Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 18. julija 2013 *

„Davek na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Člena 168(a) in 176 — Pravica do odbitka — Stroški pridobitve blaga in storitev, namenjenih osebju — Osebje, ki je napoteno k davčnemu zavezancu, ki uveljavlja pravico do odbitka, zaposleno pa je pri drugem davčnem zavezancu“

V zadevi C-124/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad Plovdiv (Bolgarija) z odločbo z dne 24. februarja 2012, ki je prispela na Sodišče 7. marca 2012, v postopku

AES-3C Marica East 1 EOOD

proti

Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prihodite, Plovdiv,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi M. Berger, predsednica senata, A. Borg Barthet in J.-J. Kasel (poročevalec), sodnika,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. aprila 2013,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za AES-3C Marica East 1 EOOD S. Garbolino, E. Evtimov in Y. Mateeva, odvetniki,

— za Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prihodite Plovdiv V. Apostolov, agent,

— za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios, C. Soulay in D. Roussanov, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: bolgarščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 168(a) in 176 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med AES-3C Marica East 1 EOOD (v nadaljevanju: AES), družbo bolgarskega prava, in Direktorjem na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prihodite, Plovdiv (direktor direktorata „Pritožbe in vodenje izvršbe“ Plovdiv pri centralni upravi nacionalne agencije za prihodke, v nadaljevanju: direktor) v zvezi s pravico do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), plačanega za dobavo različnega blaga in storitev, namenjenih zaposlenim, ki jih je družbi AES posredovala druga družba.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 168 Direktive 2006/112 določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]“

4 Člen 176 Direktive določa:

„Svet [Evropske unije] na predlog [Evropske] komisije soglasno odloči, za katere izdatke ni dana pravica do odbitka DDV. V nobenem primeru ni dana pravica do odbitka DDV za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

Do začetka veljavnosti določb iz prvega odstavka lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah 1. januarja 1979 oziroma, v primeru držav članic, ki so [Evropski] [s]kupnosti pristopile po tem datumu, na dan njihovega pristopa.“

Bolgarsko pravo

5 Člen 69(1) zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV št. 63, z dne 4. avgusta 2006, v nadaljevanju: ZDDS), ki velja od datuma začetka veljavnosti Akta o pogojih pristopa Republike Bolgarije in Romunije in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL 2005, L 157, str. 203), določa:

„(1) Če se blago in storitve uporabljajo za namene obdavčenih transakcij, ki jih opravi registriran davčni zavezanec, ima ta pravico, da odbije:

1. davek na blago in storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil dobavitelj ali opravil ponudnik storitev, ki je prav tako oseba, identificirana v skladu s tem zakonom za namene DDV;

[…]“

6 Člen 70(1) in (3) ZDDS med drugim določa:

„(1) Čeprav so izpolnjeni pogoji iz členov 69 ali 74, se vstopni davek ne odbije, če:

[…]

2. so blago ali storitve namenjeni brezplačnim dobavam ali storitvam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost davčnega zavezanca;

[…]

(3) Odstavek 1, točka 2, se ne uporabi za:

1. […] specialna oblačila, delovna oblačila, uniforme in uradna oblačila ter osebno varovalno opremo, ki jih delodajalec za namene svoje gospodarske dejavnosti brezplačno da na voljo zaposlenim, vključno tistim s pogodbo o poslovodenju;

2. povratni prevoz od prebivališča do kraja dela za zaposlene – vključno s tistimi s pogodbo o poslovodenju – ki ga delodajalec omogoči brezplačno za namene svoje gospodarske dejavnosti;

[…]

7. prevoz in nastanitev na službeno potovanje napotenih delavcev davčnega zavezanca;

[…]“

7 Člen 64(1) ZDDS je v različici, ki se je uporabljala pred pristopom Republike Bolgarije k Uniji (DV št. 153 z dne 23. decembra 1998), določal:

„(1) Oseba, ki ji je bilo dobavljeno blago, ali prejemnik storitev, ali uvoznik ima pravico do odbitka, če so izpolnjeni ti pogoji:

[…]

5. na podlagi uvoza ali obdavčene transakcije prejeto blago ali na podlagi obdavčene transakcije prejeta storitev je bila uporabljena, se uporablja ali bo uporabljena za opravljanje obdavčenih transakcij;

[…]“

8 Člen 65(1) zadnjenavedene različice ZDDS je določal:

