Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
af 23. oktober 2025[1]

Sag C-515/24

Randstad España SLU
mod
Administración General del Estado

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – artikel 176 – nationale begrænsninger af fradragsretten i tilfælde af gaver til kunder, der gives i erhvervsmæssigt øjemed – stand still-klausulen i artikel 176, stk. 2 – den første indførelse af en begrænsning af momsfradraget skete samtidig med tiltrædelsen af Unionen og gennemførelsen af momsdirektivet«

I. Indledning

1. I forbindelse med denne anmodning om præjudiciel afgørelse skal Domstolen for første gang tage stilling til rækkevidden af en stand still-klausul. I henhold til denne klausul kan medlemsstaterne opretholde alle ordninger, som udelukkede et momsfradrag og var gældende, inden momsdirektivet[2] (dengang endnu sjette direktiv[3]) trådte i kraft. For medlemsstater, hvis tiltrædelse skete senere, gælder dette for de undtagelser, der var gældende indtil tiltrædelsen.

2. Da Spanien indtil tiltrædelsen ikke havde en moms med fradrag, havde denne stat imidlertid heller ikke nogen undtagelsesregler. Eftersom et fradrag for såkaldte repræsentationsudgifter, som ikke er af strengt forretningsmæssig karakter, ikke forekommer at være obligatorisk, indførte Spanien dog en sådan udelukkelse. Dette skete ved en lov, der blev forkyndt kort før tiltrædelsen, og denne lov, momsloven, som gennemfører direktivet, trådte i kraft samtidig med tiltrædelsen.

3. Uden en moms med fradrag giver en udelukkelse af fradragsretten ingen mening. Derfor kunne Spanien – i modsætning til andre medlemsstater – reelt også først sætte denne undtagelse i kraft ved ikrafttrædelsen af det nye momssystem. Det er nu uklart, om dette er omfattet af stand

[1] – Originalsprog: tysk.

[2] – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1).

[3] – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).

still-klausulen, eller om medlemsstater, der før tiltrædelsen ikke havde noget momssystem med fradrag, ikke kunne gøre brug af muligheden for at begrænse momsfradraget samtidig med, men kun før, indførelsen af det nye momssystem.

4. Dermed drejer det sig ikke kun om fortolkningen af stand still-klausulen, men også om ligheden mellem Unionens medlemsstater[4]. Mange medlemsstater med en fradragsmodel begrænsede momsfradraget for såkaldte repræsentationsudgifter (hvilket herefter fortsatte med at være gældende), mens alle medlemsstater uden en fradragsmodel (naturligvis) ikke havde sådanne regler og således måtte acceptere en reduktion af deres afgiftsindtægter, hvis de ikke indførte lignende regler ved deres tiltrædelse.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

Traktaten om Kongeriget Spanien og Den Portugisiske Republiks tiltrædelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab og Det Europæiske Atomenergifællesskab[5] *(herefter »tiltrædelsestraktaten«)*

5. Tiltrædelsestraktatens artikel 395 fastsætter følgende:

»Medmindre der i listen i bilag XXXVI eller i andre af denne akts bestemmelser er fastsat en frist herfor, iværksætter de nye medlemsstater de forholdsregler, der er nødvendige for fra tiltrædelsen at overholde bestemmelserne i direktiver og beslutninger efter EØF-traktatens artikel 189 og Euratom-traktatens artikel 161 samt bestemmelserne i henstillinger og beslutninger efter EKSF-traktatens artikel 14.«

Direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem[6] *(herefter »momsdirektivet«)*

6. Betingelserne for momsfradraget er fastsat i momsdirektivets artikel 168, litra a):

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person«.

[4] – Ligheden mellem medlemsstaterne tillægges nu så stor vægt, at EU-rettens forrang angiveligt ligefrem følger heraf (jf. f.eks. 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). I denne retning også T. von Danwitz, *Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten*, Festschrift Streinz, 2023, s. 41 (47)). Dette forekommer ganske vist tvivlsomt (jf. J. Kokott og D. Hummel, *Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips*?, Europäische Grundrechte Zeitschrift, 2024, s. 1 ff.), men kan her lades ude af betragtning.

[5] – EFT 1985, L 302, s. 9 ff.

[6] – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1) i den affattelse, der finder anvendelse på de omtvistede år 2009-2011. Det blev i denne henseende senest ændret ved Rådets direktiv af 7.12.2010 (EUT 2010, L 326, s. 1).

7. Momsdirektivets artikel 16 og artikel 26, stk. 1, fastsætter reglerne for behandlingen af vederlagsfrie leveringer og tjenesteydelser og opstiller i denne henseende fiktive afgiftspligtige transaktioner mod vederlag. Momsdirektivet artikel 16 vedrører vederlagsfri levering af varer og har følgende ordlyd:

»Det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager en vare, som han vil anvende til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et for virksomheden uvedkommende formål, sidestilles med levering af varer mod vederlag, såfremt varen eller de bestanddele, som den er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen.

