Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 23. listopada 2025.[1]

Predmet C-515/24

Randstad España
protiv
Administración General del Estado

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal Supremo (Vrhovni sud, Španjolska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 176. – Nacionalna ograničenja prava na odbitak pretporeza za poslovne darove klijentima – Klauzula o mirovanju (*standstill*) iz članka 176. stavka 2. – Prvo uvođenje ograničenja prava na odbitak istodobno s pristupanjem Uniji i provedbom Direktive o PDV-u”

I. Uvod

1. U ovom zahtjevu za prethodnu odluku Sud treba razmotriti doseg klauzule o mirovanju (*standstill*). U skladu s njom, do stupanja na snagu Direktive o PDV-u[2] (tada još Šesta direktiva[3]), države članice mogu zadržati svoje postojeće odredbe o isključenjima odbitka pretporeza. Za države članice koje su pristupile kasnije, to vrijedi za pravila o isključenjima koja su bila na snazi do pristupanja.

2. Međutim, s obzirom na to da Španjolska do pristupanja nije poznavala PDV s odbitkom, nije imala ni pravila o isključenjima. Budući da odbitak pretporeza za takozvane troškove za reprezentaciju koji nisu strogo poslovni troškovi nije obvezan, Španjolska je naposljetku ipak uvela takvo isključenje. To je provela zakonom donesenim nedugo prije pristupanja, pri čemu je taj zakon – kao Zakon o PDV-u kojim se prenosi Direktiva – tada stupio na snagu istodobno s pristupanjem.

3. Isključenje prava na odbitak nema nikakvog smisla bez PDV-a s odbitkom. Stoga je Španjolska, za razliku od drugih država članica, to isključenje zapravo mogla provesti tek stupanjem na snagu novog sustava PDV-a. Sada se postavlja pitanje je li to još uvijek obuhvaćeno klauzulom o

[1] Izvorni jezik: njemački

[2] Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

[3] Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145., str. 1.)

mirovanju ili su države članice koje nisu imale sustav PDV-a s odbitkom prije pristupanja mogle iskoristiti mogućnost ograničavanja prava na odbitak pretporeza ne istodobno, nego samo prije uvođenja novog sustava PDV-a.

4. Stoga nije riječ samo o tumačenju klauzule o mirovanju nego i o jednakosti država članica unutar Unije [4]. Mnoge države članice koje imaju model odbitka pretporeza ograničile su odbitak pretporeza za tzv. troškove za reprezentaciju (što je onda vrijedilo za ubuduće), dok sve države članice bez modela odbitka PDV-a takva pravila (naravno) nisu mogle imati te su stoga morale prihvatiti gubitak poreznih prihoda ako s pristupanjem još nisu uvele usporediva pravila.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

Ugovor o pristupanju Kraljevine Španjolske i Portugalske Republike Europskoj ekonomskoj zajednici i Europskoj zajednici za atomsku energiju [5] (u daljnjem tekstu: Ugovor o pristupanju)

5. Člankom 395. Ugovora o pristupanju određuje se:

„Nove države članice donose mjere koje su im potrebne kako bi od trenutka pristupanja ispunile odredbe direktiva i odluka utvrđenih u članku 189. UEEZ-a i članku 161. UEZAE-a, kao i odredbe preporuka i odluka utvrđenih u članku 14. UEZUČ-a osim ako se predviđa rok na popisu iz Priloga XXXVI. ili u drugim odredbama ovog akta”.

Direktiva 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [6] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

6. U Direktivi o PDV-u uvjeti za odbitak pretporeza navedeni su u članku 168. točki (a):

„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] Jednakosti država članica ponekad se pridaje toliko velik značaj da bi iz toga trebala proizaći i nadređenost primjene prava Unije (vidjeti primjerice Lenaerts, K., L'égalité des États membres devant les traités: la dimension transnationale du principe de primauté, *Revue du Droit de l'Union Européenne 4* (2020.). Vidjeti u tom smislu i von Danwitz, T., Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten, *Festschrift Streinz*, 2023., str. 41. (47.). Točno je da je to prilično dvojbeno (vidjeti Kokott, J./Hummel, D., Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips?, *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 2024., str. 1. i sljedeće), ali u ovom slučaju to možemo ostaviti sa strane.

[5] SL 1985., L 302, str. 9. i sljedeće

[6] Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku. poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) u verziji koja se primjenjuje na sporne godine 2009. do 2011. U tom je pogledu zadnji put izmijenjena Direktivom Vijeća od 7. prosinca 2010. (SL 2010., L 326, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku. poglavlje 9., svezak 1., str. 361.).

