och personbilar i den mening som avses i led 2,

4. varan eller tjänsten används för tillhandahållanden som är undantagna i den mening som avses i artikel 33,

5. varan beslagtas av staten eller byggnaden rivs på grund av olagligt uppförande.”

9 I enlighet med artikel 1.1 i tilläggsbestämmelserna i lagen om arbete (Kodeks na truda, DV nr 26 av den 1 april 1986 och DV nr 27 av den 4 april 1986), i den lydelse som var tillämplig vid tiden för omständigheterna i det nationella målet, ska med ”arbetsgivare” förstås ”varje fysisk person, juridisk person eller därmed förbunden enhet, liksom varje självständig enhet i organisatoriskt eller ekonomiskt hänseende (företag, institution, organisation, förening, bruk, anläggning, hushåll, bolag och liknande), som på ett självständigt sätt sysselsätter arbetstagare genom anställningsavtal, även när det gäller arbete i hemmet, distansarbete och utstationering till ett annat företag”.

10 Lagen om hälsa och säkerhet på arbetsplatsen (Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud, DV nr 124 av den 23 december 1997) föreskriver i artikel 1 i dess tilläggsbestämmelser att termen ”arbetsgivare” motsvarar definitionen i artikel 1.1 i tilläggsbestämmelserna i lagen om arbete och omfattar varje person som låter utföra arbete och som bär hela ansvaret för företaget, föreningen eller organisationen.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 AES äger och driver ett kraftverk i Galabovo kommun (Bulgarien). Kraftverket befinner sig utanför bostadsområdena i denna kommun.

12 AES saknar egen personal för att säkerställa driften av kraftverket och måste på heltid hyra in personal genom ett avtal om tillhandahållande av personal som har ingåtts med bolaget AES Maritza East 1 Services EOOD (nedan kallat AES Services). Enligt avtalet väljer AES Services ut och anställer den personal som är nödvändig för AES ekonomiska verksamhet. AES Services sluter anställningsavtal med arbetstagarna och betalar ut lönen.

13 De ifrågavarande arbetstagarna ställs sedan till AES förfogande. I enlighet med ett avtal mellan AES och AES Services betalar det förstnämnda AES SERVICES för tillhandahållandet av personalen. Denna betalning omfattar arbetstagarnas löner och socialförsäkringar. Arbetstagarnas arbetskläder och

skyddsutrustning samt deras resor mellan kraftverket och bostaden ombesörjs och bekostas av AES. Kostnaderna för dessa varor och tjänster ingår inte i ersättningen till AES Services. När en arbetstagare sänds ut på tjänsteresa är det också AES som direkt bekostar dennes utgifter för resa och logi.

14 Mellan augusti 2008 och september 2010 mottog AES varor och tjänster från tredje part avseende transport, arbetskläder och skyddsutrustning samt arbetstagarnas tjänsteresor.

15 Det framgår av beslutet om hänskjutande att AES själv, med hänsyn till att de personer som arbetade på verket bodde i bostadsområden till vilka det inte fans några allmänna färdmedel, beslutade att ombesörja transport på tider som motsvarade arbetstagarnas arbetstider.

16 Den hänskjutande domstolen har dessutom konstaterat att AES, i enlighet med bestämmelserna i lagen om arbete och lagen om hälsa och säkerhet i arbetet, är skyldigt att ställa arbetskläder och skyddsutrustning till förfogande för de personer som arbetar på verket.

17 Skattemyndigheten avslog begäran om avdrag för mervärdesskatt om 218 377 bulgariska leva (BGN) som var hänförlig till AES förvärv av transporttjänster, arbetskläder, skyddsutrustning och utgifter för tjänsteresor. Skattemyndigheten motiverade sitt beslut med att de mottagna varorna och tjänsterna var avsedda att vederlagsfritt tillhandahållas de anställda hos AES Services. Skattemyndigheten godkände inte tillämpningen av det undantag till denna begränsning av rätten att dra av mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 70.3 led 1, 2 och 7 i ZDDS, eftersom AES inte ska betraktas som arbetstagarnas arbetsgivare enligt bulgarisk rätt. Enligt lagen om arbete är det i stället AES Services som ska betraktas som arbetsgivare.