„(1) Čeprav so izpolnjeni pogoji iz člena 64 ali 68, se vstopni davek ne odbije, če:

1. je blago ali storitev namenjena za reprezentanco;

2. je bilo pridobljeno motorno kolo ali osebni avtomobil, ki ima brez voznikovega sedeža največ pet sedežev, razen če davčni zavezanec z njim opravlja glavno dejavnost;

3. [dopolnjen v DV št. 100 iz 2005] je blago ali storitev namenjena za vzdrževanje, popravilo, izboljšavo ali upravljanje motornih koles ali osebnih avtomobilov iz točke 2;

4. je blago ali storitev uporabljena za opravljanje oproščenih transakcij v smislu člena 33;

5. je blago zaseženo v korist države ali zgradba podrta zaradi nezakonite gradnje.“

9 Člen 1(1) dodatnih določb zakona o delovnih razmerjih (Kodeks na truda, DV št. 26, z dne 1. aprila 1986, in št. 27, z dne 4. aprila 1986) v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, določa, da je v smislu tega zakona „delodajalec“ „vsaka fizična oseba, pravna oseba ali od nje odvisna enota ter vsaka druga organizacijsko in gospodarsko ločena enota (podjetje, ustanova, organizacija, zadruga, obrat, lokal, gospodinjstvo, družba in podobno), ki samostojno zaposluje delavce na podlagi pogodbe o zaposlitvi, tudi če gre za opravljanje dela od doma ali na daljavo ali za napotitev delavcev na opravljanje nalog v drugem podjetju“.

10 Člen 1 dodatnih določb zakona o varnosti in zdravju pri delu (Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud, DV št. 124, z dne 23. decembra 1997) določa, da je „delodajalec“ vsakdo, ki ustreza pojmu, opredeljenemu v členu 1(1) dodatnih določb zakona o delovnih razmerjih, in vsakdo, ki zaposluje delavce in nosi celotno odgovornost za podjetje, zadrugo ali organizacijo.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Družba AES je lastnica in upravljavka elektrarne, ki leži na območju občine Galabovo (Bolgarija) zunaj njenih poseljenih območij.

12 Družba AES nima lastnih zaposlenih, ampak najema delavce za zaposlitev s polnim delovnim časom na podlagi pogodbe o posredovanju delavcev, sklenjene z AES Marica East 1 Services EOOD (v nadaljevanju: družba AES Services). Družba AES Services v skladu s to pogodbo poišče in zaposli delavce, potrebne za gospodarsko dejavnost družbe AES. Pogodbe z zaposlenimi delavci sklene družba AES Services, ki delavcem tudi izplačuje dogovorjeno plačilo.

13 Tako zaposleni delavci so dani na razpolago družbi AES. V skladu s pogodbo med družbama AES in AES Services prva plača drugi nadomestilo za storitve posredovanja delavcev. To nadomestilo vključuje plačilo za opravljeno delo in prispevke za socialno varnost zadevnih oseb. Delovna oblačila in osebno varovalno opremo delavcev ter njihov povratni prevoz od elektrarne do prebivališča zagotovlja družba AES. Stroški za to blago in storitve niso vključeni v nadomestilo, ki se izplača družbi AES Services. Če gredo delavci na službeno potovanje, krije potne stroške in stroške nastanitve prav tako neposredno družba AES.

14 Od avgusta 2008 do septembra 2010 so tretje osebe za družbo AES opravljale storitve, katerih predmet so bili prevoz, delovna oblačila in osebna varovalna oprema, ter storitve, povezane s službenimi potovanji delavcev.

15 Iz predložitvene odločbe izhaja, da se je družba AES – ker zaposleni v elektrarni živijo na območjih, na katerih ne deluje javni prevoz – odločila, da sama organizira prevoz po voznem redu, ki je določen glede na izmene zaposlenih.

16 Predložitveno sodišče navaja tudi, da mora družba AES v skladu z določbami zakona o delovnih razmerjih in zakona o varnosti in zdravju pri delu zaposlenim v elektrarni zagotoviti delovna oblačila in varovalno opremo.

