

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

18 de julho de 2013 (*)

«Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 168.º, alínea a), e 176.º — Direito à dedução — Despesas relativas à aquisição de bens e de prestações de serviços destinados ao pessoal — Pessoal disponibilizado ao sujeito passivo que invoca o direito à dedução, mas que trabalha para outro sujeito passivo»

No processo C-124/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Administrativen sad Plovdiv (Bulgária), por decisão de 24 de fevereiro de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 7 de março de 2012, no processo

AES-3C Maritza East 1 EOOD

contra

Direktor na Direksia «Obzhalfane i upravlenie na izpalnenieto» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: M. Berger, presidente de secção, A. Borg Barthet e J.-J. Kasel (juiz-relator), juizes, advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 10 de abril de 2013,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da AES-3C Maritza East 1 EOOD, por S. Garbolino, E. Evtimov e Y. Mateeva, avoca?i advokati,
- em representação do Direktor na Direksia «Obzhalfane i upravlenie na izpalnenieto» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv, por V. Apostolov, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios, C. Soulay e D. Roussanov, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 168.º, alínea a),

e 176.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a AES-3C Maritza East 1 EOOD (a seguir «AES»), sociedade de direito búlgaro, ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv (diretor da Direção «Impugnações e Administração das Execuções» de Plovdiv, na Administração Central da Agência Nacional de Cobranças, a seguir «Direktor»), a propósito do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante sobre a aquisição de vários bens e serviços destinados a trabalhadores disponibilizados à AES por outra sociedade.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 168.º da Diretiva 2006/112 prevê:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

4 O artigo 176.º desta diretiva dispõe:

«O Conselho [da União Europeia], deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão [Europeia], determina quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. Em qualquer caso, são excluídas do direito à dedução as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições referidas no primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional em 1 de janeiro de 1979 ou, no que respeita aos Estados-Membros que tenham aderido à Comunidade [Europeia] após essa data, na data da respetiva adesão.»

Direito búlgaro

5 Nos termos do artigo 69.º, n.º 1, da Lei do imposto sobre o valor acrescentado (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006, a seguir «ZDDS»), em vigor a partir da data da entrada em vigor do Ato relativo às condições de adesão da República da Bulgária e da Roménia e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia (JO 2005, L 157, p. 203):

«(1) Quando os bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações tributáveis, efetuadas por uma pessoa registada, esta pode deduzir:

1. O imposto sobre os bens e serviços que o seu fornecedor ou prestador, igualmente uma pessoa registada nos termos desta lei, lhe forneceu ou prestou ou lhe fornece ou presta;

[...]»

6 O artigo 70.º, n.os 1 e 3, da ZDDS prevê, nomeadamente:

«(1) Mesmo que se verifiquem os pressupostos do artigo 69.º ou do artigo 74.º, não há direito a dedução do imposto quando:

[...]

2. Os bens ou serviços se destinam a operações a título gratuito ou a outras atividades que não a atividade económica do sujeito passivo;

[...]

(3) O n.º 1, ponto 2, não é aplicável:

1. [...] ao vestuário especial, vestuário de trabalho, uniformes e vestuário de representação, bem como ao equipamento de proteção pessoal, que são fornecidos a título gratuito aos trabalhadores, incluindo àqueles com contrato de gestor, pelo empregador para os fins da sua atividade económica;

2. Ao transporte de ida e volta entre a residência e o local de trabalho dos trabalhadores, incluindo daqueles com contrato de gestor, quando esta prestação de transporte é efetuada a título gratuito pelo empregador para os fins da sua atividade económica;

[...]

7. Ao transporte e ao alojamento de trabalhadores em viagens de serviço por conta do sujeito passivo;

[...]»

7 Na sua versão aplicável antes da adesão da República da Bulgária à União (DV n.º 153, de 23 de dezembro de 1998), a ZDDS previa, no seu artigo 64.º, n.º 1:

«(1) O adquirente, o destinatário da prestação ou o importador têm direito à dedução quando são cumpridas as seguintes condições:

[...]

5. O bem recebido em virtude de uma importação ou de uma operação tributável ou o serviço prestado em virtude de uma operação tributável foi, é ou será utilizado para a realização de operações tributáveis;

[...]»

