CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 23 oktober 2025 [1]

Zaak C-515/24

Randstad España SLU
tegen
Administración General del Estado

[verzoek van de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 176 – Nationale beperkingen van het recht op aftrek van btw bij relatiegeschenken aan klanten om zakelijke redenen – Standstillclausule in artikel 176, tweede alinea – Eerste invoering van een aftrekbeperking tegelijk met de toetreding tot de Unie en de omzetting van de btw-richtlijn"

I. Inleiding

1. In het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing dient het Hof zich te buigen over de reikwijdte van een standstillclausule. Volgens deze clausule kunnen de lidstaten hun tot de inwerkingtreding van de btw-richtlijn [2] (destijds nog de Zesde richtlijn [3]) bestaande bepalingen handhaven die in de uitsluiting van het recht op aftrek van de btw voorzagen. Voor de lidstaten die later zijn toegetreden, geldt dit voor de uitsluitingsregels die tot de toetreding van toepassing waren.

2. Aangezien Spanje tot de toetreding echter geen btw met een recht op aftrek kende, bestonden er ook geen uitsluitingsregels. Omdat het recht op aftrek van de btw voor zogenoemde representatiekosten zonder strikt professioneel karakter niet dwingend lijkt te zijn, heeft Spanje een dergelijke uitsluiting echter alsnog ingevoerd. Dit gebeurde bij een kort vóór de toetreding afgekondigde wet waarbij die wet als btw-wet houdende omzetting van de richtlijn vervolgens tegelijk met de toetreding in werking is getreden.

3. Zonder btw met een recht op aftrek heeft een uitsluiting van het recht op aftrek geen zin. Derhalve kon Spanje, in tegenstelling tot andere lidstaten, deze uitsluiting ook pas met de inwerkingtreding van het nieuwe btw-stelsel in werking laten treden. De vraag is nu of dit nog

[1] Oorspronkelijke taal: Duits.

[2] Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

[3] Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

steeds onder de standstillclausule valt, dan wel of lidstaten die vóór de toetreding geen btw-stelsel met een recht op aftrek kenden, niet tegelijk met, maar enkel vóór de invoering van het nieuwe btw-stelsel gebruik konden maken van de mogelijkheid om het recht op aftrek te beperken.

4. De onderhavige zaak betreft dus niet alleen de standstillclausule, maar ook de gelijkheid van de lidstaten binnen de Unie. [4] Veel lidstaten met een systeem van btw-aftrek beperkten het recht op aftrek voor zogenoemde representatiekosten (wat dan bleef gelden), terwijl alle lidstaten zonder een systeem van btw-aftrek dergelijke regelingen (uiteraard) niet konden hebben en dus een verlies van hun belastinginkomsten zouden moeten accepteren indien zij bij hun toetreding niet alsnog vergelijkbare regelingen zouden invoeren.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

Toetredingsverdrag

5. Artikel 395 van het Verdrag betreffende de toetreding van het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek tot de Europese Economische Gemeenschap en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie [5] (hierna: „toetredingsverdrag") bepaalt:

„De nieuwe lidstaten stellen de maatregelen in werking die nodig zijn om vanaf het tijdstip van hun toetreding uitvoering te geven aan de richtlijnen en beschikkingen in de zin van artikel 189 van het EEG-Verdrag en van artikel 161 van het EGA-Verdrag alsmede aan de beschikkingen en aanbevelingen in de zin van artikel 14 van het EGKS-Verdrag, tenzij in de lijst die is opgenomen in bijlage XXXVI of in andere bepalingen van de onderhavige Akte een bepaalde termijn is vastgesteld."

Btw-richtlijn

6. In de btw-richtlijn [6] zijn de voorwaarden voor het recht op aftrek in artikel 168, onder a), omschreven:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht".

[4] Soms wordt aan de gelijkheid van de lidstaten zo veel gewicht toegekend dat zelfs de voorrang van het Unierecht daaruit moet voortvloeien [zie bijvoorbeeld Lenaerts, K., *L'égalité des États membres devant les traités: la dimension transnationale du principe de primauté*, Revue du Droit de l'Union Européenne nr. 4 (2020). In die zin ook v. Danwitz, T., *Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten*, Festschrift Streinz, 2023, blz. 41 (47)]. Hoewel bij deze opvatting vraagtekens kunnen worden geplaatst (zie Kokott, J./Hummel, D., *Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips*?, Europäische Grundrechte Zeitschrift, 2024, blz. 1 e.v.), kan deze kwestie hier buiten beschouwing blijven.

[5] PB 1985, L 302, blz. 9 e.v.

[6] In de voor de litigieuze jaren 2009-2011 geldende versie. De btw-richtlijn is in dit opzicht laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2010/88/EU van de Raad van 7 december 2010 (PB 2010, L 326, blz. 1).

