A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2013. július 18.*

„Hozzáadottérték-adó — 2006/112/EK rendelet — A 168. cikk a) pontja és 176. cikk — Levonási jog — Személyzet részére szánt termékbeszerzéshez és szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó költségek — Az adólevonási joggal élő munkáltató által rendelkezésre bocsátott, de egy másik adóalany által foglalkoztatott személyzet”

A C-124/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Plovdiv (Bulgária) a Bírósághoz 2012. március 7-én érkezett, 2012. február 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **AES-3C Maritza East 1 EOOD**

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: M. Berger tanácselnök, A. Borg Barthet és J.-J. Kasel (előadó) bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. április 10-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az AES-3C Maritza East 1 EOOD képviseletében S. Garbolino, E. Evtimov és Y. Mateeva advokati,

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv képviseletében V. Apostolov, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios, C. Soulay és D. Roussanov, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: bolgár.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 176. o.) 168. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet az AES-3C Maritza East 1 EOOD (a továbbiakban: AES) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdid (a nemzeti központi adóhatóság plovdivi jogorvoslati és végrehajtási igazgatóságának igazgatója; a továbbiakban: Direktor) között azon előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonásához való jog tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, amelyet egy másik társaság által az AES rendelkezésére bocsátott munkavállalók részére szánt különböző termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után fizetett.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 168. cikke előírja:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után belföldön fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]”

4 Az említett irányelv 176. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A[z Európai Unió] Tanács[a] a[z Európai] Bizottság javaslata alapján egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadások nem jogosítanak a HÉA levonására. Semmiképpen nem lehet adólevonást alkalmazni az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadások esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek.

Az első albekezdésben említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan korlátozást, amelyet az 1979. január 1-jén, vagy – a[z Európai] Közösséghez az említett időpontot követően csatlakozó tagállamok esetében – a csatlakozás időpontjában hatályos nemzeti jogszabályaik előírnak.”

A bolgár jog

5 A Bolgár Köztársaság és Románia csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmány (HL 2005. L 157., 203. o.) hatálybalépésének napján hatályba lépett, a hozzáadottérték-adóról szóló törvény (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV 63. sz., 2006. augusztus 4.; a továbbiakban: ZDDS) 69. cikkének (1) bekezdése értelmében:

(1) Ha a termékeket és szolgáltatásokat a nyilvántartásba vett adóalany által teljesített adóköteles ügyletek céljára használják fel, ezen adóalany az alábbiakat vonhatja le:

1. a számára az értékesítő, illetve a szolgáltató – amennyiben szintén e törvény szerint nyilvántartásba vett adóalany – által értékesített vagy nyújtott, illetve értékesítendő vagy nyújtandó termékeket és szolgáltatásokat terhelő adót;

[...]"

6 A ZDDS 70. cikkének (1) és (3) bekezdése többek között a következőket írja elő:

„(1) Még a 69. vagy 74. cikk szerinti feltételek teljesülése esetén sem áll fenn az adólevonás joga, amennyiben:

[...]

2. a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől eltérő tevékenységekhez kívánják felhasználni;

[...]

(3) Az (1) bekezdés 2. pontja nem alkalmazandó a következőkre:

1. [...] a specális, munka-, forma- és reprezentációs ruházat, valamint az egyéni védőeszköz, amelyet a munkáltató gazdasági tevékenysége céljából ingyenesen bocsát az alkalmazottak és munkavállalók – a megbízási szerződéssel foglalkoztatottakat is ideértve – rendelkezésére;

2. az alkalmazottak és munkavállalók – a megbízási szerződéssel foglalkoztatottakat is ideértve – munkáltatójuk általi szállítása lakóhelyük és munkahelyük között, ha e szállítási szolgáltatást a munkáltató gazdasági tevékenysége céljából végzi ingyenesen;

[...]

7. az adóalany megbízásából szolgálati úton lévő személyek utaztatása és elszállásolása;

[...]"

7 A ZDDS 64. cikkének (1) bekezdése a Bulgáriának az Unióhoz való csatlakozása előtt alkalmazandó változatában (DV 153. sz., 1998. december 23.) a következőket írja elő:

„A termék beszerzője, a szolgáltatás igénybevevője vagy az importőr az alábbi feltételek fennállása esetén jogosult adólevonásra:

[...]

