

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

18. juli 2013 (*)

»Merværdiafgift – direktiv 2006/112/EF – artikel 168, litra a), og artikel 176 – ret til fradrag – udgifter til anskaffelse af goder og tjenesteydelser bestemt for personale – personale stillet til rådighed for den afgiftspligtige person, der gør fradragsretten gældende, men beskæftiget af en anden afgiftspligtig person«

I sag C-124/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Plovdiv (Bulgarien) ved afgørelse af 24. februar 2012, indgået til Domstolen den 7. marts 2012, i sagen:

AES-3C Maritza East 1 EOOD

mod

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

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Berger, og dommerne A. Borg Barthet og J.-J. Kasel (refererende dommer),

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. april 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

- AES-3C Maritza East 1 EOOD ved avoca?i advokati S. Garbolino, E. Evtimov og Y. Mateeva
- Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv ved V. Apostolov, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios, C. Soulay og D. Roussanov, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 168, litra a), og artikel 176 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem AES-3C Maritza East 1 EOOD (herefter »AES«), et bulgarsk selskab, og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv (direktør for direktoratet »Klager og Opkrævningsadministration« under centraladministrationen for det nationale agentur for indtægter, Plovdiv, herefter »Direktor«) vedrørende retten til fradrag for indgående merværdiafgift (herefter »moms«) på erhvervelse af forskellige goder og tjenesteydelser bestemt til de ansatte, der er stillet til rådighed for AES af et andet selskab.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 168 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

4 Direktivets artikel 176 bestemmer:

»Rådet [for Den Europæiske Union] fastsætter med enstemmighed på forslag af [Europa-Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag af momsen. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de i stk. 1 omhandlede bestemmelser træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som var gældende i henhold til deres nationale lovgivning pr. 1. januar 1979 eller for de medlemsstater, som er tiltrådt [Det Europæiske Fællesskab] efter denne dato, på datoen for deres tiltrædelse.«

Bulgarsk ret

5 Artikel 69, stk. 1, i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (momsloven, DV nr. 63 af 4.8.2006, herefter »ZDDS«), som var gældende fra tidspunktet for ikrafttrædelsen af akt om Republikken Bulgariens og Rumæniens tiltrædelsesvilkår samt om tilpasning af de traktater, som Den Europæiske Union bygger på (EUT 2005 L 157, s. 203), har følgende ordlyd:

»(1) Når varer og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den registrerede persons afgiftspligtige transaktioner, kan den pågældende fradrage følgende:

1. afgiften på de varer eller tjenesteydelser, som leverandøren eller tjenesteyderen – der ligeledes er en i henhold til denne lov registreret person – har leveret eller udført eller vil levere eller udføre

[...]«

6 ZDDS' artikel 70, stk. 1 og 3, bestemmer bl.a.:

»(1) Uanset at betingelserne i artikel 69 eller 74 er opfyldt, er der ikke ret til fradrag af afgifter, såfremt:

[...]

2. varerne og tjenesteydelserne er bestemt til vederlagsfri transaktioner eller andre aktiviteter end den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed

[...]

(3) Stk. 1, nr. 2, finder ikke anvendelse på:

1. [...] specialbeklædning, arbejdsbeklædning, uniforms- og repræsentationsbeklædning samt personligt beskyttelsesudstyr, som arbejdsgiveren vederlagsfrit stiller til rådighed for arbejdstagerne, herunder også personer med en arbejdsaftale som forretningsfører, i forbindelse med sin økonomiske virksomhed

2. transport af medarbejdere og ansatte, herunder sådanne personer med en arbejdsaftale som forretningsfører, fra deres bopæl til deres arbejdssted, når denne transportydelse udføres vederlagsfrit af arbejdsgiveren i forbindelse med dennes økonomiske virksomhed

[...]

