Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 23. oktobra 2025 [1]

Zadeva C-515/24

Randstad España SLU
proti
Administración General del Estado

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 176 – Nacionalne omejitve pravice do odbitka DDV za poslovna darila strankam – Klavzula ‚standstill' iz člena 176, drugi odstavek – Prva uvedba omejitve odbitka DDV sočasno s pristopom k Uniji in prenosom Direktive o DDV"

I. Uvod

1. S tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe je Sodišče pozvano, da obravnava doseg klavzule „standstill". V skladu s to klavzulo lahko države članice do začetka veljavnosti Direktive o DDV [2] (takrat še Šeste direktive [3]) ohranijo svoja obstoječa pravila, ki so izključevala odbitek DDV. Za države članice, ki so pristopile pozneje, to velja za pravila za izključitev, ki so veljala do pristopa.

2. Ker pa Španija do pristopa sistema davka na dodano vrednost z odbitkom DDV ni poznala, tudi ni imela pravil za izključitev. Ker odbitek DDV za tako imenovane izdatke za reprezentanco, ki niso strogo poslovni, očitno ni obvezen, pa je Španija takšno izključitev kljub temu uvedla. To se je zgodilo z zakonom, ki je bil razglašen tik pred pristopom, pri čemer je ta zakon začel veljati sočasno s pristopom kot zakon o davku na dodano vrednost, s katerim je prenesena Direktiva o DDV.

3. Izključitev odbitka DDV – če ne obstaja sistem davka na dodano vrednost z odbitkom DDV – nima nobenega smisla. Zato je Španija v nasprotju z drugimi državami članicami to izključitev dejansko lahko uveljavila šele z začetkom veljavnosti novega sistema davka na dodano vrednost. Zdaj se postavlja vprašanje, ali je to še vedno zajeto s klavzulo „standstill" ali pa so lahko države

[1] Jezik izvirnika: nemščina.

[2] Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1).

[3] Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1 str. 23).

članice, ki pred pristopom niso imele sistema davka na dodano vrednost z odbitkom DDV, možnost omejitve pravice do odbitka DDV uporabile ne sočasno, temveč zgolj pred uvedbo novega sistema davka na dodano vrednost.

4. Zato ne gre le za razlago klavzule „standstill“, ampak tudi za enakost držav članic v Uniji.[4] Številne države članice z modelom odbitka DDV so odbitek DDV omejile v primeru tako imenovanih izdatkov za reprezentanco (kar je veljalo še naprej), medtem ko vse države članice brez modela odbitka DDV takšnih pravil (seveda) niso mogle določiti in bi zato morale utrpeti izgubo svojih davčnih prihodkov, s pristopom pa še niso uvedle primerljivih pravil.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

Pogodba o pristopu Kraljevine Španije in Portugalske republike k Evropski gospodarski skupnosti in Evropski skupnosti za atomsko energijo[5] *(v nadaljevanju: Pogodba o pristopu)*

5. Člen 395 Pogodbe o pristopu določa:

„Če na seznamu Priloge XXXVI ali v kateri koli določbi tega akta ni predviden rok, začneta novi državi članici izvajati ukrepe, potrebne za to, da od datuma pristopa ravnajo v skladu z določbami direktiv in odločb iz člena 189 Pogodbe EGS in člena 161 Pogodbe Euratom ter s priporočili in odločbami iz člena 14 Pogodbe ESPJ.“

Direktiva 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[6] *(v nadaljevanju: Direktiva o DDV)*

6. Člen 168(a) Direktive o DDV določa pogoje za odbitek DDV:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec“.

[4] Včasih se enakosti držav članic pripisuje tako velik pomen, da naj bi iz nje izhajala celo primarnost prava Unije (glej na primer 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). Glej v istem smislu tudi v. Danwitz, T., „Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten“, *Festschrift Streinz*, 2023, str. 41 (47)). To je sicer bolj vprašljivo (glej Kokott, J., Hummel, D., „Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips?“, *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 2024, str. 1 in naslednje), vendar lahko to pustimo ob strani.

[5] UL 1985, L 302, str. 9 in naslednje.

[6] Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 (UL 2006, L 347, str. 1) v različici, veljavni za sporna leta 2009–2011. V zvezi s tem je bila nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta z dne 7. julija 2009 (UL 2010, L 326, str. 1).

7. Člena 16 in 26(1) Direktive o DDV urejata obravnavanje brezplačnih dobav in storitev ter se zato sklicujeta na transakcije, ki so opravljene za plačilo in so obdavčljive. Člen 16 Direktive o DDV, ki se nanaša na brezplačno dobavo blaga, določa:

„Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje uporaba blaga, s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev in jo nameni za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, brezplačna odtujitev ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, če je za to blago ali sestavine tega blaga bila dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV.