Udtagning af varer til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver sidestilles dog ikke med levering af varer mod vederlag.«

8. Momsdirektivets artikel 26, stk. 1, vedrører vederlagsfrie tjenesteydelser og fastsætter følgende:

»Følgende transaktioner sidestilles med levering af ydelser mod vederlag:

a) anvendelse af en vare, der indgår i en virksomheds aktiver, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt denne vare har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen

b) vederlagsfri levering af ydelser, som af den afgiftspligtige person foretages til privat brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.«

9. Momsdirektivets artikel 176 fastsætter i stk. 1, at Rådet kan begrænse momsfradraget, og i stk. 2 en stand still-klausul:

»Rådet fastsætter med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag af momsen. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de i stk. 1 omhandlede bestemmelser træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som var gældende i henhold til deres nationale lovgivning pr. 1. januar 1979 eller for de medlemsstater, som er tiltrådt Fællesskabet efter denne dato, på datoen for deres tiltrædelse.«

B. Spansk ret

10. Ved Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido (lov nr. 30/1985 om merværdiafgift, herefter »momsloven«) af 2. august 1985 blev momsdirektivet gennemført i spansk ret for første gang. Den nugældende artikel 96 fastsætter undtagelser fra og begrænsninger af momsfradraget:

»1. Ingen del af beløb afholdt som følge af erhvervelsen – herunder til eget forbrug, import, leasing, forarbejdning, reparation, vedligeholdelse eller anvendelse – af de nedenfor anførte varer og ydelser, samt af varer og ydelser, som er accessoriske eller knyttede hertil, kan fradrages: […]

4) arrangementer og ydelser af rekreativ karakter

5) varer og ydelser, som er bestemt for pleje af kunder, medarbejdere eller tredjepersoner.

Dette omfatter ikke:

a) gratis vareprøver og reklamegenstande af beskeden værdi som defineret i denne lovs artikel 7, nr. 2 og 4

b) varer, der udelukkende er bestemt for levering eller overdragelse til brug, det være sig direkte eller ved forarbejdning, mod vederlag, og som efter deres erhvervelse anvendes til pleje af kunder, medarbejdere eller tredjeparter

6) rejse-, hotel- og restaurantydelser, medmindre beløbet for disse anses for at være fradragsberettigede udgifter i forbindelse med indkomstskat for fysiske personer eller selskabsskat.

2. Beløb afholdt i forbindelse med de transaktioner, der er nævnt i forrige stykke, og i forbindelse med følgende varer og ydelser er undtaget fra forrige stykke:

1) varer, som objektivt kan anses for udelukkende at finde industriel, kommerciel, landbrugsmæssig, medicinsk eller videnskabelig anvendelse

2) varer, der udelukkende er bestemt for levering eller overdragelse til brug mod vederlag, det være sig direkte eller ved forarbejdning, foretaget af erhvervsdrivende eller virksomheder, for hvem sådanne transaktioner er en del af deres sædvanlige aktivitetsudøvelse

3) ydelser, der modtages med henblik på at blive leveret som sådan mod vederlag af erhvervsdrivende eller virksomheder, for hvem sådanne transaktioner er en del af deres sædvanlige aktivitetsudøvelse.

3. De fradrag, der er fastsat i denne og i forrige artikel, er også underlagt de betingelser og krav, der er fastsat i kapitel I, afdeling VIII, af denne lov, navnlig de betingelser og krav, som vedrører pro rata-reglen.«

III. Faktiske omstændigheder

11. Det er ubestridt mellem den forelæggende ret og parterne, at undtagelsen fra fradraget for såkaldte repræsentationsudgifter i momslovens artikel 96, stk. 1, nr. 4 og 5 (i den tidligere affattelse), første gang blev indført (offentliggjort) ved lov nr. 30/1985 af 9. august 1985 og trådte i kraft ved Kongeriget Spaniens tiltrædelse af Den Europæiske Union, dvs. den 1. januar 1986.

12. Før den 1. januar 1986 fandtes der i Spanien ikke en forbrugsafgift med en struktur svarende til momsens, men der fandtes et kompleks af afgifter på forbrug. Imidlertid fandt regler om udøvelsen af fradragsretten ikke anvendelse i forbindelse med nogen af disse afgifter. I forbindelse med disse afgifter, som fandt anvendelse i Spanien indtil den 31. december 1985, kunne der følgelig ikke gøres en fradragsret gældende. Følgelig fastsatte den spanske lov af 1985 indtil tiltrædelsestraktatens ikrafttræden heller ikke en begrænsning af denne ret.