7. Člankom 16. i člankom 26. stavkom 1. Direktive o PDV-u uređuje se tretman isporuke robe i usluga koje se obavljaju besplatno tako da se smatraju transakcijama obavljenima uz naknadu, koje su oporezive. Članak 16. Direktive o PDV-u odnosi se na besplatnu isporuku robe i glasi:

„Situacija kada porezni obveznik koristi robu koja čini dio njegove poslovne imovine za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika, ili kada besplatno raspolaže tom imovinom, ili, općenitije, kada koristi tu robu u svrhe koje nisu njegovo poslovanje, smatra se isporukom robe uz naknadu, ako je PDV na tu robu ili njezine sastavne dijelove bio u cijelosti ili djelomično priznat kao odbitak.

Međutim, korištenje robe za poslovnu namjenu u vidu uzoraka ili darova male vrijednosti, ne smatra se isporukom robe uz naknadu."

8. Članak 26. stavak 1. Direktive o PDV-u odnosi se na besplatnu isporuku usluga i njime se uređuje:

„Svaka od sljedećih transakcija smatra se isporukom usluga uz naknadu:

(a) korištenje robe koja čini dio imovine određenog poslovanja u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, ako se PDV na tu robu mogao u cijelosti ili djelomično odbiti;

(b) isporuka usluga koju besplatno obavlja porezni obveznik za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera."

9. Člankom 176. stavkom 1. Direktive o PDV-u uređuje se pravo na odbitak koje ograničava Vijeće, a u stavku 2. klauzula o mirovanju:

„Vijeće na prijedlog 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 [reprezentaciju].

Do početka stupanja na snagu odredbi iz prvog stavka, države članice mogu zadržati sv[a] iznimke [isključenja] određen[a] njihovim nacionalnim zakonodavstvima na dan 1. siječnja 1979. ili ako je riječ o državama članicama koje su pristupile Zajednici nakon tog datuma, na datum njihovog pristupanja."

B. Španjolsko pravo

10. Leyom 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Zakon 30/1985 od 2. kolovoza o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: LIVA) prvi je put prenesena Direktiva o PDV-u u španjolsko pravo. Člankom 96., koji je sada na snazi, uređuju se isključenja i ograničenja prava na odbitak i on glasi:

„(1) Ne mogu se odbiti, ni u kakvom omjeru, iznosi poreza koji su plaćeni na stjecanje robe i usluga navedenih u nastavku, njihova pribora, popratnih ili dopunskih roba i usluga; to se primjenjuje i u slučaju stjecanja za vlastite potrebe, uvoza, iznajmljivanja, prerade, popravka, održavanja ili upotrebe navedene robe i usluga: […]

4. događanja i usluge rekreativne prirode.

5. robe ili usluge koje su darovi klijentima, zaposlenicima ili trećim osobama.

To ne uključuje:

(a) besplatne uzorke i robu male vrijednosti u svrhe oglašavanja, u smislu članka 7. točaka 2. i 4. ovog zakona.

(b) robu koja je namijenjena isključivo, izravno ili preradom, isporuci ili stavljanju na raspolaganje za uporabu uz naknadu, a u trenutku nakon njezina stjecanja treba se darovati klijentima, zaposlenicima ili trećim osobama.

6. usluge prijevoza i putovanja, usluge smještaja i ugostiteljske usluge, osim ako se njihov trošak smatra poreznim odbitkom za potrebe poreza na dohodak fizičkih osoba ili poreza na dobit.

(2) Stavak 1. ne primjenjuje se na iznose PDV-a plaćene za transakcije navedene u tom stavku koji se odnose na sljedeću robu i usluge:

1. robu koja objektivno ima isključivo industrijsku, komercijalnu, poljoprivrednu, kliničku ili znanstvenu primjenu.

2. robu koja je namijenjena isključivo tomu da je poduzetnici ili stručnjaci koji uobičajeno obavljaju takve poslove izravno ili preradom isporuče ili stave na raspolaganje za uporabu uz naknadu.

3. usluge koje su poduzetnici ili stručnjaci koji uobičajeno obavljaju takve poslove primili kako bi ih takve oni sami pružili uz naknadu.

(3) Odbici određeni u ovom i u prethodnom članku također moraju ispunjavati uvjete i zahtjeve iz glave VIII. poglavlja I. ovog zakona, osobito one koji se odnose na pravilo *pro-rata*."

III. Činjenično stanje

11. Prema navodu suda koji je uputio zahtjev, koji stranke nisu osporile, isključenje odbitka pretporeza za tzv. troškove za reprezentaciju iz članka 96. stavka 1. točke 4. i 5. LIVA-e uvedena je (u prethodnoj verziji) prvi put Zakonom 30/1985 9. kolovoza 1985. (objavljen) te je stupila na snagu na dan pristupanja Kraljevine Španjolske Europskoj uniji, 1. siječnja 1986.

12. Prije 1. siječnja 1986. u Španjolskoj nije postojao porez na potrošnju koji bi po svojoj strukturi bio sličan PDV-u, ali je dotad postojao niz poreza kojima se oporezivala potrošnja. Međutim, ni za jedan od tih poreza nisu postojala posebna pravila o korištenju prava na odbitak. Stoga, kad je riječ o tim porezima, koji su se u Španjolskoj primjenjivali do 31. prosinca 1985., nikad nije bilo moguće ostvariti pravo na odbitak pretporeza. Do dana stupanja na snagu Ugovora o pristupanju španjolskim zakonom iz 1985. nije se predviđalo ni ograničenje tog prava.