Vendar pa se za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, ne šteje uporaba blaga za namene dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti za namene dejavnosti davčnega zavezanca.“

8. Člen 26(1) Direktive o DDV se nanaša na brezplačne storitve in določa:

„Vsaka od naslednjih transakcij še šteje za opravljanje storitev za plačilo:

(a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, če je bila za takšno blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV;

(b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.“

9. Člen 176 Direktive o DDV v prvem odstavku določa omejitev pravice do odbitka DDV s strani Sveta, v drugem odstavku pa klavzulo „standstill“:

„Svet na predlog Komisije soglasno odloči, za katere izdatke ni dana pravica do odbitka DDV. V nobenem primeru ni dana pravica do odbitka DDV za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo in izdatki za reprezentanco.

Do začetka veljavnosti določb iz prvega odstavka lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah 1. januarja 1979 oziroma, v primeru držav članic, ki so Skupnosti pristopile po tem datumu, na dan njihovega pristopa.“

B. Špansko pravo

10. Z Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (zakon 30/1985 z dne 2. avgusta 1985 o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: LIVA) je bila Direktiva o DDV prvič prenesena v špansko pravo. Sedaj veljavni člen 96, ki ureja izključitve in omejitve pravice do odbitka DDV, določa:

„(1) Zneskov davka ni mogoče v nobenem delu odbiti, kadar ta davek nastane zaradi pridobitve – vključno za lastne potrebe – uvoza, najema, predelave, popravila, vzdrževanja ali uporabe naslednjega blaga in storitev ter z njimi povezanega ali pomožnega blaga in storitev: […]

4. prireditve in storitve rekreacije;

5. blago ali storitve pozornosti do strank, zaposlenih ali tretjih oseb.

To ne velja za:

(a) brezplačne vzorce in reklamne predmete majhne vrednosti, opredeljene v členu 7, točki 2 in 4, tega zakona;

(b) blago, ki je namenjeno izključno odplačni dobavi ali prenosu uporabe, bodisi neposredno ali po predelavi, ki je v času po pridobitvi namenjeno za storitve pozornosti do strank, zaposlenih ali tretjih oseb;

6. potne ali potovalne storitve, hotelske in gostinske storitve, razen če je njihov znesek davčno priznan odhodek za namene dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb.

(2) Izjeme od določb prvega odstavka so davki, ki se plačajo ob transakcijah, navedenih v njih, in ki se nanašajo na naslednje blago in storitve:

1. blago, ki je, objektivno gledano, namenjeno izključno za industrijsko, komercialno, kmetijsko, klinično ali znanstveno rabo;

2. blago, ki je namenjeno izključno za odplačno dobavo ali prenos uporabe, bodisi neposredno ali po predelavi, s strani podjetnikov ali strokovnjakov, ki običajno opravljajo take transakcije;

3. storitve, ki jih kot take odplačno opravijo podjetniki ali strokovnjaki, ki običajno opravljajo take transakcije.

(3) Za odbitke iz tega in iz prejšnjega člena veljajo tudi pogoji in zahteve iz poglavja I naslova VIII tega zakona, zlasti tisti, ki se nanašajo na pravilo odbitnega deleža.“

III. Dejansko stanje

11. Izključitev odbitka DDV za tako imenovane izdatke za reprezentanco iz člena 96(1), točki 4 in 5, LIVA je bila (v prejšnji različici) po mnenju predložitvenega sodišča, ne da bi stranke temu ugovarjale, prvič uvedena šele z zakonom 30/1985 z dne 9. avgusta 1985 (datum objave) in je začela veljati na dan pristopa Kraljevine Španije k Evropski uniji, to je 1. januarja 1986.

12. Pred 1. januarjem 1986 v Španiji ni bilo davka na potrošnjo, ki bi bil po svoji strukturi podoben davku na dodano vrednost, je pa do takrat obstajalo več davkov, s katerimi je bila potrošnja obdavčena. Vendar za nobenega od teh davkov niso veljala posebna pravila, ki bi urejala uveljavljanje pravice do odbitka DDV. Zato v zvezi z navedenimi davki, ki so se v Španiji uporabljali do 31. decembra 1985, nikoli ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka DDV. Iz tega sledi, da španski zakon iz leta 1985 pred datumom začetka veljavnosti Pogodbe o pristopu tudi ni določal omejitve te pravice.