13. Randstad España, S. L. U. (herefter »Randstad«) er et erhvervsdrivende selskab og en afgiftspligtig person i momsdirektivets forstand. I afgiftsårene 2009, 2010 og 2011 erhvervede det (momspligtigt) billetter til sportsarrangementer og andre fritidsarrangementer (f.eks. til Real Madrids, C.F.'s og F.C. Barcelonas fodboldkampe, invitationer til Paddock Club ved Spaniens

Formel 1-grandprix og invitationer til udflugter om bord på skibet Clipper Stad Amsterdam). Disse billetter var bestemt for kundepleje. Sådanne udgifter kan ganske vist trækkes fra som driftsudgifter på området for selskabsskat, men det er ikke muligt at trække dem fra på momsområdet i henhold til momslovens artikel 96, stk. 1, nr. 4 og 5.

14. Den 14. juli 2014 blev der udstedt efteropkrævninger i denne forbindelse. Randstad indgav den 31. juli 2014 en klage over efteropkrævningerne til Tribunal Económico-Administrativo Central (det centrale ankenævn i skatteretlige sager, Spanien), som blev afslået ved afgørelse af 22. november 2017.

15. Randstad anlagde herefter et søgsmål ved afdelingen for forvaltningsretlige sager ved Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager, Spanien). Ved dom af 17. januar 2022 blev afgiftsfastsættelsen stadfæstet i denne henseende.

16. Randstad har iværksat appel til prøvelse af denne dom ved afdelingen for forvaltningsretlige sager ved Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien). Nævnte ret er i tvivl om, hvorvidt begrænsningen af fradragsretten i henhold til momslovens artikel 96, stk. 1, nr. 4 og 5, kan støttes på den såkaldte stand still-klausul i momsdirektivets artikel 176, stk. 2. Eftersom den bestemmelse, der gik forud for denne bestemmelse, også først trådte i kraft på datoen for Kongeriget Spaniens tiltrædelse af Den Europæiske Union, dvs. den 1. januar 1986, fandtes der indtil denne dato strengt taget ikke nogen lovgivning, som fastsatte en sådan begrænsning.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse

17. Tribunal Supremo (øverste domstol) har derfor udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Er en bestemmelse såsom artikel 96, stk. 1, nr. 4 og 5, i Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (lov nr. 37/1992 om merværdiafgift, herefter »momsloven«) af 28. december 1992, hvorefter ingen del af beløb, der er afholdt som følge af erhvervelsen af varer og ydelser såsom sportsarrangementer, samt udgifter i forbindelse med pleje af kunder, medarbejdere eller tredjeparter kan gøres til genstand for fradrag, selv om den afgiftspligtige person godtgør, at disse udgifter har direkte forbindelse med dennes erhvervsmæssige virksomhed, at de er blevet afholdt med et strengt erhvervsmæssigt formål, og at varerne og ydelserne er blevet anvendt af den afgiftspligtige person til gennemførelse af afgiftspålagte transaktioner, og selv om der er tale om en fradragsberettiget udgift i forbindelse med indkomstskat (indkomstskat for fysiske personer og selskabsskat), forenelig med artikel 168, litra a), og artikel 176, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem?

2) Er en bestemmelse såsom momslovens artikel 96, stk. 1, nr. 4 og 5, som fastsætter en betingelse, der begrænser udøvelsen af fradragsretten, og som trådte i kraft på samme dato som Kongeriget Spaniens tiltrædelse af Den Europæiske Union, den 1. januar 1986, uden at en sådan begrænsning var fastsat i nogen bestemmelse, der var gældende indtil tiltrædelsen, forenelig med artikel 176, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem?«

18. I sagen for Domstolen har Randstad España, Kongeriget Spanien og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Domstolen har i henhold til procesreglementets artikel 76, stk. 2, besluttet, at der ikke skal afholdes mundtlig forhandling.

V. Retlig bedømmelse

A. Sammenhængen mellem fradragsretten og den efterfølgende pålæggelse af afgift på vederlagsfrie overdragelser af værdier (gaver til kunder)

19. Begge spørgsmål vedrører lovligheden af den i spansk ret fastsatte undtagelse fra momsfradraget. Dette forudsætter imidlertid, at der overhovedet eksisterer en fradragsret i henhold til momsdirektivets almindelige regler. Dette kræver i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), at Randstad anvender billetterne med henblik på de afgiftspligtige transaktioner.

20. Det fremgår af den forelæggende rets fremstilling af de faktiske omstændigheder, at billetterne, da de blev købt, var bestemt til kundepleje. Hvis det antages, at de blev givet af erhvervsmæssige grunde, f.eks. for at opretholde og pleje kundeforholdene og således generere yderligere omsætning, foreligger der en vis sammenhæng mellem udgifterne til billetterne og Randstads økonomiske virksomhed. I så fald foreligger der principielt en fradragsret i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a).

