Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 23 октомври 2025 година [1]

Дело C-515/24

Randstad España SLU
срещу
Administración General del Estado

(Преюдициално запитване, отправено от Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания)

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 176 — Национални ограничения на правото на приспадане по отношение на предоставени на клиенти подаръци за стопански цели — Клауза standstill на член 176, втора алинея — Ограничение на приспадането, въведено за първи път едновременно с присъединяването към Съюза и транспонирането на Директивата за ДДС“

I. Въведение

1. В рамките на това преюдициално запитване Съдът трябва да се занимае с обхвата на клаузата standstill. Тя предвижда, че държавите членки могат да продължат да прилагат своите правила за изключване на приспадане, съществували до влизането в сила на Директивата за ДДС [2] (тогава все още Шеста директива [3]). В случаите на присъединилите се по-късно държави членки това важи за правилата за изключване, които са били в сила до присъединяването им.

2. В Испания обаче до присъединяването ѝ не е съществувал данък върху добавената стойност с приспадане, поради което е нямало и правила за изключване. Тъй като обаче приспадането по отношение на т.нар. представителни разходи, които не представляват стриктно разходи за стопанската дейност, не изглежда задължително, Испания все пак въвежда такова изключване. Това става с приет малко преди присъединяването закон, който, като транспониращ Директивата закон за данъка върху добавената стойност, влиза в сила едновременно с присъединяването.

[1] Език на оригиналния текст: немски.

[2] Директива на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

[3] Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — Обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1).

3. Без да е налице данък върху добавената стойност с възможност за приспадане, изключването на приспадане е лишено от смисъл. Това е и причината, поради която, за разлика от други държави членки, Испания всъщност може да въведе посоченото изключване едва с влизането в сила на новата система на данъка върху добавената стойност. Оттук се поражда въпросът дали клаузата standstill обхваща и това изключване, или държави членки, които преди присъединяването си са нямали система на ДДС с приспадане, могат да се възползват от възможността за ограничаване на приспадането не едновременно със, а само преди въвеждането на новата система на ДДС.

4. Следователно става въпрос не само за тълкуването на клаузата standstill, но и за равенството на държавите членки в рамките на Съюза[4]. Голям брой държави членки с модел на приспадане са приели (продължило да се прилага) ограничение на това приспадане по отношение на т.нар. представителни разходи, докато всички държави членки без такъв модел не са могли (по обясними причини) да предвидят такива правила и е трябвало да търпят данъчни загуби, ако още с присъединяването си не са били въвели сходни правила.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

Договор за присъединяване на Кралство Испания и Португалската република към Европейската икономическа общност и Европейската общност за атомна енергия[5] *(наричан по-нататък „Договорът за присъединяване“)*

5. Член 395 от Договора за присъединяване гласи:

„Новите държави членки привеждат в действие необходимите за тях мерки, за да се съобразят, считано от датата на присъединяването, с разпоредбите на директивите и решенията по смисъла на член 189 от Договора за ЕИО и член 161 от ЕОАЕ, както и с препоръките и решенията по смисъла на член 14 от Договора за ЕОАЕ, освен ако в списъка в приложение XXXVI или в други разпоредби от настоящия акт не е предвиден друг срок“.

[4] На равенството между държавите членки понякога се придава толкова голяма тежест, че от него дори се извежда предимството на правото на Съюза (вж. напр. 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). В подобен смисъл вж. и Danwitz, T. Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten. Festschrift Streinz, 2023, p. 41 (47). Това е по-скоро спорно (вж. *Kokott*, J., D. Hummel. Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips? — Europäische Grundrechte Zeitschrift, 2024, p. 1 sq.), но в настоящия случай не стои като въпрос.

[5] ОВ L 302, 1985 г., стр. 9 и сл.

Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност[6] *(наричана по-нататък: „Директивата за ДДС“)*

6. В Директивата за ДДС условията за приспадане са уредени в член 168, буква а):

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки, да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице“.

7. Член 16 и член 26, параграф 1 от Директивата за ДДС уреждат третирането на безвъзмездните доставки на стоки и услуги, като ги приравняват на облагаеми възмездни сделки. Член 16 от Директивата за ДДС, който се отнася до безвъзмездната доставка на стоки, гласи следното:

„Употребата от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, за лични нужди или за нуждите на персонала му, или безвъзмездното разпореждане с такива стоки, или по-общо тяхната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато дължимият ДДС за тези стоки или техни съставни части е подлежал изцяло или частично на приспадане, се третира като възмездна доставка на стоки.