13. Družba Randstad España, S. L. U. (v nadaljevanju: družba Randstad) je gospodarska družba in davčna zavezanka v smislu zakonodaje o DDV. V davčnih letih 2009, 2010 in 2011 je pridobila vstopnice za športne prireditve in druge prostočasne dogodke (za katere je obvezno plačilo DDV) (na primer za nogometne tekme klubov Real Madrid, C. F. in F. C. Barcelona, vabila za Paddock Club za dirko Formula-1-Grand-Prix v Španiji in vabila za izlete na krovu ladje Clipper Stad Amsterdam). Te vstopnice so bile zasnovane kot storitve pozornosti do strank. Takšni izdatki se

sicer lahko odbijejo kot odhodki iz poslovanja na področju davka od dohodkov pravnih oseb, vendar odbitek DDV na področju davka na dodano vrednost v skladu s členom 96(1), točki 4 in 5, LIVA ni mogoč.

14. Ustrezne odločbe o odmeri so bile izdane 14. julija 2014 . Družba Randstad je 31. julija 2014 zoper odločbe o odmeri pri Tribunal Económico-Administrativo Central (osrednje sodišče za gospodarske in upravne spore, TEAC, Španija) vložila pritožbo, ki je bila zavrnjena z odločbo z dne 22. novembra 2017.

15. Družba Randstad je zoper to odločbo vložila tožbo v upravnem sporu pri senatu za upravne spore pri Audiencia Nacional (nacionalno visoko sodišče, Španija). S sodbo z dne 17. januarja 2022 je bila davčna odmera v zvezi s tem potrjena.

16. Družba Randstad je to sodbo izpodbijala pri senatu za upravne spore pri Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija). To sodišče se sprašuje, ali lahko omejitev pravice do odbitka DDV, ki je določena v členu 96(1), točki 4 in 5, LIVA, temelji na tako imenovani klavzuli „standstill“ iz člena 176, drugi odstavek, Direktive o DDV. Ker je določba, ki je veljala pred to določbo, začela veljati šele na dan pristopa Kraljevine Španije k Evropski uniji, to je 1. januarja 1986, do dne pristopa, strogo gledano, ni bilo veljavnega pravila, ki bi določalo takšno omejitev.

IV. Postopek predhodnega odločanja

17. V teh okoliščinah je Tribunal Supremo (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je predpis, kakršen je člen 96(1), točki 4 in 5, zakona 37/1992 z dne 28. decembra 1991 o davku na dodano vrednost, v skladu s katerim se DDV, plačan ob nakupu blaga in storitev, kot so športne prireditve, ter tistih, ki so namenjeni storitvam pozornosti do strank, zaposlenih ali tretjih oseb, ne more odbiti v nobenem deležu, tudi če davčni zavezanec dokaže, da so navedeni stroški neposredno povezani z njegovo poslovno ali poklicno dejavnostjo in da so nastali izključno za poslovne ali poklicne namene ter da je davčni zavezanec blago in storitve uporabil za opravljanje transakcij, obdavčljivih z DDV, in gre v skladu z nameni osebnega davka na dohodek (dohodnine fizičnih oseb in davka od dohodkov pravnih oseb) za davčno priznani odhodek, skladen s členom 168(a) in členom 176, prvi odstavek, Direktive o DDV?

2. Ali je predpis, kakršen je člen 96(1), točki 4 in 5, zakona 37/1992 z dne 28. decembra 1991 o davku na dodano vrednost, ki uvaja omejevalni pogoj za izvrševanje pravice do odbitka DDV, ki je stopil v veljavo istega dne, kot je Kraljevina Španija vstopila v Evropsko unijo, in sicer 1. januarja 1986, pri čemer noben predpis, ki je veljal do dneva pristopa, ni zajemal navedene omejitve, skladen s členom 176, drugi odstavek, Direktive o DDV?“

18. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložile družba Randstad España, Kraljevina Španija in Evropska komisija. Sodišče je v skladu s členom 76(2) Poslovnika odločilo, da se ustna obravnava ne opravi.

V. Pravna presoja

A. Povezava med pravico do odbitka DDV in naknadno obdavčitvijo brezplačno prepuščenih vrednosti (darila strankam)

19. Obe vprašanji se nanašata na dopustnost izključitve odbitka DDV na podlagi španskega prava. Pogoj za to pa je, da pravica do odbitka DDV v skladu s splošnimi pravili Direktive o DDV sploh obstaja. V skladu s členom 168(a) Direktive o DDV je za to potrebno, da se vstopnice uporabljajo za namene obdavčljivih transakcij družbe Randstad.

20. Glede na dejansko stanje, kot ga je predstavilo predložitveno sodišče, so bile vstopnice ob nakupu zasnovane kot storitve pozornosti do strank. Ob predpostavki, da je bil davek obračunan iz poslovnih razlogov, na primer za ohranjanje in vzdrževanje odnosov s strankami ter s tem za izvajanje drugih transakcij, obstaja določena povezava med stroški za vstopnice in gospodarsko dejavnostjo družbe Randstad. V tem smislu naj bi načeloma obstajala pravica do odbitka DDV na podlagi člena 168(a) Direktive o DDV.