21. Ved en betragtning af de fiktive transaktionskriterier i momsdirektivets artikel 16 og artikel 26, stk. 1, litra a), fremgår det imidlertid tydeligt, at dette momsfradrag kun er midlertidigt. En vederlagsfri overdragelse af en vare, der har givet ret til fradrag, sidestilles således i dette direktivs artikel 16, stk. 1, med en levering mod vederlag og udløser dermed en tilsvarende pålæggelse af moms.

22. Gaver til tredjeparter, for hvilke der er gjort brug af en fradragsret, skal således principielt efterfølgende pålægges afgift på det tidspunkt, hvor gaverne gives, medmindre der er tale om gaver af lav værdi (bagatelgrænse). Heraf fremgår det, at der skal ske en efterfølgende pålæggelse af afgift, hvis den vederlagsfrie overdragelse i modsat fald vil føre til et afgiftsfrit endeligt forbrug. Ved beskatningen af den vederlagsfrie overdragelse berigtiges giverens fradrag, og det undgås, at tredjeparten har et afgiftsfrit endeligt forbrug.

23. Det eneste tilfælde, hvor disse efterfølgende afgiftspålæggelser ikke er nødvendige, er ifølge Domstolens retspraksis, hvis den »vederlagsfrie« overdragelse er nært forbundet med en vederlagsbetinget hovedydelse, således som Domstolen har fastslået i forbindelse med en »gratis« overdragelse af en tablet ved tegningen af et vederlagsbetinget tidsskriftsabonnement[7]. En sådan forbindelse med en anden vederlagsbetinget transaktion synes imidlertid ikke at foreligge i hovedsagen.

24. For så vidt foreligger der ganske vist en fradragsret i tilfælde af gaver, der gives i erhvervsmæssigt øjemed. Den vederlagsfrie overdragelse skal i henhold til artikel 16 og 26 efterfølgende pålægges afgift på det tidspunkt, hvor gaven gives, således at fradraget berigtiges – uden at dette er til skade for neutralitetsprincippet.

[7] – Dom af 5.10.2023, Deco Proteste – Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, præmis 25 og 26).

25. Imidlertid indeholder momsdirektivet i denne henseende en lovgivningsmæssig lakune for så vidt angår tjenesteydelser, der leveres til tredjeparter af erhvervsmæssige grunde. Momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), omfatter ganske vist vederlagsfrie overdragelser til den afgiftspligtige persons eget personale, men ikke – i modsætning til momsdirektivets artikel 16 angående vederlagsfrie leveringer af varer – til øvrige tredjeparter (f.eks. kunder).

26. Eftersom billetter ganske vist kan overdrages (og dermed gives), men ikke er løsøregenstande, udgør de tjenesteydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 24, stk. 1. Dermed skal der i henhold til direktivets ordlyd ikke pålægges afgift efterfølgende i dette tilfælde. Konsekvensen heraf er, at de kunder, der modtager dem, har et afgiftsfrit endeligt forbrug, hvis de også eller primært anvender (forbruger) gaven til deres egen private fornøjelse, hvilket formentlig kan lægges til grund, såfremt de overværer en koncert eller en fodboldkamp.

27. Jeg deler ganske vist ikke Spaniens opfattelse, hvorefter momsfradraget allerede er udelukket, fordi den direkte sammenhæng med ikke-afgiftspligtige transaktioner har forrang for den indirekte sammenhæng med Randstads afgiftspligtige transaktioner[8]. Jeg deler imidlertid Spaniens bekymring for, at et fradrag i disse situationer i sidste ende kan føre til et afgiftsfrit endeligt forbrug.

28. Det fremgår tydeligt af momsdirektivets artikel 176, stk. 1, andet punktum, at dette faktisk ikke er hensigten, idet det heri lægges til grund, at Rådet »under alle omstændigheder« skal udelukke udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, fra adgangen til fradrag.

29. Ved sidstnævnte forstås udgifter, der ganske vist har forbindelse med den erhvervsmæssige aktivitet, men samtidig er af repræsentativ karakter og er egnede til at fremme den afgiftspligtige persons erhvervsmæssige omdømme. Typiske eksempler er udgifter til teaterbesøg, sociale sammenkomster og gaver til kunder. I artikel 176, stk. 1, andet punktum, lægges det således til grund, at udgifter, der ikke er af strengt erhvervsmæssig karakter og dermed primært tjener til privat forbrug, ikke bør give adgang til fradrag.

