Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

18. srpnja 2013.*

„Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 168. točka (a) i članak 176. – Pravo na odbitak – Troškovi nabave robe i usluga namijenjenih osoblju – Osoblje koje je stavljeno na raspolaganje poreznom obvezniku koji traži ostvarenje prava na odbitak, ali je zaposleno kod drugog poreznog obveznika“

U predmetu C-124/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a koji je uputio Administrativen sad Plovdiv (Bugarska) odlukom od 24. veljače 2012., koju je Sud zaprimio 7. ožujka 2012., u postupku

AES-3C Maritza East 1 EOOD

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite, Plovdiv,

OPĆI SUD (šesto vijeće),

u sastavu: M. Berger, predsjednica vijeća, A. Borg Barthet i J.-J. Kasel (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 10. travnja 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za AES-3C Maritza East 1 EOOD, S. Garbolino, E. Evtimov i Y. Mateeva, *advokati*,

— za Direktora na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto” pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite, Plovdiv, V. Apostolov, u svojstvu agenta,

— za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i C. Soulay te D. Roussanov, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: bugarski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 168. točke (a) i članka 176. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Taj je zahtjev upućen u okviru spora između društva AES-3C Maritza East 1 EOOD (u daljnjem tekstu: AES), društva bugarskog prava i Direktora na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto" pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite, Plovdiv (direktor uprave „Tužbe i upravljanje prisilnom naplatom" pri Središnjoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode, Plovdiv, u daljnjem tekstu: Direktor), u pogledu prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) plaćenog kao pretporez u svrhu stjecanja razne robe i usluga namijenjenih radnicima koje je društvu AES stavilo na raspolaganje drugo društvo.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 168. Direktive 2006/112 određuje:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]"

4 Članak 176. te direktive glasi kako slijedi:

„Vijeće [Europske unije] na prijedlog [Europske] Komisije jednoglasno odlučuje za koje troškove ne postoji pravo na odbitak PDV-a. Odbitak PDV-a ni u kojem slučaju nije moguć za troškove koji nisu strogo poslovni troškovi, kao što su troškovi za luksuzne predmete, razonodu ili zabavu.

Do početka stupanja na snagu odredbi iz prvog stavka, države članice mogu zadržati sve iznimke određene njihovim nacionalnim zakonodavstvima na dan 1. siječnja 1979. ili ako se radi o državama članicama koje su pristupile Zajednici nakon tog datuma, na datum njihovog pristupanja."

Bugarsko pravo

5 U skladu s člankom 69. stavkom 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, DV br. 63 od 4. kolovoza 2006., u daljnjem tekstu: ZDDS), koji je na snazi od datuma stupanja na snagu Akta o uvjetima pristupanja Republike Bugarske i Rumunjske i prilagodbama Ugovora na kojima se temelji Europska unija (SL 2005., L 157, str. 203.):

„(1) Kad se roba i usluge koriste za potrebe izvršavanja oporezovanih isporuka od strane registriranog poreznog obveznika, taj porezni obveznik ima pravo odbiti:

1. porez na robu ili usluge koje mu je dobavljač – koji je upisan u registar poreznih obveznika u skladu s ovim zakonom – isporučio ili mu treba isporučiti;

[...]”

6 Članak 70. stavci 1. i 3. ZDDS-a, među ostalim, određuje:

„(1) Čak i ako su ispunjeni uvjeti iz članka 69. ili članka 74., pravo na odbitak pretporeza ne može se ostvariti ako:

[...]

2. roba i usluge namijenjene su besplatnim isporukama ili djelatnostima koje nisu gospodarske djelatnosti poreznog obveznika;

[...]

(3) stavak 1. točka 2. ne primjenjuje se na:

1. [...] posebnu odjeću, radnu odjeću, službena odijela i osobnu zaštitnu opremu koju poslodavac besplatno stavlja na raspolaganje svojim radnicima, uključujući radnike s ugovorom o vođenju poslova društva, u svrhu obavljanja svoje gospodarske djelatnosti;

2. prijevoz radnika od mjesta stanovanja do mjesta rada i obratno, uključujući radnike s ugovorom o vođenju poslova društva, koji poslodavac besplatno organizira u svrhu obavljanja svoje gospodarske djelatnosti;

[...]