21. Pri presoji fiktivnih transakcij iz členov 16 in 26(1)(a) Direktive o DDV pa je jasno, da je ta odbitek DDV le začasen. Tako na primer člen 16(1) te direktive izenačuje brezplačno odtujitev blaga, za katero je priznana pravica do odbitka DDV, z dobavo, opravljeno za plačilo, in tako povzroči ustrezno obdavčitev z DDV.

22. Darila tretjim osebam, za katera je bila uveljavljana pravica do odbitka DDV, je treba torej načeloma naknadno obdavčiti ob obdaritvi, razen če gre za darila majhne vrednosti (prag *de minimis*). To kaže na zahtevo po naknadni obdavčitvi, če neodplačni prenos sicer privede do neobdavčene končne potrošnje obdarjenca. Z obdavčitvijo neodplačnega prenosa se na koncu popravi prvotni odbitek DDV darovalca in prepreči neobdavčena končna potrošnja tretje osebe.

23. V skladu z ustrezno sodno prakso Sodišča ta naknadna obdavčitev ni potrebna le, če je „neodplačna“ dobava tesno povezana z glavno storitvijo za plačilo, kot je Sodišče priznalo v primeru „brezplačne“ dobave tabličnega računalnika ob sklenitvi naročnine za revijo.[7] Vendar se zdi, da v obravnavani zadevi takšna povezava z drugo odplačno transakcijo ne obstaja.

24. V zvezi s tem sicer obstaja pravica do odbitka DDV za darila, povezana s poslovanjem. Vendar je to le začasno. Neodplačni prenos bi bilo treba v skladu s členoma 16 in 26 naknadno obdavčiti v trenutku obdaritve, tako da bi se odbitek DDV ponovno popravil, ne da bi bilo to v nasprotju z načelom nevtralnosti.

25. Vendar Direktiva o DDV v zvezi s tem vsebuje pravno praznino, kadar gre za storitve, podarjene tretjim osebam v poslovne namene. Člen 26(1)(b) Direktive o DDV zajema sicer brezplačni prenos storitve za zasebno rabo lastnih zaposlenih, ne pa – v nasprotju s členom 16 Direktive o DDV v zvezi z brezplačno dobavo blaga – drugih tretjih oseb (na primer strank).

26. Ker se vstopnice sicer lahko prenesejo (in torej podarijo) kot premoženje v stvareh, vendar niso opredmeteno blago, pomenijo opravljanje storitev v smislu člena 24(1) Direktive o DDV. V obravnavanem primeru zato v skladu z besedilom Direktive ne gre za naknadno obdavčitev.

[7] Sodba z dne 5. oktobra 2023, Deco Proteste – Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, točki 25 in 26).

Posledica tega je neobdavčena končna potrošnja obdarjenih strank, če slednje uporabljajo darilo tudi oziroma predvsem za lastno zasebno razvedrilo, kar se pri obisku koncerta ali nogometne tekme najbrž lahko domneva.

27. Sicer se ne strinjam s Kraljevino Španijo, da je odbitek DDV izključen že zato, ker neposredna povezava s temi neobdavčljivimi transakcijami nadomešča posredno povezavo z obdavčljivimi transakcijami družbe Randstad.[8] Vendar razumem nevšečnost Španije, da bi odbitek DDV v teh primerih na koncu privedel do neobdavčene končne potrošnje.

28. Da to dejansko ni bil namen, je jasno razvidno iz drugega stavka člena 176, prvi odstavek, Direktive o DDV, ki določa, da Svet „v nobenem primeru“ ne dopušča pravice do odbitka DDV za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

29. Izdatki za zabavo so sicer povezani s poklicno dejavnostjo, hkrati pa so reprezentančni in lahko spodbujajo družbeni ugled davčnega zavezanca. Tipični primeri so izdatki za obiske gledališča, družabna srečanja in darila strankam. Člen 176, prvi odstavek, drugi stavek, torej izhaja iz tega, da morajo biti takšni izdatki, ki niso strogo poslovni in so torej namenjeni predvsem zasebni potrošnji, izključeni iz pravice do odbitka DDV.

30. To ter bližina med zasebno uporabo vstopnice na eni strani in podaritvijo takšnih vstopnic iz poklicnih razlogov na drugi strani pojasnjujeta, zakaj – kot pravilno poudarja Komisija – je bil v številnih nacionalnih zakonih s področja prometnega davka oziroma davka na dodano vrednost odbitek DDV za take „izdatke za razvedrilo“ oziroma „izdatke za reprezentanco“ dopusten le v omejenem obsegu in je tako še do danes. Tako Umsatzsteuergesetz (nemški zakon o prometnem davku) na primer v členu 15a(1a) UStG določa izključitev odbitka DDV za darila nad določenim zneskom. Tudi v avstrijski zakonodaji (člen 12(2), točka 2, UStG) obstajajo omejitve odbitka za izdatke za reprezentance ali reprezentančne stroške.