5. a behozatal vagy az adóköteles ügylet alapján beszerzett terméket vagy az adóköteles ügylet alapján igénybe vett szolgáltatást adóköteles ügyletek teljesítéséhez használták vagy használják fel;

[…]”

8 A ZDDS ez utóbbi szövegváltozata 65. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezett:

„(1) Még a 64. vagy 68. cikk szerinti feltételek teljesülése esetén sem áll fenn az adólevonás joga, amennyiben:

1. a terméket vagy szolgáltatást reprezentációs célokra kívánják felhasználni;

2. a beszerzés tárgyát motorkerékpár vagy a vezetőülés nélkül legfeljebb ötüléses személygépkocsi képezi, kivéve ha az adóalany e járművekkel végzi főtevékenységét;

3. [kiegészítve – DV 2005. 100. sz.] a terméket vagy szolgáltatást a 2. pont szerinti motorkerékpárok vagy személygépkocsik karbantartásához, javításához, javító jellegű átalakításához és üzemeltetéséhez kívánják felhasználni;

4. a terméket vagy szolgáltatást a 33. cikk értelmében vett adómentes ügyletek teljesítéséhez kívánják felhasználni;

5. a terméket az állam javára elkobozzák, vagy az épületet jogellenes építkezés miatt lebontják.”

9 A munka törvénykönyvének (Kodeks na truda, DV 26. sz., 1986. április 1-je és DV 27. sz., 1986. április 4.) az alapügybeli tényállás megvalósulása idején alkalmazandó változata szerinti kiegészítő rendelkezések 1. cikkének 1. pontja alapján „munkáltató” a törvénykönyv értelmében „bármely természetes vagy jogi személy vagy a jogi személy tőle függő egysége, valamint bármely más szervezetileg vagy gazdaságilag elkülönült egység (vállalkozás, intézmény, szervezet, szövetkezet, üzem, létesítmény, háztartás, társaság és hasonlók), aki, illetve amely munkavállalókat munkaviszony keretében önállóan foglalkoztat otthoni és távmunka végzése, valamint a kölcsönvevő vállalkozásnál való munkavégzéshez történő rendelkezésre bocsátás céljából is”.

10 A munkahelyi egészségvédelemről és biztonságról szóló törvény (Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud, DV 124. sz., 1997. december 23.) kiegészítő rendelkezéseinek 1. cikke előírja, hogy „munkáltató” a munka törvénykönyvéhez kapcsolódó kiegészítő rendelkezések 1. cikkének 1. pontjában meghatározott fogalomnak megfelelő bármely személy vagy egység, valamint bárki, aki munkavállalót foglalkoztat, és teljes felelősséget visel a vállalkozásért, a szövetkezetért vagy a szervezetért.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 Az AES tulajdonosa és üzemeltetője egy erőműnek, amely Galabovo (Bulgária) település lakott területén kívül található.

12 Az AES nem rendelkezik saját személyzettel a fent említett erőmű üzemeltetésére, így kénytelen teljes munkaidőben foglalkoztatott munkavállalókat kölcsönözni az AES Maritza East 1 Services EOOD-vel (a továbbiakban: AES Services) kötött, a személyzet biztosítására vonatkozó szerződés alapján. E szerződés értelmében az AES Services kiválasztja és alkalmazza az AES gazdasági tevékenységéhez szükséges személyzetet. A munkaszerződéseket az AES services köti meg a munkavállalókkal, és ő fizeti ki a munkavállalók részére a munkabért.

13 A szóban forgó munkavállalókat a továbbiakban az AES rendelkezésére bocsátják. Az AES és az AES Services közötti szerződés alapján az előbbi díjat fizet az utóbbinak a személyzet biztosítására irányuló szolgáltatás ellenében. Ez a díj magában foglalja a munkavállalók munkabérét és társadalombiztosítási járulékait is. A munkavállalók munkaruházatát és egyéni védőeszközeit, valamint a központ és a

lakóhely közötti szállításukat az AES biztosítja. Az AES Services-nek fizetett díj nem foglalja magában az e termékekhez és szolgáltatásokhoz kapcsolódó költségeket. A munkavállalók szolgálati útjaival kapcsolatos utazási és szállásköltségeket szintén közvetlenül az AES viseli.