18 AES begärde omprövning av detta efterbeskattningsbeslut men Direktor fann inte skäl att ändra det, varpå AES överklagade till den hänskjutande domstolen.

19 AES har vid den hänskjutande domstolen gjort gällande att det ska betraktas som arbetstagarnas ”ekonomiska” arbetsgivare, eftersom bolaget drar nytta av deras arbete och svarar för kostnader i samband med detta arbete genom att utföra betalningar till AES Services. Vidare har AES anfört att det ska betraktas som arbetsgivare i den mening som avses i lagen om hälsa och säkerhet på arbetsplatsen, eftersom det ankommer på AES att tillhandahålla arbetskläder och garantera arbetstagarnas säkerhet. Direktor å sin sida vidhöll sin ståndpunkt i beslutet om ändrad beskattning.

20 Den hänskjutande domstolen har gjort gällande att EU-domstolens dom av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, Fillibeck (REG 1997, s. I-5577), inte ger tillräckligt svar på de tolkningsfrågor som uppkommit i målet vid den nationella domstolen, eftersom de transporttjänster varom fråga var i det mål som gav upphov till nämnda dom inte erbjöds personal som ställts till förfogande av en annan beskattningsbar person än den som åberopat avdragsrätten, utan den beskattningsbara personens egna anställda.

21 Den hänskjutande domstolen har vidare påpekat att ZDDS, i dess lydelse före Republiken Bulgariens anslutning till unionen, inte innehöll någon sådan begränsning av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som den som återfinns i nuvarande artikel 70.1 led 2 i denna lag. I artikel 65 i ZDDS, i den lydelse som var tillämplig fram till och med den 1 januari 2007, fanns nämligen en uttömmande uppräkning av de begränsningarna i avdragsrätten och ingen av dessa begränsningar var knuten till syftet att tillhandahålla vederlagsfritt.

22 Mot bakgrund härav har Administrativen sad-Plovdiv fattat beslut om att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Är en bestämmelse som den i artikel 70.1 led 2 i mervärdesskattelagen – enligt vilken en beskattningsbar person ska nekas rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för mottagna transporttjänster, arbetskläder, skyddsutrustning och utgifter för tjänsteresor eftersom de vederlagsfritt tillhandahålls fysiska personer som arbetar hos den beskattningsbara personen – förenlig med artiklarna 168 a och 176 i direktiv 2006/112/EG om hänsyn tas till följande omständigheter:

a) den beskattningsbara personen har inte ingått anställningsavtal med arbetstagarna, utan arbetet utförs på grundval av avtal om ”tillhandahållande av personal” som ingåtts med en annan beskattningsbar person som är arbetstagarnas arbetsgivare,

b) de mottagna transporttjänsterna används för arbetstagarnas resa från särskilda uppsamlingsplatser i olika bostadsområden till arbetsplatsen och tillbaka, någon kollektivtrafik till och omkring arbetsplatsen finns inte,

c) arbetskläder och skyddsutrustning ska tillhandahållas enligt [lagen om arbete] och [lagen om hälsa och säkerhet på arbetsplatsen],

d) avdraget för mervärdesskatt hänförlig till transporttjänsterna, arbetskläderna, skyddsutrustningen och utgifterna för tjänsteresor hade inte bestridits om dessa hade tillhandahållits av arbetsgivaren. I förevarande fall har emellertid inköpen företagits av en beskattningsbar person som inte är arbetsgivare men som på grundval av ett avtal om tillhandahållande av personal drar nytta av arbetet och svarar för de härmed förbundna utgifterna?

2) Är det enligt artikel 176 i direktiv 2006/112 tillåtet för en medlemsstat att i samband med anslutningen till Europeiska unionen uppställa ett villkor som begränsar utövandet av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, såsom villkoret i artikel 70.1 led 2 [ZDDS] beträffande ”[varor eller tjänster som] är avsedda att levereras eller tillhandahållas vederlagsfritt”, trots att en sådan uttrycklig begränsning saknades i den lag som var i kraft före anslutningsdagen?