7. prijevoz i smještaj osoba koje je porezni obveznik uputio na službeni put;

[...]”

7 U verziji koja se primjenjivala prije pristupanja Republike Bugarske Uniji (DV br. 153 od 23. prosinca 1998.) ZDDS je u članku 64. stavku 1. određivao:

„(1) Osoba koja je primila robu ili uslugu ili uvoznik ostvaruju pravo na odbitak pretporeza ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

[...]

5. roba isporučena na temelju uvoza odnosno roba ili usluge isporučene na temelju oporezive isporuke upotrijebljene su ili će biti upotrijebljene za oporezive isporuke;

[...]”

8 Članak 65. stavak 1. potonje verzije ZDDS-a glasio je kako slijedi:

„(1) Čak i ako su ispunjeni uvjeti iz članka 64. ili članka 68., pravo na odbitak pretporeza ne može se ostvariti ako:

1. roba ili usluga namijenjena je reprezentaciji;

2. radi se o nabavi motocikla ili automobila čiji broj sjedećih mjesta, ne uključujući vozačko mjesto, ne prelazi pet sjedećih mjesta, osim ako ga porezni obveznik koristi za obavljanje osnovne djelatnosti;

3. [dopunjeno – DV br. 100 iz 2005.] roba ili usluga namijenjena je održavanju, popravku, poboljšanju ili korištenju motocikala i automobila iz točke 2.;

4. roba ili usluga upotrebljava se za izvršavanje isporuka koje su oslobođene od plaćanja PDV-a u smislu članka 33.;

5. država je zaplijenila robu ili srušila nezakonito izgrađenu zgradu."

9 U skladu s člankom 1. točkom 1. dodatnih odredbi Zakona o radu (Kodeks na truda, DV br. 26 od 1. travnja 1986. i DV br. 27 od 4. travnja 1986.), u verziji koja se primjenjivala u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku, „poslodavac" u smislu tog zakona znači „svaka fizička ili pravna osoba ili njezin dio, kao i svaki drugi subjekt koji je organizacijski ili ekonomski samostalan (poduzetnik, ustanova, organizacija, zadruga, pothvat, podružnica, zajednica, društvo i slično), koja samostalno zapošljava radnike na temelju ugovora o radu, uključujući za obavljanje rada kod kuće, na daljinu ili kod drugog poduzetnika".

10 Članak 1. dodatnih odredbi Zakona o zdravlju i zaštiti na radu (Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud, DV br. 124 od 23. prosinca 1997.) predviđa da pojam „poslodavac" odgovara pojmu definiranom u članku 1. točki 1. dodatnih odredbi Zakona o radu, a obuhvaća i svaku osobu koja zapošljava radnike i snosi potpunu odgovornost za poduzetnika, zadrugu ili organizaciju.

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 AES ima u vlasništvu i iskorištava elektranu koja se, iako je smještena na području općine Galabovo (Bugarska), nalazi izvan naseljenog područja te općine.

12 AES nema vlastitih zaposlenika za rad u elektrani, tako da mora unajmljivati radnike za rad u punom radnom vremenu na temelju ugovora o ustupanju radnika sklopljenog s društvom AES Maritza East 1 Services EOOD (u daljnjem tekstu: AES Services). Na temelju tog ugovora AES Services odabire i zapošljava osoblje koje je društvu AES potrebno za obavljanje gospodarske djelatnosti. Ugovori o radu sklapaju se između radnika i društva AES Services koje radnicima isplaćuje plaću.

13 Predmetni radnici se potom ustupaju društvu AES. Na temelju ugovora sklopljenog između društava AES i AES Services prvonavedeno društvo plaća drugom društvu naknadu za uslugu ustupanja radnika. Naknadom su obuhvaćene plaće i doprinosi radnika. AES osigurava radnu odjeću i osobnu zaštitnu opremu radnika te uslugu prijevoza navedenih radnika od mjesta stanovanja do elektrane i natrag. U iznos naknade koji se plaća društvu AES Services nisu uključeni troškovi navedenih roba ni usluga. Ako radnik ode na službeni put, AES izravno snosi troškove njegova prijevoza i smještaja.

