Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

18 юли 2013 година*

„Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 168, буква а) и член 176 — Право на приспадане — Разходи, свързани с покупки на стоки и услуги, предназначени за персонала — Персонал, предоставен на данъчнозадълженото лице, което иска да му бъде признато правото на приспадане, но нает от друго данъчнозадължено лице“

По дело C-124/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд Пловдив (България) с акт от 24 февруари 2012 г., постъпил в Съда на 7 март 2012 г., в рамките на производство по дело

„ЕЙ И ЕС — ЗС МАРИЦА ИЗТОК I“ ЕООД

срещу

Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при Централно управление на Националната агенция за приходите, Пловдив

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: г-жа M. Berger, председател на състав, г-н A. Borg Barthet и г-н J.-J. Kasel (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,

секретар: г-н M. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 10 април 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за „ЕЙ И ЕС — ЗС МАРИЦА ИЗТОК I“ ЕООД, от адв. С. Гарболино, адв. Е. Евтимов и адв. Ю. Матеева,

— за Директор на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при Централно управление на Националната агенция за приходите, Пловдив, от г-н В. Апостолов, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-жа C. Soulay, както и от г-н Д. Русанов, в качеството на представители,

* Език на производството: български.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 168, буква а) и на член 176 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между „ЕЙ И ЕС — ЗС МАРИЦА ИЗТОК I“ ЕООД (наричано по-нататък „ЕЙ И ЕС“), дружество, учредено по българското право, и Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ при Централно управление на Националната агенция за приходите, Пловдив (наричан по-нататък „Директорът“) във връзка с правото на приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), платен при закупуването на различни стоки и услуги, предназначени за работници и служители, предоставени на ЕЙ И ЕС от друго дружество.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 168 от Директива 2006/112 предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото в държава членка, в която извършва тези сделки, да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[…]“.

4 Член 176 от тази директива гласи:

„Съветът [на Европейския съюз] единодушно, по предложение на [Европейската] [к]омисия[,] определя разхода, по отношение на който ДДС не подлежи на приспадане. В никакъв случай данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане по отношение на разход, който не представлява стриктно разход за стопанската дейност, като луксозни стоки, забавления или развлечения.

До влизането в сила на разпоредбите, посочени в първа алинея, държавите членки могат да запазят в сила всичките изключения, предвидени по националното им законодателство към 1 януари 1979 г., или в случаите на държавите членки, които са се присъединили към [Европейската] общност след тази дата — към датата на тяхното присъединяване“.

Българското законодателство

5 Съгласно член 69, алинея 1 от Закона за данъка върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“), в сила от датата на влизане в сила на Акта относно условията за присъединяване на Република България и Румъния и промените в Учредителните договори на Европейския съюз (ОВ L 157, 2005 г., стр. 203):

„(1) Когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне:

1. данъка за стоките или услугите, които доставчикът — регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави;

[…]“.

6 Член 70, алинеи 1 и 3 от ЗДДС предвиждат по-специално:

„(1) Правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на член 69 или 74, когато:

[…]

2. стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето;

[…]

(3) Алинея 1, точка 2 не се прилага за:

1. […] специалното, работното, униформеното и представителното облекло и личните предпазни средства, предоставяни безвъзмездно от работодателя на работниците и служителите му, включително на тези по договори за управление, за целите на икономическата му дейност;

2. транспортното обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно от работодателя на работниците и служителите му, включително на тези по договори за управление, предоставяно безвъзмездно от работодателя за целите на икономическата му дейност;

[…]

7. транспорта и нощувките на командировани от лицето лица;

[…]“.

7 В редакцията му, приложима преди датата на присъединяването на Република България към Съюза (ДВ, бр. 153 от 23 декември 1998 г.), ЗЗДС предвижда в член 64, алинея 1:

„(1) Правото на приспадане на данъчен кредит за получателя на доставката или вносителя е налице, когато са изпълнени следните условия:

[…]

5. получената от внос стока или по облагаема доставка стока или услуга е използвана, използва се или ще бъде използвана за извършване на облагаеми доставки;

[…]“.

