Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNICZKI GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 23 października 2025 r.[1]

Sprawa C-515/24

Randstad España S.L.U.
przeciwko
Administración General del Estado

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Supremo (sąd najwyższy, Hiszpania)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 176 – Krajowe ograniczenia prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do prezentów na rzecz klientów w ramach działalności zawodowej – Klauzula standstill z art. 176 ust. 2 – Pierwsze wprowadzenie ograniczenia prawa do odliczenia VAT wraz z przystąpieniem do Unii i transpozycją dyrektywy VAT

I. Wprowadzenie

1. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Trybunał musi zająć się zakresem klauzuli standstill. Zgodnie z tą klauzulą państwa członkowskie mogą utrzymać w mocy swoje przepisy obowiązujące do chwili wejścia w życie dyrektywy VAT[2] (wówczas szóstej dyrektywy[3]), które wyłączały możliwość odliczenia VAT. W przypadku państw członkowskich, które przystąpiły później, dotyczy to przepisów dotyczących wyłączeń obowiązujących do dnia przystąpienia.

2. Jednakże ze względu na to, że Hiszpania w dniu przystąpienia nie znała podatku VAT z odliczeniem podatku naliczonego, nie istniały również przepisy wyłączające. Ponieważ jednak odliczenie VAT z tytułu tak zwanych wydatków reprezentacyjnych, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, nie wydaje się obowiązkowe, Hiszpania wprowadziła jeszcze takie wyłączenie. Nastąpiło to w drodze ustawy ogłoszonej na krótko przed przystąpieniem, która następnie weszła w życie wraz z przystąpieniem jako ustawa o VAT transponująca dyrektywę.

[1] Język oryginału: niemiecki.

[2] Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

[3] Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

3. W braku VAT z odliczeniem podatku naliczonego wyłączenie prawa do odliczenia nie ma żadnego sensu. W konsekwencji, w przeciwieństwie do innych państw członkowskich, Hiszpania mogła w rzeczywistości wprowadzić to wyłączenie dopiero wraz z wejściem w życie nowego systemu VAT. Obecnie powstało pytanie, czy jest to nadal objęte klauzulą standstill, lub czy państwa członkowskie, które nie posiadały systemu VAT z odliczeniem podatku naliczonego przed przystąpieniem, mogły skorzystać z możliwości ograniczenia prawa do odliczenia nie w tym samym czasie, lecz jedynie przed wprowadzeniem nowego systemu VAT.

4. Chodzi zatem nie tylko o wykładnię klauzuli standstill, lecz również o równość państw członkowskich w ramach Unii [4]. Wiele państw członkowskich, w których istnieje model odliczenia VAT, ograniczyło odliczenie w przypadku tak zwanych wydatków reprezentacyjnych (co następnie nadal obowiązywało), podczas gdy wszystkie państwa członkowskie bez modelu odliczenia VAT (naturalnie) nie mogły posiadać takich przepisów, a zatem musiałyby zaakceptować utratę swoich dochodów podatkowych, gdyby nie wprowadziły porównywalnych przepisów wraz z przystąpieniem.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

Traktat o przystąpieniu Królestwa Hiszpanii i Republiki Portugalskiej do Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej i Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej [5] *(zwany dalej „traktatem o przystąpieniu")*

5. Artykuł 395 traktatu o przystąpieniu stanowi:

„Nowe państwa członkowskie przyjmą środki niezbędne do przestrzegania od daty przystąpienia postanowień dyrektyw i decyzji w rozumieniu artykułu 189 Traktatu EWG i artykułu 161 Traktatu Euratom, a także zaleceń i decyzji w rozumieniu artykułu 14 Traktatu EWWiS, chyba że lista z załącznika XXXVI lub inne postanowienia niniejszego Aktu przewidują inny okres na zastosowanie się do tych aktów".

[4] Niekiedy przypisuje się równości państw członkowskich tak duże znaczenie, że ma z niej nawet wynikać pierwszeństwo prawa Unii [zob. np. K. Lenaerts, L'égalité des États membres devant les traités: la dimension transnationale du principe de primauté, *Revue du droit de l'Union européenne* 4 (2020). Podobnie również T. Danwitz, Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten, w: *Zur Verwirklichung eines Vereinten Europas: Festschrift für Rudolf Streinz zum 70. Geburtstag*, München, C.H. Beck 2023, s. 41 (47)]. Jest to raczej wątpliwe (zob. J. Kokott, D. Hummel, Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips?, *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 2024 , s. 1 i nast., może jednak pozostać w niniejszej sprawie nierozstrzygnięte.

[5] Dz.U. 1985, L 302, s. 9. i nast.

Dyrektywa 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[6] *(zwana dalej „dyrektywą VAT")*

6. W dyrektywie VAT przesłanki odliczenia podatku naliczonego zostały określone w art. 168 lit. a):

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika".

7. Artykuł 16 i art. 26 ust. 1 dyrektywy VAT regulują traktowanie nieodpłatnych dostaw i usług oraz ustanawiają w tym zakresie fikcję odpłatnych transakcji podlegających opodatkowaniu. Artykuł 16 dyrektywy VAT, dotyczący nieodpłatnej dostawy towarów, ma następujące brzmienie:

„Wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznacza do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów.