17 Davčna uprava je zavrnila pravico do odbitka DDV v višini 218.377 bolgarskih levov (BGN) za prevozne storitve, delovna oblačila in osebno varovalno opremo, ki jih je pridobila družba AES, ter za izplačane izdatke za službena potovanja z obrazložitvijo, da so bili prejeti blago in storitve namenjeni za brezplačno dobavo delavcem družbe AES Services. Ta uprava ni dopustila uporabe izjem od te omejitve pravice do odbitka, določene v členu 70(3), točke 1, 2 in 7, ZDDS, ker naj družbe AES v skladu z bolgarskim pravom ne bi bilo mogoče šteti za delodajalca zaposlenih. Njihov delodajalec je bila namreč v skladu z zakonom o delovnih razmerjih družba AES Services.

18 Ker je Direktor zavrnil upravno pritožbo zoper to odločbo o odmeri davka, je družba AES vložila tožbo pri predložitvenem sodišču.

19 Pred tem sodiščem je družba AES trdila, da je „ekonomski“ delodajalec zaposlenih, ker ima od njihovega dela korist in krije z njimi povezane stroške, saj družbi AES Services izplačuje nadomestilo. Dalje naj bi imela družba AES lastnosti delodajalca v smislu zakona o varnosti in zdravju pri delu, saj naj bi bila ta družba tista, ki je dolžna zagotoviti delovna oblačila in varovalno opremo. Direktor je potrdil stališče, kot izhaja iz popravljene odločbe o odmeri davka.

20 Predložitveno sodišče meni, da sodba Sodišča z dne 16. oktobra 1997 v zadevi Fillibeck (C-258/95, Recueil, str. I-5577) ne daje odgovora na vprašanja razlage, ki so obravnavana v postopku v glavni stvari, saj se zadevne prevozne storitve v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, niso nudile osebju, ki ga je napotil drug davčni zavezanec, ki ni tisti, ki uveljavlja pravico do odbitka, ampak osebam, ki so zaposlene pri davčnem zavezancu.

21 Predložitveno sodišče ugotavlja tudi, da v različici ZDDS, ki je veljala do datuma pristopa Republike Bolgarije k Evropski uniji, ni bila vsebovana omejitev odbitka davka, kakršna je predpisana v členu 70(1), točka 2, tega zakona. V členu 65 različice ZDDS, ki je veljala do 1. januarja 2007, so bile omejitve pravice do odbitka namreč taksativno naštete, med njimi pa ni bilo omejitve, ki bi bila povezana z namembnostjo za brezplačne dobave ali storitve.

22 V teh okoliščinah je Administrativen sad Plovdiv prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je pravilo, kot je to iz člena 70(1), točka 2, [ZDDS], na podlagi katerega se davčnemu zavezancu ne prizna pravica do odbitka davka na dodano vrednost za prejete prevozne storitve, delovna oblačila in varovalno opremo ter za izplačane izdatke za službena potovanja, ker so bili to blago in storitve brezplačno dani v uporabo fizičnim osebam, in sicer delavcem, ki delajo za davčnega zavezanca, v skladu s členoma 168(a) in 176 Direktive Sveta 2006/112, če se upoštevajo te okoliščine:

a) davčni zavezanec z delavci ni sklenil pogodb o zaposlitvi, ampak pri njem delajo na podlagi pogodbenega razmerja o ‚posredovanju delavcev‘ z drugim davčnim zavezancem, ki je delodajalec zaposlenih;

b) prejete prevozne storitve so bile uporabljene za povratni prevoz delavcev od posameznih postaj v različnih naseljih do kraja dela, delavci pa nimajo organiziranega povratnega javnega prevoza do kraja dela;

c) zagotovitev delovnih oblačil in varovalne opreme se zahteva [z zakonom o delovnih razmerjih] in [zakonom o varnosti in zdravju pri delu];

d) v zvezi s prevoznimi storitvami, delovnimi oblačili, varovalno opremo in izdatki za službena potovanja odbitek davka na dodano vrednost ne bi bil sporen, če bi to blago in storitve delavcem dal na razpolago in jih kril delodajalec. V obravnavanem primeru pa je vsakokratno pridobitev opravil davčni zavezanec, ki sicer ni delodajalec, ampak ima na podlagi pogodbe o posredovanju delavcev od njihovega dela korist in krije z njim povezane stroške?

2. Ali je s členom 176 Direktive 2006/112 državi članici dovoljeno, da ob pristopu k Evropski uniji uvede pogoj, ki omejuje izvrševanje pravice do odbitka davka, kot je ta iz člena 70(1), točka 2, [ZDDS], namreč da so ‚blago ali storitve […] namenjeni brezplačnim dobavam ali storitvam‘, če zakon, ki je veljal do pristopa, take omejitve ni izrecno določal?