7. udgifter til transport og hotelophold for den afgiftspligtiges ansatte på tjenesterejser

[...]«

7 I den version, der var gældende før Republikken Bulgariens tiltrædelse af Unionen (DV nr. 153 af 23.12.1998), bestemte ZDDS i artikel 64, stk. 1:

»(1) En erhverver af en vare eller en modtager af en tjenesteydelse eller en importør har ret til fradrag af indgående moms, såfremt følgende betingelser er opfyldt:

[...]

5. Såfremt den importerede vare eller et gode eller en tjenesteydelse, der er erhvervet eller modtaget ved en afgiftspligtig transaktion, er blevet, bliver eller skal anvendes i forbindelse med en afgiftspligtig transaktion.

[...]«

8 Artikel 65, stk. 1, i denne sidstnævnte version af ZDDS bestemte følgende:

»(1) Uanset at betingelserne i artikel 64 eller 68 er opfyldt, er der ikke ret til fradrag af afgifter, såfremt:

1. godet eller tjenesteydelsen er bestemt til repræsentationsformål

2. der erhverves en motorcykel eller en personbil, i hvilken der med undtagelse af føreren højst er fem siddepladser, medmindre den afgiftspligtige udøver sin hovedaktivitet hermed
3. [suppleret i DV nr. 100 af 2005] godet eller tjenesteydelsen vedrører vedligeholdelse, reparation, forbedring og drift af motorcykler og personbiler som omhandlet i nr. 2
4. godet eller tjenesteydelsen anvendes til afgiftsfrie transaktioner som omhandlet i artikel 33
5. godet inddrages til fordel for staten eller bygningen nedrives, fordi den er opført ulovligt.«

9 I overensstemmelse med § 1, nr. 1, i tillægsbestemmelserne til Kodeks na truda (lov om arbejdsforhold, DV nr. 26 af 1.4.1986 og DV nr. 27 af 4.4.1986) i den version, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, forstås ved »arbejdsgiver« i denne lov »enhver fysisk og juridisk person eller heraf underordnet enhed samt enhver anden organisatorisk og økonomisk særskilt enhed (en virksomhed, en institution, en organisation, et andelsselskab, en bedrift, et udskærkningssted, en husholdning, en forening eller lignende), som selvstændigt beskæftiger arbejdstagere inden for rammerne af et ansættelsesforhold, også med henblik på hjemme- og telearbejde samt overladelse med henblik på udførelse af arbejde i en virksomhed, der anvender lejet arbejdskraft«.

10 I Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud (lov om beskyttelse af sundhed og sikkerhed på arbejdspladsen, DV nr. 124 af 23.12.1997) bestemmes i § 1 i tillægsbestemmelserne, at begrebet »arbejdsgiver« svarer til det begreb, der er fastsat i § 1, nr. 1, i tillægsbestemmelserne til lov om arbejdsforhold, samt enhver, der beskæftiger arbejdstagere og bærer det samlede ansvar for virksomheden, andelsselskabet eller organisationen.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 AES ejer og driver et elkraftværk, der, skønt det ligger i kommunen Galabovo (Bulgarien), befinder sig uden for denne kommunes bebyggede områder.

12 AES råder ikke selv over noget personale til at varetage driften af det pågældende kraftværk, hvorfor selskabet er nødt til på fuld tid at leje arbejdstagerydelse på grundlag af en kontrakt om tilrådighedsstillelse af personale, som det har indgået med selskabet AES-3C Maritza East 1 Services EOOD (herefter »AES Services«). I henhold til denne kontrakt udvælger og ansætter AES Services det personale, der er nødvendigt for AES' økonomiske virksomhed. Ansættelseskontrakterne indgås mellem arbejdstagerne og AES Services, og det er dette sidstnævnte selskab, der aflønner disse arbejdstagere.