Za odpłatną dostawę towarów nie uznaje się jednakże wykorzystania do celów działalności przedsiębiorstwa podatnika towarów stanowiących prezenty o niskiej wartości i próbki".

8. Artykuł 26 ust. 1 dyrektywy VAT dotyczy nieodpłatnego świadczenia usług i stanowi:

„Za odpłatne świadczenie usług uznaje się każdą z następujących czynności:

a) użycie towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa, w przypadkach kiedy VAT od takich towarów podlegał w całości lub w części odliczeniu;

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na prywatny użytek jego lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa".

9. Artykuł 176 dyrektywy VAT przewiduje w ust. 1 ograniczenie prawa do odliczenia VAT przez Radę, a w ust. 2 klauzulę standstill:

„Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT. W żadnym przypadku prawo do odliczenia VAT nie dotyczy wydatków, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, państwa członkowskie mogą utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu

[6] Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) w brzmieniu mającym zastosowanie do lat spornych 2009–2011. Została ona ostatnio zmieniona dyrektywą Rady z dnia 7 grudnia 2010 r. (Dz.U. 2010, L 326, s. 1).

1 stycznia 1979 r. lub, w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty po tym terminie, przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia".

B. Prawo hiszpańskie

10. Na mocy Ley 30/1985, de 2 de agosto, del impuesto sobre el valor añadido (ustawy 30/1985 z dnia 2 sierpnia 1985 r. o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „LIVA") dokonano po raz pierwszy transpozycji dyrektywy VAT do prawa hiszpańskiego. Obecnie obowiązujący art. 96 reguluje wyłączenia i ograniczenia prawa do odliczenia VAT i ma następujące brzmienie:

„1. Kwoty podatku zapłaconego z tytułu nabycia towarów i usług wymienionych poniżej, a także ich akcesoriów lub dodatkowych świadczeń, względnie towarów je uzupełniających, nie podlegają w żadnej proporcji odliczeniu; ma to również zastosowanie w przypadku nabywania w celu konsumpcji własnej, przywozu, wynajmu, przetworzenia, naprawy, konserwacji lub użytkowania określonych towarów i usług:

[…]

[pkt] 4) widowisk i usług o charakterze rozrywkowym,

[pkt] 5) towarów i usług przeznaczonych na potrzeby obsługi klientów, pracowników lub osób trzecich.

Za takie nie uznaje się:

a) bezpłatnych próbek i towarów reklamowych o małej wartości w rozumieniu art. 7 pkt 2 i 4 tej ustawy,

b) towarów przeznaczonych wyłącznie do odpłatnej dostawy lub odpłatnego przekazania do używania, bezpośrednio lub w drodze przetworzenia, i podlegających po ich nabyciu przekazaniu do użycia przez klientów, pracowników lub osób trzecich,

[pkt] 6) usług w zakresie przemieszczania się lub podróży, hotelarstwa i gastronomii, chyba że ich kwota jest uznawana za koszt uzyskania przychodu dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych lub podatku dochodowego od osób prawnych.

2. Ustęp 1 nie ma zastosowania do kwot VAT zapłaconych w związku z transakcjami, o których mowa w tym ustępie, dotyczącymi następujących towarów i usług:

[pkt] 1) towarów, które obiektywnie mają wyłącznie zastosowanie przemysłowe, handlowe, rolnicze, kliniczne lub naukowe,

[pkt] 2) towarów przeznaczonych wyłącznie do odpłatnej dostawy lub odpłatnego przekazania do używania, bezpośrednio lub w drodze przetworzenia, przez przedsiębiorców, którzy zwykle zajmują się dokonywaniem takich transakcji,

[pkt] 3) usług otrzymanych, które mają być świadczone jako takie odpłatnie przez przedsiębiorców, którzy zwykle zajmują się dokonywaniem takich transakcji.

3. Odliczenia określone w niniejszym artykule i w poprzednim artykule muszą również spełniać warunki i wymogi przewidziane w tytule VIII rozdział I niniejszej ustawy, w szczególności te dotyczące zasady proporcji".

III. Okoliczności sprawy

11. Sąd odsyłający wskazał – i jest to bezsporne między stronami – że wyłączenie odliczenia VAT dla tzw. wydatków reprezentacyjnych w art. 96 ust. 1 pkt 4 i 5 LIVA zostało (w poprzednio obowiązującej wersji) po raz pierwszy wprowadzone w ustawie 30/1985 w dniu 9 sierpnia 1985 r. (publikacja) i weszło w życie w dniu przystąpienia Królestwa Hiszpanii do Unii Europejskiej, tzn. w dniu 1 stycznia 1986 r.

12. Przed dniem 1 stycznia 1986 r. w Hiszpanii nie istniał podatek konsumpcyjny o strukturze podobnej do VAT, istniał raczej szereg podatków obciążających konsumpcję. Jednakże żaden z tych podatków nie był przedmiotem szczególnych przepisów regulujących korzystanie z prawa do odliczenia VAT. W związku z tym, w odniesieniu do tych podatków, które były stosowane w Hiszpanii do dnia 31 grudnia 1985 r., prawo do odliczenia VAT nigdy nie mogło być stosowane. W konsekwencji hiszpańska ustawa z 1985 r. nie przewidywała również ograniczenia tego prawa aż do dnia wejścia w życie traktatu o przystąpieniu.