31. Na vprašanji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, je zdaj mogoče odgovoriti ob upoštevanju teh presoj z vidika prava o DDV.

B. Prvo vprašanje: razlaga člena 176, prvi odstavek, Direktive o DDV

32. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje o razlagi člena 176, prvi odstavek, Direktive o DDV. Vendar, kot je Komisija v pisnih stališčih pravilno poudarila, to vprašanje ni niti pojasnjeno niti obrazloženo. Glede na to, da je člen 176, prvi odstavek, Direktive o DDV naslovljen na Svet, vprašanje tudi ni razumljivo. Ker Svet očitno ni sprejel ustrezne opredelitve, se zdi, da člen 176, prvi odstavek, Direktive o DDV v obravnavani zadevi ni upošteven.

33. Vendar je iz jasnega besedila člena 176, prvi odstavek, Direktive o DDV razvidno ne le pooblastilo, temveč tudi obveznost Sveta. Ne gre za vprašanje „lahko“, ampak za to, da „Svet na predlog Komisije soglasno odloči“, za katere izdatke ni dana pravica do odbitka DDV. V drugem stavku je pojasnjeno, da *v nobenem primeru* ni dana pravica do odbitka DDV za izdatke za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

[8] Sodišče je v zvezi s tem precej velikodušno – glej samo sodbi z dne 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, točka 29 in naslednje), in z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, točka 33 in naslednje).

34. Zlasti iz drugega stavka je razvidno, da zakonodajalec izhaja iz tega, da je treba izdatke, ki niso strogo poslovni izdatki, ker se nanašajo na (zasebne) izdatke za razvedrilo, načeloma izključiti iz odbitka DDV. Iz tega tudi izhaja, da take izključitve nikakor niso v nasprotju z voljo zakonodajalca, čeprav Svet do zdaj – iz kakršnega koli razloga že – še ni izpolnil svoje naloge, določene v členu 176, prvi odstavek, Direktive o DDV.

35. Te ugotovitve ne omajajo niti razlike, ki jih je poudarilo predložitveno sodišče v zvezi z obravnavo takšnih stroškov v španskem davčnem pravu. Vprašanje, ali je mogoče z vidika zakonodaje o davku od dohodkov stroške v Španiji odbiti kot stroške poslovanja ali poslovne stroške oziroma jih ni mogoče odbiti, za pravo Unije na področju DDV ni upoštevno. V primeru zakonodaje o davku od dohodkov v pravu Unije ne gre za harmonizirano zakonodajo, tako da lahko države članice v zvezi s tem svoje prepovedi odbitka uredijo različno. Iz nacionalnega prava na področju davka od dohodkov že iz tega razloga ni mogoče izpeljati nobenega sklepa za razlago prava Unije. To velja še toliko bolj, ker se z davkom od dohodkov običajno uresničujejo tudi drugi cilji. Praviloma je cilj tega davka obdavčitev pritoka dohodka, medtem ko se z davkom na dodano vrednost obdavčijo stroški za potrošniško blago.

C. Drugo vprašanje: razlaga člena 176, drugi odstavek, Direktive o DDV (klavzula „standstill“)

36. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, kako je treba razlagati člen 176, drugi odstavek, Direktive o DDV, da bi se ugotovilo, ali izključitev odbitka DDV, ki je določena s španskim zakonom, spada na področje uporabe klavzule „standstill“, določene v pravu Unije. V skladu s to določbo lahko države članice ohranijo vse izključitve odbitka DDV, ki so določene v njihovih nacionalnih zakonodajah na dan njihovega pristopa, dokler Svet ne sprejme odločitve v skladu s prvim odstavkom člena 176 Direktive o DDV (ki pa do zdaj še ni bila sprejeta).

37. V skladu z vprašanjem za predhodno odločanje sta tako izključitev pravice do odbitka DDV iz člena 96(1), točka 4, kot izključitev iz točke 5 LIVA (v takratni različici) z zakonom 30/1985 začeli veljati na dan pristopa, to je sočasno z novim sistemom davka na dodano vrednost. Tako bi lahko člen 96(1), točki 4 in 5, LIVA spadal na področje uporabe člena 176, drugi odstavek, Direktive o DDV.

38. V obravnavani zadevi je odločilna ustrezna perspektiva. Po mnenju družbe Randstad je bila izključitev odbitka DDV določena šele z uvedbo zakona o DDV ob pristopu. V tem smislu ni ustreznih starih predpisov, ki bi se lahko še naprej uporabljali.

