Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 23 oktober 2025[1]

Mål C-515/24

Randstad España SLU
mot
Administración General del Estado

(begäran om förhandsavgörande från Tribunal Supremo (Högsta domstolen, Spanien))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 176 – Nationella begränsningar av avdragsrätten för mervärdesskatt för gåvor till kunder som har samband med affärsverksamheten – Standstill-klausulen i artikel 176 andra stycket – Första införande av en begränsning av avdragsrätten för mervärdesskatt vid tidpunkten för anslutningen till unionen och införlivandet av mervärdesskattedirektivet”

I. Inledning

1. I förevarande begäran om förhandsavgörande ska domstolen ta ställning till räckvidden av en standstill-klausul. Enligt denna får medlemsstaterna behålla sina befintliga bestämmelser som utesluter en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som gällde fram till dess att mervärdesskattedirektivet[2] (vid den aktuella tidpunkten ännu sjätte direktivet[3]) trädde i kraft. För de medlemsstater som anslutit sig till unionen vid en senare tidpunkt gäller detta motsvarande bestämmelser som gällde fram till anslutningen.

2. Eftersom Spanien inte hade något system för mervärdesskatt med avdragsrätt för ingående skatt före anslutningen, hade landet inte heller några undantagsregler. Då det inte framstår som nödvändigt att tillåta avdrag för så kallade representationskostnader, eftersom de inte är av strikt yrkesmässig karaktär, införde dock Spanien ett undantag från avdragsrätten för sådana kostnader. Undantaget infördes genom en lag som antogs strax före anslutningen, närmare bestämt en mervärdesskattelag som införlivade direktivet och trädde i kraft samtidigt med anslutningen till unionen.

[1] Originalspråk: tyska.

[2] Rådets direktiv av den 28 november 2006 (EUT L 347, 2006, s. 1).

[3] Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

3. I avsaknad av mervärdesskatt med avdragsrätt är det meningslöst att införa en begränsning av avdragsrätten. Följaktligen kunde denna begränsning i praktiken inte träda i kraft i Spanien – till skillnad från i andra medlemsstater – förrän vid tidpunkten då det nya mervärdesskattesystemet trädde i kraft. Frågan i målet är om denna situation omfattas av standstill-klausulen eller om medlemsstater som inte hade ett mervärdesskattesystem med avdragsrätt för ingående skatt före anslutningen inte kunde utnyttja möjligheten att begränsa avdragsrätten för mervärdesskatt samtidigt som – utan endast före – införandet av det nya mervärdesskattesystemet.

4. Målet rör alltså inte enbart tolkningen av standstill-klausulen, utan även frågan om medlemsstaternas likhet inom unionen.[4] Många medlemsstater med ett system med avdragsrätt för mervärdesskatt hade även en begränsning av avdraget för så kallade representationskostnader (som fortsatte att gälla), medan de medlemsstater som inte hade ett system med avdrag för ingående skatt i sin rättsordning (naturligtvis) inte kunde ha några sådana bestämmelser, och skulle således behöva godta uteblivna skatteintäkter om de inte införde motsvarande undantagsbestämmelser vid tidpunkten för anslutningen.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätten

Fördraget om Konungariket Spaniens och Portugisiska republikens anslutning till Europeiska ekonomiska gemenskapen och Europeiska atomenergigemenskapen[5] *(nedan kallat anslutningsfördraget)*

5. Artikel 395 i anslutningsfördraget har följande lydelse:

”De nya medlemsstaterna skall vidta de åtgärder som är nödvändiga för att från dagen för anslutningen följa bestämmelser i direktiv och beslut enligt artikel 189 i EEG-fördraget och artikel 161 i Euratomfördraget och bestämmelser i rekommendationer och beslut enligt artikel 14 i Parisfördraget, om någon annan dag för detta inte anges i förteckningen i bilaga XXXVI eller i någon annan bestämmelse i denna anslutningsakt.”

[4] Principen om medlemsstaternas likhet tillmäts ibland så stor vikt att vissa röster i doktrinen till och med anser att unionsrättens företräde ska anses följa av den (se exempelvis 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). Se även Danwitz, T., *Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten*, Festschrift Streinz, 2023, s. 41 (47)). Det finns visserligen anledning att ifrågasätta detta synsätt (se Kokott, J./Hummel, D., *Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips*?, Europäische Grundrechte Zeitschrift, 2024, s. 1 och följande sidor), men den vidare argumentationen kan lämnas därhän i sammanhanget.

[5] EGT L 302, 1985, s. 9.

Direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt[6] *(nedan kallat mervärdesskattedirektivet)*

6. Villkoren för avdrag för ingående mervärdesskatt regleras i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person”.