3) För det fall föregående fråga besvaras jakande: ska detta då tolkas så, att mottagna varor eller tjänster är avsedda att ”tillhandahållas vederlagsfritt” när dessa köps in för den ekonomiska verksamheten, men där användningen, på grund av varorna och tjänsternas beskaffenhet, kräver att de tillhandahålls de arbetstagare som arbetar i den beskattningsbara personens rörelse?

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

23 Det ska inledningsvis konstateras att den hänskjutande domstolen menar att AES kostnader för de varor och tjänster som avses i den första frågan i princip skulle kunna ingå i de allmänna omkostnaderna för AES samlade ekonomiska verksamhet och att problemet vad beträffar möjligheten att dra av dessa enbart uppstår när den beskattningsbara person som åberopar avdragsrätten, till skillnad från den situation som gett upphov till domen i det ovannämnda målet Fillibeck, enligt bulgarisk rätt inte betraktas som arbetsgivare för de personer som arbetar på dennes verk, utan enbart som ”ekonomisk arbetsgivare”.

24 I detta avseende ska den första frågan förstås så, att den hänskjutande domstolen vill ha klarhet i huruvida artiklarna 168 a och 176 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person, som har utgifter för transporttjänster, arbetskläder, skyddsutrustning och tjänsteresor för de personer som arbetar för denna beskattningsbara person, inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som är hänförlig till dessa kostnader, eftersom dessa personer tillhandahålls nämnda beskattningsbara person av en annan enhet och därför inte, i den mening som avses i denna lagstiftning, kan betraktas som den beskattningsbara personens anställda, trots att ifrågavarande utgifter kan anses ha ett direkt och omedelbart samband med de allmänna omkostnaderna för den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.

25 För att besvara denna fråga erinrar domstolen för det första om att avdragsrätten i artikel 168 i direktiv 2006/112 utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, SKF, REG 2009, s. I-10413, punkt 55).

26 Syftet med avdragssystemet är nämligen att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (domen i det ovannämnda målet SKF, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

27 Det följer av fast rättspraxis att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras. Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger (domen i det ovannämnda målet SKF, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

28 Den beskattningsbara personen tillerkänns emellertid också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (domen i det ovannämnda målet SKF, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

29 Det framgår dessutom av domstolens praxis att rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) ska tolkas så, att den vederlagsfria transporten av anställda, mellan deras bostäder och arbetsplatsen, som ombesörjs av arbetsgivaren med användande av ett fordon tillhörigt företaget, i princip sker för de anställdas privata bruk och således för andra ändamål än för rörelsen. När de villkor under vilka verksamheten bedrivs – med hänsyn tagen till vissa särskilda omständigheter såsom svårigheten att tillgå andra lämpliga transportmedel och det faktum att arbetsplatsens lokalisering skiftar – fordrar att transporten ombesörjs av arbetsgivaren, ska tillhandahållandet inte anses ske för andra ändamål än för rörelsen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Fillibeck, punkt 34).

30 För det andra ska det undersökas huruvida den omständigheten, att en beskattningsbar person i den nationella lagstiftningen inte betraktas som arbetsgivare för de personer som arbetar i dennes företag, kan påverka det direkta och omedelbara sambandet mellan den ingående kostnaden för dessa personers arbete och de allmänna omkostnaderna för den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.

31 I detta avseende ska det för det första konstateras att avdragsrätten i artikel 168 a i direktiv 2006/112 enbart förutsätter att de förvärvade varorna och tjänsterna används för de skattepliktiga transaktionerna som genomförs av den beskattningsbara personen, vilken gör gällande denna rätt. I enlighet med den rättspraxis som redovisas i punkterna 25–29 i denna dom krävs enbart ett rent ekonomiskt samband.

32 I målet vid den nationella domstolen är det i likhet med vad som framgår ovan i punkt 23 i denna dom utrett, att de ifrågavarande kostnaderna kan anses ha ett samband med AES samlade ekonomiska verksamhet.

33 Det ska vidare erinras om att domstolen redan har slagit fast att den omständigheten, att de anställda kan dra fördel av en tjänst som arbetsgivaren tillhandahåller i företagets intresse ska anses underordnad i förhållande till företagets behov (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Fillibeck, punkt 30).