7. Artikel 16 en artikel 26, lid 1, van de btw-richtlijn regelen de behandeling van om niet verrichte leveringen en diensten en stellen deze gelijk met belastbare handelingen onder bezwarende titel. Artikel 16 van de btw-richtlijn, dat betrekking heeft op de levering van goederen om niet, luidt als volgt:

„Met een levering van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld, het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan.

Met een levering van goederen onder bezwarende titel worden niet gelijkgesteld, onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster."

8. Artikel 26, lid 1, van de btw-richtlijn betreft het om niet verrichten van diensten en bepaalt het volgende:

„Met diensten verricht onder bezwarende titel worden de volgende handelingen gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan;

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden."

9. Artikel 176 van de btw-richtlijn voorziet in de eerste alinea in een beperking door de Raad van het recht op aftrek en in de tweede alinea in een standstillclausule:

„De Raad bepaalt op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de btw bestaat. In ieder geval zijn uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de in de eerste alinea bedoelde bepalingen in werking treden, kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving op 1 januari 1979 dan wel, voor de lidstaten die na die datum tot de Gemeenschap zijn toegetreden, op de datum van hun toetreding voorzag."

B. Spaans recht

10. De btw-richtlijn is voor het eerst in Spaans recht omgezet bij Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (wet 30/1985 van 2 augustus 1985 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „LIVA"). Het thans geldende artikel 96, dat de uitsluitingen en beperkingen van het recht op aftrek regelt, luidt als volgt:

„(1) Komen niet in aanmerking voor aftrek, in geen enkele verhouding, de bedragen die zijn betaald voor de verwerving, waaronder voor eigen verbruik, de invoer, de leasing, de bewerking of verwerking, de reparatie, het onderhoud of het gebruik van de hiernavolgende goederen en diensten, alsmede alle daaraan gerelateerde bijkomende of aanvullende goederen en diensten:

[...]

4.° evenementen en recreatieve diensten;

5.° goederen of diensten die zijn bestemd om als relatiegeschenk te worden verstrekt aan klanten, werknemers of derden.

Niet als zodanig beschouwd worden de volgende goederen en diensten:

a) gratis monsters en reclameobjecten van geringe waarde zoals omschreven in artikel 7, punten 2 en 4, van deze wet;

b) goederen die uitsluitend zijn bestemd om onder bezwarende titel te worden geleverd of overgedragen voor gebruik, rechtstreeks of na bewerking of verwerking, en die op een moment na de verkrijging ervan zijn bestemd om als relatiegeschenk te worden verstrekt aan klanten, werknemers of derden.

6.° reis- en horecadiensten, tenzij het bedrag daarvan wordt behandeld als een fiscaal aftrekbare uitgave uit hoofde van de inkomstenbelasting of van de vennootschapsbelasting.

(2) Uitgezonderd van het bepaalde in het vorige lid zijn bedragen die zijn betaald als voorbelasting over de in dat lid vermelde handelingen met betrekking tot de volgende goederen en diensten:

1.° goederen die objectief een exclusief industriële, commerciële, landbouwkundige, klinische of wetenschappelijke toepassing hebben.

2.° goederen die uitsluitend zijn bestemd om onder bezwarende titel te worden geleverd of overgedragen voor gebruik, rechtstreeks of na bewerking of verwerking, door ondernemers of beroepsbeoefenaren die zich gewoonlijk met dergelijke handelingen bezighouden.

3.° diensten die worden ontvangen om als zodanig onder bezwarende titel te worden verricht door ondernemers of beroepsbeoefenaren die zich gewoonlijk met dergelijke handelingen bezighouden.

(3) De in dit artikel en in het vorige artikel vastgestelde aftrekmogelijkheden moeten ook voldoen aan de voorwaarden en vereisten van hoofdstuk I van titel VIII van deze wet, en in het bijzonder aan die welke betrekking hebben op de pro-rataregel."

III. Feiten

11. De uitsluiting van het recht op aftrek voor zogenoemde representatiekosten in artikel 96, lid 1, punten 4 en 5, LIVA is (in de eerdere versie) volgens de verwijzende rechter en de betrokken partijen onbetwist voor het eerst bij wet 30/1985 op 9 augustus 1985 ingevoerd (gepubliceerd) en op de datum van de toetreding van het Koninkrijk Spanje tot de Europese Unie, te weten op 1 januari 1986, in werking getreden.

12. Vóór 1 januari 1986 bestond er in Spanje geen verbruiksbelasting met een soortgelijke structuur als de btw, maar veeleer een reeks verschillende verbruiksbelastingen. Voor geen van deze belastingen bestonden er bijzondere regelingen inzake de uitoefening van het recht op aftrek. Bij de belastingen die in Spanje werden toegepast tot en met 31 december 1985, kon het recht op aftrek daarom nooit worden uitgeoefend. Tot de datum van inwerkingtreding van het toetredingsverdrag voorzag de Spaanse wetgeving van 1985 bijgevolg ook niet in een beperking van dat recht.

