



Datum van
inontvangstneming

:

16/09/2024

Zaak C-515/24

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

24 juli 2024

Verwijzende rechter:

Tribunal Supremo (Spanje)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

22 juli 2024

Verzoekende partij:

Randstad España, S. L. U.

Verwerende partij:

Administración General del Estado

Voorwerp van het hoofdgeding

Cassatieberoep waarin Randstad España, S. L. U. en de nationale overheid van Spanje tegenover elkaar staan – Navorderingsaanslagen van de centrale afdeling grote belastingbetalers waarin de voorstellen tot regularisatie zijn bevestigd – Uit hoofde van de btw betaalde voorbelasting over uitgaven voor relatiegeschenken voor klanten – Niet aftrekbaarheid naar Spaans recht

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Prejudiciële verwijzing tot uitlegging – Artikel 267 VWEU – Standstill-clausule – Uitzondering op het beginsel van btw-neutraliteit – In het nationale recht voorziene uitsluitingen vóór de datum van toetreding – Betekenis van de term „voorzien” – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 176, tweede alinea – Goederen en diensten die de ondernemer gebruikt voor zijn belastbare handelingen – Artikel 168, onder a) – „Rechtstreekse en uitsluitende” geraaktheid van de

bedrijfs- of beroepsactiviteit van de belastingplichtige – Wet 37/1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde – Artikel 96, lid 1, punten 4 en 5.

Prejudiciële vragen

1. Staan artikel 168, onder a), en artikel 176, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in de weg aan een bepaling als artikel 96, lid 1, punten 4 en 5, van Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (wet 37/1992 van 28 december 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde), krachtens welke de voorbelasting die is betaald over de aankoop van goederen en diensten zoals kaartjes voor sportevenementen en relatiegeschenken voor klanten, werknemers of derden, in geen enkele verhouding aftrekbaar zijn, ook niet indien de belastingplichtige aantoont dat die uitgaven rechtstreeks verband houden met zijn bedrijfs- of beroepsactiviteit en zijn gedaan voor een strikt zakelijk of beroepsmatig doel en dat de goederen en diensten zijn gebruikt voor het verrichten van belastbare handelingen door de belastingplichtige, en ofschoon het bedrag ervan wel een fiscaal aftrekbare uitgave is voor de belasting over inkomen (inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting)?

2. Staat artikel 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in de weg aan een bepaling als artikel 96, lid 1, punten 4 en 5, van wet 37/1992 van 28 december 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, waarbij een beperkende voorwaarde voor de uitoefening van het recht op aftrek is ingevoerd, welke bepaling van toepassing is geworden op de datum van toetreding van het Koninkrijk Spanje tot de Europese Unie, te weten 1 januari 1986, terwijl er tot die datum van toetreding geen regel van kracht was die voorzag in die beperking?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Verdrag betreffende de toetreding van het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek tot de Europese Economische Gemeenschap en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (PB L 302 van 15.11.1985, blz. 9), artikel 395:

„De nieuwe lidstaten stellen de maatregelen in werking die nodig zijn om vanaf het tijdstip van hun toetreding uitvoering te geven aan de richtlijnen en beschikkingen in de zin van artikel 189 van het EEG-Verdrag en van artikel 161 van het EGA-Verdrag alsmede aan de beschikkingen en aanbevelingen in de zin van artikel 14 van het EGKS-Verdrag, tenzij in de lijst die is opgenomen in bijlage XXXVI of in andere bepalingen van de onderhavige Akte een bepaalde termijn is vastgesteld.”

Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „zesde richtlijn”), artikel 17, lid 6, tweede alinea.

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”), artikel 168, onder a), en artikel 176.

Arrest van 15 april 2010, X Holding (C-538/08 en C-33/09, EU:C:2010:192, punten 37 en 39).

Arrest van 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punten 22 en 23).

Arrest van 2 mei 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349).

Arrest van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi (C-177/99 en C-181/99, EU:C:2000:470, punt 34).

Arrest van 8 januari 2002, Metropol en Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, punten 42, 44 en 58).

Arrest van 22 december 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punt 28).

Arrest van 30 september 2010, Oasis East (C-395/09, EU:C:2010:570).

Arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488).

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (wet 30/1985 van 2 augustus 1985 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde), artikel 33.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (wet 37/1992 van 28 december 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde), in de versie die van toepassing is op de handelingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn (hierna: „LIVA”):

Artikel 96. Uitsluitingen en beperkingen van het recht op aftrek.