34 Svaret på frågan huruvida en vederlagsfri leverans av varor eller ett vederlagsfritt tillhandahållande av varor eller tjänster till personer som arbetar för den beskattningsbara personen ska anses ha skett för företaget, är inte beroende av det rättsliga förhållandet mellan den beskattningsbara personen och dessa arbetstagare.

35 I likhet med vad som framgår av punkt 26 ovan i denna dom garanterar det gemensamma systemet för mervärdesskatt, genom avdragssystemet, en neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig.

36 Det skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet om en beskattningsbar person fick bära den mervärdesskatt som är hänförlig till sådana utgifter som de i målet vid den nationella domstolen när det är utrett att dessa, i likhet med vad som framgår av beslutet om hänskjutande, har samband med en ekonomisk verksamhet som i sin tur är mervärdesskattepliktig, av det skälet att den beskattningsbara personen i den nationella lagstiftningen inte betraktas som arbetsgivare för de personer som arbetar i dennes företag och där utför de arbetsuppgifter som utgifterna avser.

37 Domstolen konstaterar att en tolkning enligt vilken den beskattningsbara personen, i en sådan situation som den i målet vid den nationella domstolen och med tillämpning av artiklarna 168 a och 176 i direktiv 2006/112, har rätt att dra av utgifter för dennes företag också stämmer bäst överens med mervärdesskattesystemets syfte att säkerställa såväl rättssäkerhetsprincipen som en riktig och enkel tillämpning av bestämmelserna i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International, REG 2001, s. I-7257, punkt 33).

38 En åtskillnad mellan å ena sidan rätten att dra av ingående mervärdesskatt som är hänförlig till utgifter för en beskattningsbar persons ekonomiska verksamhet och å andra sidan det rättsliga sambandet mellan denna beskattningsbara person och de personer som arbetar i dennes företag och som där utför de arbetsuppgifter som utgifterna avser, skulle kunna möjliggöra en enkel tillämpning av de avdrag som inrättats genom det gemensamma mervärdesskattesystemet och bidra till att säkerställa ett pålitligt och korrekt uttag av mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 2011 i mål C-421/10, Stoppelkamp, REU 2012, s. I-9309, punkt 34, och av den 26 januari 2012 i mål C-218/10, ADV Allround, punkt 31).

39 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande: Artiklarna 168 a och 176 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person, som har utgifter för transporttjänster, arbetskläder, skyddsutrustning och tjänsteresor för de personer som arbetar för denna beskattningsbara person, inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som är hänförlig till dessa utgifter, eftersom dessa personer tillhandahålls nämnda beskattningsbara person av en annan enhet och därför inte, i den mening som avses i denna lagstiftning, kan betraktas som den beskattningsbara personens anställda, trots att de ifrågavarande utgifterna kan anses ha ett direkt och omedelbart samband med de allmänna omkostnaderna för den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.

Den andra frågan

40 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 176 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den utgör hinder mot att en stat, vid tidpunkten för anslutningen till Europeiska unionen, inför en begränsning av avdragsrätten genom en nationell lagbestämmelse som gör undantag från avdragsrätten beträffande varor eller tjänster som är avsedda att levereras eller tillhandahållas vederlagsfritt, eller som är avsedda för andra föremål än den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet, trots att ett sådant undantag saknades i den lag som var i kraft före anslutningen.

41 För att besvara denna fråga framhåller domstolen inledningsvis att det i princip ingår i den hänskjutande domstolens behörighet att tolka den nationella lagstiftningen för att bestämma dess innehåll vid tidpunkten för en ny medlemsstats anslutning till Europeiska unionen och bedöma om denna lagstiftning har fått till följd att de befintliga undantagen utökats efter anslutningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2008 i mål C-414/07, Magoora, REG 2008, s. I-10921, punkt 32).

42 Domstolen erinrar vidare om att det inom ramen för förfarandet enligt artikel 267 FEUF, som grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, är den nationella domstolen som ska bedöma omständigheterna i målet. I syfte att ge ett användbart svar får emellertid domstolen, i en anda av samarbete med de nationella domstolarna, lämna dessa samtliga uppgifter som den anser vara nödvändiga (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Magoora, punkt 33).