8 O artigo 65.º, n.º 1, desta última versão da ZDDS dispunha:

«Mesmo que sejam cumpridas as condições do artigo 64.º ou do artigo 68.º, não existe direito à dedução quando:

1. O bem ou o serviço se destinam a fins de receção e de representação;

2. São adquiridos um motociclo ou um automóvel de passageiros em que o número de lugares

sentados, sem o lugar do condutor, não é superior a cinco, com exceção dos casos em que o sujeito passivo os utiliza para exercer uma atividade principal;

3. [aditado pelo DV n.º 100, de 2005] O bem ou o serviço se destina à manutenção, reparação, melhoria e ao funcionamento de motociclos ou veículos de passageiros nos termos do ponto 2;

4. O bem ou o serviço é utilizado para efetuar operações isentas de imposto nos termos do artigo 33.º;

5. O bem é confiscado pelo Estado ou o edifício é demolido por a sua construção ser ilegal»

9 De acordo com o artigo 1.º, n.º 1, das disposições complementares do Código do Trabalho (Kodeks na truda, DV n.º 26, de 1 de abril de 1986, e n.º 27, de 4 de abril de 1986), na redação aplicável à data dos factos no processo principal, entende-se por «empregador», na aceção desse código, «a pessoa singular, a pessoa coletiva ou a unidade dependente destas, bem como qualquer outra unidade organizacional e economicamente distinta (empresa, organismo, organização, cooperativa, exploração, estabelecimento, agregado familiar, sociedade e afins), que, de forma independente, empregue trabalhadores no âmbito de uma relação laboral, inclusive para a realização de trabalho em casa e de teletrabalho, bem como no âmbito da cedência para a realização de trabalho numa outra empresa».

10 A Lei sobre a saúde e a segurança no trabalho (Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovja na trud, DV n.º 124, de 23 de dezembro de 1997), prevê, no artigo 1.º das suas disposições complementares, que é «empregador» quem se enquadra na definição do artigo 1.º, n.º 1, das disposições complementares do Código de Trabalho, bem como quem emprega trabalhadores e assume a responsabilidade total pela empresa, pela cooperativa ou pela organização.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 A AES possui e explora uma central elétrica que, embora se situe no território do município de Galabovo (Bulgária), se encontra fora dos limites da zona habitacional deste município.

12 A AES não dispõe de pessoal próprio para assegurar a exploração da referida central, pelo que é obrigada a proceder à locação, a tempo inteiro, dos serviços de trabalhadores, através de um contrato de cedência de pessoal celebrado com a sociedade AES Maritza East 1 Services EOOD (a seguir «AES Services»). Nos termos deste contrato, a AES Services seleciona e contrata o pessoal necessário à atividade económica da AES. Os contratos de trabalho são celebrados entre os trabalhadores e a AES Services e é esta que paga a retribuição a esses trabalhadores.

13 Os trabalhadores em questão são em seguida disponibilizados à AES. Nos termos do contrato que vincula a AES à AES Services, a primeira paga à segunda uma remuneração pelo serviço de disponibilização de pessoal. Esta remuneração inclui as retribuições e as contribuições para a segurança social dos trabalhadores. O vestuário de trabalho, o equipamento de proteção pessoal dos trabalhadores e o serviço que assegura o transporte de ida e volta dos referidos trabalhadores entre a central elétrica e o seu domicílio são providenciados pela AES. As despesas atinentes a estes bens e serviços não estão incluídos no montante da remuneração paga à AES Services. Quando um trabalhador é enviado numa viagem de serviço, a AES também assume diretamente as despesas de transporte e alojamento daquele.

14 Entre agosto de 2008 e setembro de 2010, a AES beneficiou de prestações, efetuadas por terceiros, cujo objeto era um serviço de transporte, de disponibilização de vestuário de trabalho e de equipamento de proteção pessoal, e ainda de serviços relacionados com viagens de serviço dos trabalhadores.

15 Resulta da decisão de reenvio que, vivendo as pessoas que trabalham na central elétrica em zonas habitacionais que não são servidas por transportes públicos, a AES decidiu assegurar ela própria um serviço de transporte, em horários correspondentes aos turnos dos trabalhadores.

16 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio observa que, por força do disposto no Código do Trabalho e na Lei sobre a saúde e a segurança no trabalho, a AES é obrigada a fornecer vestuário de trabalho e equipamento de proteção pessoal às pessoas que trabalham na central elétrica.