13. Randstad España, S. L. U. (u daljnjem tekstu: Randstad) trgovačko je društvo i porezni obveznik u smislu propisa o PDV-u. U poreznim razdobljima 2009., 2010. i 2011. kupilo je (za koje postoji obveza plaćanja PDV-a) ulaznice za sportske i druge rekreativne događaje (primjerice nogometne utakmice Real Madrida, C. F. i F. C. Barcelone, pozivnice za Paddock Club Velike nagrade Španjolske Formule 1 i pozivnice za izlete na brodu Clipper Stad Amsterdam). Te su

ulaznice bile zamišljene kao darovi klijentima. Iako se takvi troškovi mogu odbiti kao operativni troškovi u području poreza na dobit, u skladu s člankom 96. stavkom 1. točkama 4. i 5. LIVA-e nije moguć odbitak pretporeza u području PDV-a.

14. Dana 14. srpnja 2014. donesena su odgovarajuća porezna rješenja. Randstad je 31. srpnja 2014. uložio žalbu na porezna rješenja Tribunalu Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud, Španjolska, u daljnjem tekstu: TEAC), koji ju je odbio odlukom od 22. studenoga 2017.

15. Randstad je podnio tužbu protiv te odluke vijeću za upravne sporove Audiencije Nacional (Visoki nacionalni sud, Španjolska). Presudom od 17. siječnja 2022. potvrđeno je razrezivanje poreza u vezi s tim.

16. Randstad je tu presudu pobijao pred vijećem za upravne sporove Tribunala Supremo (Vrhovni sud, Španjolska). Taj sud dvoji o tome može li se ograničenje prava na odbitak pretporeza na temelju članka 96. stavka 1. točaka 4. i 5. LIVA-e temeljiti na takozvanoj klauzuli o mirovanju iz članka 176. drugog stavka Direktive o PDV-u. Budući da je odredba koja joj je prethodila stupila na snagu upravo na dan pristupanja Kraljevine Španjolske Europskoj uniji, to jest 1. siječnja 1986., do samog dana pristupanja zapravo nije postojalo pravno pravilo kojim se predviđalo ograničenje.

IV. Zahtjev za prethodnu odluku

17. U tim je okolnostima Tribunal Supremo (Vrhovni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

1. Je li u skladu s člankom 168. točkom (a) i člankom 176. prvim stavkom Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost pravno pravilo, poput članka 96. prvog stavka točaka 4. i 5. Zakona 37/1992 od 28. prosinca 1992. o porezu na dodanu vrijednost, na temelju kojeg se odbitak ni u kojem udjelu ne može primijeniti na iznose plaćene za stjecanje robe i usluga, kao što su sportska događanja ili darovi za klijente, zaposlenike ili treće osobe, čak i ako porezni obveznik dokaže da su navedeni troškovi izravno povezani s njegovom poslovnom ili profesionalnom djelatnosti i da su plaćeni u strogo poslovnu ili profesionalnu svrhu, kao i da je porezni obveznik robu ili usluge iskoristio za izvršenje oporezivih transakcija i, iako njihov iznos predstavlja trošak koji se može odbiti od poreza, za potrebe poreza na dohodak (porez na dohodak fizičkih osoba i porez na dobit)?

2. Je li u skladu s člankom 176. drugim stavkom Direktive o PDV-u pravno pravilo, poput članka 96. prvog stavka točaka 4. i 5. Zakona 37/1992 od 28. prosinca 1992. o porezu na dodanu vrijednost, kojim se uspostavlja uvjet kojim se ograničava ostvarivanje prava na odbitak, a koji je stupio na snagu upravo na dan pristupanja Kraljevine Španjolske Europskoj uniji, 1. siječnja 1986., pri čemu se navedeno ograničenje nije predviđalo nijednim pravnim pravilom koje je bilo na snazi do dana pristupanja?

18. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su Randstad España, Kraljevina Španjolska i Europska komisija. Sud je u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika odustao od održavanja rasprave.

V. Pravna ocjena

A. Veza između prava na odbitak pretporeza i naknadnog oporezivanja primitaka u naravi (darova klijentima)

19. Oba se pitanja odnose na dopuštenost isključenja odbitka pretporeza na temelju španjolskog prava. Međutim, uvjet za to jest taj da uopće postoji pravo na odbitak pretporeza prema općim pravilima Direktive o PDV-u. To pretpostavlja, u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u, da se ulaznice koriste u svrhu Randstadovih oporezovanih transakcija.