14 A 2008 augusztusa és 2010 szeptembere közötti időszakban az AES harmadik személyek szállítással, munkaruházat és egyéni védőeszközök rendelkezésre bocsátásával, valamint a munkavállalók szolgálati útjaival kapcsolatos szolgáltatásait vette igénybe.

15 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy mivel az erőműben foglalkoztatott személyek olyan helységekben laknak, ahol nem biztosított a tömegközlekedés, az AES úgy döntött, hogy maga biztosítja a szállítást a munkavállalók műszakjaihoz igazított menetrend szerint.

16 Másrészt a kérdést előterjesztő bíróság kiemeli, hogy a munkahelyi egészségvédelemről és biztonságról szóló törvény rendelkezései alapján az AES köteles arra, hogy biztosítsa a munkaruházatot és a védőeszközöket az erőműben foglalkoztatott személyek számára.

17 Az adóhatóság azzal az indokolással tagadta meg 218 377 bolgár leva (BGN) mértékben az AES által igénybe vett szállítási szolgáltatás, valamint a munkaruházat és egyéni védőeszközök általa történt beszerzése, továbbá a szolgálati utakkal kapcsolatban viselt költségek utáni héa levonásának jogát, hogy a beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat az AES Services munkavállalói javára teljesített ingyenes ügyletekhez használták fel. Az adóhatóság nem ismerte el a ZDDS 70. cikke (3) bekezdésének 1., 2. és 7. pontjában az adólevonási jog e korlátozása tekintetében rögzített kivételek alkalmazhatóságát, mivel az AES a bolgár jog szerint nem tekinthető a foglalkoztatottak munkáltatójának. A munka törvénykönyve értelmében az utóbbiak munkáltatója ugyanis az AES Services.

18 Mivel az adóellenőrzési határozattal szemben benyújtott közigazgatási jogorvoslati kérelmet a Direktor elutasította, az AES keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

19 E bíróság előtt a felperes úgy érvel, hogy ő tekintendő a foglalkoztatottak „gazdasági” munkáltatójának, hiszen ő hasznosítja munkájukat, és ő viseli a velük kapcsolatos költségeket, mivel díjat fizet az AES Services részére. Ráadásul az AES a munkahelyi egészségvédelemről és biztonságról szóló törvény értelmében munkáltatónak minősül, mivel ő köteles a munkaruházat rendelkezésre bocsátására és a foglalkoztatottak biztonságát garantáló feltételek biztosítására. A Direktor a maga részéről megismételte az adóellenőrzési határozatban foglalt álláspontot.

20 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a Bíróság C-258/95. sz. Fillibeck-ügyben 1997. október 16-án hozott ítélete, (EBHT 1997, I-5577. o.) nem ad választ az alapügyben felmerült értelmezendő kérdésekre, mivel az ítélet alapjául szolgáló ügyben érintett szállítási szolgátatásokat nem valamely másik, az adólevonásra jogosult adóalanytól eltérő adóalany által rendelkezésre bocsátott személyzet számára nyújtották, hanem az adóalany saját munkavállalói részére.

21 E bíróság megállapítja továbbá, hogy a ZDDS a Bolgár Köztársaságnak az Unióhoz való csatlakozása előtt alkalmazandó változatában nem tartalmazott az adólevonási jogra vonatkozó, a jelenleg hatályos törvény 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontjában foglalthoz hasonló korlátozást. Ugyanis a ZDDS-nek a 2007. január 1-jéig alkalmazandó változata szerinti 65. cikke kimerítően felsorolta a héalevonási jog korlátozásait, és ezek között nem volt olyan, amely az ingyenes ügyletekhez történő felhasználással függött volna össze.

22 Ilyen körülmények között az Administrativen sad Plovdiv felfüggesztette az eljárását, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Összhangban van-e a 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének a) pontjával és 176. cikkével az olyan szabályozás, mint amelyet a [ZDDS] 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontja tartalmaz, amely szerint nem ismerhető el az adóalanynak az igénybe vett szállítási szolgáltatások, valamint a beszerzett munkaruházat és védőeszközök, továbbá a szolgálati utakkal kapcsolatban viselt költségek utáni héa levonásához való joga, mert e termékeket és szolgáltatásokat ingyenesen biztosítják olyan természetes személyeknek, akik az adóalanynak dolgozó munkavállalók, ha az alábbi körülményeket is figyelembe vesszük:

a) az adóalany nem kötött munkaszerződést a munkavállalókkal, hanem őket a közte és egy másik, a foglalkoztatottak munkáltatójának minősülő adóalany között fennálló, a »személyzet rendelkezésre bocsátásával« kapcsolatos szerződéses jogviszony alapján alkalmazza;

b) az igénybe vett szállítási szolgáltatásokat a munkavállalóknak a különböző helységekben lévő gyülekezőhelyek és a munkavégzés helye közötti szállításához használják fel, és nem áll a munkavállalók rendelkezésére a munkavégzés helyére történő utazás céljából szervezett tömegközlekedési lehetőség;

c) a munkaruházat és a védőeszközök biztosítását a [munka törvénykönyve] és a [munkahelyi egészségvédelemről és biztonságról szóló törvény] írja elő;

d) a szállítási szolgáltatások, a munkaruházat, a védőeszközök és a szolgálati utakkal kapcsolatos költségek tekintetében nem lenne vitatott a héa levonása, ha e termékeket és szolgáltatásokat a munkáltató biztosította és nyújtotta volna a foglalkoztatottaknak. A jelen esetben azonban a termékeket olyan adóalany szerezte be, és a szolgáltatásokat olyan adóalany vette igénybe, amely ugyan nem minősül munkáltatónak, de a személyzet rendelkezésre bocsátására vonatkozó szerződés alapján ő hasznosítja a munkát, és viseli az azzal kapcsolatos költségeket?

2) Lehetőséget biztosít-e a 2006/112 irányelv 176. cikke a tagállamoknak arra, hogy az Európai Unióhoz történő csatlakozásuk időpontjában az adólevonási jog gyakorlása tekintetében olyan korlátozó feltételt vezessenek be, mint amelyet a héatörvény 70. cikke (1) bekezdésének 2. pontja tartalmaz, mégpedig azt, hogy »a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes ügyletekhez kívánják felhasználni«, ha a csatlakozás időpontjáig hatályos törvény ilyen korlátozást nem írt elő kifejezetten?

3) Az előző kérdésre adandó igenlő válasz esetén ebből az következik-e, hogy a beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat »ingyenes ügyletekhez« kívánják felhasználni, ha azokat a gazdasági tevékenység céljából vásárolták, felhasználásukhoz azonban jellegüknél fogva szükséges, hogy azokat az adóalany vállalkozásában dolgozó munkavállalók rendelkezésére bocsássák?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

23 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság szerint az első kérdésben említett termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele tekintetében az AES-nél felmerült költségek úgy tekinthetők, mint amelyek alapvetően az AES gazdasági tevékenységének egészéhez kapcsolódó általános költségek részét képezik, valamint hogy az ezen költségek levonhatóságához kapcsolódó probléma kizárólag azért merül fel, mivel a fent hivatkozott Fillibeck-ügyben érintett helyzettől

eltérően az adólevonási jogra hivatkozó adóalany a bolgár jog szerint nem minősül a létesítményeiben foglalkoztatott munkavállalók munkáltatójának, hanem kizárólag azok „gazdasági munkáltatójának” tekinthető.

24 Ilyen körülmények között az előterjesztő bíróság által feltett kérdést úgy kell érteni, mint amely lényegében arra irányul, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját és 176. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében valamely adóalany, akinél a javára munkát végző személyekkel kapcsolatos szállítási szolgáltatások, munkaruházat és védőeszközök beszerzése, továbbá szolgálati utak kapcsán költségek merülnek fel, nem rendelkezik levonási joggal e költségek után, mivel a fenti munkavállalókat egy másik jogalany bocsátotta a rendelkezésére, és ennélfogva e szabályozás értelmében e munkavállalók nem minősülnek az adóalany személyzete tagjainak, annak ellenére, hogy e költségek úgy tekinthetők, mint amelyek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a fenti adóalany gazdasági tevékenységének egészéhez kapcsolódó általános költségekkel.

25 E kérdés megválaszolásához elsőként emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjában foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E mechanizmus a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd ebben az értelemben a C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009, I-10413. o.] 55. pontját).

26 Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A héa közös rendszere valamennyi gazdasági tevékenység adóterhe tekintetében, azok céljától és eredményétől függetlenül biztosítja a semlegességet, amennyiben azok főszabály szerint héakötelesek (lásd különösen a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 56. pontját és az ott hivatkozott ítéletkezési gyakorlatot).