43 I detta avseende erinrar domstolen om att artikel 176 andra stycket i direktiv 2006/112 innehåller en standstill-klausul enligt vilken de stater som ansluter sig till Europeiska unionen får behålla nationella undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt som gällde före anslutningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi, REG 2000, s. I-7013, punkt 5). Standstill-klausulen i artikel 176 andra stycket i direktiv 2006/112 tillåter emellertid inte att en ny medlemsstat ändrar sin interna lagstiftning när den ansluter sig till Europeiska unionen, på ett sådant sätt att den avlägsnar sig från det mål som uppställts i detta direktiv. En sådan ändring skulle strida mot själva andemeningen i denna klausul (se domen i det ovannämnda målet Magoora, punkt 39).

44 Syftet med denna bestämmelse är således att medlemsstaterna, i avvaktan på att rådet antar ett gemenskapssystem för undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt, ska få behålla alla de undantagsregler från denna rätt som föreskrivs i deras nationella lagstiftning och som faktiskt tillämpades av de nationella myndigheterna när bestämmelserna i direktiv 2006/112 trädde i kraft (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Magoora, punkt 35).

45 Domstolen erinrar om dess fasta praxis, enligt vilken en nationell lagstiftning i en medlemsstat däremot inte utgör en tillåten avvikelse, i den mening som avses i artikel 176 andra stycket i direktiv 2006/112, om den får till följd att de befintliga och faktiskt tillämpade undantagen utökas

efter denna medlemsstats anslutning, och därigenom avlägsnar sig från det mål som uppställts i nämnda direktiv (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Magoora, punkterna 37 och 38).

46 Den omständigheten, att Republiken Bulgarien i samband med dess anslutning till Europeiska unionen upphävde nationella bestämmelser och samma dag bytte ut dessa mot andra nationella bestämmelser, innebär under dessa förhållanden inte i sig att den kan antas ha åsidosatt artikel 176 andra stycket i direktiv 2006/112, under förutsättning att ändringen från och med nämnda tidpunkt emellertid inte inneburit en utvidgning av de tidigare nationella undantagen.

47 I målet vid den nationella domstolen ankommer det alltså på den hänskjutande domstolen, som – i likhet med vad EU-domstolen erinrat om i punkt 41 i denna dom – är ensam behörig att tolka dess nationella lagstiftning, att avgöra huruvida de ändringar i den aktuella nationella lagstiftningen som gjorts vid Republiken Bulgariens anslutning till Europeiska unionen, har lett till en utvidgning, i förhållande till de tidigare bestämmelserna, av tillämpningsområdet för begräsningarna i avdragsrätten för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av sådana varor och tjänster som skulle kunna anses ha ett direkt och omedelbart samband med de allmänna omkostnaderna för en beskattningsbar persons samlade ekonomiska verksamhet.

48 I detta sammanhang ska det emellertid noteras att det av själva begäran om förhandsavgörande framgår att den ändring som gjordes i ZDDS i samband med Republiken Bulgarien anslutning till Europeiska unionen inneburit en utvidgning, i förhållande till situationen före anslutningen, av tillämpningsområdet för begräsningarna, eftersom ingen av de begräsningar som uttömmande räknas upp i den lydelse av ZDDS som var i kraft före den ifrågavarande anslutningen, var knuten till vederlagsfria leveranser eller tillhandahållanden, vilket med hänsyn till den rättspraxis som redovisats i punkt 44 i denna dom, strider mot artikel 176 andra stycket i direktiv 2006/112.

49 Den omständigheten att domstolen, i punkt 72 i sin dom av den 16 februari 2012 i mål C-118/11, Eon Aset Menidjmunt, slagit fast att artikel 70.1 ZDDS inte begränsar avdragsrätten i den mening som avses i artikel 176 i direktiv 2006/112, påverkar inte i sig ovanstående konstaterande.

50 I punkt 73 i sistnämnda dom slog domstolen nämligen för det första fast att en medlemsstat inte får vägra beskattningsbara personer, som har valt att behandla anläggningstillgångar vilka används både för yrkesmässiga ändamål och för privata ändamål som rörelsetillgångar, att omedelbart och i sin helhet dra av den ingående mervärdesskatten på förvärvet av dessa varor, vilket de enligt domstolens fasta praxis har rätt till.