14 Od kolovoza 2008. do rujna 2010. treće osobe pružale su društvu AES usluge koje su se odnosile na prijevoz, radnu odjeću i osobnu zaštitnu opremu, kao i usluge povezane sa službenim putovanjima radnika.

15 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je AES, s obzirom na to da su osobe koje su radile u elektrani živjele u naseljenim mjestima koja ne opslužuju sredstva javnog prijevoza, odlučio sam organizirati prijevoz prema rasporedu koji je bio utvrđen s obzirom na smjene radnika.

16 Uostalom, sud koji je uputio zahtjev navodi da je na temelju odredbi Zakona o radu i Zakona o zdravlju i zaštiti na radu AES bio obvezan osigurati radnu odjeću i zaštitnu opremu osobama koje su radile u elektrani.

17 Porezna uprava odbila je društvu AES priznati odbitak PDV-a u iznosu od 218 377 bugarskih leva (BGN) za usluge prijevoza, radnu odjeću i osobnu zaštitnu opremu te troškove službenih putovanja radnika uz obrazloženje da je namjena isporučene robe i usluge bila da one budu besplatno isporučene zaposlenicima društva AES Services. Navedena porezna uprava nije dopustila primjenu odstupanja od ovog ograničenja prava na odbitak PDV-a, koja su predviđena člankom 70. stavkom 3. točkama 1., 2. i 7. ZDSS-a, jer se prema bugarskom pravu AES ne smatra poslodavcem. Naime, u skladu sa Zakonom o radu, poslodavac tih radnika jest AES Services.

18 Budući da je Direktor odbacio upravnu žalbu podnesenu protiv te odluke o ispravku pretporeza, AES je podnio tužbu pred sudom koji je uputio zahtjev.

19 Pred tim je sudom AES tvrdio da je on „ekonomski" poslodavac radnika jer ostvaruje dobit od njihova rada i snosi s time povezane troškove s obzirom na to da društvu AES Services plaća naknadu. Nadalje, AES ima status poslodavca u smislu Zakona o zdravlju i zaštiti na radu jer je radnicima obvezan osigurati radnu odjeću i uvjete za siguran rad. Direktor je potvrdio stajalište iz odluke o ispravku pretporeza.

20 Sud koji je uputio zahtjev smatra da u presudi Suda od 16. listopada 1997., Fillibeck (C-258/95, Zb., str. I-5577.), nije odgovoreno na pitanja tumačenja postavljena u glavnom postupku jer usluge prijevoza iz predmeta u kojem je donesena ta presuda nisu bile isporučene osoblju koje je poreznom obvezniku koji se poziva na pravo na odbitak stavio na raspolaganje drugi porezni obveznik, nego zaposlenicima poreznog obveznika.

21 Uostalom, navedeni sud smatra da ZDDS, u verziji koja se primjenjivala do dana pristupanja Republike Bugarske Uniji, nije sadržavao ograničenje prava na odbitak PDV-a, kao što je predviđeno sadašnjim člankom 70. stavkom 1. točkom 2. tog zakona. Naime, u verziji koja se primjenjivala do 1. siječnja 2007., članak 65. ZDDS-a sadržavao je iscrpan popis ograničenja prava na odbitak PDV-a i nijedno od tih ograničenja nije bilo povezano s besplatnim isporukama robe i usluga.