20. Prema činjeničnom stanju koje je iznio sud koji je uputio zahtjev, ulaznice su prilikom kupnje bile zamišljene kao darovi klijentima. Pod pretpostavkom da je isporuka izvršena iz poslovnih razloga, primjerice kako bi se održavali i njegovali odnosi s klijentima i tako ostvarile druge transakcije, postoji određena veza između troškova za ulaznice i Randstadove gospodarske djelatnosti. U tom pogledu načelno bi u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u postojalo pravo na odbitak pretporeza.

21. Međutim, ako se analiziraju fingirane transakcije iz članka 16. i članka 26. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u, jasno je da je taj odbitak samo privremen. Tako se, primjerice, člankom 16. stavkom 1. te direktive izjednačava darivanje robe bez naknade na temelju koje je nastalo pravo na odbitak s isporukom uz naknadu i time dovodi do odgovarajućeg oporezivanja PDV-om.

22. Darovi trećim osobama za koje je ostvareno pravo na odbitak stoga načelno moraju biti naknadno oporezovani u trenutku darovanja, osim ako je riječ o darovima male vrijednosti (prag *de minimis*). To dokazuje da postoji obveza naknadnog oporezivanja ako besplatna isporuka u protivnom dovodi do neoporezovane krajnje potrošnje obdarenika. Oporezivanjem besplatne isporuke u konačnici se ispravlja darovateljev prvotni odbitak pretporeza i izbjegava neoporezovana krajnja potrošnja treće osobe.

23. Naposljetku, prema valjanoj sudskoj praksi Suda, to naknadno oporezivanje nije nužno samo kada je „besplatna” isporuka usko povezana s glavnom isporukom uz naknadu, kao što je to Sud potvrdio u slučaju „besplatne” isporuke tableta prilikom sklapanja pretplate na časopis uz naknadu[7]. Međutim, čini se da takva veza s drugom transakcijom uz naknade ne postoji u ovom slučaju.

24. Točno je da u tom pogledu postoji pravo na odbitak pretporeza za poslovne darove. Međutim, to je samo privremeno. Besplatnu isporuku trebalo bi oporezovati naknadno u trenutku darovanja na temelju članaka 16. i 26., tako da se odbitak pretporeza ponovno ispravi, a da se time ne dovede u pitanje načelo neutralnosti.

25. Međutim, Direktiva o PDV-u u tom pogledu sadržava pravnu prazninu kada je riječ o isporukama usluga trećim osobama u poslovne svrhe. Točno je da članak 26. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u obuhvaća pružanje usluga vlastitim zaposlenicima bez naknade, ali ne – za razliku od članka 16. Direktive o PDV-u u vezi s besplatnim isporukama robe – drugim trećim osobama (primjerice klijentima).

[7] Presuda od 5. listopada 2023., Deco Proteste – Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, t. 25. i 26.).

26. Iako se ulaznice mogu prenijeti kao roba (i stoga darovati), a nisu materijalna roba, one su usluge u smislu članka 24. stavka 1. Direktive o PDV-u. Stoga u ovom slučaju, u skladu s tekstom Direktive, nije riječ o naknadnom oporezivanju. Posljedica toga je neoporezovana krajnja potrošnja klijenata obdarenikâ kada oni koriste dar prije svega i za vlastitu privatnu zabavu, što se čini da se može pretpostaviti za posjet koncerta ili nogometne utakmice.

27. Točno je da se ne slažem s mišljenjem Španjolske da je odbitak pretporeza isključen već time što izravna veza s tim neoporezivim transakcijama potiskuje neizravnu vezu s Randstadovim oporezivim transakcijama [8]. Međutim, slažem se s bojazni Španjolske da odbitak pretporeza u tim situacijama u konačnici dovodi do neoporezovane krajnje potrošnje.

28. Da to nije namjeravano, pokazuje druga rečenica članka 176. stavka 1. Direktive o PDV-u, kojom se polazi od toga da Vijeće „u svakom slučaju" iz prava na odbitak PDV-a mora isključiti troškove koji nisu strogo poslovni troškovi, kao što su troškovi za luksuznu robu, razonodu ili reprezentaciju.

29. Potonjima treba smatrati troškove koji su, iako povezani s profesionalnom djelatnošću, ipak istodobno reprezentativni i mogu pogodovati društvenom ugledu poreznog obveznika. Tipični primjeri su troškovi za posjete kazalištu, društvena događanja i darove klijentima. Članak 176. stavak 1. druga rečenica stoga polazi od pretpostavke da se takvi troškovi koji nisu strogo poslovne naravi i stoga uglavnom služe privatnoj potrošnji moraju isključiti iz prava na odbitak.

30. To i bliskost između, s jedne strane, privatnog korištenja ulaznica i, s druge strane, darovanja takvih ulaznica zbog poslovnih razloga objašnjavaju zašto su, kao što to Komisija pravilno ističe, u mnogim nacionalnim zakonima o porezu na promet ili porezu na dodanu vrijednost takvi „troškovi za razonodu" odnosno „troškovi za reprezentaciju" bili dopušteni samo ograničeno te su to i danas. Tako se primjerice Umsatzsteuergesetzom (njemački Zakon o porezu na promet) u članku 15. stavku 1.a UStG-a propisuje isključenje odbitka pretporeza za darove određene veličine. I u austrijskom pravu (članak 12. stavak 2. točka 2. öUStG-a) također postoje ograničenja odbitka za troškove ili izdatke za reprezentaciju.