7. Artiklarna 16 och 26.1 i mervärdesskattedirektivet avser behandlingen av leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som sker utan ersättning och föreskriver att dessa ska likställas med beskattningsbara transaktioner mot ersättning. Artikel 16 i mervärdesskattedirektivet som rör leverans av varor utan ersättning har följande lydelse:

”Med leverans av varor mot ersättning skall likställas uttag som en beskattningsbar person gör av en vara ur sin rörelse för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse därav utan ersättning eller mer generellt för användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt.

Emellertid skall uttag som görs inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov inte likställas med en leverans av varor mot ersättning.”

8. Artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet avser tillhandahållande av tjänster utan ersättning och har följande lydelse:

”Följande transaktioner skall likställas med tillhandahållande av tjänster mot ersättning:

a) Användning av en vara som ingår i en rörelses tillgångar för den beskattningsbara personens eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om avdragsrätt förelegat helt eller delvis för mervärdesskatten på dessa varor.

b) Tillhandahållande av tjänster utan ersättning som utförs av den beskattningsbara personen för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål.”

9. I artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs en möjlighet för rådet att besluta om en begränsning av avdrag för ingående mervärdesskatt, medan andra stycket innehåller en standstill-klausul:

”Rådet skall enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall inte under några omständigheter vara

[6] Rådets direktiv av den 28 november 2006 (EUT L 347, 2006, s. 1), i den lydelse som var tillämplig under de omtvistade åren 2009–2011. Den senaste ändringen som är tillämplig i målet gjordes genom rådets direktiv av den 7 december 2010 (EUT L 326, 2010, s. 1).

avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation.

Till dess att de bestämmelser som avses i första stycket träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de avvikelser som föreskrivs i deras nationella lagstiftning den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning.”

B. Spansk rätt

10. Genom Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (lag 30/1985 av den 2 augusti 1985 om mervärdesskatt) (nedan kallad LIVA) införlivades mervärdesskattedirektivet för första gången med spansk rätt. Den numer gällande artikel 96 som reglerar undantag och begränsningar av avdragsrätten har följande lydelse:

”1) Avdrag får inte i någon mån göras av ingående mervärdesskatt som erlagts till följd av förvärv, även för eget bruk, import, uthyrning, bearbetning, reparation, underhåll eller användning av följande varor och tjänster och därmed sammanhängande eller kompletterande varor och tjänster: …

4. Föreställningar och tjänster avseende rekreation.

5. Varor eller tjänster som är avsedda för kundvård, personalvård eller motsvarande för tredje man.

Följande ska inte betraktas som sådana tjänster:

a) Sådana gratisprover och reklamföremål av lägre värde som anges i artikel 7.2 och 7.4 i denna lag.

b) Varor som, direkt eller genom bearbetning, uteslutande är avsedda att levereras eller överlåtas mot vederlag och som efter förvärvet är avsedda för kundvård, personalvård eller motsvarande för tredje man.

6. Resetjänster och hotell- och restaurangtjänster, såvida inte beloppet för dem betraktas som en kostnad som är skattemässigt avdragsgill vad gäller inkomstskatt för fysiska personer eller bolagsskatt

2) Undantag från föregående stycke gäller skatt som har betalats för de transaktioner som nämns i dessa, och som avser följande varor och tjänster

1. Varor som objektivt sett endast har industriell, kommersiell, jordbruksrelaterad klinisk eller vetenskaplig användning.

2. Varor som endast är avsedda att levereras eller överlåtelse mot ersättning, direkt eller genom bearbetning, av näringsidkare som vanligtvis ägnar sig åt sådana transaktioner.

3. Tjänster som erhållits för att som sådana tillhandahållas mot vederlag av näringsidkare som vanligtvis ägnar sig åt att utföra dessa transaktioner.

3) De avdrag som avses i denna artikel och i föregående artikel ska även uppfylla de villkor och krav som föreskrivs i kapitel I avdelning VIII i denna lag, särskilt dem som rör pro rata-regeln.”

III. Bakgrund

11. Den hänskjutande domstolen har angett att undantaget från avdragsrätten för ingående skatt för representationskostnader enligt artikel 96.1 siffrorna 4 och 5 LIVA (i dess tidigare version) infördes (offentliggjordes) första gången genom lag 30/1985 av den 9 augusti 1985 och trädde i kraft på dagen för Konungariket Spaniens anslutning till Europeiska unionen, det vill säga den 1 januari 1986. Detta har inte bestritts av parterna.

12. Före den 1 januari 1986 fanns det i Spanien inte någon konsumtionsskatt som liknade mervärdesskatten, men däremot en uppsättning olika skatter som togs ut på konsumtion. Det fanns emellertid inte några särskilda regler för utövandet av avdragsrätten för ingående skatt för någon av dessa skatter. För dessa skatter, som tillämpades i Spanien fram till den 31 december 1985, var det således inte möjligt att göra avdrag för ingående skatt. Den spanska lagen av år 1985 innehöll följaktligen inte heller någon begränsning av denna rätt fram till dagen för ikraftträdandet av anslutningsfördraget.