22 U tim je okolnostima Administrativen sad Plovdiv odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li smatrati usklađenim s člankom 168. točkom (a) i člankom 176. Direktive 2006/112 pravilo poput onoga iz članka 70. stavka 1. točke 2. [ZDDS-a], na temelju kojega poreznom obvezniku ne treba priznati pravo na odbitak PDV-a za usluge prijevoza, radnu odjeću, zaštitnu opremu i troškove službenih putovanja jer su one besplatno isporučene fizičkim osobama koje rade za poreznog obveznika, uzevši u obzir sljedeće okolnosti:
   (a) porezni obveznik s radnicima nije sklopio ugovor o radu, iako oni rade za njega na temelju ugovora o ‚ustupanju radnika' koji je taj porezni obveznik sklopio s drugim poreznim obveznikom, koji je pak njihov poslodavac;
   (b) na temelju isporučenih usluga prijevoza radnici su prevezeni od pojedinih zbornih mjesta u različitim naseljenim mjestima do njihova mjesta rada i obratno te ne postoji javni prijevoz do mjesta rada;
   (c) prema [Zakonu o radu] i [Zakonu o zdravlju i zaštiti na radu] obvezna je nabava radne odjeće i zaštitne opreme;
   (d) u pogledu usluga prijevoza, radne odjeće, zaštitne opreme i troškova službenih putovanja ne bi bio osporavan odbitak PDV-a da je tu robu i usluge isporučio poslodavac radnika. Međutim, u ovom je slučaju nabavu obavio porezni obveznik koji nije poslodavac iako ostvaruje dobit od rada radnika i snosi pripadajući trošak [na temelju] ugovora o ustupanju radnika?

2. Dopušta li članak 176. Direktive 2006/112 da države članice nakon pristupanja Uniji uvedu uvjet kojim se ograničava ostvarivanje prava na pretporez, poput onoga iz članka 70. stavka 1. točke 2. [Zakona o zdravlju i zaštiti na radu], koji se odnosi na ‚robu ili usluge [...] namijenjene besplatnim isporukama' iako navedeno ograničenje nije predviđeno u verziji Zakona koja je bila na snazi na dan pristupanja?

3. U slučaju potvrdnog odgovora na drugo pitanje, valja li zaključiti da su isporučena roba ili usluge namijenjene besplatnim ‚isporukama' ako su nabavljene u svrhu obavljanja gospodarske djelatnosti, ali ih je zbog njihove prirode, da bi ih se upotrebljavalo, nužno staviti na raspolaganje radnicima koji su zaposlenici poreznog obveznika?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

23 Najprije treba istaknuti da se, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, troškovi koji su društvu AES nastali zbog nabave robe i usluga iz prvog pitanja mogu, u načelu, smatrati dijelom općih troškova koji se odnose na sve gospodarske djelatnosti društva AES i da problem u pogledu njihova odbitka nastaje isključivo zbog činjenice da, za razliku od situacije u predmetu u kojem je donesena gore navedena presuda Fillibeck, porezni obveznik koji se poziva na pravo na odbitak na temelju bugarskog prava nema status poslodavca osoba koje kod njega rade nego samo status „ekonomskog poslodavca".

24 U tim okolnostima pitanje suda koji je uputio zahtjev valja shvatiti tako da se u biti odnosi na to treba li članak 168. točku (a) i članak 176. Direktive 2006/112 tumačiti na način da im je protivno nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg porezni obveznik koji snosi troškove usluga prijevoza, radne odjeće, zaštitne opreme i službenih putovanja osoba koje za njega rade nema pravo na odbitak PDV-a koji se odnosi na te troškove jer mu je navedene osobe na raspolaganje stavio drugi subjekt pa se stoga one u smislu tog zakonodavstva ne mogu smatrati članovima osoblja poreznog obveznika, iako se navedeni troškovi mogu smatrati izravno i trenutačno povezanima s općim troškovima koji se odnose na sve gospodarske djelatnosti tog poreznog obveznika.

25 Radi odgovora na to pitanje treba, kao prvo, podsjetiti na to da pravo na odbitak predviđeno člankom 168. točkom (a) Direktive 2006/112 čini sastavni dio mehanizma PDV-a i ne može ga se u načelu ograničiti. Ostvaruje se odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije (vidjeti u tom smislu presudu od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, Zb., str. I-10413., t. 55.).