13. Die Randstad España, S.L.U. (zwana dalej „Randstadem") jest spółką handlową i podatnikiem w rozumieniu prawa VAT. W latach podatkowych 2009, 2010 i 2011 nabyła (podlegające opodatkowaniu VAT) bilety wstępu na imprezy sportowe i inne wydarzenia rekreacyjne (np. na mecze piłki nożnej Real Madrid, C.F. i F.C. Barcelona, zaproszenia do Paddock Club Grand Prix formuły 1 w Hiszpanii oraz zaproszenia na wycieczki na statek Clipper Stad Amsterdam). Bilety wstępu miały zostać przekazane na rzecz klientów. Wydatki takie podlegają wprawdzie odliczeniu jako koszty uzyskania przychodu w dziedzinie podatku dochodowego od osób prawnych, jednak odliczenie nie jest możliwe w odniesieniu do VAT zgodnie z art. 96 ust. 1 pkt 4 i 5 LIVA.

14. W dniu 14 lipca 2014 r. zostały wydane odpowiednie decyzje w tym zakresie. W dniu 31 lipca 2014 r. Randstad wniosła do Tribunal Económico-Administrativo Central (naczelnego sądu administracyjnego ds. podatkowych, zwanego dalej „TEAC", Hiszpania) odwołanie, które zostało oddalone decyzją z dnia 22 listopada 2017 r.

15. Randstad wniosła skargę na to orzeczenie do izby ds. sporów administracyjnych Audiencia Nacional (sądu centralnego, Hiszpania). Wyrokiem z dnia 17 stycznia 2022 r. potwierdzono w tym zakresie określenie wysokości zobowiązania podatkowego.

16. Randstad zaskarżyła ten wyrok do izby ds. sporów administracyjnych Tribunal Supremo (sądu najwyższego, Hiszpania). Sąd ten zastanawia się, czy ograniczenie prawa do odliczenia VAT przewidziane w art. 96 ust. 1 pkt 4 i 5 LIVA może być oparte na tak zwanej klauzuli standstill zawartej w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT. Ponieważ poprzednio obowiązujący przepis wszedł w życie dopiero w tym samym dniu, w którym Królestwo Hiszpanii przystąpiło do Unii Europejskiej, to znaczy w dniu 1 stycznia 1986 r., ściśle rzecz ujmując, do dnia przystąpienia nie obowiązywał żaden przepis, który przewidywałby takie ograniczenie.

IV. Postępowanie prejudycjalne

17. W tych okolicznościach Tribunal Supremo (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepis taki jak art. 96 akapit pierwszy pkt 4 i 5 ustawy 37/1992 z dnia 28 grudnia 1992 r. o podatku od wartości dodanej – na mocy którego nie można odliczyć w żadnej wysokości kwot zapłaconych w wyniku nabycia towarów i usług, takich jak widowiska sportowe, a także towarów i usług przeznaczonych na potrzeby obsługi klientów, pracowników lub osób trzecich, nawet jeśli podatnik wykaże, że koszty te są bezpośrednio związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą lub zawodową oraz że zostały poniesione w celu ściśle związanym z działalnością gospodarczą lub zawodową, a towary i usługi zostały wykorzystane do dokonania przez podatnika transakcji podlegających opodatkowaniu oraz mimo iż ich kwota stanowi koszt uzyskania przychodu do celów podatków dochodowych (podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych) – jest zgodny z art. 168 lit. a) i art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT?

2) Czy przepis taki jak art. 96 akapit pierwszy pkt 4 i 5 ustawy 37/1992 z dnia 28 grudnia 1992 r. o podatku od wartości dodanej, wprowadzający warunek ograniczający wykonywanie prawa do odliczenia, który wszedł w życie w tym samym dniu, w którym Królestwo Hiszpanii przystąpiło do Unii Europejskiej, to znaczy w dniu 1 stycznia 1986 r., przy czym żadne przepisy obowiązujące do dnia przystąpienia nie przewidywały takiego ograniczenia, jest zgodny z art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT?”.

18. W postępowaniu przed Trybunałem Randstad España, Królestwo Hiszpanii oraz Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie. Trybunał odstąpił od przeprowadzenia rozprawy na podstawie art. 76 § 2 regulaminu postępowania.

V. Co do prawa

A. W przedmiocie związku między prawem do odliczenia VAT a późniejszym opodatkowaniem nieodpłatnych korzyści (prezenty dla klientów)

19. Oba pytania dotyczą zgodności z prawem wyłączenia prawa do odliczenia VAT na mocy prawa hiszpańskiego. Zakłada to jednak, że prawo do odliczenia w ogóle istnieje na podstawie ogólnych zasad dyrektywy VAT. Zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT wymaga to, aby bilety wstępu były wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji Randstad.