13. Randstad España, S.L.U. (nedan kallat Randstad España) är ett rörelseidkande bolag och en beskattningsbar person i mervärdesskatterättsligt hänseende. Under beskattningsåren 2009, 2010 och 2011 köpte bolaget (mervärdesskattepliktiga) biljetter till sportevenemang och andra fritidsevenemang (bland annat fotbollsmatcher med Real Madrid, C.F. och F.C. Barcelona, inbjudningar till Paddock Club i Spaniens Formel 1 Grand Prix och inbjudningar till utflykter ombord på fartyget Clipper Stad Amsterdam). Inträdesbiljetterna var avsedda som gåvor till kunder. Även om sådana utgifter är avdragsgilla som rörelsekostnader i samband med bolagsbeskattningen är det däremot inte möjligt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 96.1 siffrorna 4 och 5 LIVA.

14. Motsvarande beskattningsbeslut utfärdades den 14 juli 2014. Randstad España överklagade dessa beskattningsbeslut till Tribunal Económico-Administrativo Central (Centralskattedomstolen, TEAC, Spanien) den 31 juli 2014. Genom beslut av den 22 november 2017 fastställdes de överklagade besluten.

15. Randstad España överklagade detta avgörande till avdelningen för förvaltningsrättsliga mål vid Audiencia Nacional (Centraldomstolen, Spanien). Genom dom av den 17 januari 2022 fastställdes beskattningsbesluten.

16. Randstad España överklagade denna dom till avdelningen för förvaltningsrättsliga mål vid den hänskjutande domstolen, Tribunal Supremo (Högsta domstolen, Spanien). Den hänskjutande domstolen vill nu få klarhet i huruvida den begränsning av avdragsrätten som föreskrivs i artikel 96.1 siffrorna 4 och 5 LIVA kan stödjas på den så kallade standstill-klausulen i artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Eftersom föregångaren till förstnämnda bestämmelse inte trädde i kraft förrän Konungariket Spanien anslöt sig till Europeiska unionen, det vill säga den 1 januari 1986, fanns det strängt taget inga bestämmelser som föreskrev en motsvarande begränsning före anslutningsdagen.

IV. Förfarandet för förhandsavgörande

17. Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Supremo (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till EU-domstolen:

1. Är en sådan bestämmelse som den i artikel 96.1 siffrorna 4 och 5 i lag 37/1992 av den 28 december 1992 om mervärdesskatt, enligt vilken ingående mervärdesskatt som betalats i samband med förvärv av varor och tjänster såsom idrottsevenemang, samt sådana som avser kundvård, personalvård eller motsvarande tjänster för tredje man, inte kan bli föremål för avdrag som ingående mervärdesskatt i någon mån, även om den beskattningsbara personen visar att dessa kostnader har ett direkt samband med dennes närings- eller yrkesverksamhet och att de har betalats i rent affärsmässigt eller yrkesmässigt syfte, och varorna och tjänsterna har använts av den beskattningsbara personen för att utföra skattepliktiga transaktioner, trots att beloppet är skattemässigt avdragsgillt när det gäller personlig inkomstskatt (inkomstskatt för fysiska personer och bolagsskatt), förenlig med artiklarna 168 a och 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet?

2. Är en sådan bestämmelse som den i artikel 96.1 siffrorna 4 och 5 i lag 37/1992 av den 28 december 1992 om mervärdesskatt, genom vilken det införs ett villkor som begränsar utövandet av avdragsrätten, och som trädde i kraft samma dag som Konungariket Spanien anslöt sig till Europeiska unionen, den 1 januari 1986, utan att det funnits någon lagstiftning som var i kraft fram till dagen för anslutningen i vilken det föreskrevs en sådan begränsning, förenlig med det andra stycket i artikel 176 i mervärdesskattedirektivet?

18. I förfarandet inför domstolen har Randstad España, Konungariket Spanien och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. Domstolen har i enlighet med artikel 76.2 i rättegångsreglerna beslutat att inte hålla någon muntlig förhandling.

V. Rättslig bedömning

A. Sambandet mellan avdragsrätten för ingående mervärdesskatt och beskattningen i efterhand av överlåtelser utan ersättning (gåvor till kunder)

19. Båda frågorna avser huruvida undantaget från avdragsrätten för ingående mervärdesskatt i spansk rätt är tillåtet. Detta förutsätter emellertid att det över huvud taget föreligger en avdragsrätt för ingående skatt enligt de allmänna reglerna i mervärdesskattedirektivet. För att detta villkor ska vara uppfyllt krävs enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet att evenemangsbiljetterna används i samband med Randstad Españas beskattade transaktioner.