8 Член 65, алинея 1 от тази последна редакция на ЗДДС гласи:

„(1) Правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на член 64 или член 68, когато:

1. стоката или услугата са за представителни мероприятия;

2. е придобит мотоциклет или лек автомобил, в който броят на местата за сядане без мястото за водача не превишава 5, освен в случаите, когато лицето извършва с тях основна дейност;

3. (доп. - ДВ, бр. 100 от 2005 г.) стоката или услугата са предназначени за поддръжката, ремонта, подобрението и експлоатацията на мотоциклети и леки автомобили по т. 2;

4. стоката или услугата се използва за извършване на освободени доставки по смисъла на чл. 33;

5. стоката е отнета в полза на държавата или сградата е разрушена като незаконно построена“.

9 Съгласно § 1, точка 1 от Допълнителните разпоредби на Кодекса на труда (ДВ, бр. 26 от 1 април 1986 г. и ДВ, бр. 27 от 4 април 1986 г.) в редакцията му, приложима към момента на настъпване на обстоятелствата в главното производство, „работодател“ по смисъла на този кодекс е „всяко физическо лице, юридическо лице или негово поделение, както и всяко друго организационно и икономически обособено образувание (предприятие, учреждение, организация, кооперация, стопанство, заведение, домакинство, дружество и други подобни), което самостоятелно наема работници или служители по трудово правоотношение, включително за извършване на надомна работа и работа от разстояние и за изпращане за изпълнение на работа в предприятие ползвател“.

10 Законът за здравословни и безопасни условия на труд (ДВ, бр. 124 от 23 декември 1997 г.) предвижда в § 1 от Допълнителните разпоредби, че „работодател“ е понятието, определено в § 1, т. 1 от Допълнителните разпоредби на Кодекса на труда, както и всеки, който възлага работа и носи цялата отговорност за предприятието, кооперацията или организацията.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

11 ЕЙ И ЕС е собственик и експлоатира електроцентрала, която, макар и разположена на територията на Община Гълъбово (България), се намира извън пределите на населеното място на тази община.

12 ЕЙ И ЕС не разполага със собствен персонал за експлоатацията на тази централа, поради което се налага то да наема на пълно работно време услугите на работници и служители по договор за предоставяне на персонал, сключен с дружеството „ЕЙ И ЕС — МАРИЦА ИЗТОК I СЪРВИСИЗ“ ЕООД (наричано по-нататък „ЕЙ И ЕС СЪРВИСИЗ“). По силата на този договор ЕЙ И ЕС СЪРВИСИЗ подбира и наема персонал, необходим за икономическата дейност на ЕЙ И ЕС. Трудовите договори се сключват между работниците и служителите и ЕЙ И ЕС СЪРВИСИЗ и именно това дружество изплаща възнаграждението на тези работници и служители.

13 Впоследствие тези работници и служители се предоставят на ЕЙ И ЕС. По силата на договора между ЕЙ И ЕС и ЕЙ И ЕС СЪРВИСИЗ първото дружество заплаща на второто възнаграждение за услугата по предоставяне на персонал. Това възнаграждение включва заплатите и социалните осигуровки на лицата. Работното облекло и личните предпазни

средства на работниците и служителите, както и транспортното обслужване на съответните работници и служители от електроцентралата до местоживеене и обратно се осигуряват от ЕЙ И ЕС. Разходите във връзка с тези стоки и услуги не се включват в стойността на възнаграждението, заплащано на ЕЙ И ЕС СЪРВИСИЗ. В случаите на командироване на работник или служител неговите пътни разходи и разходи за нощувка също се поемат пряко от ЕЙ И ЕС.

14 От м. август 2008 г. до м. септември 2010 година ЕЙ И ЕС е получател на доставки от трети лица с предмет транспортно обслужване, предоставяне на работно облекло и на лични предпазни средства и такива, свързани с командировките на работниците и служителите.

15 Видно от акта за преюдициално запитване, доколкото лицата, работещи в електроцентралата, живеят в населени места, които не се обслужват от обществения транспорт, ЕЙ И ЕС решава самото то да организира транспортно обслужване по определен график, съответстващ на работните смени на работниците и служителите.

16 От друга страна, запитващата юрисдикция изтъква, че по силата на разпоредбите на Кодекса на труда и на Закона за здравословни и безопасни условия на труд, осигуряването на работно облекло и на предпазни средства за работещите в електроцентралата е задължение на ЕЙ И ЕС.