27 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a konkrét beszerzési ügyletnek főszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen az előzetesen felszámított héa levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen. A beszerzett termékeket és igénybevett szolgáltatásokat terhelő héa levonásának joga ezért azzal a feltétellel gyakorolható, hogy az ezek beszerzése vagy igénybevétele érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelmét képezik (a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 57. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen szolgáltatások ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (lásd a fent hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 58. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

29 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ezen túlmenően az is következik, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) úgy kell értelmezni, hogy a munkavállalók munkáltató általi, a vállalat járművével történő ingyenes szállítása lakóhelyük és munkahelyük között főszabály szerint a munkavállalók személyes szükségleteinek kielégítését és ezáltal vállalkozásidegen célokat szolgál. Amennyiben azonban a vállalkozás érdekei bizonyos körülményekre – például más megfelelő közlekedési eszköz használatának nehézségére és a munkavégzés helyének változására – tekintettel megkövetelik, hogy a munkáltató biztosítsa a munkavállalók szállítását, ezt a szolgáltatást nem lehet úgy tekinteni, mint amelyet olyan célokból nyújtanak, amelyek idegenek a vállalkozástól (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Fillibeck-ügyben hozott ítélet 34. pontját).

30 Másodszor meg kell vizsgálni, hogy az a körülmény, hogy valamely adóalany a nemzeti szabályozás értelmében nem minősül azon munkavállalók munkáltatójának, akiket a vállalkozásában foglalkoztat, megkérdőjelezheti-e az e munkavállalók munkájához kapcsolódóan előzetesen felmerült költségek és az adóalany gazdasági tevékenységének egészéhez kapcsolódó általános költségek közötti közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását.

31 E tekintetben elsőként meg kell állapítani, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja az adólevonási jog fennállását csak attól a feltételtől teszi függővé, hogy a beszerzett terméket és igénybe vett szolgáltatást a kérelmező adóalany adóköteles tevékenységéhez használja fel. A jelen ítélet 25–29. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében a megkövetelt kapcsolat tisztán gazdasági jellegű.

32 Az alapügyben – amint arra a Bíróság a jelen ítélet 23. pontjában emlékeztetett – nem vitatott, hogy a szóban forgó költségek úgy tekinthetők, mint amelyek gazdasági kapcsolatban állnak az AES gazdasági tevékenységének egészével.

33 Ezután fontos emlékeztetni arra, hogy a Bíróság már kimondta, hogy az a tény, miszerint a személyzetnek a munkáltató által, de a vállalkozás érdekében biztosított valamely szolgáltatásnyújtásból előnye származhat, a vállalkozás szükségleteihez képest járulékos jellegűnek minősül (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Fillibeck-ügyben hozott ítélet 30. pontját).

34 Mindazonáltal annak a kérdésnek az eldöntése, hogy az adóalany munkavállalói részére ingyenesen nyújtott termékbeszerzés vagy szolgáltatásnyújtás a vállalkozás céljait szolgálja-e, nem függ az adóalany és e személyek között fennálló jogviszony természetétől.

35 Ezenkívül a jelen ítélet 26. pontjából következik, hogy a héa közös rendszere a levonási rendszer útján valamennyi gazdasági tevékenység adóterhe tekintetében, azok céljától és eredményétől függetlenül biztosítja a semlegességet, amennyiben azok elvileg héakötelesek.

36 Mindazonáltal ellentétes lenne a héasemlegesség elvével, ha valamely adóalanyt kötelezn énk az alapügyben szóban forgóhoz hasonló költségekhez kapcsolódó héa viselésére – amely költségek kapcsán nem vitatott, ahogyan az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy azokat héaköteles gazdasági tevékenység érdekében viselték – azzal az indokkal, hogy az adóalany a nemzeti szabályozás értelmében nem munkaadója azon munkavállalóknak, akik a vállalkozásában dolgoznak, és amely munkavállalók munkájához kapcsolódóan ezek a költségek felmerültek.

37 Végül ki kell emelni, hogy az az értelmezés, amely szerint az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben az adózó a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja és 176. cikke alapján jogosult lehet az adólevonásra a saját vállalkozása céljai körében felmerült költségek után, egyúttal a legmegfelelőbb is a héarendszer azon célkitűzései szempontjából, hogy a jogbiztonságot és a fent hivatkozott irányelv rendelkezéseinek megfelelő és egyértelmű alkalmazását biztosítsa (lásd ebben az értelemben a C-108/99. sz. Cantor Fitzgerald International ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7257. o.] 33. pontját).