Употребата на стоки за стопански цели обаче, като мостри или подаръци с малка стойност, не се третира като възмездна доставка на стоки“.

8. Член 26, параграф 1 от Директивата за ДДС, който се отнася до безвъзмездната доставка на услуги, предвижда следното:

„Всяка от следните сделки се третира като възмездна доставка на услуги:

а) употребата на стоки, които са част от стопанските активи за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки данък върху добавената стойност подлежи на изцяло или частично приспадане;

б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“.

9. Член 176 от Директивата за ДДС предвижда в параграф 1 Съветът да ограничава правото на приспадане, а в параграф 2 — клауза standstill:

„Съветът единодушно, по предложение на Комисията определя разхода, по отношение на който ДДС не подлежи на приспадане. В никакъв случай данъкът върху добавената

[6] Директива на Съвета от 28 ноември 2006 година (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1) в редакцията, приложима през периода на спора — 2009—2011 г. Последното ѝ изменение към този период е с Директива на Съвета от 7 декември 2010 година (ОВ L 326, 2010 г., стр. 1).

стойност не подлежи на приспадане по отношение на разход, който не представлява стриктно разход за стопанската дейност, като луксозни стоки, забавления или развлечения.

До влизането в сила на разпоредбите, посочени в първа алинея, държавите членки могат да запазят в сила всичките изключения, предвидени по националното им законодателство към 1 януари 1979 г., или в случаите на държавите членки, които са се присъединили след тази дата — към датата на тяхното присъединяване“.

Б. Испанското право

10. За първи път Директивата за ДДС е транспонирана в испанското право с Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Закон 30/1985 от 2 август 1985 г. за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „LIVA“). Понастоящем приложимият член 96, който урежда изключенията и ограниченията на правото на приспадане, гласи следното:

„(1) Не подлежи на приспадане, дори частично, данъкът, платен вследствие на придобиване, включително за собствени нужди, внос, лизинг, преработка, поправка, поддръжка или ползване на стоките и услугите, изброени по-нататък, както и на съпътстващи или допълващи същите стоки или услуги: […]

4. представленията и услугите с развлекателен характер;

5. стоките или услугите с представителни цели, предназначени за клиенти, персонал или трети лица.

Горното ограничение не се прилага за:

a) безплатните мостри и рекламните изделия с незначителна стойност, посочени в член 7, точки 2 и 4 от настоящия закон;

b) стоките, предназначени само за възмездна доставка или предоставяне на ползване, пряко или след преработка, които в момент след тяхното придобиване, биват предназначени с представителни цели за клиенти, персонал или трети лица.

6. Услуги за командироване или пътнически услуги, хотелски и ресторантьорски услуги, освен ако стойността им не се счита за данъчно приспадащ се разход за целите на данъка върху доходите на физическите лица или на корпоративния данък.

(2) Предвиденото в предходния параграф не се прилага за данъка, платен за посочените в него сделки, свързани със следните стоки или услуги:

1. стоките, които, разгледани обективно, имат само производствено, търговско, селскостопанско, клинично или научно приложение;

2. стоките, предназначени само да бъдат предмет на възмездна доставка или предоставяне на ползване, пряко или след преработка от предприятия или самостоятелно заети лица, които обичайно се занимават с извършването на такива дейности;

3. услугите, получени с цел да бъдат възмездно предоставени като такива от предприятия или самостоятелно заети лица, които обичайно се занимават с извършването на такива дейности.

(3) Спрямо приспаданията, посочени в предходния и в настоящия член, се прилагат условията и изискванията, предвидени в глава I от раздел VIII на настоящия закон, по-специално тези, които се отнасят до правилото за пропорционалност“.

III. Факти

11. Според изложените от запитващата юрисдикция и неоспорени от страните данни изключването на приспадане по отношение на т.нар. представителни разходи по член 96, параграф 1, точки 4 и 5 от LIVA (в предишната редакция) е въведено (публикувано) за първи път с Ley 30/1985 (Закон 30/1985) на 9 август 1985 г. и влиза в сила с присъединяването на Кралство Испания към Европейския съюз, т.е. на 1 януари 1986 г.

12. Преди 1 януари 1986 г. в Испания не е съществувал данък върху потреблението, подобен по характер на ДДС, а редица други данъци, с които то дотогава е било облагано. По отношение на нито един от тези данъци обаче не е имало специфични правила за упражняване на право на приспадане. Поради това по отношение на тези съществували в Испания до 31 декември 1985 г. данъци никога не е могло да бъде упражнено право на приспадане. Ето защо до датата на влизане в сила на Договора за присъединяване испанският Закон от 1985 г. не е и предвиждал ограничение на това право.