26 Naime, svrha sustava odbitaka je poduzetnika u cijelosti rasteretiti PDV-a koji duguje ili plaća u okviru svih svojih gospodarskih djelatnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da se same te djelatnosti u načelu oporezuju PDV-om (vidjeti osobito gore navedenu presudu SKF, t. 56. i navedenu sudsku praksu).

27 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, postojanje izravne i trenutačne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak u načelu je nužno kako bi se pravo na odbitak pretporeza priznalo poreznom obvezniku i kako bi se utvrdio opseg tog prava. Pravo na odbitak PDV-a koji je teretio stjecanje robe ili usluga na ulazu pretpostavlja da troškovi za njihovo stjecanje čine dio konstitutivnih elemenata cijene ulaznih oporezovanih transakcija koje otvaraju pravo na odbitak (gore navedena presuda SKF, t. 57. i navedena sudska praksa).

28 Međutim, pravo na odbitak poreznom se obvezniku dopušta čak u slučaju nepostojanja izravne i trenutačne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak ako predmetni troškovi usluga čine dio općih troškova tog poreznog obveznika i ako su, kao takvi, konstitutivni elementi cijene robe ili usluga koje pruža. Naime, takvi troškovi u izravnoj su i trenutačnoj vezi sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika (vidjeti osobito gore navedenu presudu SKF, t. 58. i navedenu sudsku praksu).

29 Nadalje, iz sudske prakse Suda proizlazi da šestu Direktivu Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.) treba tumačiti na način da se besplatnim prijevozom radnika, koji im poslodavac organizira od mjesta stanovanja do mjesta rada i obratno, prijevoznim sredstvom u vlasništvu društva, u načelu ispunjavaju privatne potrebe zaposlenika i stoga nije povezano s poslovnom djelatnošću poduzetnika. Međutim, kada je u skladu sa zahtjevima poduzetnika, u određenim konkretnim okolnostima kao što su otežano pronalaženje drugih odgovarajućih prijevoznih sredstava i promjena mjesta rada, poslodavac dužan organizirati prijevoz zaposlenika onda bi trebalo smatrati da je navedena usluga izvršena u svrhu obavljanja poslovne djelatnosti poduzetnika (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Fillibeck, t. 34.).

30 Kao drugo, važno je ispitati može li okolnost da nacionalno zakonodavstvo poreznog obveznika ne smatra poslodavcem osobâ koje kod njega rade dovesti u pitanje izravnu i trenutačnu vezu između nastalih ulaznih troškova rada tih osoba i općih troškova koji se odnose na sve gospodarske djelatnosti poreznog obveznika.

31 U tom pogledu, valja najprije utvrditi da članak 168. točka (a) Direktive 2006/112 postojanje prava na odbitak uvjetuje samo time da stečena roba i usluge budu iskorištene u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika koji se na to pravo poziva. U skladu sa sudskom praksom navedenom u točkama 25. do 29. ove presude, veza koja treba postojati isključivo je ekonomska.

32 U glavnom postupku, kao što je prethodno navedeno u točki 23. ove presude, nesporno je da predmetne troškove možemo smatrati izravno i neposredno povezanima sa svim gospodarskim djelatnostima društva AES.

33 Nadalje, važno je podsjetiti da je Sud već presudio da činjenicu da osoblje može imati korist od usluge koju pruža poslodavac ali koja se obavlja u korist poduzeća treba smatrati sporednom u odnosu na potrebe poduzetnika (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Fillibeck, t. 30.).

34 Odgovor na pitanje je li besplatna nabava isporuka robe ili usluga osobama koje rade za poreznog obveznika izvršena za potrebe poduzetnika ne ovisi o prirodi postojećeg pravnog odnosa između poreznog obveznika i tih osoba.

35 Osim toga, kao što proizlazi iz točke 26. ove presude, zajednički sustav PDV-a putem sustava odbitaka jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da se same te djelatnosti u načelu oporezuju PDV-om.