20. Det framgår av den hänskjutande domstolens redogörelse för bakgrunden till tvisten att biljetterna var avsedda som gåvor till kunder när de köptes. Förutsatt att biljetterna överlåtits av affärsmässiga skäl, till exempel för att upprätthålla och utveckla kundrelationer för att därigenom generera ytterligare intäkter finns det ett visst samband mellan kostnaden för biljetterna och Randstad Españas affärsverksamhet. I detta avseende föreligger i princip avdragsrätt enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet.

21. Om man däremot beaktar de regler om fiktiva transaktioner som avses i artiklarna 16 och 26.1 a i mervärdesskattedirektivet står det emellertid klart att detta avdrag endast är tillfälligt. Till exempel föreskriver artikel 16 första stycket i direktivet att en överlåtelse utan ersättning av en vara för vilken rätt till avdrag förelåg likställs med en leverans mot ersättning och att den därmed utlöser motsvarande mervärdesbeskattning.

22. Gåvor till tredje man för vilka ingående mervärdesskatt dragits av ska således i princip beskattas i efterhand vid tidpunkten då gåvan överlämnas, såvida det inte är fråga om gåvor av ringa värde (bagatellgräns). Detta återspeglar kravet på att skatt ska betalas i efterhand om den vederlagsfria överlåtelsen annars skulle leda till en obeskattad slutlig konsumtion hos gåvotagaren. Beskattningen av den vederlagsfria överlåtelsen innebär i praktiken att gåvogivarens ursprungliga avdrag för ingående mervärdesskatt korrigeras och förhindrar att en obeskattad slutlig konsumtion uppstår hos tredje man.

23. Som EU-domstolen med rätta har fastslagit i sin praxis är den enda situation där denna beskattning i efterhand inte är nödvändig när överlåtelsen ”utan ersättning” har ett nära samband med en huvudsaklig prestation som utförs mot ersättning, vilket domstolen har ansett är fallet när en surfplatta överlämnas ”kostnadsfritt” i samband med att en tidningsprenumeration tecknas.[7] Det framstår dock inte som att ett sådant samband med en annan transaktion mot ersättning föreligger i förevarande mål.

24. I detta avseende föreligger visserligen avdragsrätt när det gäller gåvor som lämnats av kommersiella skäl. Denna avdragsrätt är emellertid endast tillfällig. Överlåtelsen utan ersättning ska beskattas i efterhand i samband med att gåvan överlämnas enligt artiklarna 16 och 26 i mervärdesskattedirektivet, vilket innebär att avdraget för ingående skatt korrigeras utan att neutralitetsprincipen äventyras.

25. Det finns emellertid en lagstiftningslucka i mervärdesskattedirektivet när det gäller gåvor i form av tillhandahållande av tjänster till tredje man av kommersiella skäl. Artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet avser visserligen tillhandahållande av tjänster utan ersättning till egen personal, men däremot inte – i motsats till vad som föreskrivs i artikel 16 i mervärdesskattedirektivet när det gäller leveranser av varor utan ersättning – till andra tredje parter (till exempel kunder).

26. Tillträde till evenemang kan visserligen överlåtas (och således skänkas) som föremål, men de ska ändå inte anses vara materiella varor, utan tillhandahållanden av tjänster i den mening som avses i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet. Det följer således av direktivets lydelse att det inte sker någon beskattning i efterhand. Följden blir en obeskattad slutlig konsumtion hos kunden som tar emot gåvan om han eller hon även eller huvudsakligen konsumerar gåvan för sitt eget privata nöje, vilket rimligen kan antas vara fallet vid ett besök på en konsert eller en fotbollsmatch.

27. Jag delar visserligen inte Spaniens uppfattning att ett avdrag inte kan göras gällande redan av det skälet att det direkta sambandet med dessa icke beskattningsbara transaktioner har företräde framför det indirekta sambandet med Randstad Españas beskattade transaktioner.[8] Jag håller däremot med Spanien om att det väcker visst obehag att ett avdrag för ingående skatt i dessa situationer i slutändan leder till en obeskattad slutlig konsumtion.

[7] Dom av den 5 oktober 2023, Deco Proteste – Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, punkterna 25 och 26).

[8] Domstolen är tämligen generös i detta avseende – se bland andra dom av den 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, punkt 29 och följande punkter), och dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 33 och följande punkter).

28. Att detta egentligen inte är avsikten framgår tydligt av artikel 176 första stycket andra meningen i mervärdesskattedirektivet, i vilken det föreskrivs att rådet ska besluta att mervärdesskatt ”inte under några omständigheter” ska vara avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation.