38 Ugyanis az adóalany által a saját vállalkozásának céljai körében felmerült költségek után előzetesen felszámított héa levonásához való jog és azon jogviszony különválasztásával, amely az adóalanyt összeköti a vállalkozásában dolgozó munkavállalókkal, akiknek a munkájához kapcsolódóan ezek a költségek felmerültek, ez az értelmezés a héa közös rendszere által létrehozott levonások rendszerének egyszerű alkalmazását teszi lehetővé, és hozzájárul a héa megbízható és pontos beszedésének biztosításához (lásd ebben az értelemben a C-421/10. sz. Stoppelkamp-ügyben 2011. október 6-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-9309. o.] 34. pontját és a C-218/10. sz. ADV Allround ügyben 2012. január 26-án hozott ítélet 31. pontját).

39 E megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját és 176. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében valamely adóalany, akinél a javára munkát végző személyekkel kapcsolatos szállítási szolgáltatások, munkaruházat beszerzése és védőeszközök, továbbá szolgálati utak kapcsán költségek merülnek fel, nem rendelkezik levonási joggal e költségek után, mivel a fenti munkavállalókat egy másik jogalany bocsátotta a rendelkezésére, és ennélfogva e szabályozás értelmében e munkavállalók nem minősülnek az adóalany személyzete tagjainak, annak ellenére, hogy e költségek úgy tekinthetők, mint amelyek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a fenti adóalany gazdasági tevékenységének egészéhez kapcsolódó általános költségekkel.

A második kérdésről

40 A kérdést előterjesztő bíróság a második kérdéssel lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 176. cikkének második bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam az Európai Unióhoz történő csatlakozásának időpontjában az adólevonási jog gyakorlása tekintetében egy nemzeti jogszabályi rendelkezés alapján olyan korlátozó feltételt vezet be, amely előírja a levonáshoz való jog kizárását, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes termékértékesítésekhez vagy szolgáltatásnyújtásokhoz vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől idegen tevékenységekhez kívánják felhasználni, jóllehet a csatlakozás időpontjáig hatályos nemzeti szabályozás nem írt elő ilyen korlátozást.

41 E kérdés megválaszolásához elsőként meg kell állapítani, hogy a nemzeti jogszabály értelmezése – annak érdekében, hogy meghatározzák annak valamely új tagállam Európai Unióhoz történő csatlakozása időpontjában hatályos tartalmát, és hogy megállapítsák, e jogszabály azzal a hatással jár-e, hogy e csatlakozást követően utólag bővíti a meglévő kizárások alkalmazási körét – főszabály szerint a kérdést előterjesztő bíróság hatáskörébe tartozik (lásd a C-414/07. sz. Magoora-ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-10921. o.] 32. pontját).

42 Ezt követően emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikkben említett eljárás keretében, amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul, az ügy konkrét tényállásának megítélése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik. Ugyanakkor a célból, hogy hasznos választ adhasson ez utóbbi kérdésére, a Bíróság a nemzeti bíróságokkal való együttműködés szellemében megadhat számára minden, általa szükségesnek ítélt iránymutatást (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Magoora-ügyben hozott ítélet 33. pontját).

43 E tekintetben ki kell emelni, hogy a 2000/112 irányelv 176. cikkének második bekezdése „standstill”-klauzulát tartalmaz, amely lehetővé teszi az Unióhoz csatlakozó államok számára a csatlakozásuk időpontját megelőzően hatályos jogszabályokban szereplő, a héalevonási jogra vonatkozó nemzeti kizárások fenntartását (lásd ebben az értelemben a C-177/99. és C-181/99. sz., Ampafrance és Sanofi egyesített ügyekben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-7013. o.] 5. pontját). Azonban a 2000/112 irányelv 176. cikkének második bekezdése szerinti „standstill”-klauzula nem teszi lehetővé az új tagállamok számára, hogy az Európai Unióhoz való csatlakozásuk alkalmával úgy módosítsák belső jogszabályaikat, hogy e jogszabályokat ezen irányelv céljaitól távolítsák (lásd a fent hivatkozott Magoora-ügyben hozott ítélet 39. pontját).