3. Če je odgovor na prejšnje vprašanje pritrdilen, ali je iz tega mogoče sklepati, da so prejeto blago in storitve namenjeni ‚brezplačnim dobavam ali storitvam', če so bili pridobljeni za namene gospodarske dejavnosti, vendar pa je za njihovo uporabo zaradi njihove narave nujno, da so dani na voljo delavcem, ki delajo v podjetju davčnega zavezanca?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

23 Najprej je treba poudariti, da predložitveno sodišče meni, da je mogoče stroške družbe AES za pridobitev blaga in storitev iz prvega vprašanja za predhodno odločanje načeloma obravnavati kot del splošnih stroškov za vse gospodarske dejavnosti družbe AES in da problem glede njihovega odbitka nastane le zaradi tega, ker drugače kot v zadevnem položaju v postopku, v katerem je bila izdana zgoraj navedena sodba Fillibeck, davčni zavezanec, ki uveljavlja pravico do odbitka, v skladu z bolgarsko zakonodajo nima lastnosti delodajalca zaposlenih, ki delajo v njegovem obratu, ampak je le „ekonomski delodajalec".

24 V teh okoliščinah je treba vprašanje predložitvenega sodišča v bistvu razumeti tako, da se sprašuje, ali je treba člena 168(a) in 176 Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki določa, da davčni zavezanec, ki uveljavlja stroške za prevozne storitve, delovna oblačila in varovalno opremo ter za izplačane izdatke za službena potovanja zaposlenih pri tem davčnem zavezancu, nima pravice do odbitka DDV za te stroške, ker mu je te osebe posredovalo drugo podjetje in jih v smislu te zakonodaje ni mogoče šteti za osebje davčnega zavezanca, čeprav je mogoče šteti, da imajo ti stroški neposredno in takojšnjo vez s splošnimi stroški, ki so povezani z vsemi gospodarskimi dejavnostmi tega davčnega zavezanca.

25 Za odgovor na to vprašanje je treba, prvič, opozoriti, da je pravica do odbitka iz člena 168(a) Direktive 2006/112 bistven del sistema DDV in da načeloma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej v tem smislu sodbo z dne 29. oktobra 2009 v zadevi SKF, C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točka 55).

26 Namen odbitkov je namreč podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV za vse njegove gospodarske dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na cilje ali rezultate teh dejavnosti, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo SKF, točka 56 in navedena sodna praksa).

27 V skladu z ustaljeno sodno prakso mora za priznanje pravice do odbitka plačanega vstopnega davka davčnemu zavezancu in za določitev obsega take pravice načeloma obstajati neposredna in takojšnja povezava med posamično vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka. Pogoj za pravico do odbitka vstopnega DDV, ki je plačan v zvezi s pridobitvijo blaga ali storitev, je, da je izdatek za njihovo pridobitev sestavni del cene izstopnih transakcij, ki so bile podlaga za pravico do odbitka (zgoraj navedena sodba SKF, točka 57 in navedena sodna praksa).

28 Vseeno se pravica do odbitka prav tako prizna davčnemu zavezancu, tudi če ni neposredne in takojšnje povezave med vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del njenih splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo SKF, točka 58 in navedena sodna praksa).

29 Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba Šesto direktivo Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) razlagati tako, da brezplačni prevoz, ki ga delodajalec z vozilom, ki je last podjetja, zagotovi zaposlenim od prebivališča do kraja dela, načeloma služi zasebnim potrebam delavcev in zato drugim namenom kot namenom njegove dejavnosti. Vendar se to ne nanaša na primere, v katerih potrebe podjetja glede na nekatere okoliščine – kot je težavna uporaba drugih primernih prevoznih sredstev in spreminjanje kraja dela – narekujejo, da delodajalec prevzame prevoz delavcev, ker ta storitev potem ni opravljena za namene, ki niso nameni dejavnosti podjetja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Fillibeck, točka 34).

30 Drugič, treba je preučiti, ali to, da nacionalna zakonodaja davčnega zavezanca ne obravnava kot delodajalca oseb, ki so zaposlene v njegovem podjetju, lahko ovrže obstoj neposredne in takojšne povezave med stroški, plačanimi za delo teh oseb, in splošnimi stroški v zvezi z vsemi gospodarskimi dejavnostmi davčnega zavezanca.