36 Bilo bi protivno načelu neutralnosti PDV-a da porezni obveznik snosi troškove poput onih u glavnom postupku, za koje nije sporno da su, kao što proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, nastali u svrhu obavljanja same gospodarske djelatnosti koja se oporezuje PDV-om zato što porezni obveznik nije, u smislu nacionalnog zakonodavstva, poslodavac osobama koje rade za njegovo poduzeće i u vezi s čijim radom su ti troškovi nastali.

37 Naposljetku, valja istaknuti da je tumačenje prema kojem porezni obveznik, u situaciji poput one u glavnom postupku, na temelju članka 168. točke (a) i članka 176. Direktive 2006/112 može ostvariti pravo na odbitak troškova koji su nastali za potrebe njegova poduzeća, najusklađenije s ciljevima

sustava PDV-a da se osiguraju pravna sigurnost te pravilna i jednostavna primjena odredbi navedene direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 9. listopada 2001., Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Zb., str. I-7257., t. 33.).

38 Naime, razdvajajući pravo na odbitak PDV-a plaćenog kao pretporez za troškove koji su nastali u svrhu obavljanja gospodarske djelatnosti poreznog obveznika od pravnog odnosa između poreznog obveznika i osoba koje rade za njegovo poduzeće i u vezi s čijim radom su ti troškovi nastali, to tumačenje omogućuje jednostavno upravljanje sustavom odbitaka uspostavljenog zajedničkim sustavom PDV-a i pridonosi osiguranju pouzdane i pravilne naplate PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 6. listopada 2011., Stoppelkamp, C-421/10, još neobjavljena u Zborniku, t. 34., i od 26. siječnja 2012., ADV Allround, C-218/10, još neobjavljena u Zborniku, t. 31.).

39 S obzirom na ta razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 168. točka (a) i članak 176. stavak 2. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da im je protivno nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg porezni obveznik koji snosi troškove usluga prijevoza, radne odjeće, zaštitne opreme i službenih putovanja osobâ koje za njega rade nema pravo na odbitak PDV-a koji se odnosi na te troškove jer mu je navedene osobe na raspolaganje stavio drugi subjekt pa se stoga one u smislu tog zakonodavstva ne mogu smatrati članovima osoblja poreznog obveznika, iako se navedeni troškovi mogu smatrati izravno i trenutačno povezanima s općim troškovima koji se odnose na sve gospodarske djelatnosti navedenog poreznog obveznika.

Drugo pitanje

40 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 176. stavak 2. Direktive 2006/112 tumačiti na način da mu je protivno to da država članica u trenutku pristupanja Uniji ograniči pravo na odbitak na temelju odredbe nacionalnog zakonodavstva koja određuje isključenje prava na odbitak za robe i usluge koje su namijenjene besplatnim isporukama ili djelatnostima koje nisu gospodarska djelatnost poreznog obveznika ako takvo isključenje nije bilo predviđeno nacionalnim zakonodavstvom koje je bilo na snazi do dana tog pristupanja.

41 Radi odgovora na to pitanje najprije treba utvrditi da je za tumačenje nacionalnog zakonodavstva, kako bi se odredio njegov sadržaj u trenutku pristupanja nove države članice Uniji i utvrdilo je li učinak tog zakonodavstva nakon pristupanja bio proširenje područja primjene postojećih ograničenja, u načelu nadležan sud koji je uputio zahtjev (vidjeti u tom smislu presudu od 22. prosinca 2008., Magoora, C-414/07, Zb., str. I-10921., t. 32.).

42 Nadalje, valja podsjetiti da je u okviru postupka utvrđenog u članku 267. UFEU-a, koji se temelji na jasnom razdvajanju dužnosti između nacionalnih sudova i Suda, ocjena činjenica u predmetu u nadležnosti nacionalnog suda. Međutim, da bi sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor, Sud mu može, u duhu suradnje s nacionalnim sudovima, dati sve upute koje smatra potrebnima (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Magoora, t. 33).