31. Upravo je s obzirom na te ocjene na temelju prava o PDV-u sada moguće odgovoriti na dva pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev.

B. Prvo pitanje: tumačenje članka 176. stavka 1. Direktive o PDV-u

32. Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev traži tumačenje članka 176. prvog stavka Direktive o PDV-u. Međutim, kao što to Komisija pravilno naglašava u svojem pisanom očitovanju, to pitanje nije ni bliže pojašnjeno ni obrazloženo. Budući da je članak 176. prvi stavak Direktive o PDV-u upućen Vijeću, to pitanje je teško razumljivo. S obzirom na to da Vijeće očito nije provelo odgovarajuća utvrđenja, članak 176. stavak 1. Direktive o PDV-u ne čini se relevantnim u ovom predmetu.

[8] Sud je u tom pogledu prilično velikodušan – vidjeti samo presude od 16. rujna 2020., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, t. 29. i sljedeće) i od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, t. 33. i sljedeće).

33. Međutim, iz jasnog teksta članka 176. stavka 1. Direktive o PDV-u proizlazi ne samo ovlaštenje, nego i obveza Vijeća. U njemu se ne govori o „može”, nego o tome da „Vijeće na prijedlog Komisije jednoglasno odlučuje” za koje troškove ne postoji pravo na odbitak PDV-a. Druga rečenica objašnjava da *u svakom slučaju* pravo na odbitak mora biti isključeno za troškove za luksuzne predmete, razonodu ili reprezentaciju.

34. Osobito iz druge rečenice proizlazi da zakonodavac Unije pretpostavlja da troškove koji nisu strogo poslovni – jer se odnose na (privatne) troškove za reprezentaciju – načelno treba isključiti iz prava na odbitak. Iz toga također proizlazi da takva isključenja u svakom slučaju nisu protivna volji zakonodavca, čak i ako Vijeće – zbog kojeg god razloga – dosad nije ispunilo svoju zadaću iz članka 176. prvog stavka Direktive o PDV-u.

35. Taj zaključak nije doveden u pitanje ni razlikama koje je sud koji je uputio zahtjev naglasio u pogledu postupanja s takvim troškovima u vezi s porezom na dobit u španjolskom poreznom pravu. Pitanje mogu li se, sa stajališta prava o porezu na dohodak, ti troškovi odbiti u Španjolskoj kao operativni ili poslovni troškovi nije relevantno za pravo Unije u području PDV-a. Pravo poreza na dohodak nije harmonizirano pravo Unije, tako da države članice u tom pogledu mogu različito urediti svoje zabrane odbitka. Već zbog toga se iz nacionalnog prava u području poreza na dobit ne može izvesti nikakav zaključak za tumačenje prava Unije. To osobito vrijedi zbog toga što se propisima o porezu na dohodak obično nastoje ostvariti i drugi ciljevi. Njima se u pravilu namjerava oporezivati priljev prihoda, dok se pravom o PDV-u oporezuje trošak robe široke potrošnje.

C. Drugo pitanje: Tumačenje članka 176. stavka 2. Direktive o PDV-u (klauzula o mirovanju)

36. Drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi saznati kako treba tumačiti članak 176. stavak 2. Direktive o PDV-u u svrhe utvrđenja je li isključenje odbitka pretporeza predviđeno španjolskim zakonom obuhvaćeno klauzulom o mirovanju predviđenom pravom Unije. Prema toj klauzuli, do odluke Vijeća u skladu s člankom 176. stavkom 1. Direktive o PDV-u (što dosad nije učinjeno), države članice mogu zadržati sva isključenja odbitka pretporeza koja su bila propisana u njihovim nacionalnim propisima na dan njihova pristupanja.

37. Prema tekstu prethodnog pitanja, isključenje odbitka pretporeza na temelju članka 96. stavka 1. točke 4. i 5. LIVA-e stupilo je na snagu u svojoj tadašnjoj verziji na dan pristupanja i time istodobno s novim sustavom poreza na dodanu vrijednost. Stoga bi članak 96. stavak 1. točka 4. i 5. LIVA-e mogao biti obuhvaćen člankom 176. stavkom 2. Direktive o PDV-u.

38. Odlučujuća točka u ovom slučaju jest odgovarajuća perspektiva. Prema Randstadovu mišljenju, isključenje odbitka pretporeza predviđeno je tek uvođenjem Zakona o porezu na dodanu vrijednost u trenutku pristupanja. U tom pogledu nedostaje odgovarajuće staro pravilo koje bi se moglo nastaviti primjenjivati.