13 De omhandlede arbejdstagere stilles efterfølgende til rådighed for AES. I henhold til kontrakten mellem AES og AES Services betaler førstnævnte selskab et vederlag til sidstnævnte selskab for tilrådighedsstillelse af personalet. Dette vederlag omfatter løn og sociale bidrag for arbejdstagerne. Deres arbejdsbeklædning og personlige beskyttelsesudstyr samt transport fra elkraftværket til bopælen og tilbage stilles til rådighed af AES. Udgifterne til disse goder og tjenesteydelser er ikke omfattet af vederlaget til AES Services. Skal en arbejdstager på tjenesterejse, betales rejse- og hoteludgifter ligeledes direkte af AES.

14 I perioden fra august 2008 til september 2010 modtog AES fra tredjemand ydelser vedrørende befording, tilrådighedsstillelse af arbejdsbeklædning og personligt beskyttelsesudstyr samt ydelser i sammenhæng med arbejdstagernes tjenesterejser.

15 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at for så vidt som de personer, der arbejder på elkraftværket, bor i boligområder, som ikke er dækket af offentlige transportmidler, har AES

besluttet selv at varetage en transportservice med en køreplan svarende til arbejdstagernes arbejdstider.

16 Den forelæggende ret har i øvrigt anført, at AES i henhold til lov om arbejdsforhold og lov om beskyttelse af sundhed og sikkerhed på arbejdspladsen er forpligtet til at stille arbejdsbeklædning og beskyttelsesudstyr til rådighed for de personer, der arbejder på elkraftværket.

17 Afgiftsmyndigheden afslog, at AES kunne foretage et fradrag af moms på 218 377 bulgarske lev (BGN) for erhvervelse af transportydelser, tilrådighedsstillelse af arbejdsbeklædning og personligt beskyttelsesudstyr samt for udgifter afholdt i forbindelse med tjenesterejser, hvilket blev begrundet med, at de modtagne goder og tjenesteydelser var bestemt til vederlagsfrit at blive leveret til AES Services' arbejdstagere. Myndigheden afslog, at der forelå en af undtagelserne fra denne begrænsning af retten til momsfradrag i henhold til ZDDS' artikel 70, stk. 3, nr. 1, 2 og 7, da AES ikke kunne anses for arbejdstagernes arbejdsgiver i henhold til bulgarsk ret. I henhold til lov om arbejdsforhold var AES Services deres arbejdsgiver.

18 Efter at den administrative klage indbragt til prøvelse af denne afgiftsansættelse blev afvist af Direktør, anlagde AES sag ved den forelæggende ret.

19 Ved denne ret gjorde AES gældende, at selskabet må anses for arbejdstagernes »økonomiske« arbejdsgiver, da det er dette selskab, der har nyten af deres arbejde og afholder udgifterne herved, for så vidt som det overfører et vederlag til AES Services. Endvidere har AES stilling som arbejdsgiver i henhold til loven om beskyttelse af sundhed og sikkerhed på arbejdspladsen, idet det påhviler dette selskab at stille arbejdsbeklædning til rådighed og sørge for de foranstaltninger, der skal sikre arbejdstagernes sikkerhed. Direktør har fastholdt sine synspunkter, som fremgår af afgiftsansættelsen.

20 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at Domstolens dom af 16. oktober 1997, Fillibeck (sag C-258/95, Sml. I, s. 5577), ikke giver nogen besvarelse på de fortolkningsspørgsmål, der er rejst ved tvisten i hovedsagen, idet de transportydelser, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til denne dom, ikke blev ydet til personale stillet til rådighed af en anden afgiftspligtig person end den, som påberåbte sig fradragsretten, men til den afgiftspligtiges egne ansatte.

21 Retten har i øvrigt anført, at ZDDS, i den version, der var gældende indtil Republikken Bulgariens tiltrædelse af Unionen, ikke indeholdt nogen begrænsning i retten til at fradrage moms, således som det nu fremgår af denne lovs artikel 70, stk. 1, nr. 2. I den version, der var gældende frem til den 1. januar 2007 indeholdt ZDDS' artikel 65 en udtømmende opregning af begrænsningerne i momsfradragsretten, og ingen af disse begrænsninger var knyttet til en bestemmelse til vederlagsfrie transaktioner.