29. Med sistnämnda avses utgifter som, även om de har samband med yrkesverksamheten, samtidigt har karaktär av representation och kan främja den beskattningsbara personens sociala anseende. Typiska exempel är utgifter i samband med teaterbesök, sociala sammankomster och gåvor till kunder. Artikel 176 första stycket andra meningen grundas således på principen att sådana utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär och med andra ord huvudsakligen används för privat konsumtion inte ska omfattas av avdragsrätten.

30. Denna omständighet och närheten mellan den privata användningen av evenemangsbiljetterna å ena sidan, och den omständigheten att en gåva av sådana biljetter är affärsmässigt motiverad å andra sidan, förklarar varför – vilket kommissionen också med rätta framhållit – avdrag inte medges för denna typ av ”nöjeskostnader” eller ”representationskostnader” enligt många nationella mervärdesskattelagar. Exempelvis föreskriver Umsatzsteuergesetz (den tyska mervärdesskattelagen) i 15 § punkt 1a att gåvor av en viss storleksordning inte får dras av. Även i österrikisk rätt (12 § punkt 2 siffran 2 i den österrikiska mervärdesskattelagen) finns det begränsningar av avdragsrätten för representationskostnader.

31. Mot bakgrund av dessa mervärdesskatterättsliga bedömningar är det nu möjligt att besvara de två frågor som den hänskjutande domstolen har ställt.

B. Fråga 1: Tolkningen av artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet

32. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i hur artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas. I sitt skriftliga yttrande har kommissionen med rätta påpekat att denna fråga varken preciserats eller motiverats av den hänskjutande domstolen. Dessutom riktar sig artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet till rådet, vilket gör frågan närmast obegriplig. Eftersom rådet inte antagit något motsvarande beslut förefaller artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet inte vara tillämplig i det aktuella målet.

33. Det framgår dock av den entydiga lydelsen av artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet att den inte endast ålägger rådet en befogenhet att anta ett beslut, utan även en skyldighet att göra det. I bestämmelsen föreskrivs inte att rådet ”får” besluta, utan att ”[r]ådet … enhälligt på kommissionens förslag [skall] besluta” vilka utgifter som inte ska medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt. I den andra meningen preciseras att mervärdesskatt *inte under några omständigheter* ska vara avdragsgill för utgifter för lyx, nöjen eller representation.

34. I synnerhet framgår det av den andra meningen i bestämmelsen att unionslagstiftaren avsett att utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, eftersom de avser utgifter för (privata) nöjen, i princip inte ska omfattas av avdragsrätten. Av detta följer även att sådana undantag i vart fall inte strider mot unionslagstiftarens vilja, även om rådet – oavsett av vilken anledning – ännu inte har fullgjort sin uppgift i enlighet med artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

35. Denna slutsats påverkas inte av skillnaden i förhållande till den inkomstskattemässiga behandlingen av sådana utgifter i den spanska skattelagstiftningen som den hänskjutande domstolen har redogjort för. Frågan huruvida kostnaderna kan dras av som rörelsekostnader

eller kostnader för intäkternas förvärvande inom ramen för den spanska inkomstbeskattningen saknar betydelse för unionens mervärdesskattelagstiftning. Inkomstskattelagstiftningen är inte harmoniserad på unionsnivå, vilket innebär att det står medlemsstaterna fritt att utforma undantag från avdragsrätten på olika sätt i detta avseende. Redan denna omständighet gör att det inte är möjligt att dra några slutsatser av den nationella inkomstskattelagstiftningen som är relevanta för tolkningen av unionsrätten. Detta gäller i än högre grad då inkomstskattelagstiftningen i regel eftersträvar helt andra mål. Den syftar i allmänhet till att beskatta inkomster, medan mervärdesskattelagstiftningens syfte är att ta ut skatt på kostnaden för en konsumtionsvara.

C. Fråga 2: Tolkning av artikel 176 andra stycket (standstill-klausulen) i mervärdesskattedirektivet

36. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i hur artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas för att den ska kunna avgöra huruvida det undantag från avdragsrätten som föreskrivs i den spanska lagstiftningen omfattas av den unionsrättsliga standstill-klausulen. Enligt nämnda bestämmelse får medlemsstaterna behålla alla de undantag från rätten att dra av mervärdesskatt som föreskrevs i deras nationella lagstiftning vid tidpunkten för deras anslutning till unionen till dess att rådet har antagit ett beslut i enlighet med artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet (vilket hittills inte skett).

37. Enligt tolkningsfrågan trädde det undantag från avdragsrätten som föreskrivs i artikel 96.1 siffrorna 4 och 5 LIVA (i dess dåvarande lydelse) vid tidpunkten för anslutningen, det vill säga samtidigt som det nya mervärdesskattesystemet. Artikel 96.1 siffrorna 4 och 5 LIVA skulle således kunna omfattas av artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

38. Det är av avgörande betydelse att välja rätt synsätt. Utifrån Randstad Españas perspektiv infördes undantaget från avdragsrätten först i och med att mervärdesskattelagen infördes vid tidpunkten för anslutningen. Det finns således ingen motsvarande tidigare bestämmelse som hade kunnat fortsätta att gälla.