13. Randstad España, S. L. U. (наричано по-нататък „Randstad“) е търговско дружество и данъчнозадължено лице по смисъла на правото в областта на ДДС. През данъчните години 2009, 2010 и 2011 дружеството е закупило (с начислен ДДС) входни билети за спортни и други развлекателни събития (като мачове на футболните клубове „Реал Мадрид“ и „Барселона“, покани за Paddock Club на Голямата награда на Испания във „Формула 1“ и покани за екскурзии на борда на кораба „Clipper Stad Amsterdam“). Тези входни билети са били предназначени за клиенти. Въпреки че подобни разходи подлежат на приспадане за целите на корпоративния данък, приспадането на ДДС по отношение на тези разходи е невъзможно съгласно член 96, параграф 1, точки 4 и 5 от LIVA.

14. На това основание на 14 юли 2014 г. са издадени актове за установяване на данъчни задължения. На 31 юли 2014 г. Randstad подава административна жалба срещу тези актове пред Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC — Централен административно-икономически съд, Испания), който я отхвърля с решение от 22 ноември 2017 г.

15. Randstad обжалва това решение по съдебен ред пред административното отделение на Audiencia Nacional (Национален съд, Испания). С решение от 17 януари 2022 г. установените в актовете данъчни задължения са потвърдени.

16. Randstad обжалва това решение пред административното отделение на Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания). То иска да се установи дали ограничението на правото на приспадане съгласно член 96, параграф 1, точки 4 и 5 от LIVA може да се основава на т.нар. клауза standstill, съдържаща се в член 176, втора алинея от Директивата за ДДС. Тъй

като и предхождащата го разпоредба влиза в сила едва с присъединяването на Кралство Испания към Европейския съюз, т.е. на 1 януари 1986 г., строго погледнато, до датата на присъединяването не е съществувала правна уредба, която да предвижда ограничение.

IV. Производството по преюдициално запитване

17. При тези обстоятелства Tribunal Supremo (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Съвместима ли е с член 168, буква а) и член 176, първа алинея от [Директивата за ДДС] правна уредба, като съдържащата се в член 96, параграф 1, точки 4 и 5 от Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Закон 37/199[2] за данъка върху добавената стойност) от 28 декември 1992 г., съгласно която не подлежи на приспадане, дори частично, платеният данък за придобиване на стоки и услуги като спортни събития, както и платеният данък за представителни разходи за клиенти, персонал и трети лица, дори данъчнозадълженото лице да е доказало, че тези разходи са пряко свързани с търговската или професионалната му дейност и че са извършени стриктно с търговска или професионална цел, както и че стоките и услугите са използвани за осъществяването на облагаеми сделки от данъчнозадълженото лице, и въпреки че съответният разход подлежи на приспадане за целите на личните данъци върху доходите (данък върху доходите на физическите лица и корпоративен данък)?

2) Съвместима ли е с член 176, втора алинея от [Директивата за ДДС] правна уредба като съдържащата се в член 96, параграф 1, точки 4 и 5 от Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Закон 37/199[2] за данъка върху добавената стойност) от 28 декември 1992 г., която установява ограничително условие за упражняване правото на приспадане, което влиза в сила в деня, в който Кралство Испания се присъединява към Европейския съюз — 1 януари 1986 г., като до датата на присъединяване не е съществувала друга разпоредба, която да предвижда такова ограничение?“.

18. В производството пред Съда писмени становища представят Randstad España, Кралство Испания и Европейската комисия. Съгласно член 76, параграф 2 от Процедурния си правилник Съдът решава да не провежда съдебно заседание.

V. Правен анализ

A. По връзката между правото на приспадане и последващото данъчно облагане на безвъзмездна доставка на стоки или услуги (подаръци за клиенти)

19. И двата въпроса се отнасят до допустимостта на предвиденото в испанското право изключване на приспадане. Това обаче предполага в общите правила на Директивата за ДДС изобщо да е предвидено право на приспадане. За наличието на право на приспадане по член 168, буква а) от Директивата за ДДС се изисква входните билети да се използват за целите на облагаемите сделки на Randstad.

20. От изложените от запитващата юрисдикция факти е видно, че входните билети са били предназначени за клиенти. Ако се приеме, че предоставянето е извършено по стопански причини, например за да се поддържат и развиват отношенията с клиенти и по този начин

да се постигнат повече сделки, се установява известна връзка между разходите за входните билети и икономическата дейност на Randstad. При това положение по принцип би трябвало да съществува право на приспадане по член 168, буква а) от Директивата за ДДС.