13. Randstad España, S. L. U. (hierna: „Randstad") is een handelsonderneming en een belastingplichtige in de zin van het btw-recht. In de belastingjaren 2009, 2010 en 2011 kocht zij (aan btw onderworpen) tickets voor sportevenementen en andere vrijetijdsevenementen (bijvoorbeeld voor voetbalwedstrijden van Real Madrid, C.F. en F.C. Barcelona, uitnodigingen voor de Paddock Club van de F 1-Grand Prix van Spanje en uitnodigingen voor excursies aan boord van het schip Clipper Stad Amsterdam). Deze tickets waren bestemd als relatiegeschenken voor klanten. Dergelijke uitgaven zijn weliswaar als bedrijfskosten op het gebied van de vennootschapsbelasting aftrekbaar, maar btw-aftrek is op grond van artikel 96, lid 1, punten 4 en 5, LIVA niet mogelijk.

14. Op 14 juli 2014 zijn overeenkomstige navorderingsaanslagen opgelegd. Tegen de navorderingsaanslagen heeft Randstad op 31 juli 2014 een economisch-administratieve vordering ingesteld bij de Tribunal Económico-Administrativo Central (centrale rechter in economische en bestuurszaken, Spanje), die bij beslissing van 22 november 2017 is afgewezen.

15. Tegen deze beslissing heeft Randstad beroep ingesteld bij de Audiencia Nacional (nationaal gerechtshof, Spanje). Bij arrest van 17 januari 2022 zijn de navorderingsaanslagen bevestigd.

16. Randstad heeft tegen dit arrest hoger beroep ingesteld bij de kamer voor bestuursrechtspraak van de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje). Deze rechter vraagt zich af of de beperking van het recht op aftrek waarin artikel 96, lid 1, punten 4 en 5, LIVA voorziet, kan worden gebaseerd op de zogenoemde standstillclausule van artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn. Aangezien de daaraan voorafgaande bepaling ook pas op de dag van toetreding van het Koninkrijk Spanje tot de Europese Unie, te weten op 1 januari 1986, in werking is getreden, bestond er strikt genomen tot de datum van toetreding geen regeling die in een beperking voorzag.

IV. Prejudiciële procedure

17. Derhalve heeft de Tribunal Supremo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende vragen gesteld:

„1) Staan artikel 168, onder a), en artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn in de weg aan een bepaling als artikel 96, lid 1, punten 4 en 5, van Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (wet 37/1992 van 28 december 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde), krachtens welke de voorbelasting die is betaald over de aankoop van goederen en diensten zoals kaartjes voor sportevenementen en relatiegeschenken voor klanten, werknemers of derden, in geen enkele verhouding aftrekbaar is, ook niet indien de belastingplichtige aantoont dat die uitgaven rechtstreeks verband houden met zijn bedrijfs- of beroepsactiviteit en zijn gedaan voor een strikt zakelijk of beroepsmatig doel en dat de goederen en diensten zijn gebruikt voor het verrichten van belastbare handelingen door de belastingplichtige, en ofschoon het bedrag ervan wel een fiscaal aftrekbare uitgave is voor de belasting over inkomen (inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting)?

2) Staat artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn in de weg aan een bepaling als artikel 96, lid 1, punten 4 en 5, van wet 37/1992 van 28 december 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, waarbij een beperkende voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek is ingevoerd, welke bepaling van toepassing is geworden op de datum van toetreding van het Koninkrijk Spanje tot de Europese Unie, te weten 1 januari 1986, terwijl er tot die datum van toetreding geen regel van kracht was die voorzag in die beperking?”

18. In de procedure bij het Hof hebben Randstad España, het Koninkrijk Spanje en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Overeenkomstig artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering heeft het Hof van een mondelinge behandeling afgezien.

V. Juridische beoordeling

A. Verband tussen het recht op aftrek en de naheffing voor kosteloos toegekende voordelen (geschenken aan klanten)

19. Beide vragen hebben betrekking op de toelaatbaarheid van de uitsluiting van het recht op aftrek van de btw in het Spaanse recht. Hiervoor moet echter eerst überhaupt een recht op aftrek volgens de algemene regels van de btw-richtlijn bestaan. Dit vereist volgens artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn dat de tickets voor de belaste handelingen van Randstad worden gebruikt.

20. Volgens de door de verwijzende rechter beschreven feiten waren de tickets bij de aankoop als relatiegeschenken voor klanten bestemd. Gesteld dat deze om zakelijke redenen zijn verstrekt, bijvoorbeeld om de relaties met de klanten te onderhouden en te verbeteren en zo meer omzet te genereren, is er sprake van een zeker verband tussen de kosten voor de toegangsbewijzen en de economische activiteit van Randstad. In zoverre zou er in beginsel een recht op aftrek op grond van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn bestaan.