30. Dette og den nære tilknytning mellem den private brug af billetten på den ene side og overdragelsen af sådanne billetter i erhvervsmæssigt øjemed på den anden side forklarer, hvorfor der – således som også Kommissionen med rette har påpeget – i mange nationale omsætningsafgifts- eller merværdiafgiftslove kun har været og stadig i dag er begrænset mulighed for fradrag for sådanne »udgifter til underholdning« eller »repræsentationsudgifter«. Således indeholder f.eks. den tyske momslov i § 15, stk. 1a, en undtagelse fra fradraget for gaver fra en vis størrelsesorden. Også i østrigsk ret (§ 12, stk. 2, nr. 2, i den østrigske momslov) er der fastsat begrænsninger af fradrag for repræsentationsomkostninger eller repræsentationsudgifter.

31. På baggrund af disse momsretlige vurderinger kan den forelæggende rets to spørgsmål nu besvares.

[8] – Domstolen har i denne henseende anlagt en forholdsvis vid tilgang – jf. bl.a. dom af 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, præmis 29 ff.), og af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 33 ff.)

B. Det første spørgsmål: fortolkningen af momsdirektivets artikel 176, stk. 1

32. Med det første spørgsmål anmoder den forelæggende ret om fortolkning af momsdirektivets artikel 176, stk. 1. Som Kommissionen med rette har påpeget i sit skriftlige indlæg, er dette spørgsmål imidlertid ikke blevet forklaret eller begrundet nærmere. Henset til det forhold, at momsdirektivets artikel 176, stk. 1, er rettet til Rådet, er spørgsmålet også vanskeligt at forstå. Eftersom Rådet åbenlyst ikke har foretaget en fastsættelse som den, der er omhandlet i denne bestemmelse, synes momsdirektivets artikel 176, stk. 1, ikke at være relevant i den foreliggende sag.

33. Af ordlyden af momsdirektivets artikel 176, stk. 1, fremgår dog ikke blot en bemyndigelse, men også en forpligtelse for Rådet. Heri tales der ikke om at »kunne«, idet det derimod anføres, at »Rådet […] med enstemmighed på forslag af Kommissionen [fastsætter]« de udgifter, der ikke giver ret til fradrag. I andet punktum forklares det, at udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation *under alle omstændigheder* ikke bør give adgang til fradrag.

34. Det fremgår navnlig af andet punktum, at lovgiver lægger til grund, at de udgifter, der ikke er af strengt erhvervsmæssig karakter, fordi de vedrører udgifter til (privat) underholdning, principielt ikke bør give adgang til fradrag. Heraf følger ligeledes, at sådanne undtagelser i hvert fald ikke er i strid med lovgivers vilje, selv om Rådet – uanset af hvilke årsager – indtil nu ikke har opfyldt sin opgave i henhold til momsdirektivets artikel 176, stk. 1.

35. Denne konklusion ændres heller ikke af de forskelle i forhold til den indkomstskattemæssige behandling af sådanne omkostninger i den spanske skatte- og afgiftslovgivning, som den forelæggende ret har påpeget. Det er irrelevant for EU'momsretten, om omkostningerne i Spanien i indkomstskatteretlig henseende kan fradrages som drifts- eller reklameudgifter eller ej. Indkomstskatteretten er ikke et retsområde, der er harmoniseret i EU-retten, hvorfor det står medlemsstaterne frit at udforme deres undtagelser fra fradrag forskelligt. Ved fortolkningen af EU-retten kan der allerede af denne grund ikke drages nogen slutninger af den nationale indkomstskatteret. Dette gælder så meget desto mere, som indkomstskatteretten sædvanligvis også forfølger andre formål. Den tilsigter som regel at beskatte en tilførsel af indtægter, mens momsretten vedrører beskatning af betalingen for et forbrugsgode.

C. Det andet spørgsmål: fortolkningen af momsdirektivets artikel 176, stk. 2 (stand still-klausulen)

36. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorledes momsdirektivets artikel 176, stk. 2, skal fortolkes, med henblik på at kunne afgøre, om den i spansk ret gældende undtagelse fra momsfradraget er omfattet af den stand still-klausul, der er fastsat i EU-retten. I henhold til denne stand still-klausul kan medlemsstaterne indtil Rådets fastsættelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 176, stk. 1 (som endnu ikke er sket) opretholde alle de undtagelser fra momsfradraget, som var gældende i henhold til deres nationale lovgivning på datoen for deres tiltrædelse.

37. Det fremgår af det præjudicielle spørgsmål, at både undtagelsen fra momsfradraget i henhold til momslovens artikel 96, stk. 1, nr. 4, og undtagelsen i henhold til samme bestemmelses nr. 5 i dens dagældende affattelse trådte i kraft med lov nr. 30/1985 på datoen for tiltrædelsen og dermed samtidig med det nye momssystem. Således kan momslovens artikel 96, stk. 1, nr. 4 og 5, være omfattet af momsdirektivets artikel 176, stk. 2.

38. Det afgørende i denne henseende er, hvad der er det korrekte perspektiv. Ifølge Randstad blev undtagelsen fra momsfradraget først fastsat ved indførelsen af momsloven på tidspunktet for tiltrædelsen. For så vidt foreligger der ikke nogen ældre ordning, der kan forblive gældende.