39. Vendar pred pristopom v Španiji ni obstajal sistem davka na dodano vrednost z odbitkom DDV, tako da je bila pravica do odbitka DDV – kot se zdi, da je stališče Komisije – na splošno izključena. S tem ni bila uvedena izključitev odbitka DDV, temveč je bila, nasprotno, obstoječa popolna izključitev zmanjšana z uvedbo odbitka DDV in z določbo člena 96(1), točki 4 in 5, LIVA.

40. Z vidika Španije pa je bila, nasprotno, izključitev sicer na novo uvedena, vendar je bila pred pristopom že objavljena in je bila v španskem pravu torej določena že pred pristopom, čeprav je začela veljati šele s pristopom.

41. Na prvi pogled se trditev družbe Randstad zdi prepričljiva. Člen 176, drugi odstavek, Direktive o DDV dopušča obstoj stare zakonodaje, ki je v nasprotju z Direktivo o DDV, dokler Svet in Komisija ne izpolnita svojih pooblastil. V primeru izključitve odbitka DDV, ki je bila uvedena z začetkom veljavnosti zakona o prenosu, ne gre za staro, še vedno veljavno zakonodajo. Vendar pa se po natančnejšem pregledu zdi, da je stališče Komisije pravilno, zlasti v sedanjih razmerah.

42. Tako na eni strani izključitev odbitka DDV za izdatke za razvedrilo in izdatke za reprezentanco ustreza volji zakonodajalca in je glede na zadovoljstvo v zvezi z zasebno potrošnjo, ki je tesno povezano s takšnimi izdatki, smiselna tudi z vidika DDV.

43. Na drugi strani naj države članice – ob neobstoju prejšnjega sistema davka na dodano vrednost, ki bi izključeval odbitek DDV – ne bi imele nobene možnosti za uvedbo takšne izključitve, saj ob neobstoju sistema z odbitkom DDV delna izključitev odbitka DDV ni niti mogoča niti koristna. V zvezi s tem glede na zgoraj navedeno odbitek DDV ob pristopu ni bil prvič omejen, temveč je bil prvič omogočen, čeprav le v določenih mejah. Če pa te meje ustrezajo volji zakonodajalca in so združljive s cilji Direktive o DDV (obdavčitev zasebne potrošnje), je sočasni začetek veljavnosti skupaj z novo uvedenim sistemom davka na dodano vrednost – kot trdita Komisija in Kraljevina Španija – skladen z idejo iz člena 176, drugi odstavek, Direktive o DDV.

44. Nazadnje, v členu 176, drugi odstavek, Direktive o DDV je po mojem mnenju zgolj pojasnjeno, da države članice izključitve odbitka DDV, ki je Direktiva o DDV ne ureja, po pristopu in s tem po tem, ko povezana obveznost prenosa Direktive o DDV začne učinkovati, posamično (to je brez Sveta) ne smejo več uvesti na novo oziroma v širšem obsegu. Izključitve, ki so bile ob pristopu že predvidene, v zvezi s tem pomenijo odločilno mejo. Začetek veljavnosti takšnih izključitev sočasno s pristopom torej ni škodljiv.

45. To potrjuje na eni strani besedilo drugega odstavka, saj v njem ni navedeno, da mora izključitev pravice do odbitka DDV že veljati, ampak le, da mora biti ta „določena“.[9] Nacionalni zakon, ki je bil objavljen že pred pristopom in vsebuje ustrezno določbo, pa to izključitev določa že ob pristopu.

46. Po drugi strani pa se mi glede na enakost med državami članicami zdi povsem nenavadno, da lahko Nemčija na primer ohrani svojo izključitev odbitka DDV za darila iz poslovnih razlogov, ker je ob izteku roka za prenos Direktive o DDV že imela sistem davka na dodano vrednost z odbitkom DDV, država članica, ki pristopi k Uniji pozneje, pa takega sistema ne more uvesti eno logično sekundo pred tem oziroma sočasno.

47. Če bi Španija en dan pred pristopom prvič uvedla in začela izvajati svoj sistem davka na dodano vrednost z odbitkom DDV in ustrezno izključila odbitek DDV (za en dan) ter bi Direktivo o DDV prenesla en dan pozneje, in sicer ob pristopu, nihče ne bi izpodbijal uporabe klavzule „standstill“ iz člena 176, drugi odstavek, Direktive o DDV. Ne glede na to, ali je ta ureditev začela veljati en dan prej, eno logično sekundo pred tem ali sočasno, za davčne prihodke države članice

[9] Tudi druge jezikovne različice se osredotočajo le na to, da mora biti omejitev določena. Primerjaj francosko različico („prévu par leur législation nationale“) ali angleško različico („provided for under their national law“).

(in domnevno tudi za lastna sredstva Unije [10]) to ne more igrati nobene vloge. Odločilno je le, ali je bil položaj po pristopu spremenjen naknadno, v nasprotju z določbami Direktive o DDV. V Španiji pa ni bilo tako.