21. Ако обаче се вземат предвид сделките, които съгласно член 16 и член 26, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС са приравнени на възмездни, то става ясно, че това приспадане е само временно. Това е така, защото съгласно например член 16, първа алинея от тази директива безвъзмездното предоставяне на стоки, по отношение на които се прилага право на приспадане, се третира като възмездна доставка и следователно поражда съответно облагане с ДДС.

22. Ето защо подаръците за трети лица, по отношение на които е упражнено право на приспадане, по правило подлежат на последващо облагане към момента на предоставянето им, освен ако не се касае за подаръци с незначителна (до определен праг) стойност. В това се проявява изискването за последващо облагане, без което безвъзмездното предоставяне би довело до необложено с данък крайно потребление от страна на лицето, получило подаръка. Чрез данъчното облагане на безвъзмездното предоставяне се коригира първоначалното приспадане на данъка от лицето, предоставило подаръка, и се избягва необложено с данък крайно потребление от страна на третото лице.

23. Съгласно в крайна сметка правилната практика на Съда това последващо облагане не е необходимо само когато „безвъзмездното“ предоставяне е тясно свързано с възмездна основна услуга, както Съдът е приел в случая с „безплатното“ предоставяне на таблет при сключването на платен абонамент за списание[7]. В настоящия случай обаче изглежда, че такава връзка с друга възмездна сделка не съществува.

24. Вярно е, че в случая е налице право на приспадане по отношение на подаръци, предоставени за стопански цели. Това право обаче е налице само временно. Съгласно членове 16 и 26 безвъзмездното предоставяне би трябвало да подлежи на последващо облагане към момента на извършването си, така че да се коригира приспадането, без това да поставя под съмнение принципа на неутралност на данъка.

25. При все това Директивата за ДДС съдържа в това отношение законодателна празнота, що се отнася до безвъзмездни услуги, предоставени за стопански цели на трети лица. Действително член 26, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС обхваща и собствения персонал, що се отнася до безвъзмездната доставка на услуги, но не и — за разлика от член 16 от Директивата за ДДС — други трети лица (например клиенти), що се отнася до безвъзмездната доставка на стоки.

26. Входните билети могат да се прехвърлят (и следователно подаряват) подобно на стоки, които обаче не са материални, поради което те се считат за услуги по смисъла на член 24, параграф 1 от Директивата за ДДС. Следователно съгласно текста на Директивата в настоящия случай не се поражда основание за последващо облагане. Последицата е необложено крайно потребление от страна на клиента, получил подаръка, доколкото той също съответно предимно ползва (потребява) подаръка за свое лично удоволствие, какъвто най-вероятно е случаят с посещението на концерт или футболен мач.

[7] Решение от 5 октомври 2023 г., Deco Proteste — Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, т. 25 и 26).

27. Не споделям становището на Испания, че приспадането е изключено само поради обстоятелството, че пряката връзка с тези необлагаеми сделки измества непряката връзка с облагаемите сделки на Randstad[8]. Споделям обаче опасението на Испания, че приспадането в тези случаи в крайна сметка води до необложено крайно потребление.

28. Фактът, че това всъщност не е желаният резултат, се потвърждава от член 176, първа алинея, второ изречение от Директивата за ДДС, който изхожда от разбирането, че „в никакъв случай“ Съветът не следва да предоставя право на приспадане по отношение на разход, който не представлява стриктно разход за стопанската дейност, като луксозни стоки, забавления или развлечения.

29. Такъв е разходът, който, освен че е свързан с професионалната дейност, има и представителен характер и може да допринесе за доброто име на данъчнозадълженото лице в обществото. Типични примери са разходите за посещения на театър, социални събития и подаръци за клиенти. Следователно член 176, първа алинея, второ изречение изхожда от принципа, че такива разходи, които не са строго стопански и поради това служат главно за лично потребление, трябва да бъдат изключени от правото на приспадане.

30. Това, както и близостта между личното ползване на входния билет, от една страна, и мотивираното от стопански съображения безвъзмездно предоставяне на такива билети, от друга страна, обяснява защо — както правилно подчертава и Комисията — в много национални закони за данъка върху оборота, съответно върху добавената стойност, приспадането по отношение на такива „разходи за развлечения“, съответно „представителни разходи“, е било и продължава да бъде допустимо само в ограничена степен. Така например член 15, параграф 1a от германския Umsatzsteuergesetz (UStG — Закон за данъка върху оборота) предвижда изключване на приспадане по отношение на подаръци над определен размер. И в австрийското право (а именно в член 12, параграф 2, т. 2 от öUStG (австрийския Закон за данъка върху оборота) съществуват ограничения за приспадане по отношение на разходите за развлечения или разходите за представителни цели.