21. Als wordt gekeken naar de fictieve transacties in artikel 16 en artikel 26, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, wordt echter duidelijk dat dit recht op aftrek slechts van tijdelijke aard is. Zo wordt bijvoorbeeld door artikel 16, lid 1, van de richtlijn de levering van goederen om niet, waardoor een recht op aftrek is ontstaan, gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel en leidt deze ertoe dat btw wordt geheven.

22. Geschenken aan derden waarvoor een recht op aftrek is uitgeoefend, zijn daarom in beginsel achteraf op het moment van de schenking belastbaar, tenzij het om geschenken van geringe waarde gaat (de-minimisdrempel). Dit wijst op het vereiste van een naheffing indien de overdracht om niet anderszins leidt tot een onbelast eindverbruik bij de begiftigde. De belastingheffing over de overdracht om niet komt er uiteindelijk op neer dat de oorspronkelijke aftrek van de schenker weer wordt gecorrigeerd en een onbelast eindverbruik bij de derde wordt vermeden.

23. Volgens de relevante rechtspraak van het Hof is deze heffing achteraf alleen dan niet vereist, wanneer de overhandiging „om niet" nauw verbonden is met een hoofdprestatie onder bezwarende titel, zoals het Hof heeft bevestigd in het geval van de „gratis" levering van een tablet bij het afsluiten van een betaald tijdschriftenabonnement.[7] In casu lijkt er echter geen sprake te zijn van een dergelijk verband met een andere onder bezwarende titel verrichte handeling.

24. In deze context bestaat er weliswaar een recht op aftrek met betrekking tot geschenken voor zakelijke doeleinden, maar dit is slechts tijdelijk van aard. De overhandiging om niet zou via de artikelen 16 en 26 op het moment van de schenking achteraf moeten worden belast, zodat de aftrek van de btw weer wordt gecorrigeerd, zonder dat daardoor afbreuk wordt gedaan aan het neutraliteitsbeginsel.

25. De btw-richtlijn bevat in zoverre echter een leemte in de wetgeving wanneer het gaat om diensten die voor zakelijke doeleinden aan derden als gift worden verleend. Artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn ziet weliswaar op het om niet verrichten van diensten voor doeleinden van het personeel, maar niet – anders dan artikel 16 van de btw-richtlijn met betrekking tot de levering van goederen om niet – ten behoeve van andere derden, zoals bijvoorbeeld klanten.

26. Aangezien de toegangsbewijzen net zoals goederen kunnen worden overgedragen (en dus als geschenk kunnen worden verstrekt), maar geen lichamelijke zaken zijn, vallen zij onder diensten als bedoeld in artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn. Daarom leidt dit volgens de bewoordingen van de richtlijn niet tot een naheffing. Het gevolg is een onbelast eindverbruik bij de klanten die een geschenk ontvangen, indien zij het geschenk ook of hoofdzakelijk voor privédoeleinden gebruiken (verbruiken), wat aannemelijk is wanneer zij een concert of een voetbalwedstrijd bijwonen.

27. Ik ben het niet eens met het standpunt van Spanje dat daarom reeds het recht op aftrek uitgesloten is, omdat het directe verband met deze niet-belastbare handelingen zwaarder weegt dan het indirecte verband met de belastbare handelingen van Randstad.[8] Ik deel echter wel het onbehagen van Spanje dat een recht op aftrek in dergelijke situaties tot een onbelast eindverbruik leidt.

[7] Arrest van 5 oktober 2023, Deco Proteste – Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, punten 25 en 26).

[8] Het Hof is hierin vrij soepel – zie bijvoorbeeld arresten van 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, punten 29 e.v.), en 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punten 33 e.v.).

28. Uit artikel 176, eerste alinea, tweede volzin, van de btw-richtlijn waarin is bepaald dat de Raad „in ieder geval" uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, van het recht op aftrek moet uitsluiten, blijkt dat dit op zich niet de bedoeling is.

29. Onder uitgaven voor representatie moeten uitgaven worden verstaan die weliswaar verband houden met de beroepsactiviteit, maar tegelijkertijd een representatief karakter hebben en geschikt zijn om de sociale reputatie van de belastingplichtige te bevorderen. Typische voorbeelden zijn uitgaven voor theaterbezoeken, sociale bijeenkomsten en relatiegeschenken. Artikel 176, eerste alinea, tweede volzin, gaat er dus van uit dat dergelijke uitgaven zonder strikt professioneel karakter die dus hoofdzakelijk bestemd zijn voor particuliere consumptie, van het recht op aftrek van de btw moeten worden uitgesloten.