22 Under disse omstændigheder har Administrativen sad Plovdiv besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er en ordning som den i [ZDDS' artikel 70, stk. 1, nr. 2,] omhandlede, hvorefter en afgiftspligtig ikke har ret til fradrag af moms erlagt for befordringsydelser, arbejdsbeklædning og beskyttelsesudstyr samt udgifter i forbindelse med tjenesterejser, fordi disse varer og tjenester er stillet vederlagsfrit til rådighed for fysiske personer, nærmere bestemt for arbejdstagere beskæftiget hos den afgiftspligtige, i overensstemmelse med artikel 168, litra a), og artikel 176 i direktiv 2006/112, når følgende omstændigheder tages i betragtning:

a) Den afgiftspligtige har ikke indgået ansættelseskontrakter med arbejdstagerne, men beskæftiger dem på grundlag af en kontrakt om »tilrådighedsstillelse af personale«, som er indgået

med en anden afgiftspligtig, som er de beskæftigedes arbejdsgiver.

- b) De modtagne beforderingsydelser udgøres af transport af arbejdstagerne fra de enkelte opsamlingssteder i forskellige områder til arbejdspladsen og tilbage, og der findes ikke nogen organiseret offentlig transport til og fra arbejdspladsen.
- c) Tilrådighedsstillelsen af arbejdsbeklædning og beskyttelsesudstyr er obligatorisk i henhold til loven om arbejdsforhold og loven om beskyttelse af sundhed og sikkerhed på arbejdspladsen.
- d) Med hensyn til transportydelser, arbejdsbeklædning, beskyttelsesudstyr og udgifter til tjenesterejser ville der ikke være strid om retten til momsfradrag, såfremt disse varer og tjenester var erlagt og stillet til rådighed af de beskæftigedes arbejdsgiver. I det foreliggende tilfælde erhvervedes disse varer og ydelser af en afgiftspligtig, der ikke er arbejdsgiver, men som på grundlag af en kontrakt om tilrådighedsstillelse af personale har nytten af arbejdet og bærer de hermed forbundne omkostninger?

2) Giver artikel 176 i direktiv 2006/112 en medlemsstat bemyndigelse til i sammenhæng med dens tiltrædelse af Unionen at indføre en betingelse som den, der fremgår af [ZDDS'] artikel 70, stk. 1, nr. 2, [...] der begrænser retten til fradrag for indgående moms, nemlig »at varerne eller tjenesteydelserne er bestemt til vederlagsfrie transaktioner«, når den lov, der var i kraft indtil tiltrædelsestidspunktet, ikke udtrykkeligt indeholdt en sådan begrænsning?

3) Såfremt spørgsmål 2 besvares bekræftende, følger det da heraf, at modtagne varer og tjenester er bestemt til »vederlagsfrie transaktioner«, såfremt de er købt med henblik på økonomisk virksomhed, men det – på grund af deres art – for deres anvendelse er nødvendigt, at de overlades de arbejdstagere, der beskæftiges i den afgiftspligtiges virksomhed?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

23 Indledningsvis bemærkes, at de udgifter, som EAS har afholdt til erhvervelse af de goder og tjenesteydelser, som er omfattet af det første spørgsmål, ifølge den forelæggende ret i princippet kan betragtes som en del af de generalomkostninger, der er knyttet til hele AES' økonomiske virksomhed, og at problemet vedrørende deres fradragsberettigelse alene opstår på grund af den omstændighed, at den afgiftspligtige, som påberåber sig fradragsretten, ikke i henhold til bulgarsk ret har karakter af arbejdsgiver i forhold til de personer, der arbejder på selskabets værk, men alene »økonomisk arbejdsgiver«, til forskel fra den situation, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til Fillibeck-dommen.