31. С оглед на посочените съображения от гледна точка на правото в областта на ДДС, вече е възможно да се отговори на двата преюдициални въпроса, поставени от запитващата юрисдикция.

Б. Първи въпрос: тълкуване на член 176, първа алинея от Директивата за ДДС

32. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи как следва да се тълкува член 176, първа алинея от Директивата за ДДС. Както обаче правилно подчертава Комисията в писменото си становище, този въпрос не съдържа нито подробни разяснения, нито подробни мотиви. С оглед на факта, че адресат на член 176, първа алинея от Директивата за ДДС е Съветът, въпросът е и трудно разбираем. Тъй като Съветът очевидно не е извършил предвиденото определяне на разхода, член 176, първа алинея от Директивата за ДДС в случая не изглежда приложим.

[8] В това отношение Съдът е доста великодушен — вж. например решения от 16 септември 2020 г., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, т. 29 и сл.), и от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс (C-132/16, EU:C:2017:683, т. 33 и сл.).

33. Същевременно от ясния текст на член 176, първа алинея от Директивата за ДДС произтича не само правомощие, но и задължение за Съвета. Използваната в него формулировка е не „може“, а „Съветът единодушно, по предложение на Комисията определя“ разхода, по отношение на който ДДС не подлежи на приспадане. Във второто изречение се пояснява, че *в никакъв случай* не се допуска приспадане на данъка върху добавената стойност по отношение на разходи за развлечения и представителни цели.

34. По-специално, от второто изречение става ясно, че законодателят по принцип изисква изключване на приспадане по отношение на разходите, които не представляват стриктно разходи за стопанската дейност, тъй като те се отнасят до (лични) развлечения. От това също така следва, че подобно изключване в никакъв случай не нарушава волята на законодателя, дори и ако Съветът по една или друга причина досега не е изпълнил задължението си по член 176, първа алинея от Директивата за ДДС.

35. Този извод не се променя по никакъв начин и от изтъкнатите от запитващата юрисдикция различия спрямо третирането на такива разходи в испанското право в областта на данъка върху доходите. Въпросът дали от гледна точка на правото в областта на данъка върху доходите разходите подлежат на приспадане, или не в Испания като оперативни разходи или като разходи за икономическата дейност, е ирелевантен за правото на Съюза в областта на ДДС. Правото в областта на данъка върху доходите не е хармонизирано в правото на Съюза, така че в това отношение държавите членки са свободни да предвиждат различни забрани за приспадане. Дори само поради тази причина от националното право в областта на данъка върху доходите не могат да се правят изводи за тълкуването на правото на Съюза. Това важи в още по-голяма степен и поради обстоятелството, че правото в областта на данъка върху доходите обикновено преследва и други цели. По правило то има за цел да обложи постъпленията от доходи, докато правото в областта на ДДС облага разходите за потребление.

B. Втори въпрос: тълкуване на член 176, втора алинея (клауза standstill) от Директивата за ДДС

36. С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи как следва да се тълкува член 176, втора алинея от Директивата за ДДС, за да прецени дали предвиденото в испанския закон изключване на приспадането попада в обхвата на съдържащата се в правото на Съюза клауза standstill. В клаузата standstill се посочва, че докато Съветът не определи разхода съгласно член 176, първа алинея от Директивата за ДДС (което и до днес не е сторено), държавите членки могат да запазят в сила всичките изключения, предвидени по националното им законодателство към датата на присъединяването им.

37. От преюдициалния въпрос е видно, че изключенията, съдържащи се както в точка 4, така и в точка 5 на член 96, параграф 1 от LIVA (в тогавашната му редакция), влизат в сила към датата на присъединяването, тоест заедно с новата система на ДДС. Следователно е възможно член 176, втора алинея от Директивата за ДДС да обхваща член 96, параграф 1, точки 4 и 5 от LIVA.

38. От решаващо значение в това отношение е правилната гледна точка. Според Randstad изключването на приспадане е предвидено едва с въвеждането на Закона за ДДС към момента на присъединяването. Това означава, че липсва съответна стара разпоредба, която да продължи да се прилага.

39. Преди присъединяването обаче в Испания не е съществувала система на ДДС с приспадане, така че — това, изглежда, е гледната точка на Комисията — се е изключвало приспадане по принцип. По този начин не е било въведено ново изключване на приспадане, а напротив — съществуващото пълно изключване е било намалено до известна степен с въвеждането на правото на приспадане и на правната уредба на член 96, параграф 1, точки 4 и 5 от LIVA.