39. Imidlertid fandtes der før Spaniens tiltrædelse ikke noget momssystem med fradrag, hvorfor der generelt ikke var adgang til fradrag – hvilket synes at være Kommissionens perspektiv. Dermed blev der ikke indført nogen undtagelse fra momsfradraget, idet den eksisterende fuldstændige undtagelse derimod blev reduceret i denne henseende ved indførelsen af fradraget og den ordning, der følger af momslovens artikel 96, stk. 1, nr. 4 og 5.

40. Spanien er derimod af den opfattelse, at undtagelsen ganske vist blev indført som noget nyt, men at den allerede blev offentliggjort før tiltrædelsen og dermed allerede var fastsat i spansk ret, selv om den først trådte i kraft ved tiltrædelsen.

41. Umiddelbart forekommer Randstads opfattelse overbevisende. Momsdirektivets artikel 176, stk. 2, giver mulighed for, at ældre lovgivning, der går forud for momsdirektivet, kan forblive gældende, indtil Rådet og Kommissionen har opfyldt deres respektive opgaver. Den undtagelse fra momsfradraget, der blev indført ved gennemførelseslovens ikrafttrædelse, udgør ikke ældre lovgivning, der er forblevet gældende. Ved en nærmere betragtning synes Kommissionens perspektiv dog – navnlig i den foreliggende situation – at være det korrekte.

42. Således er undtagelsen fra momsfradraget i forbindelse med udgifter til underholdning og repræsentationsudgifter for det første i overensstemmelse med lovgivers vilje, og den giver også mening i momsretlig henseende på baggrund af den private forbrugstilfredsstillelse, der er nært forbundet med sådanne udgifter.

43. For det andet ville medlemsstaterne uden et ældre momssystem, som omfatter en undtagelse fra momsfradraget, slet ikke have mulighed for at indføre en sådan undtagelse, eftersom en delvis undtagelse fra momsfradraget uden et sådant system, der omfatter et fradrag, hverken ville være mulig eller give mening. Ved en nærmere betragtning begrænses fradraget ikke for første gang på tidspunktet for tiltrædelsen, men muliggøres derimod for første gang – om end kun inden for visse grænser. Hvis disse grænser er i overensstemmelse med lovgivers vilje og forenelige med direktivets formål (beskatning af privat forbrug), er det imidlertid foreneligt med tankegangen bag momsdirektivets artikel 176, stk. 2, at de træder i kraft samtidig med momssystemet, som gennemføres for første gang – således som både Kommissionen og Spanien har gjort gældende.

44. I sidste ende præciserer momsdirektivets artikel 176, stk. 2, blot, at medlemsstaterne efter tiltrædelsen og den hermed forbundne forpligtelse til at gennemføre momsdirektivet ikke længere individuelt (dvs. uden Rådet) må indføre en ny eller udvidet undtagelse fra momsfradraget, som ikke er fastsat i momsdirektivet. De undtagelser, der allerede var fastsat ved tiltrædelsen, udgør i denne henseende den afgørende grænse. Det er derfor uden betydning, at sådanne undtagelser træder i kraft samtidig med tiltrædelsen.

45. Herfor taler for det første ordlyden af stk. 2, idet der her ikke er tale om, at undtagelsen fra momsfradraget allerede skal være i kraft, men kun at den skal være »gældende«[9]. En national lov, som allerede blev offentliggjort før tiltrædelsen og indeholder en sådan bestemmelse, fastsætter imidlertid allerede på tidspunktet for tiltrædelsen, at denne undtagelse er gældende.

[9] – Også i de øvrige sprogversioner anføres det kun, at begrænsningen skal være gældende. Jf. den franske version (»prévu par leur législation nationale«) eller den engelske version (»provided for under their national law«).

46. For det andet forekommer det mig på baggrund af ligheden mellem medlemsstaterne højst besynderligt, hvis Tyskland f.eks. må opretholde sin undtagelse fra momsfradraget i forbindelse med gaver, der gives i erhvervsmæssigt øjemed, fordi denne stat allerede havde et momssystem med fradrag ved udløbet af fristen for gennemførelsen af direktivet, mens en medlemsstat, der tiltræder Unionen senere, ikke må have mulighed for at indføre en sådan undtagelse et logisk sekund før eller samtidig.

47. Hvis Spanien havde indført sit eget momssystem med fradrag og en tilhørende undtagelse fra momsfradraget for første gang og sat det i kraft (for en dag) en dag før tiltrædelsen og herefter ved tiltrædelsen en dag senere havde gennemført momsdirektivet, ville ingen vel have rejst tvivl om, at stand still-klausulen i momsdirektivets artikel 176, stk. 2, fandt anvendelse. Det kan imidlertid ikke spille nogen rolle for en medlemsstats afgiftsindtægter (og formentlig heller ikke Unionens egne indtægter [10]), om denne ordning træder i kraft et logisk sekund før eller samtidig. Det afgørende er alene, om situationen efterfølgende, efter tiltrædelsen, ændres i strid med direktivets bestemmelser. Dette er imidlertid ikke sket i Spanien.