44 E vonatkozásban a Bíróság rámutatott, hogy a fenti rendelkezés célja annak lehetővé tétele a tagállamok számára, hogy – amíg a Tanács nem hozza létre a héalevonási jog kizárására vonatkozó közösségi rendszert – hatályban tarthassák az adólevonási jog kizárására vonatkozó összes olyan nemzeti jogszabályukat, amelyeket a nemzeti hatóságok a 2006/112 irányelv hatálybalépésekor már ténylegesen alkalmaztak (lásd ebben az értelemben a Magoora-ügyben hozott ítélet 35. pontját).

45 Ezzel szemben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamely tagállam nemzeti szabályozása nem tartozik a 2006/112 irányelv 176. cikkének második bekezdése által megengedett eltérés körébe, ha azzal jár, hogy e tagállam csatlakozását követően bővíti a meglévő és ténylegesen alkalmazott kizárások alkalmazási körét, és ily módon eltávolodik az említett irányelv céljától (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Magoora-ítélet 37. és 38. pontját).

46 Ilyen körülmények között belső rendelkezéseknek a Bolgár Köztársaság Unióhoz történt csatlakozása időpontjában való hatályon kívül helyezése és azok ugyanezen időponttal történő, új belső rendelkezésekkel való felváltása önmagában nem teszi lehetővé annak vélelmezését, hogy az érintett tagállam megsértette a 2006/112 irányelv második bekezdését, feltéve azonban, hogy e módosítás nem eredményezi a korábbi nemzeti kizárásoknak az említett időponttól történő bővítését.

47 Az alapügyben a kérdést előterjesztő bíróság feladata – amely bíróság, amint az a jelen ítélet 41. pontjában is szerepel, kizárólagos hatáskörrel rendelkezik saját nemzeti jogának értelmezésére – annak megítélése, hogy a Bolgár Köztársaság Unióhoz történt csatlakozása során a szóban forgó nemzeti jog által bevezetett módosítások azzal a hatással jártak-e, hogy a korábbi nemzeti rendelkezésekhez képest bővítették az azon beszerzett termékekkel és igénybevett szolgáltatásokkal kapcsolatban előzetesen felszámított héa levonásának jogára vonatkozó korlátozások alkalmazási körét, amelyek úgy tekinthetők, hogy közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a fenti adóalany gazdasági tevékenységének egészéhez kapcsolódó általános költségekkel.

48 E tekintetben azonban meg kell jegyezni, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglaltak alapján a ZDDS által a Bolgár Köztársaság Unióhoz való csatlakozásakor bevezetett módosítás azzal a hatással járt, hogy az e csatlakozást megelőzően fennálló helyzethez képest bővítette a korlátozások alkalmazási körét, mivel a szóban forgó csatlakozást megelőzően hatályos ZDDS által kimerítően felsorolt korlátozások egyike sem függött össze az ingyenes termékbeszerzés vagy szolgáltatásnyújtás rendeltetésével, e bővítés pedig a jelen ítélet 44. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra figyelemmel ellentétes a 2006/112 irányelv 176. cikkének második bekezdésével.

49 Az a körülmény, hogy a Bíróság úgy ítélte meg a C-118/11. sz. Eon Aset Menidjmunt ügyben 2012. február 16-án hozott ítélet 72. pontjában, hogy a ZDDS 70. cikkének (1) bekezdése nem korlátozza a 2006/112 irányelv 176. cikke szerinti levonási jogot, önmagában nem alkalmas e megállapítás vitatására.

50 A Bíróság ugyanis egyrészt a fent hivatkozott ítélet 73. pontjában pontosította, hogy valamely tagállam azoktól az adóalanyoktól, akik a mind vállalkozási, mind saját szükséglet kielégítése céljára szánt tárgyi eszközöket teljes egészében a vállalkozás vagyona körébe vonták, nem tagadhatja meg a tárgyi eszköz beszerzésével kapcsolatban előzetesen felszámított héa teljes és azonnali levonásának az állandó ítélkezési gyakorlat révén elismert jogát.

51 Másrészt, ahogyan az a jelen ítélet 45. és 46. pontjából következik, figyelemmel kell lenni a héalevonási jog kizárására vonatkozó nemzeti rendelkezések hatékony alkalmazására is, valamint az ebből fakadóan az adóalanyokra gyakorolt hatásokra.