20. Zgodnie z okolicznościami faktycznymi przedstawionymi przez sąd odsyłający bilety wstępu były w chwili ich nabycia przewidziane dla celów przekazania na rzecz klientów. Zakładając, że przysporzenie korzyści nastąpiło ze względów handlowych, na przykład w celu utrzymania stosunków z klientami i dbałości o nich, a tym samym w celu realizacji dalszych transakcji, istnieje pewien związek między kosztami biletów a działalnością gospodarczą Randstad. W tym zakresie co do zasady istnieje prawo do odliczenia VAT na podstawie art. 168 lit. a) dyrektywy VAT.

21. Z analizy fikcji ustanowionych w ramach przesłanek transakcji, o których mowa w art. 16 i art. 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, wynika jednak jasno, że odliczenie to ma charakter jedynie tymczasowy. I tak na przykład art. 16 ust. 1 tej dyrektywy zrównuje nieodpłatne przekazanie towaru, w odniesieniu do którego podatek podlega odliczeniu, z odpłatną dostawą, powodując tym samym odpowiednie opodatkowanie VAT.

22. Prezenty przekazywane osobom trzecim, w odniesieniu do których skorzystano z prawa do odliczenia, powinny zatem co do zasady podlegać opodatkowaniu w chwili darowizny, chyba że prezenty mają niewielką wartość (próg de minimis). Wskazuje to na wymóg następczego opodatkowania w sytuacji, gdy nieodpłatne przekazanie prowadziłoby w przeciwnym razie do nieopodatkowanej ostatecznej konsumpcji po stronie obdarowanego. Poprzez opodatkowanie nieodpłatnego przeniesienia korygowane jest w efekcie pierwotne odliczenie przez darczyńcę podatku naliczonego i unikane jest nieopodatkowanie ostatecznej konsumpcji.

23. Zgodnie z ostatecznie prawidłowym orzecznictwem Trybunału to następcze opodatkowanie nie jest konieczne tylko wtedy, gdy „nieodpłatna" korzyść jest ściśle związana z odpłatnym świadczeniem głównym, co Trybunał potwierdził w przypadku „nieodpłatnego" przekazania tabletu przy zawieraniu odpłatnej prenumeraty czasopisma[7]. Taki związek z inną odpłatną transakcją nie wydaje się jednak istnieć w niniejszej sprawie.

24. W tym zakresie przysługuje prawo do odliczenia VAT w odniesieniu do prezentów w ramach działalności zawodowej. Ma to jednak charakter jedynie tymczasowy. Nieodpłatne przekazanie powinno zostać opodatkowane następczo w chwili dokonania darowizny na podstawie art. 16 i 26, w związku z czym odliczenie VAT podlegałoby ponownej korekcie, co nie podważa zasady neutralności.

25. Dyrektywa VAT zawiera jednak w tym względzie lukę legislacyjną w odniesieniu do świadczenia nieodpłatnie usług w ramach działalności zawodowej na rzecz osób trzecich. Artykuł 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT dotyczy wprawdzie nieodpłatnego świadczenia usług na rzecz własnych pracowników, ale nie – w przeciwieństwie do art. 16 dyrektywy VAT w odniesieniu do nieodpłatnej dostawy towarów – na rzecz innych osób trzecich (np. na rzecz klientów).

26. Z uwagi na to, że bilety mogą wprawdzie zostać przeniesione (a tym samym darowane) jako towary, jednak nie stanowią przedmiotów materialnych, stanowią one usługi w rozumieniu art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT. W związku z tym, zgodnie z brzmieniem dyrektywy, w niniejszej sprawie nie dojdzie do opodatkowania następczego. Konsekwencją tego jest nieopodatkowana konsumpcja ostateczna obdarowanych klientów, gdy korzystają oni z prezentu również lub głównie dla własnej prywatnej rozrywki (konsumują go), co najprawdopodobniej należy przyjąć w przypadku uczestnictwa w koncercie lub meczu piłki nożnej.

27. Nie podzielam stanowiska Hiszpanii, wedle którego z tego względu odliczenie VAT jest już wykluczone, jako że bezpośredni związek z owymi czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu wypiera pośredni związek z opodatkowanymi transakcjami Randstad[8]. Podzielam jednak obawy Hiszpanii w związku z tym, że odliczenie VAT w takich sytuacjach prowadzi w efekcie do nieopodatkowanej ostatecznej konsumpcji.

[7] Wyrok z dnia 5 października 2023 r., Deco Proteste – Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, pkt 25, 26).

[8] Trybunał jest w tym względzie dość hojny – zob. jedynie wyroki: z dnia 16 września 2020 r., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, pkt 29 i nast.), z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 33 i nast.).

28. Fakt, że nie jest to w rzeczywistości intencją ukazuje art. 176 ust. 1 zdanie drugie dyrektywy VAT, który zakłada, że Rada powinna w każdym przypadku wyłączyć z prawa do odliczenia wydatki, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takie jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne.

29. Przez te ostatnie należy rozumieć wydatki, które choć są związane z działalnością zawodową, mają jednak jednocześnie charakter reprezentacyjny i mogą przyczynić się do promocji reputacji społecznej podatnika. Typowymi przykładami są wydatki związane z wizytami w teatrze, spotkaniami towarzyskimi i prezentami dla klientów. Artykuł 176 akapit pierwszy zdanie drugie zakłada zatem, że takie wydatki, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, a zatem służą głównie konsumpcji prywatnej, powinny być wyłączone z prawa do odliczenia.