24 Under disse omstændigheder skal det af den forelæggende ret forelagte spørgsmål forstås således, at det nærmere bestemt ønskes oplyst, om artikel 168, litra a), og artikel 176 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig, som afholder udgifter til transportydelser, arbejdsbeklædning, beskyttelsesudstyr og tjenesterejser for personer, som arbejder for denne afgiftspligtige, ikke har ret til at fradrage den moms, der er forbundet med disse udgifter, med den begrundelse, at de pågældende personer er stillet til rådighed for den afgiftspligtige af en anden enhed og således ikke kan anses for del af den afgiftspligtiges personale i denne lovgivnings forstand, skønt de pågældende udgifter kan betragtes som havende en direkte og umiddelbar forbindelse med de generalomkostninger, der er knyttet til hele den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed.

25 For at besvare dette spørgsmål skal det indledningsvis bemærkes, at fradragsretten i henhold til artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 udgør en integrerende del af momsordningen og

derfor som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. i denne retning dom af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 55).

26 Fradragsordningen tilsigter således, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. SKF-dommen, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

27 Ifølge fast retspraksis er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratække den betalte indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges. Retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for disse goder og tjenesteydelser, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse goder eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag (jf. SKF-dommen, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).

28 Den afgiftspligtige har imidlertid ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. bl.a. SKF-dommen, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).

29 Det følger i øvrigt af Domstolens praksis, at Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) skal fortolkes således, at en af arbejdsgiveren foranstaltet vederlagsfri befordring af arbejdstagere fra disses bopæl til arbejdsstedet med et køretøj, der tilhører virksomheden, i princippet tjener til privat brug for arbejdstagerne og dermed et for virksomheden uvedkommende formål. Dette gælder dog ikke, når virksomhedens behov, henset til forskellige særlige forhold – såsom vanskeligheden ved at kunne benytte andre passende transportmidler og en ændring af arbejdssteder – kræver, at befordringen af arbejdstagere sker på arbejdsgiverens foranledning, idet befordringsydelsen ikke under disse omstændigheder tjener formål, der er virksomheden uvedkommende (jf. i denne retning Fillibeck-dommen, præmis 34).

30 Det skal for det andet undersøges, om den omstændighed, at en afgiftspligtig ikke i henhold til national lovgivning betragtes som værende arbejdsgiver for de personer, der arbejder i hans virksomhed, kan rejse tvivl ved, at der findes en direkte og umiddelbar forbindelse mellem de indgående udgifter, som er afholdt for disse personers arbejde, og de generalomkostninger, der er knyttet til hele den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed.

31 Det skal i denne forbindelse først fastslås, at artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 kun gør fradragsretten betinget af, at de erhvervede goder og tjenesteydelser skal anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner. I overensstemmelse med den i denne doms præmis 25-29 nævnte retspraksis er den forbindelse, som skal findes, rent økonomisk.

32 Som nævnt i denne doms præmis 23 er det i hovedsagen ubestridt, at de omhandlede omkostninger kan betragtes som havende en økonomisk forbindelse med hele AES' økonomiske virksomhed.

33 Det skal endvidere bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået, at den omstændighed, at personalet kan drage en fordel af en ydelse tilbudt af arbejdsgiveren, men gennemført i virksomhedens interesse, skal anses for at være af underordnet betydning i forhold til virksomhedens behov (jf. i denne retning *Fillibeck-dommen*, præmis 30).

34 Besvarelsen af spørgsmålet om, hvorvidt den vederlagsfri levering af et gode eller en ydelse til personer, der arbejder for den afgiftspligtige, er sket af hensyn til virksomhedens behov, afhænger således ikke af arten af den retlige forbindelse mellem den afgiftspligtige og disse personer.

35 Som det fremgår af denne doms præmis 26, sikrer det fælles moms-system desuden gennem fradragsordningen, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig.