17 Приходната администрация отказва приспадането на данък върху добавената стойност в размер на 218 377 български лева (BGN) за покупките, извършени от ЕЙ И ЕС, на транспортни услуги, за предоставяне на работно облекло и на лични предпазни средства, както и за направени командировъчни разходи, с мотива че получените стоки и услуги са предназначени за безвъзмездни доставки към работниците и служителите на ЕЙ И ЕС СЪРВИСИЗ. Тази администрация не признава прилагането на изключенията от това ограничение на правото на приспадане на ДДС, предвидени в член 70 алинея 3, точки 1, 2, и 7 от ЗДДС, тъй като съгласно българското законодателство ЕЙ И ЕС не се явява работодател на работниците и служителите. В действителност техен работодател по смисъла на Кодекса на труда е ЕЙ И ЕС СЪРВИСИЗ.

18 След като жалбата срещу този ревизионен акт, подадена по административен ред, е отхвърлена от Директора, ЕЙ И ЕС подава жалба пред запитващата юрисдикция.

19 Пред тази юрисдикция ЕЙ И ЕС изтъква, че се явява „икономически“ работодател на работниците и служителите, тъй като то получава ползите от техния труд и понася свързаните с него разходи, доколкото то заплаща възнаграждение на ЕИ И ЕС СЪРВИСИЗ. Нещо повече, според ЕЙ И ЕС то има качеството на работодател по смисъла на Закона за здравословни и безопасни условия на труд, след като то е длъжно да доставя работно облекло и да осигурява условия, гарантиращи безопасността на работниците и служителите. Директорът от своя страна потвърждава становището, произтичащо от ревизионния акт.

20 Запитващата юрисдикция счита, че Решение на Съда от 16 октомври 1997 г. по дело Fillibeck (C-258/95, Recueil, стр. I-5577) не дава отговор на въпросите, свързани с тълкуването, повдигнати в главното производство, тъй като обсъжданите транспортни услуги в делото, което е в основата на това съдебно решение, са били доставяни не към персонал, предоставен от друго данъчнозадължено лице, различно от лицето, което се позовава на правото си на приспадане, а към собствените работници и служители на данъчнозадълженото лице.

21 От друга страна, тази юрисдикция изтъква, че в редакцията му, която е била в сила до датата на присъединяването на Република България към Европейския съюз, ЗДДС не е съдържал ограничение за правото на приспадане на ДДС като предвиденото в действащата понастоящем разпоредба на член 70, алинея 1, точка 2 от този закон. Всъщност в редакцията му, която е била

в сила до 1 януари 2007 г., член 65 от ЗДДС е съдържал изчерпателно изброяване на ограниченията на правото на приспадане на данък върху добавената стойност и нито едно от тях не е било свързано с предназначението на безвъзмездните доставки на стоки или услуги.

22 При тези обстоятелства Административен съд Пловдив решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) В съответствие ли е с член 168, буква а) и член 176 на Директива 2006/112/ЕО правило като това по член 70, алинея 1, точка 2 от Закона за данък върху добавената стойност, според което следва да не се признае на данъчнозадължено лице правото на приспадане на данък върху добавената стойност за получени транспортни услуги, работно облекло и предпазни средства и направени командировъчни разходи, поради причина че същите се предоставят безвъзмездно на физически лица — работници, полагащи труд в полза на данъчнозадълженото лице, като се имат предвид следните обстоятелства:

а) данъчнозадълженото лице няма трудови договори с работниците, а ползва труда им на основание договорно отношение с друго данъчнозадължено лице по „предоставяне на персонал“, което е работодател на работниците;

б) получените транспортни услуги се използват за транспортиране на работниците и служителите от отделни сборни пунктове в различни населени места до местоработата им и обратно и не съществува за работниците организиран обществен транспорт до и около месторабота;

в) осигуряването на работно облекло и предпазни средства се изисква от Кодекса на труда и Закона за здравословни и безопасни условия на труд;

г) по отношение на транспортните услуги, работно облекло, предпазните средства и на направените командировъчни разходи приспадането на данъка би било неоспоримо, ако бяха осигурени и извършени от работодателя на работниците. В случая обаче същите покупки е направило данъчнозадължено лице, което не е работодател, а получава ползите от труда и понася разходите по него въз основа на правоотношения по предоставяне на персонал[?]