39. Međutim, prije pristupanja u Španjolskoj nije postojao sustav poreza na dodanu vrijednost s odbitkom pretporeza, tako da je – barem se čini da je to Komisijina perspektiva – općenito bio isključen odbitak pretporeza. Time nije uvedeno isključenje odbitka pretporeza, nego upravo suprotno, postojeće potpuno isključenje u tom je pogledu umanjeno uvođenjem odbitka pretporeza i odredbe članka 96. stavka 1. točki 4. i 5. LIVA-e.

40. Nasuprot tomu, prema mišljenju Španjolske, točno je da je isključenje novo uvedeno, ali je bilo objavljeno prije pristupanja i stoga još prije pristupanja propisano u španjolskom pravu, iako je stupilo na snagu tek s pristupanjem.

41. Na prvi pogled, Randstadovo stajalište čini se uvjerljivim. Članak 176. stavak 2. Direktive o PDV-u omogućava da se i dalje primjenjuje staro zakonodavstvo, koje je protivno Direktivi o PDV-u, dok Vijeće i Komisija ne ispune svoje zadaće. Isključenje odbitka pretporeza uvedeno sa stupanjem na snagu Zakona o provedbi nije staro zakonodavstvo koje se i dalje primjenjuje. Pri dubljem promatranju čini se da je – osobito u ovoj situaciji – Komisijina perspektiva ipak pravilna.

42. Tako, s jedne strane, isključenje odbitka pretporeza u slučaju troškova za razonodu i reprezentaciju odgovara volji zakonodavca Unije i s obzirom na ispunjenje privatnih potreba koje su usko povezane s takvim troškovima ima smisla i u pogledu poreza na dodanu vrijednost.

43. S druge strane, bez starog sustava poreza na dodanu vrijednost države članice uopće ne bi mogle uvesti takvo isključenje jer bez sustava s odbitkom pretporeza djelomično isključenje odbitka pretporeza nije moguće niti ima smisla. U tom pogledu se pri pomnijem razmatranju odbitak pretporeza ne ograničava prvi put u trenutku pristupanja, nego se prvi put – iako samo u određenim granicama – omogućava. Međutim, ako te granice odgovaraju volji zakonodavca Unije i usklađene su s ciljevima direktive (oporezivanje privatne potrošnje), tada je istodobno stupanje na snagu s novo provedenim sustavom poreza na dodanu vrijednost – kao što to navode Komisija i Španjolska – u duhu članka 176. stavka 2. Direktive o PDV-u.

44. Naposljetku, prema mojem mišljenju, člankom 176. stavkom 2. Direktive o PDV-u samo se pojašnjava da države članice nakon pristupanja i s njime povezanom obvezom provedbe Direktive o PDV-u više ne mogu pojedinačno (to jest, bez Vijeća) na novo uvoditi isključenje odbitka pretporeza koje nije uređeno u Direktivi o PDV-u ili ga proširivati. U tom pogledu, isključenja koja su s pristupanjem već bila predviđena označavaju odlučujuću granicu. Stupanje na snagu takvih isključenja istodobno s pristupanjem stoga nije štetno.

45. Tomu u prilog ide, s jedne strane, tekst stavka 2. jer se u njemu ne govori o tome da isključenje odbitka pretporeza mora već biti na snazi nego samo o tome da ono mora biti „predviđeno”[9]. Međutim, nacionalni zakon, koji je objavljen još prije pristupanja i sadržava odgovarajuću odredbu, u trenutku pristupanja već propisuje to isključenje.

46. S druge strane, s obzirom na jednakost država članica čini mi se ipak jako neobično ako, primjerice, Njemačka svoje isključenje odbitka pretporeza u slučaju poklona u poslovne svrhe može zadržati jer je prilikom isteka roka za provedbu Direktive već imala sustav poreza na dodanu vrijednost s odbitkom pretporeza, a država članica koja je Uniji pristupila kasnije pak takvo isključenje ne može imati jednu sekundu prije određenog trenutka odnosno mora ga uvesti istodobno.

47. Da je Španjolska vlastiti sustav poreza na dodanu vrijednost s odbitkom pretporeza i odgovarajućim isključenjem odbitka pretporeza uvela i provela prvi put dan prije pristupanja (za jedan dan) i s pristupanjem dan kasnije provela Direktivu o PDV-u, vjerojatno nitko ne bi dovodio u pitanje primjenjivosti klauzule o mirovanju iz članka 176. stavka 2. Direktive o PDV-u. Međutim, je li ta odredba stupila na snagu dan prije, sekundu prije određenog trenutka ili

[9] I druge jezične verzije polaze samo od toga da ograničenje mora biti predviđeno. Vidjeti francusku („prévu par leur législation nationale”) ili englesku EN („provided for under their national law”).

istodobno, ne može biti važno za porezne prihode države članice (a navodno ni za vlastita sredstva Unije [10]). Odlučujuće je samo to je li situacija nakon pristupanja izmijenjena protivno odredbama direktive. To se pak u Španjolskoj nije dogodilo.