31 V zvezi s tem je treba najprej ugotoviti, da člen 168(a) Direktive 2006/112 obstoj pravice do odbitka pogojuje le s tem, da se pridobljeno blago in storitve uporabijo za obdavčene transakcije davčnega zavezanca, ki to pravico uveljavlja. V skladu s sodno prakso, ki je bila navedena v točkah od 25 do 29 te sodbe, mora biti obstoječa povezava popolnoma ekonomska.

32 V postopku v glavni stvari ni sporno, kot je bilo opozorjeno v točki 23 te sodbe, da je mogoče zadevne stroške obravnavati, kot da so ekonomsko povezani s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca družbe AES.

33 Dalje je treba opozoriti, da je Sodišče že presodilo, da je treba dejstvo, da ima lahko osebje korist od storitve, ki jo ponuja delodajalec, vendar se opravlja v korist podjetja, obravnavati kot pomožno glede na potrebe podjetja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Fillibeck, točka 30).

34 Odgovor na vprašanje, ali se brezplačna dobava blaga ali storitve za zaposlene pri davčnem zavezancu izvajajo za potrebe podjetja, pa ni odvisen od narave pravnega razmerja med davčnim zavezancem in temi zaposlenimi.

35 Poleg tega, kot je bilo navedeno v točki 26 te sodbe, skupni sistem DDV z ureditvijo odbitkov zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na cilje ali rezultate teh dejavnosti, če so te dejavnosti načeloma same predmet DDV.

36 V nasprotju z načelom nevtralnosti DDV pa bi bilo, če bi davčni zavezanec nosil DDV za stroške, kot so ti v postopku v glavni stvari, za katere ni sporno – kot izhaja iz predložitvene odločbe – da so nastali zaradi potreb gospodarske dejavnosti, ki je sama obdavčena z DDV, ker v smislu nacionalne zakonodaje davčni zavezanec ni delodajalec zaposlenih, ki delajo za njegovo podjetje in v zvezi z delom katerih so nastali ti stroški.

37 Nazadnje je treba navesti, da je razlaga, v skladu s katero lahko davčni zavezanec v položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari, na podlagi členov 168(a) in 176 Direktive 200/112 uveljavlja pravico do odbitka za stroške v zvezi s potrebami svojega podjetja, najbolj skladna s cilji sistema DDV, da se zagotovita pravna varnost ter pravilna in enostavna uporaba določb te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 33).

38 Z razmejitvijo pravice do odbitka vstopnega DDV, ki je bil plačan za stroške potreb gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca, od pravnega razmerja med davčnim zavezancem in osebami, ki delajo v njegovem podjetju in v zvezi z delom katerih so nastali ti stroški, ta razlaga omogoča enostavno upravljanje ureditve odbitkov, ki jo določa skupni sistem DDV, in prispeva k zagotavljanju zanesljivega

in pravilnega pobiranja DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 6. oktobra 2011 v zadevi Stoppelkamp, C-421/10, ZOdl., str. I-9309, točka 34, in z dne 26. januarja 2012 v zadevi ADV Allround, C-218/10, točka 31).

39 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 168(a) in 176, drugi odstavek, Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki določa, da davčni zavezanec, ki uveljavlja stroške za prevozne storitve, delovna oblačila in varovalno opremo ter za izplačane izdatke za službena potovanja zaposlenih pri tem davčnem zavezancu, nima pravice do odbitka DDV za te stroške, ker mu je te osebe posredovalo drugo podjetje in jih v smislu te zakonodaje ni mogoče šteti za osebje davčnega zavezanca, čeprav je mogoče šteti, da imajo ti stroški neposredno in takojšnjo vez s splošnimi stroški, ki so povezani z vsemi njegovimi gospodarskimi dejavnostmi.

Drugo vprašanje

40 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 176, drugi odstavek, Direktive 2006/12 razlagati tako, da nasprotuje temu, da ob pristopu k Evropski uniji država članica omeji pravico do odbitka davka, s tem da uvede nacionalno zakonsko določbo, ki določa izključitev pravice do odbitka za blago ali storitve, ki so namenjeni brezplačnim dobavam, ali storitvam, ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost davčnega zavezanca, čeprav zakon, ki je veljal do pristopa, take izjeme ni določal.