48. For så vidt taler også Domstolens hidtidige praksis for denne tilgang, der indebærer, at alle medlemsstater behandles lige. Domstolen har nemlig allerede bemærket, at momsdirektivets artikel 176, stk. 2, indeholder en stand still-klausul, hvorefter de stater, der tiltræder Unionen, kan opretholde de nationale undtagelser fra retten til momsfradrag, som var gældende inden deres tiltrædelse, indtil Rådet udsteder de i denne artikel 176, stk. 1, omhandlede regler, hvilket Rådet endnu ikke har gjort [11].

49. Denne beføjelse er imidlertid ikke absolut, eftersom stand still-klausulen ikke har til formål at gøre det muligt for en ny medlemsstat at ændre sin nationale lovgivning i forbindelse med sin tiltrædelse af Den Europæiske Union, hvis virkning består i at udstrække anvendelsesområdet for de gældende undtagelser, således at denne lovgivning fjerner sig fra momsdirektivets formål, hvilket strider imod selve ånden i denne klausul [12]. Det afgørende er, om den pågældende ordning *efterfølgende* har udvidet de allerede gældende undtagelser [13].

50. Med henblik herpå kan der foretages en sammenligning af fradraget før og efter tiltrædelsen [14]. I det foreliggende tilfælde var der før tiltrædelsen ikke adgang til fradrag for varer eller tjenesteydelser, der var bestemt for pleje af kunder. Efter tiltrædelsen er der heller ikke mulighed for fradrag for sådanne overdragelser. Således blev undtagelsen fra momsfradraget ikke udvidet. Endvidere har Spanien ved indførelsen af denne undtagelse fra momsfradraget heller ikke fjernet

[10] – Jf. således i forbindelse med momsdirektivets artikel 176, stk. 2, udtrykkeligt dom af 2.5.2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, præmis 32). Dette er imidlertid urigtigt i denne form, eftersom alle udgifter, der ikke er dækket af de traditionelle egne indtægter, udlignes på grundlag af bruttonationalindkomsten (egne indtægter baseret på BNI). Jf. bl.a. Europa-Kommissionens forslag af 24.4. 2019 til ændring af direktiv 2006/112 og direktiv 2008/118 om den generelle ordning for punktafgifter, for så vidt angår forsvarsindsatsen inden for Unionens rammer, COM(2019) 192 final, s. 10.

[11] – Jf. bl.a. dom af 2.5.2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, præmis 30). Jf. tilsvarende dom af 15.4.2010, X Holding (C-538/08 og C-33/09, EU:C:2010:192, præmis 38).

[12] – Dom af 2.5.2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, præmis 31), og af 22.12.2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, præmis 37 og 39).

[13] – Dom af 2.5.2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, præmis 32). Jf. i denne retning dom af 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis), af 8.1.2002, Metropol og Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, præmis 46), og af 22.12.2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, præmis 41 ff.). Således for nylig også kendelse af 26.2.2020, PAGE International (C-630/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:111, præmis 30), og af 17.9.2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:721, præmis 30).

[14] – Således også dom af 2.5.2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, præmis 39 og 51).

sig fra momsdirektivets formål, hvilket ville være i strid med ånden i stand still-klausulen. Derimod strider et afgiftsfrit endeligt forbrug af sådanne forbrugsgoder som før nævnt (herom under punkt 28 ff.) mod momsdirektivets formål [15].

51. Også den mere vidtgående betingelse, som Domstolen har opstillet, om, at den omhandlede nationale lovgivning i tilstrækkelig grad skal præcisere arten af eller formålet med de goder og tjenesteydelser, for hvilke retten til momsfradraget er undtaget, med henblik på at sikre, at medlemsstaternes mulighed ikke anvendes til at fastsætte generelle undtagelser til denne ordning [16], er opfyldt i den foreliggende sag. Undtagelsen fra momsfradraget for erhvervelse af varer eller tjenesteydelser, som er bestemt for pleje af kunder, medarbejdere eller tredjeparter, er tilstrækkelig konkret og ikke af generel karakter.

52. Denne konklusion ændres ikke af afgørelsen i sagen AES-3C Maritza East 1 [17], som Randstad har påpeget. I den nævnte sag blev de allerede gældende undtagelser fra momsfradraget udvidet på tidspunktet for tiltrædelsen [18]. I Spanien fandtes der imidlertid slet ikke nogen fradragsret, hvorfor den undtagelse, der hidtil ikke havde fandtes, heller ikke blev udvidet, idet der derimod for første gang blev indført en – om end begrænset – fradragsret.