30. Dit en het nauwe verband tussen het privégebruik van het toegangsbewijs enerzijds en de schenking van dergelijke toegangsbewijzen voor zakelijke doeleinden anderzijds, verklaart waarom het recht op aftrek – zoals de Commissie ook terecht benadrukt – in veel nationale wetten inzake de omzetbelasting of de btw tot op heden alleen beperkt is toegestaan voor dergelijke „uitgaven voor ontspanning" of „representatiekosten". Zo is volgens § 15, lid 1a, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting) de aftrek voor geschenken vanaf een bepaalde waarde uitgesloten. In het Oostenrijkse recht [§ 12, lid 2, punt 2, van het Österreichische Umsatzsteuergesetz (Oostenrijkse wet op de btw)] bestaan er eveneens aftrekbeperkingen voor representatiekosten.

31. Tegen de achtergrond van deze beoordelingen op het gebied van het btw-recht kunnen thans de twee vragen van de verwijzende rechter worden beantwoord.

B. Eerste vraag: Uitlegging van artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn

32. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen hoe artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn dient te worden uitgelegd. Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen terecht benadrukt, wordt deze vraag evenwel niet nader toegelicht of gemotiveerd. Gelet op het feit dat artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn tot de Raad is gericht, is de vraag ook moeilijk te begrijpen. Aangezien de Raad kennelijk geen bepalingen heeft vastgesteld, lijkt artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn in casu niet relevant te zijn.

33. Dit neemt niet weg dat uit de duidelijke bewoordingen van artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn niet alleen een bevoegdheid, maar ook een verplichting voor de Raad voortvloeit. Er is geen sprake van „kunnen", maar er staat dat „de Raad […] op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen [bepaalt]" voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de btw bestaat. In de tweede volzin wordt verduidelijkt dat *in ieder geval* weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning en representatie van het recht op aftrek moeten worden uitgesloten.

34. Met name uit de tweede volzin blijkt dat de opsteller van de richtlijn ervan uitgaat dat uitgaven zonder strikt professioneel karakter, omdat zij uitgaven voor ontspanning (in de privésfeer) betreffen, in beginsel van het recht op aftrek moeten worden uitgesloten. Hieruit volgt tegelijk dat dergelijke uitsluitingen in elk geval niet in strijd zijn met de wil van die opsteller, ook al heeft de Raad tot op heden – om welke reden dan ook – zijn taak krachtens artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn niet vervuld.

35. De door de verwijzende rechter benadrukte verschillen in de behandeling van dergelijke kosten bij de inkomstenbelasting in het Spaanse belastingrecht doen hieraan niets af. Of de kosten in Spanje volgens het inkomstenbelastingrecht al dan niet als bedrijfskosten of beroepskosten aftrekbaar zijn, is irrelevant voor het btw-recht van de Unie. Het inkomstenbelastingrecht is in het Unierecht niet geharmoniseerd, zodat het de lidstaten vrijstaat om hun aftrekverboden verschillend te regelen. Alleen al om die reden kunnen er geen conclusies worden getrokken uit de nationale inkomstenbelastingwetgeving voor de uitlegging van het Unierecht. Dit geldt des te meer omdat het inkomstenbelastingrecht normaal gesproken ook andere doelstellingen nastreeft. In de regel is het de bedoeling om de ontvangst van inkomsten te belasten, terwijl in het btw-recht de uitgaven voor een consumptiegoed worden belast.

C. Tweede vraag: Uitlegging van artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn (standstillclausule)

36. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen hoe artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn dient te worden uitgelegd, teneinde te kunnen oordelen of de in de Spaanse wetgeving voorziene uitsluiting van het recht op aftrek onder de standstillclausule van het Unierecht valt. Volgens deze clausule kunnen de lidstaten, totdat de Raad overeenkomstig artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn anders bepaalt (hetgeen tot op heden niet is gebeurd), elke uitsluiting van het recht op aftrek handhaven waarin hun nationale wetgeving op de datum van hun toetreding voorzag.

37. Volgens de prejudiciële vraag is zowel de uitsluiting van het recht op aftrek op grond van artikel 96, lid 1, punt 4, als die op grond van artikel 96, lid 1, punt 5, LIVA (in de destijds geldende versie) op de datum van toetreding en dus tegelijk met het nieuwe btw-stelsel in werking getreden. Bijgevolg zou artikel 96, lid 1, punten 4 en 5, LIVA, onder artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn kunnen vallen.

38. Het beslissende punt is hier het juiste perspectief. Volgens Randstad werd pas bij de invoering van de btw-wet op het moment van toetreding voorzien in de uitsluiting van het recht op aftrek. In zoverre ontbreekt een overeenkomstige oude regeling die zou kunnen worden gehandhaafd.