30. Fakt ten oraz bliskość pomiędzy z jednej strony prywatnym korzystaniem z biletu a z drugiej strony jego darowizną motywowaną względami zawodowymi wyjaśniają, dlaczego – jak słusznie podkreśla Komisja – w wielu krajowych ustawach w dziedzinie podatku obrotowego lub VAT odliczenie VAT w odniesieniu do tego rodzaju „kosztów rozrywkowych" lub „wydatków reprezentacyjnych" było – i do tej pory jest – dozwolone jedynie w ograniczonym zakresie. Na przykład Umsatzsteuergesetz (niemiecka ustawa o podatku obrotowym) przewiduje w § 15 ust. 1a UStG wyłączenie odliczenia VAT w odniesieniu do prezentów od określonej wartości. W prawie austriackim (§ 12 ust. 2 pkt 2 öUStG) istnieją również ograniczenia w zakresie odliczania kosztów reprezentacyjnych lub wydatków reprezentacyjnych.

31. To właśnie w świetle tej oceny w dziedzinie prawa VAT można udzielić odpowiedzi na obydwa pytania zadane przez sąd odsyłający.

B. Pytanie pierwsze: wykładnia art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT

32. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza do ustalenia wykładni art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT. Jednakże, jak słusznie podkreśla Komisja w swoich uwagach na piśmie, pytanie to nie zostało ani doprecyzowane, ani bliżej uzasadnione. Z uwagi na fakt, że art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT jest skierowany do Rady, pytanie to jest ponadto niezrozumiałe. Ponieważ ewidentnie Rada nie dokonała odpowiedniego ustalenia, art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT nie wydaje się mieć zastosowania w niniejszej sprawie.

33. Niemniej jednak z jasnego brzmienia art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT wynika nie tylko upoważnienie, ale również obowiązek Rady. Nie użyto w tym przepisie słowa „może", użyto natomiast sformułowania „stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada określa" wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT. W zdaniu drugim wyjaśniono, że w każdym razie wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne podlegają wyłączeniu z prawa do odliczenia VAT.

34. W szczególności zdanie drugie wskazuje, że prawodawca wychodzi z założenia, iż wydatki, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, ponieważ dotyczą wydatków związanych z (prywatną) rozrywką, powinny co do zasady być wyłączone z prawa do odliczenia. Wynika z tego również, że w każdym razie takie wyłączenia nie są sprzeczne z wolą prawodawcy, nawet jeśli Rada z jakiegokolwiek powodu nie wypełniała dotychczas swoich zadań wynikających z art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT.

35. Wniosku tego nie podważają wskazane przez sąd odsyłający różnice w traktowaniu takich kosztów w hiszpańskim prawie dotyczącym podatku dochodowego. Kwestia, czy z punktu widzenia prawa podatku dochodowego koszty podlegają odliczeniu w Hiszpanii jako różne rodzaje kosztów uzyskania przychodu, nie ma znaczenia dla prawa Unii w dziedzinie podatku VAT. Prawo podatku dochodowego nie jest zharmonizowane w prawie Unii, w związku z czym państwa członkowskie mogą swobodnie kształtować swoje zakazy odliczenia w odmienny sposób. W celu dokonania wykładni prawa Unii już z tego względu nie można wyciągnąć żadnych wniosków z prawa krajowego w dziedzinie podatku dochodowego. Ma to miejsce tym bardziej, że prawo podatku dochodowego służy zwykle również innym celom. Co do zasady zamierza ono do opodatkowania dochodów, podczas gdy podatek VAT opodatkowuje wydatki na dobra konsumpcyjne.

C. Pytanie drugie: wykładnia art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT (klauzula standstill)

36. Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, w jaki sposób należy interpretować art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT, aby móc stwierdzić, czy wyłączenie odliczenia VAT przewidziane w prawie hiszpańskim jest objęte klauzulą standstill ustanowioną w prawie Unii. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie mogą utrzymać w mocy wszystkie wyłączenia odliczenia VAT, które były przewidziane w ich przepisach krajowych w dniu ich przystąpienia, do czasu przyjęcia przez Radę decyzji zgodnie z art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT (co dotychczas nie nastąpiło).

37. Zgodnie z pytaniem prejudycjalnym zarówno wyłączenie prawa do odliczenia przewidziane w art. 96 ust. 1 pkt 4, jak i wyłączenie przewidziane w pkt 5 LIVA (w ówczesnej wersji) weszły w życie w dniu przystąpienia, a więc w tym samym czasie co nowy system VAT. Artykuł 96 akapit pierwszy pkt 4 i 5 LIVA może zatem wchodzić w zakres art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT.

38. Decydujące znaczenie ma w tym kontekście właściwa perspektywa. Z punktu widzenia Randstad wyłączenie prawa do odliczenia zostało przewidziane dopiero wraz z wprowadzeniem ustawy o VAT w chwili przystąpienia. W tym zakresie nie istnieją odpowiednie dawne przepisy, które mogłyby być nadal stosowane.