2) Овластява ли член 176 на Директива 2006/112/ЕО държава членка да въведе с присъединяването си към Европейския съюз ограничително условие към упражняването на правото на данъчен кредит като това по член 70, алинея 1, точка 2 [от ЗДДС] [, когато] „стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки“, при положение че действащият до датата на присъединяване закон не е изрично предвиждал такова ограничение?

3) В случай че отговорът на предходния въпрос е положителен, следва ли, че получени стоки и услуги са предназначени за „безвъзмездни доставки“, когато същите са закупени за целите на икономическата дейност, но поради тяхното естество използването им изисква те да се предоставят на работниците, полагащи труд в предприятието на данъчнозадълженото лице?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

23 В самото начало следва да се посочи, че според запитващата юрисдикция разходите, направени от ЕЙ И ЕС за покупките на стоките и услугите, посочени в първия въпрос, по принцип могат да бъдат разглеждани като част от общите разходи, свързани с цялостната икономическа дейност на ЕЙ И ЕС, и че въпросът, свързан с възможността за тяхното приспадане, се поставя единствено поради обстоятелството че за разлика от положението, обсъждано в делото, по което е постановено Решение Fillibeck, посочено по-горе, данъчнозадълженото лице, което иска да му бъде признато правото на приспадане, по силата на българското законодателство няма качеството на работодател на лицата, работещи в неговото предприятие, а единствено качеството на „икономически работодател“.

24 При тези обстоятелства въпросът, отправен от запитващата юрисдикция, следва да се разглежда по същество като имащ за цел да се установи дали член 168, буква а) и член 176 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че те не допускат национално законодателство, по силата на което данъчнозадължено лице, което прави разходи за транспортни услуги, работно облекло, предпазни средства и командировки на лица, полагащи труд за посоченото данъчнозадължено лице, няма право на приспадане на ДДС по отношение на тези разходи, с мотива че посочените лица са му предоставени от друго дружество и следователно те не могат да бъдат разглеждани по смисъла на това законодателство като членове на персонала на данъчнозадълженото лице, като посочените разходи обаче могат да се разглеждат като тясно и непосредствено свързани с общите разходи за цялостната икономическа дейност на това данъчнозадължено лице.

25 С оглед на отговора на този въпрос на първо място следва да се припомни, че предвиденото в член 168, буква а) от Директива 2006/112 право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава. То се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. в този смисъл Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF, C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 55).

26 Всъщност режимът на приспадането цели да освободи изцяло предприемача от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на всички негови икономически дейности. Така общата система на ДДС гарантира неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-специално Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 56 и цитираната съдебна практика).

27 Съгласно постоянната съдебна практика наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС, по принцип е необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС за получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право. Правото на приспадане на ДДС, начислен за получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за тяхното закупуване, са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане (Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 57 и цитираната съдебна практика).

28 Допуска се право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори и при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, и когато разходите за съответните услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид в

действителност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (вж. по-специално Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 58 и цитираната съдебна практика).

29 Видно от практиката на Съда, Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1) трябва да се тълкува в смисъл, че осигуряването на безплатен транспорт на работниците и служителите от тяхното местоживеене до местоработата им с превозно средство, което е зачислено на предприятието, по принцип задоволява техни лични нужди и следователно се използва за дейности, различни от икономическата дейност на предприятието. В случаи обаче, в които поради определени обстоятелства, като трудността в намирането на подходящ транспорт и промяна на работното място, изискванията на икономическата дейност на предприятието налагат работодателят да осигури транспорт на работниците си, тази доставка не следва да се разглежда като извършена за цели, които не са свързани с икономическата дейност на предприятието (вж. в този смисъл Решение по дело Fillibeck, посочено по-горе, точка 34).

30 Важно е, на второ място, да се обсъди дали обстоятелството, че данъчнозадължено лице не се разглежда от националното законодателство като работодател на лицата, които полагат труд в неговото предприятие, може да постави под въпрос съществуването на пряка и непосредствена връзка между разходите, направени за работата на тези лица, и общите разходи, свързани с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице.

31 В това отношение следва най-напред да се установи, че член 168, буква а) от Директива 2006/112 обвързва съществуването на правото на приспадане единствено с условието придобитите стоки и услуги да се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице, което иска да му бъде признато правото на приспадане. Съгласно цитираната в точки 25—29 от настоящото решение съдебна практика връзката, която би трябвало да съществува, е от чисто икономическо естество.