39. Det fanns emellertid inget mervärdesskattesystem med avdrag för ingående skatt i Spanien före anslutningen, vilket innebär att – detta verkar vara kommissionens synsätt – det i allmänhet inte fanns någon möjlighet att göra avdrag för ingående skatt. Följaktligen infördes inte ett undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, utan tvärtom minskades omfattningen av det befintliga fullständiga förbudet genom införandet av avdragsrätt för mervärdesskatt och bestämmelsen i artikel 96.1 siffrorna 4 och 5 LIVA.

40. Ur Spaniens perspektiv infördes undantaget visserligen för första gången, men det offentliggjordes redan före anslutningen och föreskrevs således i spansk rätt redan före anslutningen, även om det trädde i kraft först vid tidpunkten för anslutningen.

41. Vid första anblicken framstår Randstad Españas synsätt som övertygande. Enligt artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet får gammal lagstiftning som strider mot mervärdesskattedirektivet fortsätta att gälla till dess att rådet och kommissionen har fullgjort sina respektive skyldigheter som de ålagts. Det undantag från avdragsrätten som infördes i samband med att lagen som införlivade direktivet trädde i kraft är inte en tidigare, ännu gällande bestämmelse. Vid en närmare granskning framstår det emellertid som att kommissionens synsätt är det riktiga, i synnerhet under omständigheterna i förevarande mål.

42. För det första är undantaget från avdragsrätten för utgifter för nöjen och representation i linje med unionslagstiftarens avsikt och följer också logiskt av mervärdesskattelagstiftningens systematik med hänsyn till den nära kopplingen mellan privat konsumtion och sådana utgifter.

43. För det andra skulle medlemsstaterna, i avsaknad av ett tidigare mervärdesskattesystem som utesluter avdrag, inte ha någon möjlighet att införa ett sådant undantag, eftersom ett partiellt undantag från avdragsrätten varken är möjligt eller meningsfullt utan ett system med avdrag för ingående skatt. Av det ovan anförda följer att avdragsrätten inte begränsas för första gången vid tidpunkten för anslutningen, utan tvärtom möjliggörs för första gången – dock endast inom vissa gränser. Under förutsättning att dessa gränser motsvarar lagstiftarens avsikt och är förenliga med direktivets syften (beskattning av privat konsumtion), är det emellertid förenligt med artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet att de träder i kraft samtidigt som det nya mervärdesskattesystemet, såsom både kommissionen och Konungariket Spanien har gjort gällande.

44. Sammanfattningsvis anser jag att artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet endast klargör att medlemsstaterna inte längre självständigt (det vill säga utan rådet) får införa ett nytt undantag från avdragsrätten som inte föreskrivs i mervärdesskattedirektivet, eller utöka ett befintligt sådant, efter anslutningen till unionen och den därav följande skyldigheten att införliva mervärdesskattedirektivet. De undantag som redan gällde vid tidpunkten för anslutningen är den avgörande gränsen i detta avseende. Det saknar således betydelse att sådana undantag träder i kraft vid tidpunkten för anslutningen.

45. För det första talar lydelsen av andra stycket för denna slutsats, eftersom det däri inte anges att undantaget från avdragsrätten redan måste ha varit i kraft, utan den endast avser bestämmelser ”som föreskrivs”[9] i deras nationella lagstiftning. Om det finns en nationell lag som redan offentliggjorts före anslutningen och som innehåller en motsvarande bestämmelse föreskriver den emellertid ett sådant undantag redan vid tidpunkten för anslutningen.

46. För det andra anser jag att det mot bakgrund av principen om medlemsstaternas likhet inför fördragen vore mycket märkligt om Förbundsrepubliken Tyskland till exempel kan behålla sitt undantag från rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på gåvor av yrkesmässiga skäl, eftersom Tyskland redan hade ett mervärdesskattesystem med avdrag för ingående mervärdesskatt vid utgången av fristen för införlivande av direktivet, men en medlemsstat som ansluter sig till unionen vid en senare tidpunkt inte kan införa motsvarande reglering en logisk sekund tidigare eller samtidigt.

47. Om Spanien för första gången skulle ha infört ett eget mervärdesskattesystem med avdrag för ingående skatt och motsvarande undantag från avdragsrätten en dag före anslutningen och låtit detta system träda i kraft (för en dag), för att därefter införliva mervärdesskattedirektivet en dag senare i samband med anslutningen, skulle ingen tvivla på att standstill-klausulen i artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet är tillämplig. Oavsett om denna reglering trädde i kraft en dag tidigare, en logisk sekund tidigare eller samtidigt, kan det inte spela någon roll för en

[9] Även de övriga språkversionerna avser endast den omständigheten att begränsningen måste ha föreskrivits i den nationella lagstiftningen. Jämför med de franska (”prévu par leur législation nationale”) eller engelska (”provided for under their national law”) språkversionerna.

medlemsstats skatteintäkter (och inte heller för unionens egna medel [10]). Den enda avgörande omständigheten är om lagstiftningen har ändrats efter anslutningen på ett sätt som strider mot kraven i direktivet. Så har dock inte skett i Spanien.