39. Vóór de toetreding bestond er in Spanje echter geen btw-stelsel met een recht op aftrek, zodat een recht op aftrek – zo lijkt de Commissie te denken – in het algemeen uitgesloten was. Aldus is geen uitsluiting van het recht op aftrek ingevoerd, maar is de bestaande volledige uitsluiting met de invoering van het recht op aftrek en de regeling in artikel 96, lid 1, punten 4 en 5, LIVA in dit opzicht juist beperkt.

40. Volgens Spanje is de uitsluiting daarentegen weliswaar nieuw ingevoerd, maar was deze reeds vóór de toetreding gepubliceerd en daarom al vóór de toetreding in de Spaanse wetgeving opgenomen, ook al trad deze pas met de toetreding in werking.

41. Op het eerste gezicht lijkt het standpunt van Randstad overtuigend. Artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn staat toe dat oude regelingen die in strijd zijn met de btw-richtlijn van toepassing blijven totdat de Raad en de Commissie hun respectieve taken vervullen. De uitsluiting van het recht op aftrek die met de inwerkingtreding van de wet houdende omzetting is ingevoerd, is geen oude regeling die wordt gehandhaafd. Bij nader inzien lijkt het perspectief van de Commissie echter het juiste te zijn, vooral in de onderhavige situatie.

42. Ten eerste is de uitsluiting van het recht op aftrek voor uitgaven voor ontspanning en representatie in overeenstemming met de wil van de opsteller van de richtlijn en is deze ook vanuit het oogpunt van het btw-recht logisch gezien de particuliere consumptiebehoefte die nauw samenhangt met dergelijke uitgaven.

43. Ten tweede zouden lidstaten zonder een oud btw-stelsel met uitsluiting van het recht op aftrek helemaal geen mogelijkheid hebben om een dergelijke uitsluiting in te voeren, omdat zonder een stelsel met een recht op aftrek een gedeeltelijke uitsluiting van het recht op aftrek noch mogelijk noch zinvol is. Op de keper beschouwd wordt het recht op aftrek op het moment van de toetreding niet voor het eerst beperkt, maar voor het eerst mogelijk gemaakt – zij het slechts binnen bepaalde grenzen. Indien die grenzen echter in overeenstemming zijn met de wil van de opsteller van de richtlijn en verenigbaar zijn met de doelstellingen van de richtlijn (belasting van particuliere consumptie), is een gelijktijdige inwerkingtreding van het nieuw omgezette btw-stelsel – zoals zowel de Commissie als het Koninkrijk Spanje stellen – verenigbaar met de bedoeling van artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn.

44. Volgens mij verduidelijkt artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn uiteindelijk alleen dat de lidstaten na de toetreding en de daaruit voortvloeiende verplichting om de btw-richtlijn om te zetten, een uitsluiting van het recht op aftrek waarin de btw-richtlijn niet voorziet, niet langer individueel (dat wil zeggen zonder de Raad) mogen invoeren of uitbreiden. De uitsluitingen waarin reeds bij de toetreding was voorzien, vormen in dit opzicht de beslissende grens. De omstandigheid dat dergelijke uitsluitingen op hetzelfde moment als de toetreding in werking treden, is bijgevolg irrelevant.

45. Dit wordt in de eerste plaats ondersteund door de bewoordingen van de tweede alinea; hierin staat immers niet dat de uitsluiting van het recht op aftrek al van kracht moet zijn geweest, maar alleen dat hierin moet zijn „voorzien”[9]. Een nationale wet die reeds vóór de toetreding is gepubliceerd en een overeenkomstige regeling bevat, voorziet echter al in deze uitsluiting op het moment van toetreding.

46. In de tweede plaats lijkt het mij, gelet op de gelijkheid tussen de lidstaten, nogal vreemd dat Duitsland bijvoorbeeld zijn uitsluiting van het recht op aftrek voor geschenken om zakelijke redenen mag handhaven omdat het bij het verstrijken van de termijn voor omzetting van de richtlijn reeds een btw-stelsel met recht op aftrek kende, maar een lidstaat die later toetreedt tot de Unie, een dergelijke uitsluiting niet kort daarvóór of op hetzelfde moment mag invoeren.

47. Indien Spanje een eigen btw-stelsel met recht op aftrek en een overeenkomstige uitsluiting van het recht op aftrek voor het eerst een dag vóór de toetreding (voor een dag) zou hebben ingevoerd en in werking zou hebben laten treden en de btw-richtlijn een dag later bij de toetreding zou hebben omgezet, zou waarschijnlijk niemand twijfelen aan de toepasselijkheid van de standstillclausule van artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn. Of deze regeling nu een dag eerder, een fractie van een seconde daarvoor of op hetzelfde tijdstip in werking is getreden, kan echter geen rol spelen voor de belastinginkomsten van een lidstaat (en vermoedelijk evenmin

[9] Ook de andere taalversies richten zich er alleen op dat in de beperking moet zijn voorzien. In de Franse versie („prévu par leur législation nationale”) of in de Engelse versie („provided for under their national law”).

voor de eigen middelen van de Unie [10]). De enige beslissende factor is of de situatie na de toetreding achteraf in strijd met de vereisten van de richtlijn wordt gewijzigd. Dit is in Spanje echter niet gebeurd.