32 В главното производство, както беше припомнено в точка 23 от настоящото съдебно решение, е установено, че обсъжданите разходи имат икономическа връзка с цялостната икономическа дейност на ЕЙ И ЕС.

33 По-нататък, важно е да се припомни, че според вече приетото от Съда обстоятелството, че персоналът може да извлече полза от една доставка на услуги от страна на работодателя, трябва да се разглежда като акцесорно по отношение на нуждите на предприятието (вж. в този смисъл Решение по дело Fillibeck, посочено по-горе, точка 30).

34 Отговорът обаче на въпроса дали безвъзмездната доставка на стока или услуга за лицата, които полагат труд за данъчнозадълженото лице, е извършена за нуждите на предприятието, не зависи от естеството на съществуващото правоотношение между данъчнозадълженото лице и тези лица.

35 Нещо повече, видно от точка 26 от настоящото съдебно решение, общата система на ДДС гарантира чрез режима на приспадане неутралитет по отношение на данъчната тежест върху всички икономически дейности независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС.

36 Би било в разрез обаче с принципа на неутралитет на ДДС да се вмени в тежест на данъчнозадължено лице ДДС, свързан с разходи като обсъжданите в главното производство, за които е установено, видно от акта за преюдициално запитване, че са направени за нуждите на икономическа дейност, която сама по себе си подлежи на облагане с ДДС, с мотива че

данъчнозадълженото лице не е работодател по смисъла на националното законодателство на лицата, които полагат труд за неговото предприятие и за труда на които са направени тези разходи.

37 И накрая, следва да се посочи, че тълкуването, съгласно което в положение като това в главното производство данъчнозадълженото лице може да се ползва съгласно член 168, буква а) и член 176 от Директива 2006/112 с правото на приспадане за разходите, направени за нуждите на неговото предприятие, съответства в най-голяма степен и на целите на системата на ДДС за гарантиране на правната сигурност и за правилното и ясно прилагане на разпоредбите на тази директива (вж. в този смисъл Решение от 9 октомври 2001 г. по дело Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, стр. I-7257, точка 33).

38 Всъщност, като отделя правото на приспадане на заплатения за получени доставки ДДС във връзка с разходи, направени за нуждите на стопанската дейност на данъчнозадължено лице, от правоотношението, което свързва данъчнозадълженото лице с лицата, работещи за неговото предприятие, [и за труда на които са направени тези разходи], това тълкуване позволява опростено управление на режима на приспадането, създаден от общата система на ДДС, и допринася за осигуряването на надеждно и правилно събиране на ДДС (вж. в този смисъл Решение от 6 октомври 2011 г. по дело Stoppelkamp, C-421/10, Сборник, стр. I-9309, точка 34 и Решение от 26 януари 2012 г. по дело ADV Allround, C-218/10, точка 31).

39 С оглед на гореизложените съображения на поставения първи въпрос следва да се отговори, че член 168, буква а) и член 176, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че те не допускат национално законодателство, по силата на което данъчнозадължено лице, което прави разходи за транспортни услуги, работно облекло, предпазни средства и командировки на лица, полагащи труд за това данъчнозадължено лице, няма право на приспадане на ДДС за тези разходи, с мотива че посочените лица са му предоставени от друго дружество и следователно те не могат да бъдат разглеждани по смисъла на това законодателство като членове на персонала на данъчнозадълженото лице, макар и посочените разходи да могат да се разглеждат като тясно и непосредствено свързани с общите разходи за цялостната икономическа дейност на посоченото данъчнозадължено лице.

По втория въпрос

40 С втория въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 176, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска в момента на присъединяването си към Съюза държава членка да въведе ограничение на правото на приспадане по силата на национална законова разпоредба, която предвижда изключване на правото на приспадане за стоки и услуги, предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, когато едно такова изключване не е било предвидено от националното законодателство, действащо до датата на присъединяването.