„Een. Komen niet in aanmerking voor aftrek, in geen enkele verhouding, de bedragen die zijn betaald voor de verwerving, waaronder voor eigen verbruik, de invoer, de leasing, de bewerking of verwerking, de reparatie, het onderhoud of het gebruik van de hiernavolgende goederen en diensten, alsmede alle daaraan gerelateerde bijkomende of aanvullende goederen en diensten:

[...]

4.º Evenementen en recreatieve diensten.

5.º Goederen of diensten die zijn bestemd om als relatiegeschenk te worden verstrekt aan klanten, werknemers of derden.

Niet als zodanig beschouwd worden de volgende goederen en diensten:

a) Gratis monsters en reclameobjecten van geringe waarde zoals omschreven in artikel 7, punten 2 en 4, van deze wet.

b) Goederen die uitsluitend zijn bestemd om onder bezwarende titel te worden geleverd of overgedragen voor gebruik, rechtstreeks of na bewerking of verwerking, en die op een moment na de verkrijging ervan zijn bestemd om als relatiegeschenk te worden verstrekt aan klanten, werknemers of derden.

6.º Reis- en horecadiensten, tenzij het bedrag daarvan wordt behandeld als een fiscaal aftrekbare uitgave uit hoofde van de inkomstenbelasting of van de vennootschapsbelasting.

Twee. Uitgezonderd van het bepaalde in het vorige lid zijn bedragen die zijn betaald als voorbelasting over de in dat lid vermelde handelingen met betrekking tot de volgende goederen en diensten:

1.º Goederen die objectief een exclusief industriële, commerciële, landbouwkundige, klinische of wetenschappelijke toepassing hebben.

2.º Goederen die uitsluitend zijn bestemd om onder bezwarende titel te worden geleverd of overgedragen voor gebruik, rechtstreeks of na bewerking of verwerking, door ondernemers of beroepsbeoefenaren die zich gewoonlijk met dergelijke handelingen bezighouden.

3.º Diensten die worden ontvangen om als zodanig onder bezwarende titel te worden verricht door ondernemers of beroepsbeoefenaren die zich gewoonlijk met dergelijke handelingen bezighouden.

Drie. De in dit artikel en in het vorige artikel vastgestelde aftrekmogelijkheden moeten ook voldoen aan de voorwaarden en vereisten van hoofdstuk I van titel VIII van deze wet, en in het bijzonder aan die welke betrekking hebben op de pro-rataregel.”

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (koninklijk wetgevend besluit 4/2004 van 5 maart 2004 tot vaststelling van de geconsolideerde tekst van de wet betreffende de vennootschapsbelasting).

Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación

parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio] (wet betreffende de inkomstenbelasting [wet 35/2006 van 28 november 2006 betreffende de inkomstenbelasting en tot gedeeltelijke wijziging van de wetten betreffende de vennootschapsbelasting, de inkomstenbelasting voor niet-ingezetenen en de vermogensbelasting]).

Arrest van de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje) van 17 februari 2001 – ROJ: STS 1097/2001.

Arrest van de Tribunal Supremo van 7 maart 2002 – ROJ: STS 1600/2002.

Korte uiteenzetting van de feiten en van het hoofdgeding

- 1 Op 27 mei 2013 is Randstad España, S. L. U. in kennis gesteld van de aanvang van een controle en onderzoek van algemene aard door de Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (eenheid belasting- en douanecontrole van de centrale afdeling grote belastingbetalers, Spanje) uit hoofde van de btw voor de belastingjaren 2009, 2010 en 2011. Als gevolg van de uitgevoerde controles zijn op 29 april 2014 processen-verbaal van bezwaar opgesteld voor de belastingjaren 2009, 2010 en 2011.
- 2 Op 14 juli 2014 zijn navorderingsaanslagen opgelegd waarin de in de processen-verbaal van bezwaar vervatte regularisatievoorstellen werden bevestigd. De fiscale regularisatie wordt uitgevoerd met betrekking tot bedragen aan voorbelasting die de verzoekende handelsvennootschap heeft betaald uit hoofde van de btw over de uitgaven voor de aankoop van entreekaartjes voor openbare evenementen en van recreatieve diensten en over de uitgaven voor de aankoop van relatiegeschenken voor klanten, die aftrekbaar zijn voor de vennootschapsbelasting, maar niet voor de btw en die ingevolge het bepaalde in artikel 96, lid 1, punten 4 en 5, LIVA, door de onderneming of beroepsbeoefenaar niet kunnen worden teruggevraagd omdat zij niet aftrekbaar zijn.
- 3 Tegen de navorderingsaanslagen heeft Randstad España, S. L. U. op 31 juli 2014 een economisch-administratieve vordering ingesteld bij de Tribunal Económico-Administrativo Central (centrale rechter in economische en bestuurszaken, Spanje), die bij beslissing van 22 november 2017 is afgewezen.
- 4 Tegen voornoemde beslissing heeft Randstad España, S. L. U. bestuursrechtelijk beroep ingesteld bij de Sala de lo Contencioso-Administrativo (bestuursrechtelijke kamer) van de Audiencia Nacional (nationaal gerechtshof, Spanje), die dat beroep gedeeltelijk heeft toegewezen bij arrest van 17 januari 2022, waarbij de aanslagen uit hoofde van de btw voor de belastingjaren 2009, 2010 en 2011 en de sanctiebesluiten nietig zijn verklaard, maar de fiscale regularisatie met betrekking tot de aankoop van kaartjes voor sportevenementen en van recreatieve diensten is bevestigd. Tegen dat arrest is cassatieberoep ingesteld bij de Sala de lo