48. V zvezi s tem tudi dosedanja sodna praksa Sodišča govori v prid temu pristopu, v skladu s katerim so vse države članice obravnavane enako. Sodišče je namreč že poudarilo, da člen 176, drugi odstavek, Direktive o DDV vsebuje klavzulo „standstill“, ki določa, da države, ki pristopijo k Uniji, ohranijo nacionalne izključitve pravice do odbitka DDV, ki so se uporabljale pred njihovim pristopom, do takrat, ko Svet sprejme določbe, določene v prvem odstavku tega člena 176, česar do tega dne Svet še ni storil. [11]

49. Vendar naj ta možnost ne bi bila absolutna, kajti cilj klavzule „standstill“ ni novi državi članici omogočiti, da ob pristopu k Uniji spremeni svojo nacionalno zakonodajo, ki razširja področje obstoječih izključitev tako, da bi te določbe te zakonodaje odstopale od ciljev Direktive o DDV, kar bi bilo v nasprotju s smislom te klavzule. [12] Pomembno je, ali je bil z zadevno ureditvijo *naknadno* razširjen obseg že obstoječih izključitev. [13]

50. V ta namen se lahko opravi primerjava odbitkov DDV pred pristopom in po njem. [14] V obravnavanem primeru pred pristopom za blago ali storitve, namenjene storitvam pozornosti do strank, ni bilo mogoče odbiti DDV. Tudi po pristopu odbitek DDV za takšne storitve pozornosti ni mogoč. Izključitev pravice do odbitka DDV torej ni bila razširjena. Poleg tega se Španija z uvedbo te izključitve odbitka DDV tudi ni oddaljila od ciljev Direktive o DDV, kar bi bilo v nasprotju z duhom klavzule „standstill“. Kot je bilo navedeno zgoraj (glej točko 28 in naslednje), je neobdavčena končna potrošnja takšnega potrošniškega blaga v nasprotju s cilji Direktive o DDV. [15]

51. V obravnavanem primeru je izpolnjen tudi širši pogoj, ki ga je določilo Sodišče in v skladu s katerim morata biti v zadevni nacionalni zakonodaji dovolj natančno določena vrsta in namen blaga ali storitev, za katere je izključena pravica do odbitka DDV, da se zagotovi, da možnost, ki jo imajo države članice, ni namenjena določanju splošnih izključitev iz te ureditve. [16] Izključitev odbitka DDV za pridobitev blaga ali storitev, namenjenih storitvam pozornosti do strank, zaposlenih ali tretjih oseb, je dovolj konkretna, ne pa splošna.

[10] Glej v povezavi s členom 176, drugi odstavek, Direktive o DDV izrecno sodbo z dne 2. maja 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, točka 32). Vendar to ni pravilno, saj se vsi odhodki, ki niso zajeti s tradicionalnimi lastnimi sredstvi in lastnimi sredstvi, ki temeljijo na DDV, pobotajo z lastnimi sredstvi iz naslova bruto nacionalnega dohodka (lastna sredstva iz naslova BND). Glej na primer predlog direktive Evropske komisije z dne 24. aprila 2019 o spremembi Direktive 2006/112/ES in Direktive 2008/118/ES o splošnem režimu za trošarino v zvezi z obrambnimi prizadevanji v okviru Unije (COM(2019) 192 final, str. 10 – nemška različica.

[11] Glej med drugim sodbo z dne 2. maja 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, točka 30). Podobno sodba z dne 15. aprila 2010, X Holding (C-538/08 in C-33/09, EU:C:2010:192, točka 38).

[12] Sodbi z dne 2. maja 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, točka 31), in z dne 22. decembra 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, točki 37 in 39).

[13] Sodba z dne 2. maja 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, točki 32 in 33). Primerjaj v tem smislu sodbe z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, točka 41 in navedena sodna praksa); z dne 8. januarja 2002, Metropol in Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, točka 46), in z dne 22. decembra 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, točka 41 in naslednje). Kot je bilo nedavno navedeno v sklepih z dne 26. februarja 2020, PAGE International (C-630/19, neobjavljen, EU:C:2020:111, točka 30), in z dne 17. septembra 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, neobjavljen, EU:C:2020:721, točka 30).

[14] Sodba z dne 2. maja 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, točki 39 in 51).

[15] To, ali se država članica z zakonodajo približuje ciljem Direktive o DDV, je še posebej poudarjeno v zgoraj navedenih sodbah z dne 14. junija 2001, Komisija/Francija (C-345/99, EU:C:2001:334, točka 22), in z dne 8. januarja 2002, Metropol in Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, točka 45).