48. Deze benadering, waarbij alle lidstaten gelijk worden behandeld, vindt eveneens steun in de bestaande rechtspraak van het Hof. Het Hof heeft namelijk reeds vastgesteld dat artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn een standstillclausule bevat, volgens welke de lidstaten die tot de Unie toetreden de nationale uitsluitingen van het recht op btw-aftrek die reeds golden vóór de datum van hun toetreding, mogen handhaven totdat de Raad de in de eerste alinea van artikel 176 bedoelde voorschriften vaststelt, wat de Raad tot nog toe niet heeft gedaan. [11]

49. Deze bevoegdheid is echter niet absoluut, omdat de standstillclausule niet beoogt een nieuwe lidstaat de mogelijkheid te bieden om naar aanleiding van zijn toetreding tot de Unie zijn nationale wetgeving aldus te wijzigen dat die wetgeving door uitbreiding van de werkingssfeer van de bestaande uitsluitingen verder af zou komen te staan van de doelstellingen van de btw-richtlijn. Een wijziging in die zin zou indruisen tegen de geest van deze clausule. [12] Doorslaggevend is of de desbetreffende regeling de reeds bestaande uitsluitingen *achteraf* heeft uitgebreid. [13]

50. Hiertoe kan een vergelijking worden gemaakt tussen het recht op aftrek voor en na de toetreding. [14] In casu bestond er voor de toetreding geen recht op aftrek voor goederen of diensten die als relatiegeschenken voor klanten bestemd waren. Na de toetreding bestaat evenmin een recht op aftrek voor dergelijke geschenken. Bijgevolg is de uitsluiting van het recht op aftrek niet uitgebreid. Bovendien is Spanje door de invoering van deze uitsluiting van het recht op aftrek niet verder af komen te staan van de doelstellingen van de btw-richtlijn, hetgeen zou indruisen tegen de geest van de standstillclausule. Zoals hierboven toegelicht (zie punten 28 e.v.), druist een onbelast eindverbruik van dergelijke consumptiegoederen veeleer tegen de doelstellingen van de btw-richtlijn in. [15]

51. Ook aan de verdergaande voorwaarde die het Hof heeft ontwikkeld, namelijk dat de betrokken nationale wettelijke regeling voldoende nauwkeurig moet omschrijven wat de aard of het voorwerp is van de goederen of diensten waarvoor het recht op btw-aftrek is uitgesloten, om te garanderen dat de aan de lidstaten toegekende bevoegdheid er niet toe dient om algemene

[10] Met betrekking tot artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn, expliciet arrest van 2 mei 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punt 32). Dit is echter onjuist omdat alle uitgaven die niet door de traditionele eigen middelen en de eigen middelen uit de btw worden gedekt, worden gecompenseerd door de eigen middelen op basis van het bruto nationaal inkomen (bni). Zie alleen al het voorstel van de Europese Commissie van 24 april 2019 voor een richtlijn tot wijziging van [de btw-richtlijn] en richtlijn 2008/118/EG houdende een algemene regeling inzake accijns wat betreft defensie-inspanningen binnen het kader van de Unie, COM(2019) 192 final, blz. 10, Nederlandse taalversie.

[11] Zie bijvoorbeeld: arrest van 2 mei 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punt 30). Zie ook arrest van 15 april 2010, X Holding (C-538/08 en C-33/09, EU:C:2010:192, punt 38).

[12] Arresten van 2 mei 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punt 31), en 22 december 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punten 37 en 39).

[13] Arrest van 2 mei 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punten 32 en 33). Zie in die zin arresten van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak); 8 januari 2002, Metropol en Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, punt 46), en 22 december 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punten 41 e.v.). Zo ook recentelijk weer beschikkingen van 26 februari 2020, PAGE International (C-630/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:111, punt 30), en 17 september 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:721, punt 30).

[14] Zie ook arrest van 2 mei 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punten 39 en 51).

[15] Het criterium of de lidstaat met de regeling de doelstellingen van de btw-richtlijn dichter benadert, wordt in het bijzonder benadrukt in de arresten van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk (C-345/99, EU:C:2001:334, punt 22), en 8 januari 2002, Metropol en Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, punt 45).

uitsluitingen van die regeling in te voeren[16], is in casu voldaan. De uitsluiting van het recht op aftrek voor de verwerving van goederen of diensten die als relatiegeschenken voor klanten, werknemers of derden bestemd zijn, is voldoende nauwkeurig en niet van algemene aard.