17 A Administração das Cobranças recusou a dedução de IVA no montante de 218 377 leva búlgaros (BGN), relativa à aquisição, pela AES, de serviços de transporte, de disponibilização de vestuário de trabalho e de equipamento de proteção pessoal, e às despesas efetuadas no âmbito de viagens de serviço, com o fundamento de que os bens e serviços recebidos se destinavam a serem fornecidos a título gratuito aos trabalhadores da AES Services. A referida Administração não admitiu a aplicação, a esta limitação do direito à dedução, das derrogações previstas no artigo 70.º, n.º 3, pontos 1, 2 e 7, da ZDDS, com o fundamento de que, por força do direito búlgaro, a AES não é considerada o empregador dos trabalhadores. Com efeito, em aplicação do Código do Trabalho, o empregador destes últimos é a AES Services.

18 Tendo o recurso hierárquico interposto deste aviso de cobrança de imposto sido indeferido pelo Direktor, a AES propôs uma ação no órgão jurisdicional de reenvio.

19 Neste órgão jurisdicional, a AES alegou que é o empregador «económico» dos trabalhadores, pois beneficia do respetivo trabalho e suporta os custos do mesmo, na medida em que paga uma remuneração à AES Services. Ademais, a AES tem a qualidade de empregador na aceção da Lei sobre a saúde e a segurança no trabalho, uma vez que lhe incumbe a obrigação de fornecer vestuário de trabalho e assegurar as condições que garantam a segurança dos trabalhadores. Por seu lado, o Direktor reiterou a posição que decorre do aviso de liquidação retificado.

20 O órgão jurisdicional de reenvio considera que o acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de outubro de 1997, Fillibeck (C-258/95, Colet., p. I-5577), não responde às questões de interpretação suscitadas no processo principal, pois os serviços de transporte em causa no processo principal eram oferecidos não a pessoal disponibilizado por um sujeito passivo diferente do que invoca o direito à dedução, mas sim aos próprios trabalhadores do sujeito passivo.

21 Por outro lado, este órgão jurisdicional observa que, na redação aplicável até à data da adesão da República da Bulgária à União, a ZDDS não continha limitações ao direito à dedução do IVA como a prevista no atual artigo 70.º, n.º 1, ponto 2, desta lei. Com efeito, na redação aplicável até 1 de julho de 2007, o artigo 65.º da ZDDS continha uma enumeração taxativa das limitações à dedução do IVA e nenhuma dessas limitações estava ligada ao destino das entregas ou prestações a título gratuito.

22 Nestas condições, o Administrativen sad Plovdiv decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) É conforme com os artigos 168.º, alínea a) e 176.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho,

de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado uma regulamentação como a do artigo 70.º, n.º 1, ponto 2, [da ZDDS], nos termos da qual não deve ser reconhecido a um sujeito passivo o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado referente a prestações de transporte, vestuário de trabalho e equipamento de proteção pessoal, bem como a despesas incorridas com viagens de serviço, pelo facto de esses bens e prestações terem sido fornecidos a título gratuito a pessoas singulares, designadamente em benefício dos trabalhadores ao serviço do sujeito passivo, se forem tomadas em consideração as seguintes circunstâncias:

- a) O sujeito passivo não celebrou contratos de trabalho com os trabalhadores, mas empregou-os com base numa relação contratual que tem por objeto a 'cedência de pessoal', com outro sujeito passivo que é a entidade patronal desses trabalhadores;
 - b) [A]s prestações de transporte são utilizadas para o transporte, de ida e volta, dos trabalhadores a partir de diversos locais de recolha em diferentes localidades para o local de trabalho, sem que os trabalhadores disponham de transporte público para o local de trabalho;
 - c) A disponibilização de vestuário de trabalho e de equipamento de proteção pessoal é exigid[a] pelo Código de Trabalho e pela Lei [sobre a] saúde e da segurança no local de trabalho;
 - d) A dedução do IVA sobre as prestações de transporte, o vestuário de trabalho, o equipamento de proteção e as despesas com viagens de serviço não seria objeto de controvérsia se estes bens tivessem sido disponibilizados e estes serviços tivessem sido prestados pela entidade patronal dos trabalhadores. No caso em apreço, contudo, as respetivas aquisições foram efetuadas por um sujeito passivo que não é a entidade patronal, mas que, com base num contrato de cedência de pessoal, retira o proveito do seu trabalho e suporta os custos a ele associados?
- 2) O artigo 176.º da Diretiva 2006/112 autoriza um Estado-Membro a introduzir na data da sua adesão à União Europeia uma condição limitativa do exercício do direito à dedução do IVA, como a enunciada no artigo 70.º, n.º 1, ponto 2, [da ZDDS], nomeadamente a de que 'os bens ou serviços se destinam [...] a operações a título gratuito', quando a lei em vigor até à data de adesão não previa expressamente essa limitação?
- 3) Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, decorre dessa resposta que os bens entregues e os serviços prestados se destinam a 'operações a título gratuito' quando, embora tivessem sido adquiridos para os fins da atividade económica, seja necessário[,] pela sua natureza[,] que sejam [disponibilizados] aos trabalhadores [que trabalham] na empresa do sujeito passivo[,] para poderem ser utilizados?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

23 A título preliminar, refira-se que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, em princípio, pode considerar-se que as despesas incorridas pela AES com a aquisição dos bens e serviços a que a primeira questão se refere fazem parte das despesas gerais ligadas ao conjunto das atividades económicas da AES e que o problema relativo à respetiva dedutibilidade é apenas suscitado porque, ao contrário da situação em causa no processo que deu origem ao acórdão Fillibeck, já referido, o sujeito passivo que invoca o direito à dedução não tem, por força do direito búlgaro, a qualidade de empregador das pessoas que trabalham nas suas instalações, mas tão-só a de «empregador económico».

24 Nestas condições, há que entender a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio

no sentido de que se pretende saber, no essencial, se os artigos 168.º, alínea a), e 176.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional nos termos da qual um sujeito passivo, que incorre em despesas com serviços de transporte, vestuário de trabalho, equipamento de proteção pessoal e viagens de serviço de pessoas que trabalham para o referido sujeito passivo, não tem direito à dedução do IVA relativo a estas despesas, porque as referidas pessoas lhe são disponibilizadas por outra entidade e não podem, por conseguinte, ser consideradas membros do pessoal do sujeito passivo na aceção dessa legislação, não obstante se poder considerar que as referidas despesas têm umnexo direto e imediato com as despesas gerais ligadas ao conjunto das atividades económicas deste sujeito passivo.

25 Para responder a esta questão, em primeiro lugar, recorde-se que o direito à dedução previsto no artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (v., neste sentido, acórdão de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, Colet., p. I-10413, n.º 55).

26 Com efeito, o regime das deduções destina-se a libertar completamente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. Por conseguinte, o sistema comum do IVA garante a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados destas atividades, na condição de as mesmas estarem, em princípio, sujeitas ao IVA (v., nomeadamente, acórdão SKF, já referido, n.º 56 e jurisprudência referida).

27 Segundo jurisprudência assente, a existência de umnexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução é, em princípio, necessária para que o direito à dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão de tal direito. O direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito à dedução (acórdão SKF, já referido, n.º 57 e jurisprudência referida).

28 Porém, admite-se igualmente o direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de umnexo direta e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, umnexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (v., nomeadamente, acórdão SKF, já referido, n.º 58 e jurisprudência referida).

29 Por outro lado, resulta da jurisprudência do Tribunal que a Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), deve ser interpretada no sentido de que o transporte gratuito dos trabalhadores, assegurado pelo empregador entre o respetivo domicílio e o local de trabalho, com um veículo da empresa, satisfaz em princípio o uso privado dos trabalhadores e serve, por conseguinte, fins alheios à empresa. Todavia, quando as exigências da empresa, atentas certas circunstâncias particulares, como a dificuldade de recorrer a outros meios de transporte convenientes e as mudanças de local de trabalho, aconselham a que o transporte dos trabalhadores seja assegurado pelo empregador, não se pode considerar que esta prestação é efetuada para fins alheios à empresa (v., neste

sentido, acórdão Fillibeck, já referido, n.º 34).

30 Importa, em segundo lugar, averiguar se a circunstância de um sujeito passivo não ser considerado, pela legislação nacional, empregador das pessoas que trabalham na sua empresa pode pôr em causa a existência donexo direto e imediato entre as despesas incorridas a montante com o trabalho dessas pessoas e as despesas gerais ligadas ao conjunto das atividades económicas do sujeito passivo.