43 U tom pogledu, valja istaknuti da članak 176. stavak 2. Direktive 2006/112 sadrži klauzulu o mirovanju (standstill) koja predviđa da države članice koje pristupaju Uniji zadrže ograničenja prava na odbitak PDV-a u nacionalnom zakonodavstvu koja su se primjenjivala prije dana njihova pristupanja (vidjeti u tom smislu presudu od 19. rujna 2000., Ampafrance i Sanofi, C-177/99 i C-181/99, Zb., str. I-7013., t. 5.). Međutim, klauzula o mirovanju (standstill) iz članka 176. stavka 2. Direktive 2006/112 ne dopušta novoj državi članici da izmijeni svoje unutarnje zakonodavstvo prilikom pristupanja Uniji na način kojim bi se to zakonodavstvo udaljilo od ciljeva te direktive. Takva bi izmjena bila protivna smislu navedene klauzule (vidjeti gore navedenu presudu Magoora, t. 39.).

44 Stoga je svrha te odredbe omogućiti državama članicama da, dok čekaju da Vijeće utvrdi zajednički sustav ograničenja prava na odbitak PDV-a, zadrže sva nacionalna pravna pravila o ograničenju tog prava koja su njihova javna tijela stvarno primjenjivala u trenutku stupanja na snagu odredbi Direktive 2006/112 (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Magoora, t. 35.).

45 Suprotno tome, valja podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, nacionalni propis države članice ne predstavlja odstupanje dopušteno člankom 176. stavkom 2. Direktive 2006/112 ako je njegov učinak da se nakon pristupanja te države članice proširuje područje primjene postojećih ograničenja koja se stvarno primjenjuju, čime se udaljava od svrhe navedene direktive (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Magoora, t. 37. i 38.).

46 U tim okolnostima, na temelju samog ukidanja nacionalnih odredbi u trenutku pristupanja Republike Bugarske Uniji i njihove istodobne zamjene drugim nacionalnim odredbama ne može se pretpostaviti da je država članica povrijedila članak 176. stavak 2. Direktive 2006/112, ali pod uvjetom da ta zamjena nije od navedenog datuma proširila ograničenja ranijeg nacionalnog zakonodavstva.

47 U glavnom postupku je zadaća suda koji je uputio zahtjev, a koji je, kao što je istaknuto u točki 42. ove presude, jedini nadležan za tumačenje nacionalnog prava, ocijeniti jesu li izmjene uvedene prilikom pristupanja Republike Bugarske Uniji u predmetno nacionalno pravo imale za učinak, u odnosu na ranije nacionalne odredbe, proširenje područja primjene ograničenja prava na odbitak PDV-a plaćenog kao pretporez za nabavu roba i usluga za koje se može smatrati da su izravno i trenutačno povezane s općim troškovima koji se odnose na sve gospodarske djelatnosti poreznog obveznika.

48 U tom pogledu ipak treba istaknuti da iz samog zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je izmjena koju je uveo ZDDS u trenutku pristupanja Republike Bugarske Uniji imala za učinak proširenje područja primjene ograničenja u odnosu na situaciju koja je postojala prije tog pristupanja zato što se nijedno od ograničenja koja su iscrpno navedena u ZDDS-u koji je bio na snazi prije predmetnog pristupanja nije odnosilo na besplatne isporuke, što je, s obzirom na sudsku praksu navedenu u točki 44. ove presude protivno članku 176. stavku 2. Direktive 2006/112.

49 Okolnost da je Sud u točki 72. svoje presude od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, još neobjavljena u Zborniku), presudio da članak 70. stavak 1. ZDDS-a ne ograničava pravo na odbitak u smislu članka 176. Direktive 2006/112 sama po sebi ne može dovesti u pitanje tu tvrdnju.

50 Naime, s jedne strane, Sud je u točki 73. te presude pojasnio da država članica poreznim obveznicima koji su se odlučili služiti kapitalnim dobrima koja se upotrebljavaju istodobno za poslovnu i privatnu namjenu kao sredstvima poduzeća ne može uskratiti pravo na cjelokupni i trenutačni odbitak PDV-a koji se plaća kao pretporez pri nabavi te robe, a na koji imaju pravo u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda.