Contencioso-Administrativo (bestuursrechtelijke kamer) van de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje), de verwijzende rechter.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 5 Randstad España, S. L. U, verzoekt de verwijzende rechter om te verklaren dat artikel 96, lid 1, punten 4 en 5, LIVA niet strookt met het Unierecht, en om bijgevolg het bestreden arrest te vernietigen en haar rechtspositie te herstellen door te gelasten tot teruggaaf van de betaalde btw en vertragingsrente, vermeerderd met de overeenkomstige ten gunste van haar verschuldigd geworden vertragingsrente, samen met alle andere passende rechterlijke uitspraken.
- 6 De Abogacía del Estado (landsadocaat, Spanje) heeft een memorie van bezwaar ingediend waarin zij betoogt dat de rechtens juiste uitlegging van de in artikel 96, lid 1, punten 4 en 5, LIVA vastgestelde beperking van het recht op aftrek steun vindt in de zogenoemde „standstill-clausule” die is vervat in artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn.
- 7 De Abogado del Estado heeft de opportuniteit van een prejudiciële verwijzing betwist. De procesvertegenwoordiging van Randstad España, S. L. U. is harezijds van mening dat op grond van het in de rechtspraak ontwikkelde leerstuk van de acte claire of acte éclairé en het beginsel van de voorrang van het Unierecht, voornoemde beperkingen van het recht op aftrek waarin de LIVA voorziet buiten toepassing moeten worden verklaard zonder dat er eerst een verzoek om een prejudiciële beslissing bij het Hof van Justitie hoeft te worden ingediend, omdat die beperkingen geen grond of bescherming vinden in de standstill-clausule en bijgevolg in strijd zijn met de btw-richtlijn. Subsidiair verzoekt de procesvertegenwoordiging van Randstad España, S. L. U. de bestuursrechtelijke kamer van de Tribunal Supremo om de prejudiciële verwijzing in te dienen.

Korte uiteenzetting van de gronden van het verzoek om een prejudiciële beslissing

- 8 De Tribunal Supremo vraagt zich af of de beperking van het recht op aftrek zoals vastgesteld in artikel 96, lid 1, punten 4 en 5, LIVA steun vindt in de zogenoemde standstill-clausule van artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn, gelet op het feit dat daarbij een beperkende voorwaarde aan de uitoefening van het recht op aftrek is ingevoerd en dat de daaraan voorafgaande bepaling in werking is getreden op dezelfde datum als die waarop het Koninkrijk Spanje is toetreden tot de Europese Unie, te weten 1 januari 1986, en er bijgevolg, en om precies te zijn, tot die datum van toetreding strikt genomen geen regel van kracht was die in die beperking voorzag. De Tribunal Supremo acht de voorgeschiedenis van de huidige regeling van die clausule in zowel het Unierecht als het Spaanse recht relevant voor de beantwoording van deze vraag.