40. От друга страна, от гледна точка на Испания, макар изключването да е нововъведено, то е било публикувано преди присъединяването и следователно е било предвидено в испанското законодателство още преди присъединяването, въпреки че е влязло в сила едва с присъединяването.

41. На пръв поглед становището на Randstad изглежда убедително. Член 176, втора алинея от Директивата за ДДС позволява стари правила, които противоречат на Директивата за ДДС, да продължат да се прилагат, докато Съветът и Комисията не изпълнят съответните си задължения. Изключването на приспадане, въведено с влизането в сила на закона за транспониране, не е стара правна уредба, която продължава да се прилага. При малко по-внимателен анализ обаче изглежда, че правилна — особено в настоящата ситуация — е гледната точка на Комисията.

42. Това е така, тъй като, от една страна, изключването на приспадане по отношение на разходи за развлечения и представителни цели съответства на волята на законодателя и освен това придобива смисъл от гледна точка на облагането с ДДС с оглед на обстоятелството, че тези разходи са тясно свързани с удовлетворяването на нужди от личното потребление.

43. От друга страна, държави членки без стара система на ДДС с изключване на приспадането не би трябвало изобщо да могат да въведат такова изключване, тъй като без система с приспадане частичното му изключване е невъзможно и лишено от смисъл. В това отношение по-внимателният анализ показва, че към момента на присъединяването за първи път се извършва не ограничаване, а — макар и в определени граници — допускане на приспадането. Ако обаче тези граници съответстват на волята на законодателя и са съвместими с целите на Директивата (облагане на личното потребление), то — както твърдят Комисията и Испания — влизането им в сила едновременно с новата система на ДДС е в съответствие с идеята на член 176, втора алинея от Директивата за ДДС.

44. В крайна сметка член 176, втора алинея от Директивата за ДДС според мен само уточнява, че след присъединяването и поемането на произтичащото от това задължение за транспониране на Директивата за ДДС държавите членки повече не могат да въвеждат самостоятелно (т.е. без Съвета) непредвидено в Директивата за ДДС ново, съответно по-обхватно изключване на приспадането. В това отношение решаващата граница се поставя още от предвиденото към момента на присъединяването изключване. Следователно влизането в сила на такова изключване едновременно с присъединяването не е проблем.

45. Този извод се подкрепя, от една страна, от текста на втора алинея, тъй като тя не изисква изключването на приспадането вече да е било влязло в сила, а само да е било „предвидено“ [9]. Национален закон, който е бил публикуван още преди присъединяването и който съдържа съответна правна уредба, обаче вече предвижда това изключване към момента на присъединяването.

46. От друга страна обаче, в контекста на равенството между държавите членки ми се струва доста странно, че на Германия например е било позволено да запази изключването на приспадане по отношение на предоставени по стопански причини подаръци, на основание, че към момента на изтичане на срока за транспониране на Директивата тази държава вече е разполагала със система на ДДС с приспадане, докато на държава членка, която се е присъединила към Съюза по-късно, не е било позволено да въведе такова изключване малко преди, съответно едновременно с присъединяването.

47. Ако в Испания беше въведена и влязла в сила (за период от един ден) собствена система на ДДС с приспадане и със съответното изключване на приспадането за пръв път един ден преди присъединяването и ако Директивата за ДДС беше транспонирана един ден след присъединяването, то тогава едва ли някой би поставил под съмнение приложимостта на съдържащата се в член 176, втора алинея от Директивата за ДДС клауза standstill. Данъчните постъпления на държавите членки (а вероятно и собствените ресурси на Съюза, формирани от ДДС [10]) обаче не могат да зависят от това дали тази правна уредба е влязла в сила един ден преди, малко преди, или едновременно с присъединяването. Решаващо е единствено дали впоследствие в положението след присъединяването не са настъпили промени, които са в разрез с изискванията на Директивата. В Испания обаче това не се е случило.

48. В това отношение и досегашната практика на Съда подкрепя този подход, въз основа на който всички държави членки се третират еднакво. Това е така, защото Съдът вече е приел, че член 176, втора алинея от Директивата за ДДС съдържа клауза standstill, която предвижда по отношение на присъединяващите се към Съюза държави запазване на национални изключения от приложимото преди присъединяването им право на приспадане на ДДС, докато Съветът приеме разпоредбите, предвидени в първа алинея от посочения член 176, което до този момент Съветът не е направил [11].