48. I detta avseende talar även domstolens rådande rättspraxis för detta synsätt, som innebär att alla medlemsstater behandlas lika. Domstolen har nämligen redan slagit fast att artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet innehåller en standstill-klausul vilken bland annat ger de stater som ansluter sig till unionen befogenhet att behålla befintlig lagstiftning i fråga om undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt, vilka var tillämpliga innan medlemsstaten anslöt sig till unionen, fram till dess att rådet har utfärdat de bestämmelser som avses i första stycket i nämnda artikel 176, vilket rådet ännu inte har gjort. [11]

49. Denna befogenhet är emellertid inte absolut, eftersom standstill-klausulen inte har som mål att tillåta en ny medlemsstat att ändra sin interna lagstiftning när den ansluter sig till Europeiska unionen, med följden att tillämpningsområdet för befintliga undantag utvidgas, på ett sådant sätt att den avlägsnar sig från de mål som uppställts i mervärdesskattedirektivet. En sådan ändring skulle strida mot själva andemeningen i denna klausul. [12] Det avgörande är huruvida denna lagstiftning har fått till följd att de befintliga undantagen utökats *efter* anslutningen. [13]

50. I detta syfte kan en jämförelse göras mellan avdragen före och efter anslutningen. [14] Vad gäller situationen i förevarande mål kan det konstateras att det före anslutningen inte var möjligt att dra av ingående skatt på varor eller tjänster som var avsedda som gåvor till kunder. Efter anslutningen är det inte heller möjligt att dra av ingående skatt för sådana gåvor. Undantaget från avdragsrätten för mervärdesskatt har således inte utvidgats. Genom att införa detta undantag från avdragsrätten har Spanien inte heller avlägsnat sig från de mål som uppställts i mervärdesskattedirektivet, vilket skulle strida mot syftet med standstill-klausulen. Som redogjorts för ovan (se 28 och följande punkter) strider snarare en obeskattad slutlig konsumtion av sådana konsumtionsvaror mot mervärdesskattedirektivets mål. [15]

51. Även det mer omfattande villkor som domstolen har uppställt, nämligen att den nationella lagstiftningen i fråga tillräckligt preciserar arten av eller föremålet för de varor eller tjänster som undantas från avdragsrätten för mervärdesskatt, för att på så sätt garantera att denna möjlighet

[10] Vilket domstolen emellertid uttryckligen fann med avseende på artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet i dom av den 2 maj 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punkt 32). Denna slutsats är emellertid felaktig, eftersom alla utgifter som inte täcks av traditionella egna medel och egna medel som härrör från mervärdesskatt kompenseras av egna medel baserade på bruttonationalinkomst (BNI-baserade egna medel). Se bland annat EU-kommissionens förslag till direktiv av den 24 april 2019 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt och direktiv 2008/118/EG om allmänna regler för punktskatt på gemensamma försvarsinsatser inom unionen, COM(2019) 192 final, s. 10 – tyskspråkiga versionen.

[11] Se bland annat, dom av den 2 maj 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punkt 30), och dom av den 15 april 2010, X Holding (C-538/08 och C-33/09, EU:C:2010:192, punkt 38).

[12] Dom av den 2 maj 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punkt 31), och dom av den 22 december 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punkterna 37 och 39).

[13] Dom av den 2 maj 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punkterna 32 och 33). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 41 och där angiven rättspraxis), dom av den 8 januari 2002, Metropol och Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, punkt 46) och dom av den 22 december 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punkt 41 och följande punkter). Detta fastslogs ännu en gång i beslut av den 26 februari 2020, PAGE International (C-630/19, ej publicerat, EU:C:2020:111, punkt 30), och beslut av den 17 september 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, ej publicerat, EU:C:2020:721, punkt 30).

[14] Detta följer även av domen av den 2 maj 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punkterna 39 och 51).

[15] Omständigheten att medlemsstaten genom regleringen närmar sig mervärdesskattedirektivets mål framhålls som särskilt viktig i dom av den 14 juni 2001, kommissionen/Frankrike (C-345/99, EU:C:2001:334, punkt 22), och dom av den 8 januari 2002, Metropol och Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, punkt 45).

för medlemsstaterna inte utnyttjas till att införa generella undantag från detta system,[16] är uppfyllt i förevarande mål. Undantaget från avdragsrätten för mervärdesskatt vid förvärv av varor eller tjänster som är avsedda som gåvor till kunder, anställda eller tredje man är tillräckligt preciserat och inte av allmän karaktär.