41 Za odgovor na to vprašanje je treba najprej ugotoviti, da je za razlago nacionalne zakonodaje, da bi se določila njena vsebina v času pristopa nove države članice k Uniji in ugotovilo, ali je bil učinek te zakonodaje razširitev področij uporabe obstoječih izključitev po pristopu, načeloma pristojno nacionalno sodišče (glej v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2008 v zadevi Magoora, C-414/07, ZOdl., str. I-10921, točka 32).

42 Dalje je treba opozoriti, da v postopku, določenem v členu 267 PDEU, ki temelji na jasni ločitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, presoja zadevnih dejstev spada v pristojnost nacionalnega sodišča. Vendar lahko Sodišče, da bi koristno odgovorilo predložitvenemu sodišču, temu v smislu sodelovanja z nacionalnimi sodišči poda vse smernice, ki se mu zdijo potrebne (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Magoora, točka 33).

43 V zvezi s tem je treba navesti, da člen 176, drugi odstavek, Direktive 2006/112 vsebuje klavzulo „standstill“, ki državam, ki pristopijo k Uniji, omogoča ohranitev nacionalnih izključitev pravice do odbitka DDV, ki so se uporabljale pred pristopom (glej v tem smislu sodbo z dne 19. septembra 2000 v združenih zadevah Ampafrance in Sanofi, C-177/99 in C-181/99, Recueil, str. I-7013, točka 5). Vendar cilj klavzule „standstill“ iz člena 176, drugi odstavek, Direktive 2006/112 ni novim državam dopustiti, da spremenijo njihovo nacionalno zakonodajo ob pristopu k Evropski uniji tako, da to zakonodajo oddaljijo od cilja te direktive. Taka sprememba bi bila v nasprotju s smislom te klavzule (glej zgoraj navedeno sodbo Magoora, točka 39).

44 Cilj te določbe je torej dovoliti državam članicam, dokler Svet ne sprejme skupnostne ureditve o izključitvah pravice do odbitka DDV, da ohranijo vsa pravila nacionalnega prava o izključitvi pravice do odbitka, ki so jih njihovi javni organi dejansko uporabljali, ko so začele veljati določbe Direktive 2006/112 (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Magoora, točka 35).

45 Nasprotno pa je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča nacionalna ureditev države članice ne pomeni odstopanja, ki ga člen 176, drugi odstavek, Direktive 2006/112 dopušča, če je njen učinek ta, da se po začetku veljavnosti te direktive razširi obseg obstoječih izključitev, ki se dejansko uporabljajo, s čimer se oddalji od cilja navedene direktive (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Magoora, točki 37 in 38).

46 V teh okoliščinah samo zaradi razveljavitve nacionalnih določb na datum pristopa Republike Bolgarije k Uniji in njihove sočasne nadomestitve z drugimi nacionalnimi določbami ni mogoče sklepati, da zadevna država članica ni upoštevala člena 176, drugi odstavek, Direktive 2006/112, vendar pod pogojem, da se s to nadomestitvijo od tega datuma prejšnje nacionalne izključitve niso razširile.

47 V postopku v glavni stvari mora torej nacionalno sodišče, ki je, kot je bilo navedeno v točki 41 te sodbe, edino pristojno za razlago nacionalnega prava, presoditi, ali je bil glede na prejšnje nacionalne določbe učinek sprememb, uvedenih s pristopom Republike Bolgarije k Uniji, v zadevnem nacionalnem pravu razširitev področja uporabe omejitev pravice do odbitka DDV, ki je bil plačan za pridobitev blaga in storitev, za katere je mogoče šteti, da imajo neposredno in takojšnjo vez s splošnimi stroški za vse gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca.

48 Vendar je treba v zvezi s tem opozoriti, da iz samega predloga za sprejetje predhodne odločbe izhaja, da je bil učinek spremembe, ki jo je uvedel ZZDS v času pristopa Republike Bolgarije k Uniji, razširitev področja uporabe omejitev glede na stanje, ki je obstajalo pred tem pristopom, ker nobena od teh omejitev, ki je taksativno našteta v ZZDS, ki je veljal pred zadevnim pristopom, ni bila povezana z brezplačnimi dobavami ali storitvami, kar je, glede na sodno prakso, navedeno v točki 44 te sodbe, v nasprotju s členom 176, drugi odstavek, Direktive 2006/112.

49 To, da je Sodišče v točki 72 sodbe z dne 16. februarja 2012 v zadevi Eon Aset Menidjmunt (C-118/11) presodilo, da člen 70(1) ZDDS ne omejuje pravice do odbitka v smislu člena 176 Direktive 2006/112, ne more ovreči te ugotovitve.