36 Det ville imidlertid være i strid med princippet om momsneutralitet at lade en afgiftspligtig afholde momsens vedrørende udgifter såsom de i hovedsagen omhandlede, der, som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, ubestridt er afholdt for at opfylde behovene for en økonomisk virksomhed, som selv er momspligtig, med den begrundelse, at den afgiftspligtige ikke er arbejdsgiver i national lovgivnings forstand for de personer, der arbejder for hans virksomhed, og for hvis arbejde disse udgifter er afholdt.

37 Det skal endelig bemærkes, at den fortolkning, hvorefter den afgiftspligtige i en situation, som den i hovedsagen omhandlede i henhold til artikel 168, litra a), og artikel 176 i direktiv 2006/112 har ret til fradrag for udgifter afholdt af hensyn til hans virksomheds behov, ligeledes er mest i overensstemmelse med momsordningens formål om at sikre retssikkerheden og en korrekt og enkel anvendelse af bestemmelserne i det pågældende direktiv (jf. i denne retning dom af 9.10.2001, sag C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*, Sml. I, s. 7257, præmis 33).

38 Ved at adskille retten til at fradrage indgående moms vedrørende udgifter afholdt i forbindelse med en afgiftspligtig persons økonomiske virksomhed fra det retlige forhold, der forbinder den afgiftspligtige til de personer, der arbejder for hans virksomhed, og for hvis arbejde disse udgifter er afholdt, muliggør denne fortolkning således en enkel forvaltning af den fradragsordning, der er iværksat ved den fælles momsordning, og bidrager til at sikre en pålidelig og korrekt momsopkrævning (jf. i denne retning dom af 6.10.2011, sag C-421/10, *Stoppelkamp*, Sml. I, s. 9309, præmis 34, og af 26.1.2012, sag C-218/10, *ADV Allround*, præmis 31).

39 Henset til disse betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 168, litra a), og artikel 176, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig, som afholder udgifter til transportydelse, arbejdsbeklædning, beskyttelsesudstyr og tjenesterejser for personer, som arbejder for denne afgiftspligtige, ikke har ret til at fradrage den moms, der er forbundet med disse udgifter, med den begrundelse, at de pågældende personer er stillet til rådighed for den afgiftspligtige af en anden enhed, og således ikke kan anses for en del af den afgiftspligtiges personale i denne lovgivnings forstand, skønt de pågældende udgifter kan betragtes som havende en direkte og umiddelbar forbindelse med de generalomkostninger, der er knyttet til hele den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed.

Det andet spørgsmål

40 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 176, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat på tidspunktet for dennes tiltrædelse af Unionen indfører en begrænsning af fradragsretten i henhold til en national lovbestemmelse, som udelukker ret til fradrag for goder og tjenesteydelser bestemt til vederlagsfri levering af varer eller ydelser eller til aktiviteter, der er den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed uvedkommende, skønt en sådan udelukkelse ikke var fastsat i den nationale lovgivning, som var gældende frem til denne tiltrædelsesdato.

41 For at besvare dette spørgsmål skal det først bemærkes, at fortolkningen af en national lovgivning med henblik på at fastlægge dens indhold på tidspunktet for en ny medlemsstats tiltrædelse af Unionen og at afgøre, om denne lovgivning efter denne tiltrædelse har medført en udvidelse af anvendelsesområdet for de gældende undtagelser, i princippet henhører under den forelæggende rets kompetence (jf. i denne retning dom af 22.12.2008, sag C-414/07, Magoora, Sml. I, s. 10921, præmis 32).

42 Det skal dernæst påpeges, at bedømmelsen af de faktiske omstændigheder inden for rammerne af en procedure i henhold til artikel 267 TEUF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, henhører under den nationale rets kompetence. Med henblik på at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar kan Domstolen imidlertid som led i samarbejdet med de nationale domstole give denne alle de oplysninger, som den finder nødvendige (jf. i denne retning Magoora-dommen, præmis 33).