31 A este respeito, verifica-se, em primeiro lugar, que o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 só sujeita a existência do direito à dedução à condição de os bens e serviços adquiridos serem utilizados para os fins das operações tributadas do sujeito passivo que invoca este direito. De acordo com a jurisprudência referida nos n.os 25 a 29 do presente acórdão, o nexoque deve existir é de natureza puramente económica.

32 No processo principal, como se recordou no n.º 23 do presente acórdão, é pacífico que se pode considerar que os custos em causa têm um nexoeconómico com o conjunto das atividades da AES.

33 Em seguida, importa recordar que o Tribunal já decidiu que se deve considerar que o facto de o pessoal poder tirar proveito de uma prestação de serviços oferecida pelo empregador, mas efetuada no interesse da empresa, é acessório face às necessidades da empresa (v., neste sentido, acórdão Fillibeck, já referido, n.º 30).

34 Ora, a resposta à questão de saber se o fornecimento, a título gratuito, de um bem ou de uma prestação de serviços às pessoas que trabalham para o sujeito passivo é efetuada para as necessidades da empresa não depende da relação jurídica existente entre o sujeito passivo e essas pessoas.

35 Além disso, como resulta do n.º 26 do presente acórdão, o sistema comum do IVA garante, através do regime das deduções, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados destas atividades, na condição de as mesmas estarem, em princípio, sujeitas ao IVA.

36 Ora, seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA obrigar um sujeito passivo a suportar IVA sobre despesas, como as em causa no processo principal, relativamente às quais é pacífico que, como resulta da decisão de reenvio, foram efetuadas para as necessidades de uma atividade económica que está ela própria sujeita a IVA, pelo facto de o sujeito passivo não ser o empregador, na aceção da legislação nacional, das pessoas que trabalham para a sua empresa e para cujo trabalho essas despesas foram efetuadas.

37 Por último, importa salientar que a interpretação segundo a qual, numa situação como a do processo principal, o sujeito passivo pode beneficiar, em aplicação dos artigos 168.º, alínea a), e 176.º da Diretiva 2006/112, do direito à dedução das despesas efetuadas para as necessidades da sua empresa é também a mais conforme aos objetivos do sistema do IVA de garantir a segurança jurídica e a correta e simples aplicação das disposições da referida diretiva (v., neste sentido, acórdão de 9 de outubro de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Colet., p. I-7257, n.º 33).

38 Com efeito, ao dissociar o direito à dedução do IVA pago a montante, relativo a despesas efetuadas para as necessidades da atividade económica de um sujeito passivo, da relação jurídica que vincula o sujeito passivo às pessoas que trabalham para a sua empresa e para cujo trabalho essas despesas são efetuadas, esta interpretação permite uma gestão simples do regime de deduções estabelecido pelo sistema do IVA e contribui para assegurar a cobrança fiável e correta

do IVA (v., neste sentido, acórdãos de 6 de outubro de 2011, Stoppelkamp, C-421/10, Colet., p. I-9309, n.º 34, e de 26 de janeiro de 2012, ADV Allround, C-218/10, n.º 31).

39 Atendendo a estas considerações, há que responder à primeira questão que os artigos 168.º, alínea a), e 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional nos termos da qual um sujeito passivo, que incorre em despesas com serviços de transporte, vestuário de trabalho, equipamento de proteção pessoal e viagens de serviço de pessoas que trabalham para este sujeito passivo, não tem direito à dedução do IVA relativo a estas despesas, porque as referidas pessoas lhe são disponibilizadas por outra entidade e não podem, por conseguinte, ser consideradas membros do pessoal do sujeito passivo na aceção dessa legislação, não obstante se poder considerar que as referidas despesas têm umnexo direto e imediato com as despesas gerais ligadas ao conjunto das atividades económicas do referido sujeito passivo.

Quanto à segunda questão

40 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro introduza, na data da sua adesão à União, uma limitação ao direito à dedução, por aplicação de uma disposição legislativa nacional que prevê a exclusão do direito à dedução de bens e serviços destinados a entregas ou prestações a título gratuito ou a atividades alheias à atividade económica do sujeito passivo, quando semelhante exclusão não estava prevista na legislação nacional em vigor até à data dessa adesão.