53. For så vidt som en streng fortolkning af stand still-klausulen, som angiveligt er nødvendig [19], er blevet påberåbt, kan dette heller ikke tiltrædes. Domstolen har således allerede tidligere bemærket, at momsdirektivets artikel 176, stk. 2, har til formål at opretholde »alle […]undtagelser«, der var gældende før tiltrædelsen. Domstolen har i denne henseende udtrykkeligt fastslået, at udtrykket »alle de undtagelser« i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, henset til såvel ordlyden som historikken bag nævnte artikel, også omfatter de udgifter, som er af strengt erhvervsmæssig karakter [20]. Følgelig giver stand still-klausulen i momsdirektivets artikel 176, stk. 2, medlemsstaterne ret til også at udelukke udgiftstyper, som er af strengt erhvervsmæssig karakter, fra fradragsretten, såfremt de er tilstrækkeligt konkretiseret (jf. herom punkt 51).

54. Denne retspraksis udgør ikke en streng fortolkning af stand still-klausulen. Desuden var formålet med at anlægge en streng fortolkning af momsdirektivets artikel 176 kun at forhindre opretholdelsen af en medlemsstats *almindelige (generelle)* undtagelse fra momsfradraget [21]. Artikel 176, stk. 2, giver kun mulighed for opretholdelse af undtagelser, der vedrører *konkrete udgifter* [22]. Dette er imidlertid ikke tilfældet i den foreliggende sag (jf. herom i punkt 51).

15 – Jf. med særlig vægt på spørgsmålet om, hvorvidt medlemsstaten med ordningen nærmer sig momsdirektivets formål, dom af 14.6.2001, Kommissionen mod Frankrig (C-345/99, EU:C:2001:334, præmis 22), og af 8.1.2002, Metropol og Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, præmis 45).

16 – Dom af 2.5.2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, præmis 40), af 15.4.2010, X Holding (C-538/08 og C-33/09, EU:C:2010:192, præmis 44), og af 23.4.2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, præmis 28 og 29). For nylig endvidere kendelse af 26.2.2020, PAGE International (C-630/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:111, præmis 34), og af 17.9.2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:721, præmis 39).

17 – Dom af 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488).

18 – Dom af 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 48).

19 – Jf. også dom af 23.4.2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, præmis 23), og af 22.12.2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, præmis 28).

20 – Dom af 2.5.2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, præmis 47), og af 5.10.1999, Royscot m.fl. (C-305/97, EU:C:1999:481, præmis 20).

21 – Dom af 23.4.2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, præmis 28).

22 – Dom af 2.5.2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, præmis 40). Jf. i denne retning dom af 15.4.2010, X Holding (C-538/08 og C-33/09, EU:C:2010:192, præmis 44).

55. For så vidt som undtagelsen – som her – endda er i overensstemmelse med lovgivers vilje, hvorefter luksusudgifter, udgifter til underholdning (fodboldkampe, koncerter mv.) og repræsentationsudgifter i alle tilfælde skal undtages fra momsfradraget, kan det tvivlsomme »dogme« om en streng fortolkning af en stand still-klausul efter min opfattelse under alle omstændigheder ikke lægges til grund, hvis fortolkningen gennem retspraksis skal virkeliggøre lovgivers vilje.

VI. Forslag til afgørelse

56. Jeg foreslår derfor at besvare de af Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien) forelagte spørgsmål således:

»1) Artikel 176, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (moms) er, så længe Rådet ikke har foretaget en enstemmig fastsættelse, ikke til hinder for nogen bestemmelse i den spanske momsret. Dette direktivs artikel 176, stk. 1, andet punktum, viser dog, at undtagelsen fra momsfradraget for udgifter til underholdning og repræsentationsudgifter ikke er i strid med lovgivers vilje, selv om Rådet og Kommissionen indtil nu ikke har opfyldt deres opgave i henhold til artikel 176, stk. 1 i direktiv 2006/112. Det er i forhold til EU-retten ikke afgørende, om den spanske indkomstskatteret tillader et fradrag for sådanne udgifter eller ej.

2) Artikel 176, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at denne bestemmelse på samme måde hindrer alle medlemsstater i efter udløbet af gennemførelsesfristen at fastsætte nye eller strengere undtagelser fra momsfradraget, så længe Rådet og Kommissionen endnu ikke har opfyldt deres opgave i henhold til dette direktivs artikel 176, stk. 1. Derfor er artikel 176, stk. 2, ikke til hinder for en national lovgivning, der for første gang fastsatte en undtagelse fra momsfradraget for underholdning og repræsentationsudgifter, som trådte i kraft samtidig med tiltrædelsen og gennemførelsen af direktiv 2006/112.«