49. Това правомощие обаче не е абсолютно, тъй като клаузата standstill няма за цел да позволи на нова държава членка при приемането си в Съюза да измени вътрешното си законодателство, което би довело до разширяване на обхвата на съществуващите изключения така, че това законодателство да се отдалечи от целите на Директивата за

[9] И в текстовете на другите езици се изисква ограничението да е било само предвидено. Вж. текста на френски език („prévu par leur législation nationale“) или текста на английски език („provided for under their national law“).

[10] Така изрично във връзка с член 176, втора алинея от Директивата за ДДС решение от 2 май 2019 г., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, т. 32). Формулирано по този начин, обаче това не е вярно, тъй като всички разходи, които не са покрити чрез традиционните собствени ресурси и ресурсите, формирани от ДДС, се компенсират чрез собствените ресурси, основани на брутния национален доход (собствен ресурс на база БНД). Вж. например предложението за директива на Комисията от 24 април 2019 година за изменение на Директива 2006/112 и Директива 2008/118 относно общия режим на облагане с акциз на свързаните с отбраната дейности в рамките на Съюза, COM(2019) 192 final, стр. 10 от текста на немски език.

[11] Вж. например решение от 2 май 2019 г., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, т. 30). Вж. в подобен смисъл решение от 15 април 2010 г., X Holding (C-538/08 и C-33/09, EU:C:2010:192, т. 38).

ДДС, което би било в противоречие със самия дух на тази клауза [12]. От значение е дали разглежданата правна уредба не води до *последващо* разширяване на обхвата на вече съществуващите изключения [13].

50. За да се установи това, може да се направи сравнение между приспаданията преди и след присъединяването [14]. В настоящия случай преди присъединяването не е било възможно приспадане по отношение на стоки или услуги, предназначени за клиенти. След присъединяването също не е възможно приспадане по отношение на такова предоставяне. Следователно изключването на приспадането не е разширено. Освен това с въвеждането на това изключване на приспадането Испания не се е отдалечила и от целите на Директивата за ДДС, което би било в противоречие с духа на клаузата standstill. Напротив, както е обяснено по-горе (вж. т. 28 и сл.), на целите на Директивата за ДДС противоречи необложеното крайно потребление на такива стоки [15].

51. В настоящия случай е изпълнено и развитото по-нататък от Съда изискване разглежданото национално законодателство да уточнява в достатъчна степен естеството или предмета на стоките или услугите, за които се изключва правото на приспадане на ДДС, за да не може предоставената на държавите членки възможност да служи като основание за въвеждането на общи изключения от тази правна уредба [16]. Изключването на приспадане по отношение на стоки или услуги, предназначени за предоставяне на клиенти, персонал или трети лица, е достатъчно конкретно, а не общо.

52. Този извод не противоречи на цитираното от Randstad решение по дело ЕЙ И ЕС — ЗС МАРИЦА ИЗТОК I [17]. В случая по посоченото дело вече съществуващи изключения от право на приспадане са били разширени към момента на присъединяването [18]. В Испания обаче изобщо не е имало право на приспадане, поради което липсващото дотогава изключване не е било и разширено, а напротив, за първи път е било предоставено — макар и в ограничена в това отношение степен — право на приспадане.

53. Доколкото се изтъква, че клаузата standstill трябва да се тълкува стриктно [19], това също не е целесъобразно. Това е така, защото Съдът още в миналото е постановил, че член 176, втора алинея от Директивата за ДДС цели да запази „всичките изключения“, които са били предвидени към датата на присъединяването. В това отношение Съдът изрично констатира, че изразът „всички изключения“, съдържащ се в член 17, параграф 6, второ изречение от

[12] Решения от 2 май 2019 г., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, т. 31), и от 22 декември 2008 г., Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, т. 37 и 39).

[13] Решение от 2 май 2019 г., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, т. 32 и 33). Вж. в този смисъл решения от 18 юли 2013 г., ЕЙ И ЕС — ЗС МАРИЦА ИЗТОК I (C-124/12, EU:C:2013:488, т. 41 и цитираната съдебна практика), от 8 януари 2002 г., Metropol и Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, т. 46), и от 22 декември 2008 г., Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, т. 41 и сл.). Така отново и в приетите наскоро определения от 26 февруари 2020 г., PAGE International (C-630/19, непубликувано, EU:C:2020:111, т. 30), и от 17 септември 2020 г., Super Bock Bebidas (C-837/19, непубликувано, EU:C:2020:721, т. 30).