39. Jednakże przed przystąpieniem Hiszpanii nie istniał system podatku VAT z odliczeniem podatku naliczonego, w związku z czym – jak się wydaje wedle perspektywy Komisji – co do zasady wykluczone było prawo do odliczenia. W ten sposób wprowadzone zostało nie wyłączenie odliczenia VAT, lecz przeciwnie, istniejące całkowite wyłączenie zostało zredukowane wraz z wprowadzeniem odliczenia VAT i przepisu art. 96 ust. 1 pkt 4 i 5 LIVA.

40. Natomiast z punktu widzenia Hiszpanii wyłączenie zostało wprawdzie ponownie wprowadzone, ale zostało opublikowane przed przystąpieniem, a zatem było przewidziane w prawie hiszpańskim już wtedy, nawet jeśli weszło ono w życie dopiero z dniem przystąpienia.

41. Na pierwszy rzut oka teza Randstad wydaje się przekonująca. Artykuł 176 akapit drugi dyrektywy VAT utrzymuje w mocy dawne prawo sprzeczne z dyrektywą VAT do czasu wypełnienia przez Radę i Komisję ich zadań. Wyłączenie prawa do odliczenia VAT wprowadzone wejściem w życie ustawy transponującej nie jest dawnym, nadal obowiązującym prawem. Jednakże w nieco dokładniejszej analizie perspektywa Komisji wydaje się być słuszna, zwłaszcza w niniejszej sytuacji.

42. I tak, po pierwsze, wyłączenie odliczenia VAT w odniesieniu do wydatków na rozrywkę i wydatki reprezentacyjne jest zgodne z wolą ustawodawcy, a w kontekście zaspokojenia konsumpcyjnego ściśle związanego z takimi wydatkami ma ono również sens w dziedzinie prawa podatku VAT.

43. Po drugie, w braku starego systemu VAT obejmującego wykluczenie odliczenia, państwa członkowskie nie miałyby żadnej możliwości wprowadzenia takiego wyłączenia, ponieważ bez systemu zawierającego odliczenie częściowe wyłączenie prawa do odliczenia nie jest ani możliwe, ani sensowne. W świetle powyższego w chwili przystąpienia odliczenie VAT nie jest po raz pierwszy ograniczone, lecz jest możliwe po raz pierwszy, aczkolwiek jedynie w pewnych granicach. Jeżeli jednak ograniczenia te odpowiadają woli prawodawcy i są zgodne z celami dyrektywy (opodatkowanie prywatnej konsumpcji), jednoczesne wejście w życie z nowym systemem podatku VAT – jak twierdzą zarówno Komisja, jak i Hiszpania – jest zgodne z ideą art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT.

44. Podsumowując, moim zdaniem art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT wyjaśnia jedynie, że po przystąpieniu i w związku z wynikającym z niego obowiązkiem transpozycji dyrektywy VAT państwa członkowskie nie mogą już indywidualnie (tj. bez Rady) wprowadzać nowego, względnie rozszerzonego wyłączenia odliczenia VAT nieuregulowanego w tej dyrektywie. Wyłączenia przewidziane już w chwili przystąpienia wyznaczają w tym względzie decydującą granicę. Wejście w życie takich wyłączeń w tym samym czasie co przystąpienie nie narusza zatem tych zasad.

45. Przemawia za tym z jednej strony brzmienie ust. 2, ponieważ nie wspomina on, że wyłączenie prawa do odliczenia powinno już obowiązywać, lecz jedynie, że prawo to musi być „przewidziane”[9]. Tymczasem ustawa krajowa, która została opublikowana przed przystąpieniem i która zawiera odpowiedni przepis, przewiduje takie wyłączenie już w chwili przystąpienia.

46. Z drugiej strony, w kontekście równości między państwami członkowskimi, wydaje mi się dziwne, że Republika Federalna Niemiec może na przykład utrzymać wyłączenie odliczenia VAT w odniesieniu do prezentów ze względów zawodowych, ponieważ dysponowała już systemem podatku VAT z odliczeniem podatku naliczonego przed upływem terminu transpozycji dyrektywy, ale państwo członkowskie, które przystąpiło do Unii w późniejszym czasie, nie może go wprowadzić moment wcześniej lub jednocześnie.

47. Gdyby Królestwo Hiszpanii wprowadziło po raz pierwszy swój własny system VAT z odpowiednim odliczeniem VAT i wyłączeniem odliczenia na dzień przed przystąpieniem i wprowadziło go w życie (na jeden dzień), a wraz z przystąpieniem następnego dnia dokonało transpozycji dyrektywy VAT, najprawdopodobniej nikt nie kwestionowałby zastosowania klauzuli standstill zawartej w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT. Jednak kwestia, czy regulacja ta weszła w życie dzień wcześniej, moment wcześniej, czy też jednocześnie nie może odgrywać roli dla wpływów podatkowych państwa członkowskiego (i rzekomo również zasobów własnych Unii[10]). Decydujące znaczenie ma jedynie to, czy po przystąpieniu sytuacja uległa zmianie a posteriori, wbrew wymogom dyrektywy. Jednak w Hiszpanii nie miało to miejsca.