50 Po eni strani je namreč Sodišče v točki 73 te sodbe pojasnilo, da država članica davčnim zavezancem, ki so se odločili, da z investicijskim blagom, ki se uporablja tako za poslovne kot za zasebne namene, ravnajo kot s poslovnimi sredstvi podjetja, ne more zavrniti celotnega in takojšnjega odbitka vstopnega DDV, ki ga je treba plačati za pridobitev tega blaga in do katerega imajo pravico v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča.

51 Po drugi strani, kot izhaja iz točk 45 in 46 te sodbe, je treba upoštevati tudi dejansko uporabo nacionalnih določb v zvezi z izključitvijo pravice do odbitka DDV in učinke, ki iz tega izhajajo za davčne zavezance.

52 Kot izhaja iz točke 39 te sodbe, je treba torej Direktivo 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta iz prvega vprašanja, katere učinek je, da davčnemu zavezancu odvzame pravico do odbitka vstopnega DDV za stroške, za katere je mogoče šteti, da imajo neposredno in takojšnjo vez s splošnimi stroški, ki so povezani z vsemi gospodarskimi dejavnostmi tega davčnega zavezanca.

53 Predložitveno sodišče mora, kolikor je to mogoče, notranje pravo razlagati ob upoštevanju besedila in namena Direktive 2006/112, da bi se dosegli nameni, ki jih ta direktiva uresničuje, pri čemer ima prednost razlaga nacionalnih pravil, ki je najbolj skladna s temi nameni, da bi se tako dosegla rešitev, ki je skladna z določbami navedene direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 4. julija 2006 v zadevi Adeneler in drugi, C-212/04, ZOdl., str. I-6057, točka 124), in da po potrebi ne uporabi nobene določbe nacionalnega prava, ki je v nasprotju s temi nameni (glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2005 v zadevi Mangold, C-144/04, ZOdl., str. I-9981, točka 77).

54 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 176, drugi odstavek, Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje temu, da ob pristopu k Evropski uniji država članica omeji pravico do odbitka davka, s tem da uvede nacionalno zakonsko določbo, ki določa izključitev pravice do odbitka za blago ali storitve, ki so namenjeni brezplačnim dobavam, ali storitvam, ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost davčnega zavezanca, čeprav zakon, ki je veljal do tega pristopa, take izjeme ni določal.

Nacionalno sodišče mora nacionalne določbe v postopku v glavni stvari razlagati, kolikor je to mogoče, v skladu s pravom Unije. Če bi se izkazalo, da je takšna razlaga nemogoča, nacionalno sodišče teh določb ne sme uporabiti, saj niso v skladu s členom 176, drugi odstavek, Direktive 2006/112.

Tretje vprašanje

55 Glede na odgovor na drugo vprašanje odgovor na tretje vprašanje ni potreben.

Stroški

56 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

1. **Člena 168(a) in 176, drugi odstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki določa, da davčni zavezanec, ki uveljavlja stroške za prevozne storitve, delovna oblačila in varovalno opremo ter za izplačane izdatke za službena potovanja zaposlenih pri tem davčnem zavezancu, nima pravice do odbitka davka na dodano vrednost za te stroške, ker mu je te osebe posredovalo drugo podjetje in jih v smislu te zakonodaje ni mogoče šteti za osebje davčnega zavezanca, čeprav je mogoče šteti, da imajo ti stroški neposredno in takojšnjo vez s splošnimi stroški, ki so povezani z vsemi njegovimi gospodarskimi dejavnostmi.**

2. **Člen 176, drugi odstavek, Direktive 2006/12 je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da ob pristopu k Evropski uniji država članica omeji pravico do odbitka davka, s tem da uvede nacionalno zakonsko določbo, ki določa izključitev pravice do odbitka za blago ali storitve, ki so namenjeni brezplačnim dobavam, ali storitvam, ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost davčnega zavezanca, čeprav zakon, ki je veljal do tega pristopa, take izjeme ni določal.**

   Nacionalno sodišče mora nacionalne določbe v postopku v glavni stvari razlagati, kolikor je to mogoče, v skladu s pravom Unije. Če bi se izkazalo, da je takšna razlaga nemogoča, nacionalno sodišče teh določb ne sme uporabiti, saj niso v skladu s členom 176, drugi odstavek, Direktive 2006/112.

Podpisi