48. U tom pogledu i dosadašnja sudska praksa Suda govori u prilog tom polazištu, kojim se prema svim državama članicama postupa jednako. Naime, Sud je već pojasnio da članak 176. stavak 2. Direktive o PDV-u sadržava klauzulu *standstill*, kojom se državama članicama koje pristupaju Uniji propisuje zadržavanje nacionalnih iznimki od prava na odbitak PDV-a koje su se primjenjivale prije dana njihova pristupanja sve dok Vijeće ne donese odredbe predviđene u stavku 1. članka 176., što Vijeće do danas nije učinilo [11].

49. Međutim, to ovlaštenje ipak nije apsolutno jer cilj klauzule *standstill* nije da novoj državi članici dopusti da svoje nacionalno zakonodavstvo prilikom pristupanja Uniji izmijeni tako da dovede do proširenja područja primjene postojećih isključenja, odnosno na način kojim bi se to zakonodavstvo udaljilo od ciljeva Direktive o PDV-u, što bi bilo protivno smislu navedene klauzule [12]. Odlučujuće je pitanje je li predmetna odredba *naknadno* proširila već postojeća isključenja [13].

50. Stoga se može usporediti odbitak pretporeza prije i nakon pristupanja [14]. U ovom slučaju prije pristupanja nije bio moguć odbitak za robu i usluge namijenjene za darove za klijente. Odbitak pretporeza za takve troškove nije moguć ni nakon pristupanja. Stoga isključenje odbitka pretporeza nije prošireno. Osim toga, uvođenjem tog isključenja odbitka pretporeza Španjolska se nije udaljila ni od ciljeva Direktive o PDV-u, što bi bilo protivno smislu klauzule o mirovanju. Štoviše, kao što je navedeno u ovom mišljenju (vidjeti točku 28. i sljedeće) neoporezovana konačna potrošnja takve robe široke potrošnje protivi se ciljevima Direktive o PDV-u [15].

51. U ovom slučaju ispunjen je i daljnji uvjet koji je odredio Sud, prema kojem sporne nacionalne odredbe moraju dovoljno odrediti prirodu ili vrstu robe ili usluga za koje je isključen odbitak pretporeza, kako bi se jamčilo da ovlast dodijeljena državama članicama ne služi za propisivanje općih isključenja od tog režima [16]. Isključenje odbitka pretporeza za stjecanje robe i usluga koje su namijenjene za darove klijentima, zaposlenicima ili trećim osobama, dovoljno je određeno i nije općenito.

[10] Tako u vezi s člankom 176. stavkom 2. Direktive o PDV-u izričito u presudi od 2. svibnja 2019., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, t. 32.). Međutim, to je tako navedeno netočno jer su svi troškovi koji nisu obuhvaćeni tradicionalnim vlastitim sredstvima i vlastitim sredstvima od poreza na dodanu vrijednost pokriveni vlastitim sredstvima na temelju bruto nacionalnog dohotka (vlastita sredstva na temelju BDP-a). Vidjeti, među ostalim, Prijedlog Europske komisije od 24. travnja 2019. o izmjeni Direktive 2006/112 i Direktive 2008/118 o općim aranžmanima za trošarine u pogledu obrambenih napora unutar okvira Unije, COM(2019) 192 *final*, S. 10 – njemačka verzija.

[11] Vidjeti, među ostalim, presude od 2. svibnja 2019., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, t. 30.) i od 15. travnja 2010., X Holding (C-538/08 i C-33/09, EU:C:2010:192, t. 38.).

[12] Presude od 2. svibnja 2019., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, t. 31.) i od 22. prosinca 2008., Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, t. 37. i 39.)

[13] Presuda od 2. svibnja 2019., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, t. 32.i 33.). Vidjeti u tom smislu presude od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, t. 41. i navedenu sudsku praksu), od 8. siječnja 2002., Metropol i Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, t. 46.) i od 22. prosinca 2008., Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, t. 41. i sljedeće). Tako nedavno i u rješenjima od 26. veljače 2020., PAGE International (C-630/19, neobjavljeno, EU:C:2020:111, t. 30.) i od 17. rujna 2020., Super Bock Bebidas (C-837/19, neobjavljeno, EU:C:2020:721, t. 30.).

[14] Presuda od 2. svibnja 2019., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, t. 39. i 51.)

[15] Važnost činjenice da se država članica uređenjem približava ciljevima Direktive o PDV-u osobito se naglašava u presudama od 14. lipnja 2001., Komisija/Francuska (C-345/99, EU:C:2001:334, t. 22.), i od 8. siječnja 2002., Metropol i Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, t. 45.).