[9] W innych wersjach językowych również wskazano jedynie, że ograniczenie musi być przewidziane. Zobacz wersje językowe: francuską („prévu par leur législation nationale”) lub angielską („provided for under their national law”).

[10] Tak w związku z art. 176 ust. 2 dyrektywy VAT podobnie wyrok z dnia 2 maja 1019 r., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, pkt 32). Jest to jednak nieścisłe, ponieważ wszystkie wydatki, które nie są pokrywane z tradycyjnych zasobów własnych i zasobów własnych z tytułu VAT, są kompensowane z zasobów własnych opartych na dochodzie narodowym brutto (zasoby własne oparte na DNB). Zobacz na przykład wniosek Komisji Europejskiej z dnia 24 kwietnia 2019 r. w sprawie zmiany dyrektywy 2006/112 i dyrektywy 2008/118 w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego w odniesieniu do działań obronnych w ramach Unii COM(2019) 192 wersja ostateczna, s. 10 – wersja niemiecka.

48. W tym względzie aktualne orzecznictwo Trybunału również przemawia za tym podejściem, które traktuje wszystkie państwa członkowskie w ten sam sposób. Trybunał wskazał już bowiem, że art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT zawiera klauzulę standstill, która przewiduje, że państwa przystępujące do Unii utrzymują krajowe odstępstwa od prawa do odliczenia VAT, które istniały przed dniem ich przystąpienia do czasu przyjęcia przez Radę przepisów przewidzianych w art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT, czego Rada dotychczas nie uczyniła [11].

49. Uprawnienie to nie jest jednak bezwzględne, ponieważ celem klauzuli standstill nie jest umożliwienie nowemu państwu członkowskiemu zmiany, przy okazji przystąpienia do Unii, swojego ustawodawstwa krajowego, które rozszerza zakres istniejących wyłączeń w sposób odbiegający od celów dyrektywy VAT, co byłoby sprzeczne z duchem tej klauzuli [12]. Istotne jest to, czy dane przepisy rozszerzyły a posteriori zakres istniejących już wyłączeń [13].

50. W tym celu można dokonać porównania odliczeń VAT przed przystąpieniem i po nim [14]. W niniejszej sprawie przed przystąpieniem nie było możliwe odliczenie VAT w odniesieniu do towarów lub usług przewidzianych dla celów przekazania na rzecz klientów. Po przystąpieniu nie jest również możliwe odliczenie podatku naliczonego z tytułu takiego rodzaju przekazania. Wyłączenie prawa do odliczenia nie zostało zatem rozszerzone. Ponadto wprowadzając to wyłączenie prawa do odliczenia VAT, Królestwo Hiszpanii nie odeszło również od celów dyrektywy VAT, co byłoby sprzeczne z duchem klauzuli standstill. Jak wyjaśniono powyżej (zob. pkt 28 i nast.), to raczej nieopodatkowana ostateczna konsumpcja takich towarów konsumpcyjnych jest sprzeczna z celami dyrektywy VAT [15].

51. Szersza przesłanka wypracowana przez Trybunał, zgodnie z którą rozpatrywane przepisy krajowe muszą wystarczająco określać charakter lub rodzaj towarów lub usług, w odniesieniu do których prawo do odliczenia VAT jest wyłączone, w celu upewnienia się, że przyznane państwom członkowskim uprawnienie nie ma na celu ustanowienia ogólnych wyłączeń z tej regulacji [16], jest również spełniona w niniejszej sprawie. Wyłączenie prawa do odliczenia VAT w przypadku nabycia towarów lub usług przewidzianych dla celów przekazania na rzecz klientów, pracowników lub osób trzecich jest wystarczająco konkretne, a nie ogólne.

52. Wyrok AES-3C Maritza East 1 [17], na który powołuje się Randstad, nie przeczy temu stwierdzeniu. W tym przypadku już istniejące wyłączenia prawa do odliczenia VAT zostały rozszerzone w chwili przystąpienia [18]. Tymczasem w Hiszpanii nie istniało w ogóle prawo do

[11] Zobacz na przykład wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, pkt 30). Podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2010 r., X Holding (C-538/08 i C-33/09, EU:C:2010:192, pkt 38).

[12] Wyroki: z dnia 2 maja 2019 r., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, pkt 31); z dnia 22 grudnia 2008 r., Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, pkt 37, 39).

[13] Wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, pkt 32). Zobacz podobnie wyroki: z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 8 stycznia 2002 r., Metropol i Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, pkt 46); z dnia 22 grudnia 2008 r., Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, pkt 41 i nast.). Podobnie ostatnio postanowienia: z dnia 26 lutego 2020 r., PAGE International (C-630/19, niepublikowany, EU:C:2020:111, pkt 30); z dnia 17 września 2020 r., Super Bock Bebidas (C-837/19, niepublikowany, EU:C:2020:721, pkt 30).

[14] Podobnie wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, pkt 39, 51).

[15] Podkreślając w szczególności fakt, że przepisy państwa członkowskiego zbliżają się do celów dyrektywy VAT, zob. wyroki: z dnia 14 czerwca 2001 r., Komisja/Francja (C-345/99, EU:C:2001:334, pkt 22); z dnia 8 stycznia 2002 r., Metropol i Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, pkt 45).