41 Para responder a esta questão, há, antes de mais, que observar que a interpretação da legislação nacional, a fim de determinar o seu conteúdo no momento da adesão de um novo Estado-Membro à União e de estabelecer se essa legislação teve por efeito alargar, após esta adesão, o âmbito das exclusões existentes, é, em princípio, da competência do órgão jurisdicional de reenvio (v., neste sentido, acórdão de 22 de dezembro de 2008, Magoora, C-414/07, Colet., p. I-10921, n.º 32).

42 Em seguida, há que recordar que, no quadro de um processo nos termos do artigo 267.º TFUE, baseado numa nítida separação de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, a apreciação dos factos da causa é da competência do órgão jurisdicional nacional. Todavia, a fim de lhe dar uma resposta útil, o Tribunal de Justiça pode, num espírito de colaboração com os órgãos jurisdicionais nacionais, fornecer-lhe todas as indicações que considere necessárias (v., neste sentido, acórdão Magoora, já referido, n.º 33).

43 A este respeito, importa notar que o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 contém uma cláusula de «standstill» que prevê, para os Estados que aderem à União, a manutenção das exclusões nacionais do direito à dedução do IVA que eram aplicáveis antes da data da respetiva adesão (v., neste sentido, acórdão de 19 de setembro de 2000, Ampafrance e Sanofi, C-177/99 e C-181/99, Colet., p. I-7013, n.º 5). Todavia, a cláusula de «standstill» prevista no artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 não permite a um novo Estado-Membro modificar a sua legislação interna, por ocasião da sua adesão à União, num sentido que afaste essa legislação dos objetivos dessa diretiva. Uma modificação desse tipo seria contrária ao próprio espírito dessa cláusula (v. acórdão Magoora, já referido, n.º 39).

44 O objetivo desta disposição é, pois, permitir aos Estados-Membros, enquanto aguardam a aprovação, pelo Conselho, do regime comunitário das exclusões do direito à dedução do IVA, manter em vigor qualquer regra de direito nacional relativa à exclusão desse direito efetivamente aplicada pelas suas autoridades no momento da entrada em vigor das disposições da Diretiva 2006/112 (v., neste sentido, acórdão Magoora, já referido, n.º 35).

45 Em contrapartida, recorde-se que, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, uma legislação nacional de um Estado-Membro não constitui uma derrogação permitida pelo artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, se tiver por efeito alargar, após a entrada em vigor desta diretiva, o âmbito das exclusões existentes e efetivamente aplicadas, afastando-se assim do objetivo da mesma (v., neste sentido, acórdão Magoora, já referido, n.os 37 e 38).

46 Nestas condições, a revogação, à data da adesão da República da Bulgária à União, de disposições internas e as respetivas substituições, nesta mesma data, por outras disposições internas não permitem, por si só, presumir que o Estado-Membro em causa desrespeitou o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, desde que, contudo, essa substituição não tenha conduzido a um alargamento, a partir da referida data, das exclusões nacionais anteriores.

47 No processo principal, cabe, pois, ao órgão jurisdicional de reenvio, que, como foi recordado no n.º 41 do presente acórdão, tem competência exclusiva para interpretar o seu direito nacional, apreciar se as alterações introduzidas, quando da adesão da República da Bulgária à União, no direito em causa tiveram por efeito, face às disposições nacionais anteriores, alargar o âmbito de aplicação das limitações do direito à dedução do IVA pago a montante e que incidiu sobre a aquisição de bens e serviços que podem ser considerados como tendo umnexo direito e imediato com as despesas gerais ligadas ao conjunto das atividades económicas de um sujeito passivo.

48 Neste contexto, há que notar, porém, que, nos termos do próprio pedido de decisão prejudicial, a alteração introduzida na ZDDS à data da adesão da República da Bulgária à União teve por efeito alargar o âmbito de aplicação das limitações face à situação existente antes desta adesão, pois nenhuma das limitações taxativamente enumeradas pela ZDDS em vigor antes da adesão em questão tinha umnexo com o destino das entregas ou das prestações a título gratuito, o que, atendendo à jurisprudência recordada no n.º 44 do presente acórdão, é contrário ao artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112.