52 Mindazonáltal, ahogyan az a jelen ítélet 39. pontjából következik, a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az első kérdésben szereplőhöz hasonló nemzeti jogszabály, amely azzal jár, hogy megfosztja az adóalanyt az azon költségekkel kapcsolatban előzetesen felszámított héa levonásának jogától, amelyek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a fenti adóalany gazdasági tevékenységének egészéhez kapcsolódó általános költségekkel.

53 A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy saját belső jogát a 2006/112 irányelv szövegének és céljának tükrében az ezen irányelv által követett célok elérése érdekében a lehető legteljesebb mértékben úgy értelmezze, hogy előnyben részesíti a nemzeti jogszabályok e céloknak leginkább megfelelő értelmezését, hogy ezáltal az említett irányelv rendelkezéseinek megfelelő eredményre jusson

(lásd ebben az értelemben a C-212/04. sz., Adeneler és társai ügyben 2006. július 4-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-6057. o.] 124. pontját), és adott esetben mellőzze a nemzeti jog azzal ellentétes rendelkezéseit (lásd ebben az értelemben a C-144/04. sz. Mangold-ügyben 2005. november 22-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-9981. o.] 77. pontját).

54 E megfontolások összességére tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 176. cikkének második bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam az Európai Unióhoz történő csatlakozásának időpontjában az adólevonási jog gyakorlása tekintetében egy nemzeti jogszabályi rendelkezés alapján olyan korlátozó feltételt vezet be, amely előírja a levonáshoz való jog kizárását, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes termékértékesítésekhez vagy szolgáltatásnyújtásokhoz vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől idegen tevékenységekhez kívánják felhasználni, jóllehet a csatlakozás időpontjáig hatályos nemzeti szabályozás nem írt elő ilyen korlátozást.

A nemzeti bíróság feladata, hogy az alapeljárásban érintett nemzeti rendelkezéseket a lehető legteljesebb mértékben az Unió jogának megfelelően értelmezze. Amennyiben az ilyen értelmezés lehetetlennek bizonyulna, a 2006/112 irányelv 176. cikkének második bekezdésével való összeegyeztethetetlenség miatt a nemzeti bíróság köteles eltekinteni e rendelkezések alkalmazásától.

A harmadik kérdésről.

55 Figyelembe véve a második kérdésre adott választ, a harmadik kérdést nem kell megválaszolni.

A költségekről

56 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján, a Bíróság (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének a) pontját és 176. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében valamely adóalany, akinél a javára munkát végző személyekkel kapcsolatos szállítási szolgáltatások, munkaruházat és védőeszközök beszerzése, továbbá szolgálati utak kapcsán költségek merülnek fel, nem rendelkezik levonási joggal e költségek után, mivel a fenti munkavállalókat egy másik jogalany bocsátotta a rendelkezésére, és ennélfogva e szabályozás értelmében e munkavállalók nem minősülnek az adóalany személyzete tagjainak, annak ellenére, hogy e költségek úgy tekinthetők, mint amelyek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak a fenti adóalany gazdasági tevékenységének egészéhez kapcsolódó általános költségekkel.**

2) **A 2006/112 irányelv 176. cikkének második bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam az Európai Unióhoz történő csatlakozásának időpontjában az adólevonási jog gyakorlása tekintetében egy nemzeti jogszabályi rendelkezés alapján olyan korlátozó feltételt vezet be, amely előírja a levonáshoz való jog kizárását, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat ingyenes termékértékesítésekhez vagy szolgáltatásnyújtásokhoz vagy az adóalany gazdasági tevékenységétől idegen tevékenységekhez kívánják felhasználni, jóllehet a csatlakozás időpontjáig hatályos nemzeti szabályozás nem írt elő ilyen korlátozást.**

A nemzeti bíróság feladata, hogy az alapeljárásban érintett nemzeti rendelkezéseket a lehető legteljesebb mértékben az Unió jogának megfelelően értelmezze. Amennyiben az ilyen értelmezés lehetetlennek bizonyulna, a 2006/112 irányelv 176. cikkének második bekezdésével való összeegyeztethetetlenség miatt a nemzeti bíróság köteles eltekinteni e rendelkezések alkalmazásától.

Aláírások