- 9 De standstill-clausule was neergelegd in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de zesde richtlijn, dat voorzag in de handhaving van de nationale uitsluitingen van het recht op aftrek van de btw die vóór de inwerkingtreding van die richtlijn van toepassing waren. Die bepaling werd vervangen door artikel 176 van de btw-richtlijn. Aangezien de Raad nog niet heeft bepaald, op voorstel van de Commissie, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat, kunnen de lidstaten die na de inwerkingtreding van de zesde richtlijn (17 mei 1977) tot de Europese Unie zijn toetreden, zoals Spanje, de uitsluitingen die op de datum van hun toetreding krachtens hun nationale wetgeving van toepassing waren, handhaven.
- 10 Om die reden ziet het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing uitsluitend op de uitlegging van de standstill-clausule. Het is op die clausule, en niet op enige andere Unieregel, dat de Spaanse belastingdienst zich beroept om te betogen dat de litigieuze beperkingen van het recht op aftrek in overeenstemming zijn met de regeling die is vervat in het Unierecht.
- 11 De premisse waarop de btw-regeling is gebaseerd, is het beginsel van neutraliteit van de btw, in de zin dat enerzijds moet worden gewaarborgd dat de ondernemer of beroepsbeoefenaar niet de eindontvanger wordt in de keten van de belastingheffing, en anderzijds moet worden gezorgd voor een correcte belastinginning, waarbij moet worden vermeden dat handelingen die aanleiding hebben gegeven tot aftrek van btw over de verwerving niet in rekening worden gebracht, waardoor ze ten onrechte buiten het belastingmechanisme vallen. In dit verband is in het arrest van 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punten 22 en 23) verduidelijkt dat „[d]eze bepaling [...] de lidstaten de mogelijkheid [wil] bieden, alle ten tijde van de inwerkingtreding van de zesde richtlijn door hun overheidsinstanties daadwerkelijk toegepaste nationale rechtsregels inzake uitsluiting van het recht op aftrek te handhaven totdat de Raad een gemeenschappelijke regeling voor de uitsluitingen van het recht op aftrek van de btw vaststelt” en gepreciseerd dat „[e]en regeling die voorziet in een afwijking van het beginsel van het recht op aftrek van de btw, dat in algemene bewoordingen is geformuleerd in artikel 17, lid 2, van de zesde richtlijn en de neutraliteit van deze belasting beoogt te waarborgen, [...] echter strikt [moet] worden uitgelegd”. Hetzelfde is geoordeeld met betrekking tot de artikelen 168 en 176 van de btw-richtlijn (arrest van 2 mei 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349).
- 12 Het neutraliteitsbeginsel steunt op de voorafgaande voorwaarde van rechtstreekse geraaktheid, wat inhoudt dat de voorbelasting neutraal moet zijn voor de belastingplichtige voor zover de diensten of goederen waarover zij is betaald, bestemd zijn voor handelingen die eigen zijn aan zijn bedrijfs- of beroepsactiviteit (artikel 168 van de btw-richtlijn, en voordien artikel 17, lid 6, van de zesde richtlijn). Het bijzondere aan de Spaanse situatie is dat artikel 95 LIVA vereist, ten aanzien van de voorwaarde van rechtstreekse geraaktheid, dat die geraaktheid „rechtstreeks en uitsluitend” de bedrijfs- of beroepsactiviteit van de belastingplichtige betreft.