51 För det andra, och i likhet med vad som framgår av punkterna 45 och 46 i denna dom, ska det också tas hänsyn till den faktiska tillämpningen av de nationella bestämmelserna om uteslutandet av avdragsrätten för mervärdesskatt och de effekter detta får för de beskattningsbara personerna.

52 I likhet med vad som framgår av punkt 39 i denna dom ska direktiv 2006/112 emellertid tolkas så, att det utgör hinder mot en sådan nationell lagstiftning som avses i den första tolkningsfrågan och som innebär att en beskattningsbar person inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som är hänförlig till utgifter som kan anses ha ett direkt och omedelbart samband med de allmänna omkostnaderna för den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.

53 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att, i den utsträckning det är möjligt, tolka den nationella rätten mot bakgrund av ordalydelsen i och syftet med direktiv 2006/112 så att de resultat som eftersträvas i direktivet uppnås, varvid företräde ska ges åt den tolkning som bäst överensstämmer med direktivets syfte, för att på så sätt uppnå ett resultat som är förenligt med direktivets bestämmelser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juli 2006 i mål C-212/04, Adeneler m.fl., REG 2006, s. I-6057, punkt 124). Den hänskjutande domstolen ska härvid också

underlåta att tillämpa varje bestämmelse i den nationella lagstiftningen som kan strida mot unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2005 i mål C-144/04, Mangold, REG 2005, s. I-9981, punkt 77).

54 Mot bakgrund av det ovanstående ska den andra frågan besvaras enligt följande: Artikel 176 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den utgör hinder mot att en stat, vid tidpunkten för anslutningen till Europeiska unionen, inför en begränsning i avdragsrätten genom en nationell lagbestämmelse som gör undantag för avdragsrätten beträffande varor eller tjänster som är avsedda att levereras eller tillhandahållas vederlagsfritt, eller som är avsedda för andra ändamål än den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet, trots att ett sådant undantag saknades i den lag som var i kraft före anslutningen.

Det ankommer på den nationella domstolen att, i den utsträckning det är möjligt, tolka de i det nationella målet aktuella nationella bestämmelserna i enlighet med unionsrätten. Om en sådan tolkning visar sig vara omöjlig, är den nationella domstolen skyldig att inte tillämpa dessa bestämmelser på grund av att de strider mot artikel 176 andra stycket i direktiv 2006/112.

Den tredje frågan

55 Med hänsyn till svaret på den andra frågan finns det inte anledning att besvara den tredje frågan.

Rättegångskostnader

56 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

1) Artiklarna 168 a och 176 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person, som har utgifter för transporttjänster, arbetskläder, skyddsutrustning och tjänsteresor för de personer som arbetar för denna beskattningsbara person, inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som är hänförlig till dessa utgifter, eftersom dessa personer tillhandahålls nämnda beskattningsbara person av en annan enhet och därför inte, i den mening som avses i denna lagstiftning, kan betraktas som den beskattningsbara personens anställda, trots att de ifrågavarande utgifterna kan anses ha ett direkt och omedelbart samband med de allmänna omkostnaderna för den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.

2) Artikel 176 andra stycket i direktiv 2006/ ska tolkas så, att den utgör hinder mot att en stat, vid tidpunkten för anslutningen till Europeiska unionen, inför en begränsning i avdragsrätten genom en nationell lagbestämmelse som gör undantag för avdragsrätten beträffande varor eller tjänster som är avsedda att levereras eller tillhandahållas vederlagsfritt, eller som är avsedda för andra ändamål än den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet, trots att ett sådant undantag saknades i den lag som var i kraft före anslutningen.

3) Det ankommer på den nationella domstolen att, i den utsträckning det är möjligt, tolka de i det nationella målet aktuella nationella bestämmelserna i enlighet med unionsrätten. Om en sådan tolkning visar sig vara omöjlig, är den nationella domstolen skyldig att inte tillämpa dessa bestämmelser på grund av att de strider mot artikel 176 andra stycket i direktiv 2006/112.

Underskrifter