49 A circunstância de o Tribunal ter decidido, no n.º 72 do seu acórdão de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11), que o artigo 70.º, n.º 1, da ZDDS não limita o direito à dedução na aceção do artigo 176.º da Diretiva 2006/112, não pode, por si só, pôr esta constatação em causa.

50 Com efeito, por um lado, o Tribunal precisou, no n.º 73 desse acórdão, que um Estado-Membro não pode recusar aos sujeitos passivos, que optaram por tratar como bens da empresa os bens de investimento utilizados simultaneamente para fins profissionais e para fins privados, a dedução integral e imediata do IVA devido a montante sobre a aquisição desses bens, à qual têm direito em conformidade com a jurisprudência assente do Tribunal.

51 Por outro lado, como resulta dos n.os 45 e 46 do presente acórdão, há também que ter em conta a aplicação efetiva das disposições nacionais relativas às exclusões do direito à dedução do IVA e dos efeitos daí resultantes para os sujeitos passivos.

52 Ora, como decorre do n.º 39 do presente acórdão, a Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a referida na primeira

questão, que tem por efeito privar um sujeito passivo do direito à dedução do IVA pago a montante, que incidiu sobre despesas que possam ser consideradas como tendo umnexo direto e imediato com as despesas gerais associadas ao conjunto das atividades económicas do referido sujeito passivo.

53 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio interpretar, na medida do possível, o seu direito interno à luz do teor e da finalidade da Diretiva 2006/112, para alcançar os resultados por esta prosseguidos, privilegiando a interpretação das normas nacionais mais conforme com essa finalidade, de modo a chegar, assim, a uma solução compatível com as disposições da referida diretiva (v., neste sentido, acórdão de 4 de julho de 2006, Adeneler e o., C-212/04, Colet., p. I-6057, n.º 124), e, se necessário, deixando de aplicar todas as disposições contrárias da lei nacional (v., neste sentido, acórdão de 22 de novembro de 2005, Mangold, C-144/04, Colet., p. I-9981, n.º 77).

54 Face a todas estas considerações, há que responder à segunda questão que o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro introduza, na data da sua adesão à União, uma limitação ao direito à dedução em aplicação de uma disposição legislativa nacional que prevê a exclusão do direito à dedução de bens e serviços destinados a entregas ou prestações a título gratuito ou a atividades alheias à atividade económica do sujeito passivo, quando semelhante exclusão não estava prevista na lei em vigor até à data dessa adesão.

Cabe ao órgão jurisdicional nacional interpretar as disposições nacionais em causa no processo principal, na medida do possível, em conformidade com o direito da União. Caso essa interpretação se venha a revelar impossível, o órgão jurisdicional nacional é obrigado a deixar de aplicar essas disposições, por incompatibilidade com o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112.

Quanto à terceira questão

55 Tendo em conta a resposta dada à segunda questão, não é necessário responder à terceira questão.

Quanto às despesas

56 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sexta Secção) declara:

1) Os artigos 168.º, alínea a), e 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional nos termos da qual um sujeito passivo, que incorre em despesas com serviços de transporte, vestuário de trabalho, equipamento de proteção pessoal e viagens de serviço de pessoas que trabalham para este sujeito passivo, não tem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado relativo a estas despesas, porque as referidas pessoas lhe são disponibilizadas por outra entidade e não podem, por conseguinte, ser consideradas membros do pessoal do sujeito passivo na aceção dessa legislação, não obstante se poder considerar que as referidas despesas têm umnexo direto e imediato com as despesas gerais ligadas ao conjunto das atividades económicas do referido sujeito passivo.

2) O artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro introduza, na data da sua adesão à União Europeia, uma limitação ao direito à dedução em aplicação de uma disposição legislativa nacional que prevê a exclusão do direito à dedução de bens e serviços destinados a entregas ou prestações a título gratuito ou a atividades alheias à atividade económica do sujeito passivo, quando semelhante exclusão não estava prevista na lei em vigor até à data dessa adesão.

3) Cabe ao órgão jurisdicional nacional interpretar as disposições nacionais em causa no processo principal, na medida do possível, em conformidade com o direito da União. Caso essa interpretação se venha a revelar impossível, o órgão jurisdicional nacional é obrigado a deixar de aplicar essas disposições, por incompatibilidade com o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112.

Assinaturas

** Língua do processo: búlgaro.