[16] Sodbe z dne 2. maja 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, točka 40); z dne 15. aprila 2010, X Holding (C-538/08 in C-33/09, EU:C:2010:192, točka 44), in z dne 23. aprila 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, točki 28 in 29). Kot je bilo nedavno navedeno v sklepih z dne 26. februarja 2020, PAGE International (C-630/19, neobjavljen, EU:C:2020:111, točka 34), in z dne 17. septembra 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, neobjavljen, EU:C:2020:721, točka 39).

52. Sodba AES-3C Maritza East 1[17], na katero se sklicuje družba Randstad, temu ne nasprotuje. V tem primeru so bile že obstoječe izključitve odbitka DDV ob pristopu razširjene.[18] Vendar v Španiji pravica do odbitka DDV sploh ni obstajala, zaradi česar do zdaj tudi neobstoječa izključitev ni bila razširjena, temveč je bila, nasprotno, prvič priznana, čeprav v omejenem obsegu.

53. Če se sklicujemo na domnevno ozko razlago[19] klavzule „standstill“, to prav tako ni upoštevno. Sodišče je tako v preteklosti že razsodilo, da je namen člena 176, drugi odstavek, Direktive o DDV ohraniti „vse izključitve“, ki so bile določene na dan pristopa. V zvezi s tem je Sodišče izrecno ugotovilo, da izraz „vse izključitve“, ki je naveden v členu 17(6), drugi stavek, Šeste direktive in zdaj v členu 176, drugi odstavek, Direktive o DDV, glede na besedilo in zgodovino nastanka tega člena zajema tudi strogo poslovne izdatke.[20] Klavzula „standstill“, ki je določena v členu 176, drugi odstavek, Direktive o DDV, zato državam članicam dopušča, da izključijo pravico do odbitka DDV za kategorije strogo poslovnih izdatkov, če so ti dovolj natančno opredeljeni (glej v zvezi s tem točko 51).

54. Ta sodna praksa ne ustreza ozki razlagi klavzule „standstill“. Poleg tega se je ozka razlaga člena 176 Direktive o DDV poskušala doseči le zato, da bi se preprečila ohranitev *splošne (generalne)* izključitve odbitka DDV s strani države članice.[21] Člen 176, drugi odstavek, omogoča le, da se takšne izključitve, ki se nanašajo na *konkretne izdatke*, ohranijo v veljavi.[22] V obravnavanem primeru je tako (glej točko 51 zgoraj).

55. Kadar izključitev – kot v obravnavani zadevi – ustreza celo volji zakonodajalca, da od odbitka DDV v vsakem primeru izključi izdatke za luksuzne predmete, razvedrilo (nogometne tekme, koncerte itd.) in reprezentanco, vprašljive „dogme“ ozke razlage klavzule „standstill“ po mojem mnenju nikakor ni mogoče uporabiti, če je namen pravne razlage uresničiti voljo zakonodajalca.

VI. Predlog

56. Zato predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Tribunal Supremo (vrhovno sodišče, Španija), odgovori:

1. Člen 176, prvi odstavek, Direktive o DDV ne nasprotuje nobeni določbi španske zakonodaje o davku na dodano vrednost, če Svet ni sprejel soglasne odločitve. Iz člena 176, prvi odstavek, drugi stavek, te direktive, pa je razvidno, da izključitev odbitka DDV za izdatke za razvedrilo in reprezentanco ni v nasprotju z voljo zakonodajalca, čeprav Svet in Komisija nista skupaj izpolnila svoje naloge, določene v členu 176, prvi odstavek, Direktive o DDV. Vprašanje, ali španska zakonodaja v zvezi z davki od dohodkov dopušča odbitek takšnih izdatkov ali ne, v pravu Unije ni odločilno.

17 Sodba z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488).

18 Sodba z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, točka 48).

19 Tako tudi v sodbah z dne 23. aprila 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, točka 23), in z dne 22. decembra 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, točka 28).

20 Sodbi z dne 2. maja 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, točka 47), in z dne 5. oktobra 1999, Royscot in drugi (C-305/97, EU:C:2008:481, točka 20).

21 Sodba z dne 28. aprila 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, točka 28).

22 Sodba z dne 2. maja 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, točka 40). Glej v tem smislu sodbo z dne 15. aprila 2010, X Holding (C-538/08 in C-33/09, EU:C:2010:192, točka 44).

2. Člen 176, drugi odstavek, Direktive o DDV je treba razlagati tako, da vsem državam članicam enako preprečuje, da po izteku roka za prenos določijo nove ali strožje izključitve odbitka DDV, če Svet in Komisija še nista skupaj izpolnila svojih nalog iz člena 176, prvi odstavek. Zato člen 176, drugi odstavek, ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki je prvotno določala izključitev odbitka DDV za izdatke za razvedrilo in reprezentanco, ki je začela veljati na dan pristopa in prenosa Direktive o DDV.