- 13 Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie kan worden opgemaakt dat afwijkingen van het recht op aftrek van btw alleen zijn toegestaan in de gevallen waarin uitdrukkelijk wordt voorzien in de bepalingen van de richtlijnen die deze belasting regelen (zie in die zin arresten van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C-177/99 en C-181/99, EU:C:2000:470, punt 34, en 8 januari 2002, Metropol en Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, punten 42, 44 en 58) en dat die afwijkingen strikt moeten worden uitgelegd (arrest van 22 december 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punt 28).
- 14 In het geval dat aan de orde is in het cassatieberoep in het kader waarvan de onderhavige prejudiciële verwijzing is ingediend, lijkt het beginsel van btw-neutraliteit te zijn geschonden, ook wanneer is voldaan aan de voorwaarde van rechtstreekse geraaktheid van de economische activiteit, aangezien artikel 33, lid 1, punt 5, van wet 30/1985 en thans artikel 96, lid 1, punten 4 en 5, LIVA het recht op aftrek beperken.
- 15 Wet 30/1985 is bekendgemaakt op 9 augustus 1985, maar is pas op 1 januari 1986 in werking getreden (eerste slotbepaling). De belastingen die door de btw worden vervangen (tweede slotbepaling), waaronder, en hoofdzakelijk, de Impuesto General sobre Tráfico de Empresas (algemene omzetbelasting voor ondernemingen) en de Impuesto sobre el lujo (belasting op luxe), voorzagen niet in het aftrekmechanisme (zij het wel in het verrekeningsmechanisme). Vóór 1 januari 1986 bestond er in Spanje geen verbruiksbelasting met een soortgelijke structuur als de btw, maar veeleer een reeks verschillende belastingen op verbruik. Vóór die datum waren in geen van deze belastingstelsels, en specifiek niet in die van de algemene bedrijfsomzetbelasting en van de belasting op luxe, regels betreffende de uitoefening van het recht op aftrek van toepassing. Voor de doeleinden die hier van belang zijn, zijn derhalve geen vergelijkingsparameters beschikbaar, daar laatstgenoemde belastingen, in tegenstelling tot de btw, geen recht op aftrek kenden. In die belastingen, die in Spanje werden toegepast tot en met 31 december 1985, kon het recht op aftrek van voorbelasting dus nooit, in welke verhouding ook, worden toegepast. Tot de datum van inwerkingtreding van de toetredingsakte voorzag de Spaanse wet van 1985 niet in een dergelijke beperking. Strikt genomen kan niet worden gesteld dat er vóór voornoemde datum feitelijk sprake was van een uitsluiting van de aftrek van voorbelasting uit hoofde van de btw. De verwijzende rechter betwijfelt dan ook of in het Unierecht steun voor de in artikel 96 LIVA voorziene situatie kan worden gevonden en neigt tot de opvatting dat die regel van Spaans recht, bezien in het licht van de rechtspraak van het Hof van Justitie, waarin is bepaald dat die uitsluitingen strikt (restrictief) moeten worden uitgelegd, mogelijk in strijd is met het Unierecht.
- 16 De nationale regeling, artikel 96, lid 1, punten 4 en 5, LIVA, staat de aftrekbaarheid van voorbelasting niet toe, ongeacht of de bedrijfs- of beroepsactiviteit in kwestie al dan niet wordt geraakt (of gedeeltelijk wordt geraakt) door de uitgaven. Hoewel uitgaven voor relatiegeschenken voor klanten onder bepaalde voorwaarden aftrekbaar zijn uit hoofde van de vennootschapsbelasting en uit hoofde van de inkomstenbelasting, zijn de uit

hoofde van btw betaalde bedragen aan voorbelasting niet aftrekbaar, en kunnen deze als gevolg daarvan door de ondernemer of de beroepsbeoefenaar niet worden teruggevraagd. In de aan de verwijzende rechter voorgelegde zaak is het stellen van de ingediende prejudiciële vragen noodzakelijk omdat uit de bestaande rechtspraak niet duidelijk kan worden afgeleid of die omstandigheid al dan niet een gerechtvaardigde afwijking van het neutraliteitsbeginsel vormt. In de rechtspraak van de Tribunal Supremo is tot dusver geoordeeld dat de uitdrukking „waarin [...] voorzag” als bedoeld in de Europese regeling niet moet worden uitgelegd in de zin van „van kracht zijn”, maar als bepalingen die zijn vervat in de nationale wetgeving van de lidstaat. Aangezien de LIVA van 1985 is vastgesteld vóór 1 januari 1986, maar die bepalingen in augustus 1985 reeds bestonden, is de Tribunal Supremo van oordeel dat de Spaanse wetgeving niet in strijd was met het Unierecht. De kamer die thans het cassatieberoep moet beslechten, neigt echter tot de opvatting dat uit de rechtspraak van het Hof van Justitie kan worden opgemaakt dat niet alleen moest zijn voorzien in die bepalingen, maar dat zij ook vóór de toetreding van kracht moesten zijn, dat wil zeggen daadwerkelijk van toepassing moesten zijn.

- 17 Bovendien kan, gegeven de ontwikkeling van de regeling in het Spaanse recht, worden opgemerkt dat de lidstaten na hun toetreding nieuwe wetgeving kunnen vaststellen indien de nieuwe regeling tot doel heeft om de belastingneutraliteit te verbeteren. Het terugdringen van de uitzonderingen op de algemene structuur van de btw en de versterking van het neutraliteitsbeginsel zijn in overeenstemming met het Unierecht, maar er mogen geen nieuwe uitzonderingen op het recht op aftrek worden ingevoerd. De draagwijdte van reeds bestaande uitsluitingen kan niet worden uitgebreid. Zoals is opgemerkt in het arrest waartegen het cassatieberoep in het hoofdgeding is ingesteld, is de beperking ten aanzien van relatiegeschenken voor klanten van kracht sinds de inwerkingtreding van wet 30/1985, terwijl die ten aanzien van evenementen en recreatieve diensten in 1992 is ingevoerd bij de LIVA.