[16] Presude od 2. svibnja 2019., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, t. 40.), od 15. travnja 2010., X Holding (C-538/08 i C-33/09, EU:C:2010:192, t. 44.), i od 23. travnja 2009., PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, t. 28. i 29.). Nedavno i u rješenjima od 26. veljače 2020., PAGE International (C-630/19, neobjavljeno, EU:C:2020:111, t. 34.) i od 17. rujna 2020., Super Bock Bebidas (C-837/19, neobjavljeno, EU:C:2020:721, t. 39.)

52. Tomu se ne protivi odluka u predmetu AES-3C Maritza East 1 [17] na koju se Randstad poziva. U ovom su slučaju već predviđena isključenja odbitka pretporeza proširena u trenutku pristupanja [18]. Međutim, u Španjolskoj uopće nije postojalo pravo na odbitak pretporeza, zbog čega isključenje koje dotad nije postojalo nije ni prošireno, nego je – naprotiv – prvi put uvedeno pravo na odbitak pretporeza, iako u ograničenom opsegu.

53. U dijelu u kojem se poziva na navodno nužno usko tumačenje [19] klauzule o mirovanju, ni to nije svrsishodno. Tako je Sud već ranije odlučio da je cilj članka 176. stavka 2. Direktive o PDV-u zadržavanje „svih isključenja" koja su bila predviđena na dan pristupanja. Sud je u tom pogledu izričito utvrdio da izraz „sva isključenja" iz članka 17. stavka 6. druge rečenice Šeste direktive, sada u članku 176. stavku 2. Direktive o PDV-u, s obzirom na tekst i povijest nastanka toga članka obuhvaća i strogo poslovne troškove [20]. Slijedom toga, klauzula o mirovanju iz članka 176. drugog stavka Direktive o PDV-u ovlašćuje države članice da iz prava na odbitak PDV-a isključe kategorije strogo poslovnih troškova, pod uvjetom da su dovoljno precizno definirane (vidjeti točku 51. ovog mišljenja).

54. Ova sudska praksa nije usko tumačenje klauzule o mirovanju. Povrh toga, usko tumačenje članka 176. Direktive o PDV-u pokušava se i provesti samo kako bi se spriječilo da država članica zadrži *opća (generalna)* isključenja odbitka pretporeza [21]. Člankom 176. stavkom 2. dopušta se pak samo daljnje važenje takvih isključenja, koja se odnose na *precizno određene troškove* [22]. Međutim, to ovdje nije slučaj (vidjeti točku 51. ovog mišljenja).

55. Ako isključenje – kao u ovom slučaju – čak i odgovara volji zakonodavca Unije, prema kojoj troškovi za luksuzne predmete, razonodu (nogometne utakmice, koncerti itd.) i reprezentaciju u svakom slučaju trebaju biti isključeni od odbitka pretporeza, dvojbena „dogma" uskog tumačenja klauzule o mirovanju prema mojem se mišljenju ionako ne može primijeniti ako pravno tumačenje treba ostvariti volju zakonodavca.

VI. Zaključak

56. Stoga predlažem da se na prethodna pitanja koja je uputio Tribunal Supremo (Vrhovni sud, Španjolska) odgovori kako slijedi:

1. Članku 176. prvom stavku Direktive o PDV-u, zbog nepostojanja jednoglasne odluke Vijeća, ne protivi se ni jedna odredba španjolskog zakonodavstva o porezu na dodanu vrijednost. Međutim, članak 176. stavak 1. druga rečenica te direktive pokazuje da isključenje odbitka pretporeza za troškove za razonodu i reprezentaciju nije protivno volji zakonodavca Unije, čak i ako Vijeće i Komisija zajedno dosad nisu ispunili svoju zadaću iz članka 176. stavka 1. Direktive o PDV-u. Pitanje dopuštaju li španjolski propisi o porezu na dobit odbitak takvih troškova nije odlučujuće u pravu Unije.

[17] Presuda od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488)

[18] Presuda od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, t. 48.)

[19] Tako i u presudama od 23. travnja 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, t. 23.) i od 22. prosinca 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, t. 28.)

[20] Presude od 2. svibnja 2019., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, t. 47.) i od 5. listopada 1999., Royscot i dr. (C-305/97, EU:C:1999:481, t. 20.)

[21] Presuda od 23. travnja 2009., PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, t. 28.)

[22] Presuda od 2. svibnja 2019., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, t. 40.). Vidjeti u tom smislu presudu od 15. travnja 2010., X Holding (C-538/08 i C-33/09, EU:C:2010:192, t. 44.)

2. Članak 176. stavak 2. Direktive o PDV-u treba tumačiti tako da se njime sve države članice jednako sprečava u tome da nakon proteka roka za provedbu propišu nova, odnosno stroža isključenja odbitka pretporeza, dok Vijeće i Komisija zajedno još nisu ispunili svoju zadaću iz članka 176. stavka 1. Stoga se članku 176. stavku 2. ne protivi nacionalna odredba kojom je prvi put predviđeno isključenje odbitka pretporeza za razonodu i reprezentaciju, koje je stupilo na snagu istodobno s pristupanjem i provedbom Direktive o PDV-u.