41 За да се отговори на този въпрос, следва най-напред да се установи, че тълкуването на националното законодателство с цел да се определи неговото съдържание към датата на присъединяването на нова държава членка към Съюза и да се установи дали това законодателство има за последица разширяване на обхвата след присъединяването на съществуващите изключения, по принцип е от компетентност на запитващата юрисдикция (вж. в този смисъл Решение от 22 декември 2008 г. по дело Magoora, C-414/07, Сборник, стр. I-10921, точка 32).

42 По-нататък следва да се припомни, че в рамките на производството по член 267 ДФЕС, основано на ясно разделение на правомощията между националните юрисдикции и Съда, от компетентност на националната юрисдикция е да извърши всяка преценка на обстоятелствата по делото. За да бъде полезен със своя отговор, в дух на сътрудничество с националните юрисдикции Съдът може обаче да ѝ предостави всички указания, които той счита за необходими (вж. в този смисъл Решение по дело Magoora, посочено по-горе, точка 33).

43 В това отношение е важно да се изтъкне, че член 176, втора алинея от Директива 2006/112 съдържа клауза „standstill“, която предвижда по отношение на присъединяващите се към Съюза държави запазване на националните изключения от приложимото преди присъединяването право на приспадане на ДДС (вж. в този смисъл Решение от 19 септември 2000 г. по дело Ampafrance и Sanofi, C-177/99 и C-181/99, Recueil, стр. I-7013, точка 5). Предвидената в член 176, втора алинея от Директива 2006/112 клауза „standstill“ не допуска обаче нова държава членка при приемането ѝ в Европейския съюз да измени вътрешното си законодателство така, че да го отдалечи от целите на тази директива. Изменение в този смисъл би било в противоречие със самия дух на тази клауза (вж. Решение по дело Magoora, посочено по-горе, точка 39).

44 Затова целта на тази разпоредба е да позволи на държавите членки, до установяването от Съвета на общностния режим на изключенията от правото на приспадане на ДДС, да запазят в сила всички правила от националното право, предвиждащи изключение от това право, които действително се прилагат от техните публични органи към датата на влизане в сила на Директива 2006/112 (вж. в този смисъл Решение по дело Magoora, посочено по-горе, точка 35).

45 Следва да се припомни обаче, че съгласно постоянната съдебна практика национална правна уредба на държава членка не представлява позволена от член 176, втора алинея от Директива 2006/112 дерогация, ако тя има за последица, след присъединяването на тази държава членка, да разшири обхвата на съществуващите и реално прилагани изключения, отдалечавайки се по този начин от целта на посочената директива (вж. в този смисъл Решение по дело Magoora, посочено по-горе, точки 37 и 38).

46 При тези обстоятелства отмяната към датата на присъединяването на Република България към Съюза на някои вътрешноправни разпоредби и тяхната замяна към същата дата с други вътрешноправни разпоредби не позволява сама по себе си да се предположи, че съответната държава членка е нарушила член 176, втора алинея от Директива 2006/112, при условие обаче че тази замяна не води до разширяване, считано от посочената дата, на предходните национални изключения.

47 Следователно в главното производство задача на запитващата юрисдикция, която, както беше припомнено в точка 41 от настоящото решение, е единствено компетентна да тълкува своето национално право, е да преценява дали измененията, приети при присъединяването на Република България към Съюза в националното законодателство, имат за последица да разширят, в сравнение с предходните национални разпоредби, приложното поле на ограниченията на правото на приспадане на ДДС, платен при получаване на доставките и начислен за закупуването на стоки и на услуги, които могат да бъдат разглеждани като имащи пряка и непосредствена връзка с общите разходи, свързани с цялостната икономическа дейност на дадено данъчнозадължено лице.

48 Следва обаче да се отбележи в това отношение, че съгласно самото преюдициално запитване въведеното в ЗДДС изменение към датата на присъединяване на Република България към Съюза има за последица разширяването на приложното поле на ограниченията в сравнение с положението, съществуващо преди присъединяването, щом като никое от изчерпателно изброените в действащия преди присъединяването ЗДДС ограничения не е било свързано с

предназначението на безвъзмедните доставки или услуги, което от гледна точка на припомнената в точка 44 от настоящото решение съдебна практика е в противоречие с член 176, втора алинея от Директива 2006/112.