43 Det bemærkes i denne forbindelse, at artikel 176, stk. 2, i direktiv 2006/112 indeholder en »standstill«-klausul, hvorefter de stater, der tiltræder Unionen, kan opretholde de nationale undtagelser fra retten til momsfradrag, som var gældende inden deres tiltrædelse (jf. i denne retning dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, Sml. I, s. 7013, præmis 5). Den »standstill«-klausul, der er fastsat i artikel 176, stk. 2, i direktiv 2006/112 gør det imidlertid ikke muligt for en ny medlemsstat at ændre sin nationale lovgivning i forbindelse med sin tiltrædelse af Den Europæiske Union på en måde, der fjerner denne lovgivning fra direktivets formål. En sådan ændring ville være i strid med selve ånden i denne klausul (jf. Magoora-dommen, præmis 39).

44 Formålet med denne bestemmelse er at gøre det muligt for medlemsstaterne – indtil Rådet fastsætter fællesskabsordningen for undtagelser fra retten til momsfradrag – at opretholde alle nationale retsregler, som indeholder en undtagelse fra fradragsretten, og som faktisk blev anvendt af deres offentlige myndigheder på tidspunktet for direktiv 2006/112's ikrafttræden (jf. i denne retning Magoora-dommen, præmis 35).

45 Det bemærkes derimod, at ifølge Domstolens faste praksis er en medlemsstats nationale bestemmelser, hvorefter anvendelsesområdet for de gældende undtagelser, som faktisk anvendes, udstrækkes efter tidspunktet for denne medlemsstats tiltrædelse, og som således fjerner sig fra direktivets formål, derimod ikke tilladt efter direktivets artikel 176, stk. 2 (jf. i denne retning Magoora-dommen, præmis 37 og 38).

46 Under disse omstændigheder er en ophævelse på tidspunktet for Republikken Bulgariens tiltrædelse af Unionen af interne bestemmelser og disses erstatning fra samme dato af andre interne bestemmelser ikke i sig selv tilstrækkelig til at antage, at den pågældende medlemsstat har tilsidesat artikel 176, stk. 2, i direktiv 2006/112, hvis imidlertid denne erstatning ikke har ført til en udvidelse fra denne dato af de tidligere nationale udelukkelse.

47 I hovedsagen påhviler det således den forelæggende ret, der som anført i denne doms præmis 41 er enekompetent til at fortolke national ret, at vurdere, om de ændringer i den omhandlede nationale ret, der blev indført ved Republikken Bulgariens tiltrædelse af Unionen, har medført en udvidelse i forhold til tidligere nationale bestemmelser af anvendelsesområdet for begrænsningerne i retten til at fradrage den indgående moms, der pålægges ved køb af goder og ydelser, der kan betragtes som havende en direkte og umiddelbar forbindelse med generalomkostningerne knyttet til hele den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed.

48 Det skal imidlertid i denne henseende bemærkes, at det følger af selve ordlyden af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den ændring, der blev indført i ZDDS på tidspunktet for Republikken Bulgariens tiltrædelse af Unionen, har medført en udvidelse af anvendelsesområdet for begrænsningerne i forhold til den situation, der fandtes før denne tiltrædelse, idet ingen af de udtømmende begrænsninger opregnet i ZDDS, som var i kraft før den pågældende tiltrædelse, var forbundet med bestemmelsen for vederlagsfri leveringer af goder eller ydelser, hvilket i lyset af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 44, er i strid med artikel 176, stk. 2, i direktiv 2006/112.

49 Den omstændighed, at Domstolen har fastslået i præmis 72 i dom af 16. februar 2012, Eon Aset Menidjunt (sag C-118/11), at ZDDS' artikel 70, stk. 1, ikke begrænser fradragsretten i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 176 i direktiv 2006/112, kan ikke i sig selv rejse tvivl ved denne konklusion.

50 Domstolen har således for det første præciseret i den pågældende doms præmis 73, at en medlemsstat ikke har ret til at nægte en afgiftspligtig person, som har valgt at lade et investeringsgode henføre til virksomheden, ret til fuldt ud og øjeblikkeligt at fradrage den indgående moms, når godet anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål, da han er berettiget hertil ifølge fast retspraksis.