51 S druge strane, kao što proizlazi iz točaka 45. i 46. ove presude, valja uzeti u obzir i stvarnu primjenu odredbi nacionalnog zakonodavstva o isključenjima prava na odbitak PDV-a i učinke koji iz toga proizlaze za porezne obveznike.

52 Kao što proizlazi iz točke 39. ove presude, Direktivu 2006/112 treba tumačiti na način da joj je protivan nacionalni propis poput onoga na koji se odnosi prvo pitanje, čiji je učinak uskraćivanje poreznom obvezniku prava na odbitak PDV-a plaćenog kao pretporez za troškove koji se mogu smatrati izravno i trenutačno povezanima s općim troškovima koji se odnose na sve gospodarske djelatnosti tog poreznog obveznika.

53 Sud koji je uputio zahtjev dužan je koliko je to moguće tumačiti svoje nacionalno pravo s obzirom na tekst i svrhu Direktive 2006/112 kako bi se ostvarili rezultati koji se njome nastoje postići, dajući pri tome prednost tumačenju nacionalnih pravila koje je najviše u skladu s tom svrhom kako bi se tako postiglo rješenje koje je usklađeno s odredbama te direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 4. srpnja

2006., Adeneler i dr., C-212/04, Zb., str. I-6057., t. 124.) i, ako je potrebno, ne primjenjujući nijednu odredbu nacionalnog prava koja je protivna tom aktu (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2005., Mangold, C-144/04, Zb., str. I-9981., t. 77.).

54 S obzirom na sva ta razmatranja, na drugo pitanje treba odgovoriti da članak 176. stavak 2. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da mu je protivno to da država članica u trenutku pristupanja Uniji ograniči pravo na odbitak na temelju odredbe nacionalnog zakonodavstva koja određuje isključenje prava na odbitak za robe i usluge koje su namijenjene besplatnim isporukama ili djelatnostima koje nisu gospodarska djelatnost poreznog obveznika ako takvo isključenje nije bilo predviđeno nacionalnim zakonodavstvom koje je bilo na snazi do dana tog pristupanja.

Zadaća je nacionalnog suda da odredbe nacionalnog zakonodavstva o kojima je riječ u glavnom postupku koliko je to moguće tumači u skladu s pravom Unije. Ako se pokaže da takvo tumačenje nije moguće, nacionalni sud ne smije primijeniti te odredbe jer su protivne članku 176. stavku 2. Direktive 2006/112.

Treće pitanje

55 S obzirom na odgovor dân na drugo pitanje, nije potrebno odgovoriti na treće pitanje.

Troškovi

56 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 168. točka (a) i članak 176. stavak 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da im je protivno nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg porezni obveznik koji snosi troškove usluga prijevoza, radne odjeće, zaštitne opreme i službenih putovanja osoba koje za njega rade nema pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost koji se odnosi na te troškove jer mu je navedene osobe na raspolaganje stavio drugi subjekt pa se stoga one u smislu tog zakonodavstva ne mogu smatrati članovima osoblja poreznog obveznika, iako se navedeni troškovi mogu smatrati izravno i trenutačno povezanima s općim troškovima koji se odnose na sve gospodarske djelatnosti tog poreznog obveznika.**

2. **Članak 176. stavak 2. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da mu je protivno to da država članica u trenutku pristupanja Uniji ograniči pravo na odbitak na temelju odredbe nacionalnog zakonodavstva koja određuje isključenje prava na odbitak za robe i usluge koje su namijenjene besplatnim isporukama ili djelatnostima koje nisu gospodarska djelatnost poreznog obveznika ako takvo isključenje nije bilo predviđeno nacionalnim zakonodavstvom koje je bilo na snazi do dana tog pristupanja.**

   Zadaća je nacionalnog suda da odredbe nacionalnog zakonodavstva o kojima je riječ u glavnom postupku koliko je to moguće tumači u skladu s pravom Unije. Ako se pokaže da takvo tumačenje nije moguće, nacionalni sud ne smije primijeniti te odredbe jer su protivne članku 176. stavku 2. Direktive 2006/112.

Potpisi