49 Обстоятелството, че Съдът е приел в точка 72 от Решение от 16 февруари 2012 г. по дело ЕОН АСЕТ МЕНИДЖМЪНТ (C-118/11), че член 70, алинея 1 от ЗДДС не ограничава правото на приспадане по смисъла на член 176 от Директива 2006/112, само по себе си не е от естество да постави под въпрос тази констатация.

50 В действителност, от една страна, Съдът уточнява в точка 73 от това решение, че държава членка не може да откаже на данъчнозадължените лица, които са избрали да третират като стопански активи използваните едновременно за професионални и за лични цели дълготрайни активи, приспадането изцяло и незабавно на дължимия при придобиването на тези активи ДДС по получени доставки, на което те имат право съгласно постоянната практика на Съда.

51 От друга страна, видно от точки 45 и 46 от настоящото решение, следва да се вземе предвид и ефективното прилагане на националните разпоредби относно изключенията от правото на приспадане на ДДС и на произтичащите от тях последици за данъчнозадължените лица.

52 Както произтича обаче от точка 39 от настоящото съдебно решение, Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че тя не допуска национална правна уредба като визираната в първия поставен въпрос, която има за последица лишаването на данъчнозадължено лице от правото на приспадане на ДДС, платен за получени доставки, начислен за разходи, които могат да се разглеждат като тясно и непосредствено свързани с общите разходи за цялостната икономическа дейност на това данъчнозадължено лице.

53 Задача на запитващата юрисдикция е да тълкува вътрешното си право, доколкото е възможно, в светлината на текста и на крайната цел на Директива 2006/112, за да постигне преследваните от същата резултати, като дава предимство на съответстващото в най-голяма степен с тази крайна цел тълкуване на националните правни норми, за да достигне така до разрешение, което е съвместимо с разпоредбите на посочената директива (вж. в този смисъл Решение от 4 юли 2006 г. по дело Adeneler и др., C-212/04, Recueil, стр. I-6057, точка 124), и като при необходимост не прилага всяка разпоредба от националното право, която им противоречи (вж. в този смисъл Решение от 22 ноември 2005 г. по дело Mangold, C-144/04, Recueil, стр. I-9981, точка 77).

54 С оглед на тези съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 176, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска в момента на присъединяването си към Съюза държава членка да въведе ограничение на правото на приспадане по силата на национална законова разпоредба, която предвижда изключване на правото на приспадане по отношение на стоки и услуги, предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, когато едно такова изключване не е било предвидено от националното законодателство, действащо до датата на присъединяването.

Задача на националната юрисдикция е да тълкува обсъжданите в главното производство национални разпоредби във възможно най-голяма степен в съответствие с правото на Съюза. Ако евентуално едно такова тълкуване се окаже невъзможно, националната юрисдикция е длъжна да не прилага тези разпоредби поради несъвместимост с член 176, втора алинея от Директива 2006/112.

По третия въпрос

55 Предвид отговора на втория въпрос не е необходимо да се отговаря на третия въпрос.

По съдебните разноски

56 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

1) **Член 168, буква а) и член 176, втора алинея от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че те не допускат национално законодателство, по силата на което данъчнозадължено лице, което прави разходи за транспортни услуги, работно облекло, предпазни средства и командировки на лица, полагащи труд за това данъчнозадължено лице, няма право на приспадане на данъка върху добавената стойност за тези разходи, с мотива че посочените лица са му предоставени от друго дружество и следователно те не могат да бъдат разглеждани по смисъла на това законодателство като членове на персонала на данъчнозадълженото лице, макар и посочените разходи да могат да се разглеждат като тясно и непосредствено свързани с общите разходи за цялостната икономическа дейност на посоченото данъчнозадължено лице.**

2) **Член 176, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска в момента на присъединяването си към Европейския съюз държава членка да въведе ограничение на правото на приспадане по силата на национална законова разпоредба, която предвижда изключване на правото на приспадане по отношение на стоки и услуги, предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на данъчнозадълженото лице, когато едно такова изключване не е било предвидено от националното законодателство, действащо до датата на присъединяването.**

Задача на националната юрисдикция е да тълкува обсъжданите в главното производство национални разпоредби във възможно най-голяма степен в съответствие с правото на Съюза. Ако евентуално едно такова тълкуване се окаже невъзможно, националната юрисдикция е длъжна да не прилага тези разпоредби поради несъвместимост с член 176, втора алинея от Директива 2006/112.

Подписи