51 Som det for det andet fremgår af denne doms præmis 45 og 46, skal der ligeledes tages hensyn til den effektive anvendelse af de nationale bestemmelser vedrørende udelukkelse af retten til momsfradrag og virkningerne heraf for de afgiftspligtige.

52 Som det fremgår af denne doms præmis 39, skal direktiv 2006/112 fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning som den i det første spørgsmål omhandlede, der har til følge, at en afgiftspligtig fratages retten til at fradrage den indgående moms, der pålægges udgifter, der kan betragtes som havende en direkte og umiddelbar forbindelse med generalomkostningerne knyttet til hele den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed.

53 Det tilkommer den forelæggende ret i videst muligt omfang at fortolke national ret i lyset af direktiv 2006/112's ordlyd og formål for at nå det med direktivet tilsigtede resultat, hvorved den fortolkning af national ret, der er mest i overensstemmelse med dette formål, har forrang, og der således kan træffes en afgørelse, der er forenelig med direktivets bestemmelser (jf. i denne retning dom af 4.7.2006, sag C-212/04, Adeneler m.fl., Sml. I, s. 6057, præmis 124), og idet den om fornødent skal undlade at anvende enhver modstridende bestemmelse i national ret (jf. i denne retning dom af 22.11.2005, sag C-144/04, Mangold, Sml. I, s. 9981, præmis 77).

54 Henset til ovenstående bemærkninger skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 176, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat på tidspunktet for dennes tiltrædelse af Unionen indfører en begrænsning af fradragsretten i henhold til en national lovbestemmelse, som udelukker ret til fradrag for goder og tjenesteydelser bestemt til vederlagsfri levering af goder eller ydelser eller til aktiviteter, der er den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed uvedkommende, skønt en sådan udelukkelse ikke var fastsat i den

nationale lovgivning, som var gældende frem til denne tiltrædelsesdato.

Det påhviler den forelæggende ret i videst muligt omfang at fortolke de i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser i overensstemmelse med EU-retten. I tilfælde af, at en sådan fortolkning viser sig at være umulig, skal den nationale ret undlade at anvende disse bestemmelser som værende uforenelige med artikel 176, stk. 2, i direktiv 2006/112.

Det tredje spørgsmål

55 I betragtning af det svar, der er givet på det andet spørgsmål, er det uforholdsmæssigt at besvare det tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

56 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 168, litra a), og artikel 176, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig, som afholder udgifter til transportydelse, arbejdsbeklædning, beskyttelsesudstyr og tjenesterejser for personer, som arbejder for denne afgiftspligtige, ikke har ret til at fradrage den merværdiafgift, der er forbundet med disse udgifter, med den begrundelse, at de pågældende personer er stillet til rådighed for den afgiftspligtige af en anden enhed, og således ikke kan anses for en del af den afgiftspligtiges personale i denne lovgivnings forstand, skønt de pågældende udgifter kan betragtes som havende en direkte og umiddelbar forbindelse med de generalomkostninger, der er knyttet til hele den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed.**
- 2) **Artikel 176, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat på tidspunktet for dennes tiltrædelse af Den Europæiske Union indfører en begrænsning af fradragsretten i henhold til en national lovbestemmelse, som udelukker ret til fradrag for goder og tjenesteydelser bestemt til vederlagsfri levering af goder eller ydelser eller til aktiviteter, der er den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed uvedkommende, skønt en sådan udelukkelse ikke var fastsat i den nationale lovgivning, som var gældende frem til denne tiltrædelsesdato.**

Det påhviler den forelæggende ret i videst muligt omfang at fortolke de i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser i overensstemmelse med EU-retten. I tilfælde af, at en sådan fortolkning viser sig at være umulig, skal den nationale ret undlade at anvende disse bestemmelser som værende uforenelige med artikel 176, stk. 2, i direktiv 2006/112.

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.