52. Domen AES-3C Maritza East 1,[17] som åberopats av Randstad España, utgör inte hinder för detta. I nämnda mål utvidgades befintliga undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt vid tidpunkten för anslutningen.[18] I Spanien fanns det emellertid ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, och följaktligen utvidgades inte ett undantag som inte fanns, utan tvärtom infördes en avdragsrätt för första gången – om än en begränsad sådan.

53. Argumentet att standstill-klausulen ska tolkas restriktivt[19] kan inte godtas. Domstolen har redan tidigare slagit fast att artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet syftar till att bibehålla ”alla de avvikelser” som föreskrivs vid tidpunkten för anslutningen. Domstolen har i detta avseende uttryckligen slagit fast att uttrycket ”alla de undantag” i artikel 17.6 andra meningen i sjätte direktivet, och numera uttrycket ”alla de avvikelser” i artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, med beaktande av artikelns ordalydelse och förarbetena till densamma, också omfattar utgifter som strikt är rörelseutgifter.[20] Följaktligen ger standstill-klausulen i artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet medlemsstaterna rätt att undanta även utgiftskategorier som strikt är rörelseutgifter från avdragsrätten för mervärdesskatt, förutsatt att dessa kategorier har definierats tillräckligt precist (se ovan punkt 51).

54. Den rättspraxis som anförts ovan svarar inte mot en restriktiv tolkning av standstill-klausulen. Dessutom ska det framhållas att en restriktiv tolkning av artikel 176 i mervärdesskattedirektivet endast eftersträvats för att förhindra att en medlemsstat behåller ett *allmänt (generellt)* undantag från avdragsrätt för mervärdesskatt.[21] Enligt artikel 176 andra stycket är det endast tillåtet att bibehålla undantag som avser *preciserade utgifter*.[22] Detta krav är emellertid uppfyllt i förevarande mål (se ovan punkt 51).

55. När undantaget – såsom i förevarande mål – till och med är i linje med lagstiftarens avsikt att mervärdesskatt inte under några omständigheter ska vara avdragsgill för utgifter för lyx, nöjen (fotbollsmatcher, konserter och liknande) eller representation, anser jag att den tvivelaktiga ”dogmen” att standstill-klausulen ska tolkas restriktivt i vart fall inte kan vara tillämplig om den juridiska tolkningen ska förverkliga lagstiftarens vilja.

16 Dom av den 2 maj 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punkt 40), dom av den 15 april 2010, X Holding (C-538/08 och C-33/09, EU:C:2010:192, punkt 44) och dom av den 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punkterna 28 och 29). Detta fastslogs ännu en gång i beslut av den 26 februari 2020, PAGE International (C-630/19, ej publicerat, EU:C:2020:111, punkt 34), och beslut av den 17 september 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, ej publicerat, EU:C:2020:721, punkt 39).

17 Dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488).

18 Dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 48).

19 Detta har även fastslagits i dom av den 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punkt 23), och dom av den 22 december 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punkt 28).

20 Dom av den 2 maj 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punkt 47), och dom av den 5 oktober 1999, Royscot m.fl. (C-305/97, EU:C:1999:481, punkt 20).

21 Dom av den 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punkt 28).

22 Dom av den 2 maj 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punkt 40). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2010, X Holding (C-538/08 och C-33/09, EU:C:2010:192, punkt 44).

VI. Förslag till avgörande

56. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara Tribunal Supremos (Högsta domstolen, Spanien) frågor på följande sätt:

1. Artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet utgör inte hinder för någon bestämmelse i den spanska mervärdesskattelagstiftningen i avsaknad av ett enhälligt beslut antaget av rådet. Av artikel 176 första stycket andra meningen i samma direktiv framgår emellertid att det inte strider mot lagstiftarens vilja att undanta utgifter för nöjen och representation från avdragsrätten för mervärdesskatt, även om rådet och kommissionen hittills inte har uppfyllt sina respektive skyldigheter enligt artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Huruvida den spanska inkomstskattelagstiftningen tillåter avdrag för sådana utgifter eller inte saknar relevans för den unionsrättsliga bedömningen.

2. Artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att den enligt samma villkor hindrar alla medlemsstater från att införa nya eller strängare undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt efter att tidsfristen för införlivande har löpt ut så länge rådet och kommissionen ännu inte har fullgjort sina uppgifter enligt artikel 176 första stycket. Artikel 176 andra stycket utgör följaktligen inte hinder för en nationell lagstiftning i vilken det för första gången föreskrevs ett undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt för nöjen och representation, vilken trädde i kraft vid tidpunkten för anslutningen och införlivandet av mervärdesskattedirektivet.