[14] Така и решение от 2 май 2019 г., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, т. 39 и 51).

[15] Фактът, че държавата членка се доближава с правната уредба до целите на Директивата за ДДС, се подчертава особено ясно в решения от 14 юни 2001 г., Комисия/Франция (C-345/99, EU:C:2001:334, т. 22), и от 8 януари 2002 г., Metropol и Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, т. 45).

[16] Решения от 2 май 2019 г., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, т. 40), от 15 април 2010 г., X Holding (C-538/08 и C-33/09, EU:C:2010:192, т. 44), и от 23 април 2009 г., PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, т. 28 и 29). Отново в едва наскоро приетите определения от 26 февруари 2020 г., PAGE International (C-630/19, непубликувано, EU:C:2020:111, т. 34), и от 17 септември 2020 г., Super Bock Bebidas (C-837/19, непубликувано, EU:C:2020:721, т. 39).

[17] Решение от 18 юли 2013 г., ЕЙ И ЕС — ЗС МАРИЦА ИЗТОК I (C-124/12, EU:C:2013:488).

[18] Решение от 18 юли 2013 г., ЕЙ И ЕС — ЗС МАРИЦА ИЗТОК I (C-124/12, EU:C:2013:488, т. 48).

[19] Така и решения от 23 април 2009 г., PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, т. 23), и от 22 декември 2008 г., Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, т. 28).

Шеста директива, а сега и в член 176, втора алинея от Директивата за ДДС, както с оглед на текста, така и на генезиса на посочения член включва и разходите, които са стриктно свързани със стопанската дейност.[20]. Следователно съдържащата се в член 176, втора алинея от Директивата за ДДС клауза standstill позволява на държавите членки да изключат от правото на приспадане и категориите разходи, които са стриктно свързани със стопанската дейност, при условие че те са достатъчно точно определени (във връзка с това вж. т. 51).

54. Посочената съдебна практика не представлява стриктно тълкуване на клаузата standstill. Освен това усилията член 176 от Директивата за ДДС да се тълкува стриктно, се полагат единствено за да се попречи на държавите членки да запазят в сила *общо (генерално)* изключване на приспадането[21]. Член 176, втора алинея допуска да продължи прилагането единствено на тези изключения, които се отнасят до *точно определени разходи*[22]. Настоящият случай обаче се отнася до такива разходи (във връзка с това вж. т. 51).

55. Дори и доколкото изключването — както е в настоящия случай — съответства на волята на законодателя, а именно разходите за луксозни стоки, забавления (футболни мачове, концерти и др.) и представителни цели във всички случаи да са изключени от правото на приспадане, спорното „догматично“ изискване за стриктно тълкуване на клаузата standstill според мен така или иначе изобщо не може да се приложи, ако правното тълкуване цели да се постигне волята на законодателя.

VI. Заключение

56. Ето защо предлагам на поставените от Tribunal Supremo (Върховен съд, Испания) преюдициални въпроси да се отговори по следния начин:

„1) Член 176, първа алинея от Директивата за ДДС не противоречи на разпоредба от испанското право в областта ДДС, докато Съветът не определи единодушно разхода. Същевременно член 176, първа алинея, второ изречение от тази директива показва, че изключването на приспадане по отношение на разходите за развлечения и представителни цели не противоречи на волята на законодателя, макар и до момента Съветът и Комисията да не са изпълнили съвместното си задължение, което им е възложено по силата на член 176, първа алинея от Директивата за ДДС. Въпросът дали испанското право в областта на данъка върху доходите допуска, или не приспадането на такива разходи, не е от значение съгласно правото на Съюза.

2) Член 176, втора алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че той възпрепятства по еднакъв начин всички държави членки да предвиждат след изтичането на срока за транспониране нови, съответно по-строги изключения от правото на приспадане, докато Съветът и Комисията не изпълнят общото си задължение по член 176, първа алинея. Следователно член 176, втора алинея допуска

[20] Решения от 2 май 2019 г., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, т. 47), и от 5 октомври 1999 г., Royscot и др. (C-305/97, EU:C:1999:481, т. 20).

[21] Решение от 23 април 2009 г., PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, т. 28).

[22] Решение от 2 май 2019 г., Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, т. 40). Вж. в този смисъл решение от 15 април 2010 г., X Holding (C-538/08 и C-33/09, EU:C:2010:192, т. 44).

национална правна уредба, с която за първи път е предвидено изключване на приспадане по отношение на разходи за развлечения и представителни цели, влязло в сила към датата на присъединяването и транспонирането на Директивата за ДДС“.