52. Het door Randstad aangehaalde arrest in de zaak AES-3C Maritza East 1[17] doet hieraan niet af. In die zaak zijn de reeds bestaande uitsluitingen van het recht op aftrek op het moment van toetreding uitgebreid.[18] In Spanje bestond er echter helemaal geen recht op aftrek van de btw, waardoor de tot dan toe ontbrekende uitsluiting ook niet werd uitgebreid, maar integendeel voor het eerst een recht op aftrek van de btw – zij het in dit opzicht ook beperkt – werd verleend.

53. Voor zover wordt aangevoerd dat de standstillclausule strikt moet worden uitgelegd[19], biedt dit evenmin soelaas. Zo heeft het Hof in het verleden reeds geoordeeld dat artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn ziet op de handhaving van „elke uitsluiting" die al bestond op de datum van toetreding. In dit verband heeft het Hof expliciet vastgesteld dat de uitdrukking „elke uitsluiting" in artikel 17, lid 6, tweede volzin, van de Zesde richtlijn, en thans in artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn, gelet op de bewoordingen en de ontstaansgeschiedenis ervan, ook de uitgaven met een strikt beroepsmatig karakter omvat.[20] Dientengevolge zijn de lidstaten op grond van de standstillclausule in artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn bevoegd om het recht op aftrek van de btw ook over categorieën uitgaven met een strikt beroepsmatig karakter uit te sluiten, mits deze uitgaven voldoende nauwkeurig zijn afgebakend (zie punt 51 hierboven).

54. Deze rechtspraak legt de standstillclausule niet uit op een strikte wijze. Daarnaast is een strikte uitlegging van artikel 176 van de btw-richtlijn enkel aangehaald om te voorkomen dat een lidstaat een uitsluiting van het recht op aftrek handhaaft die *algemeen* van toepassing is.[21] Artikel 176, tweede alinea, staat enkel de handhaving van uitsluitingen toe die betrekking hebben op uitgaven die *nauwkeurig* zijn *afgebakend*.[22] Dat is in casu echter het geval (zie punt 51 hierboven).

55. Indien de uitsluiting, zoals in casu, zelfs in overeenstemming is met de wil van de opsteller van de richtlijn, volgens welke weelde-uitgaven, uitgaven voor ontspanning (voetbalwedstrijden, concerten enz.) en representatiekosten in ieder geval van het recht op aftrek moeten worden uitgesloten, kan het twijfelachtige „dogma" van een strikte uitlegging van een standstillclausule mijns inziens sowieso niet van toepassing zijn wanneer de juridische uitlegging de wil van de wetgever beoogt te verwezenlijken.

[16] Arresten van 2 mei 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punt 40); 15 april 2010, X Holding (C-538/08 en C-33/09, EU:C:2010:192, punt 44), en 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punten 28 en 29). Recentelijk ook weer beschikkingen van 26 februari 2020, PAGE International (C-630/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:111, punt 34), en 17 september 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:721, punt 39).

[17] Arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488).

[18] Arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punt 48).

[19] In die zin ook arresten van 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punt 23), en 22 december 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punt 28).

[20] Arresten van 2 mei 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punt 47), en 5 oktober 1999, Royscot e.a. (C-305/97, EU:C:1999:481, punt 20).

[21] Arrest van 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punt 28).

[22] Arrest van 2 mei 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punt 40). Zie in die zin arrest van 15 april 2010, X Holding (C-538/08 en C-33/09, EU:C:2010:192, punt 44).

VI. Conclusie

56. Derhalve geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vragen van de Tribunal Supremo te beantwoorden als volgt:

„1) Bij gebreke van een vaststelling door de Raad met eenparigheid van stemmen verzet artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn zich niet tegen enige bepaling van de Spaanse btw-wetgeving. Uit artikel 176, eerste alinea, tweede volzin, van deze richtlijn vloeit evenwel voort dat de uitsluiting van het recht op aftrek voor uitgaven voor ontspanning en representatie niet in strijd is met de wil van de opsteller van de richtlijn, ook al hebben de Raad en de Commissie hun taak krachtens artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn tot nu toe niet samen vervuld. Of de Spaanse wetgeving inzake inkomstenbelasting het recht op aftrek voor dergelijke uitgaven al dan niet toestaat, is uit het oogpunt van het Unierecht niet doorslaggevend.

2) Artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn

moet aldus worden uitgelegd dat

het alle lidstaten op dezelfde wijze belet om na het verstrijken van de omzettingstermijn nieuwe of strengere uitsluitingen van het recht op aftrek vast te stellen, zolang de Raad en de Commissie hun taak krachtens artikel 176, eerste alinea, nog niet samen hebben vervuld. Derhalve verzet artikel 176, tweede alinea, zich niet tegen een nationale regeling die voor het eerst voorzag in een uitsluiting van het recht op aftrek voor uitgaven voor ontspanning en representatie, waarbij die uitsluiting op de datum van toetreding en omzetting van de btw-richtlijn in werking is getreden.”