[16] Wyroki: z dnia 2 maja 2019 r., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, pkt 40); z dnia 15 kwietnia 2010 r., X Holding (C-538/08 i C-33/09, EU:C:2010:192, pkt 44); z dnia 23 kwietnia 2009 r., PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, pkt 28, 29). Podobnie ostatnio postanowienia z dnia 26 lutego 2020 r., PAGE International (C-630/19, niepublikowany, EU:C:2020:111, pkt 34); z dnia 17 września 2020 r., Super Bock Bebidas (C-837/19, niepublikowany, EU:C:2020:721, pkt 39).

[17] Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488).

[18] Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 48).

odliczenia VAT, w związku z czym brakujące do tej pory wyłączenie również nie zostało rozszerzone, lecz przeciwnie, po raz pierwszy zostało przyznane – nawet jeśli w tym zakresie ograniczone – prawo do odliczenia.

53. W zakresie, w jakim powołano się na rzekomo konieczną zawężającą wykładnię [19] klauzuli standstill, nie jest to również celowe. I tak Trybunał orzekł już w przeszłości, że art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT ma na celu utrzymanie „wszystkich wyłączeń" przewidzianych w dniu przystąpienia. W tym względzie Trybunał wyraźnie stwierdził, że wyrażenie „wszystkie wyłączenia" zawarte w art. 17 ust. 6 zdanie drugie szóstej dyrektywy, a obecnie w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT, obejmuje nawet, zgodnie z brzmieniem i genezą tego artykułu, wydatki, które mają charakter ściśle związany z działalnością gospodarczą [20]. W konsekwencji klauzula standstill zawarta w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT upoważnia państwa członkowskie do wyłączenia z prawa do odliczenia VAT również kategorie wydatków, które mają charakter ściśle związany z działalnością gospodarczą, o ile są one wystarczająco skonkretyzowane (w tym przedmiocie pkt 51).

54. Orzecznictwo to nie jest ścisłą wykładnią klauzuli standstill. Ponadto do ścisłej wykładni art. 176 dyrektywy VAT zmierzano jedynie w celu uniknięcia utrzymania ogólnego (generalnego) wyłączenia odliczenia VAT przez państwo członkowskie [21]. Artykuł 176 ust. 2 pozwala jedynie na utrzymanie w mocy takich wyłączeń, które odnoszą się do konkretnych wydatków [22]. Ma to miejsce w niniejszej sprawie (zob. pkt 51).

55. W zakresie, w jakim wyłączenie – jak w niniejszej sprawie – jest zgodne z wolą prawodawcy, zgodnie z którą wydatki luksusowe i wydatki na rozrywkę (mecze piłki nożnej, koncerty itp.) mają być w każdym razie wyłączone z odliczenia VAT, to wątpliwy „dogmat" wąskiej wykładni klauzuli standstill i tak nie może mieć moim zdaniem zastosowania, jeżeli wykładnia prawna ma realizować wolę ustawodawcy.

VI. Wnioski

56. W świetle powyższego proponuję, aby udzielić odpowiedzi na pytania prejudycjalne Tribunal Supremo (sądu najwyższego, Hiszpania) w następujący sposób:

1) Artykuł 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT nie stoi na przeszkodzie żadnemu przepisowi hiszpańskiemu dotyczącemu VAT w braku jednomyślnej decyzji Rady. Artykuł 176 akapit pierwszy zdanie drugie tej dyrektywy wskazuje jednak, że wyłączenie odliczenia VAT związanego z wydatkami na rozrywkę i wydatkami reprezentacyjnymi nie jest sprzeczne z wolą prawodawcy, nawet jeśli Rada i Komisja wspólnie nie wywiązały się dotychczas z zadania powierzonego im na mocy art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT. Kwestia, czy hiszpańskie przepisy dotyczące podatku dochodowego zezwalają na odliczenie takich wydatków, nie jest decydująca w prawie Unii.

[19] Wyroki: z dnia 23 kwietnia 2009 r., PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, pkt 23); z dnia 22 grudnia 2008 r., Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, pkt 28).

[20] Wyroki: z dnia 2 maja 2019 r., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, pkt 47); z dnia 5 października 1999 r., Royscot i in. (C-305/97, EU:C:1999:481, pkt 20).

[21] Wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r., PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, pkt 28).

[22] Wyroki: z dnia 2 maja 2019 r., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, pkt 40); z dnia 15 kwietnia 2010 r., X Holding (C-538/08 i C-33/09, EU:C:2010:192, pkt 44).

2) Artykuł 176 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że uniemożliwia on w równej mierze wszystkim państwom członkowskim ustanowienie, po upływie terminu transpozycji, nowych lub surowszych wyłączeń odliczenia VAT, dopóki Rada i Komisja nie wykonają wspólnie zadania, jakie na nich ciąży na mocy art. 176 akapit pierwszy. W konsekwencji art. 176 akapit drugi nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidywały po raz pierwszy wyłączenie odliczenia VAT w związku z wydatkami na rozrywkę i wydatkami reprezentacyjnymi, które weszło w życie w dniu przystąpienia i transpozycji dyrektywy VAT.