GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2025 m. spalio 23 d.[1]

Byla C-515/24

Randstad España SLU
prieš
Administración General del Estado

(*Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas, Ispanija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 176 straipsnis – Nacionaliniai apribojimai, taikomi teisei atskaityti pirkimo PVM už verslo tikslais pirkėjams suteiktas dovanas – 176 straipsnio antros pastraipos *standstill* išlyga – Pirmą kartą įvestas pirkimo PVM atskaitymo apribojimas, sutampantis su stojimu į Sąjungą ir PVM direktyvos įgyvendinimu“

I. Įvadas

1. Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo prašoma išaiškinti *standstill* išlygos taikymo sritį. Remiantis šia išlyga valstybės narės gali ir toliau taikyti iki PVM direktyvos[2] (tuo metu dar Šeštosios direktyvos[3]) įsigaliojimo galiojusias nuostatas, numatančias pirkimo PVM atskaitos apribojimą. Vėliau įstojusioms valstybėms narėms tai taikoma iki įstojimo galiojusioms PVM atskaitos apribojimo nuostatoms.

2. Ispanija iki įstojimo į Europos Sąjungą netaikė pirkimo PVM atskaitos, todėl nebuvo ir jos apribojimo nuostatų. Kadangi pirkimo PVM atskaita vadinamosioms reprezentacinėms išlaidoms, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, neatrodo būtina, Ispanija vis dėlto nustatė tokį apribojimą. Tai buvo padaryta prieš pat įstojimą paskelbus įstatymą, kuris, kaip PVM įstatymas, perkeliantis minėtą direktyvą į nacionalinę teisę, įsigaliojo tuo pačiu metu, kai Ispanija įstojo į Europos Sąjungą.

3. Netaikant PVM sistemos su pirkimo PVM atskaita, pirkimo PVM atskaitos apribojimas yra neįmanomas. Todėl Ispanija – skirtingai nuo kitų valstybių narių – šį apribojimą galėjo nustatyti tik įsigaliojus naujajai PVM sistemai. Kyla klausimas, ar tai vis dar apima *standstill* išlygą – ar

[1] Originalo kalba: vokiečių.

[2] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva (OL L 347, 2006, p. 1).

[3] 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

valstybės narės, kurios prieš įstojimą į Europos Sąjungą neturėjo PVM sistemos su pirkimo PVM atskaita, galėjo pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitos apribojimą ne tuo pačiu metu, kai buvo nustatyta nauja PVM sistema, o tik prieš ją nustatant.

4. Svarbus ne tik *standstill* išlygos aiškinimas, bet ir valstybių narių lygybė Europos Sąjungoje [4]. Daugelis valstybių narių, kuriose egzistavo pirkimo PVM atskaitos modelis, taikė PVM atskaitos apribojimus vadinamosioms reprezentacinėms išlaidoms (ir jie buvo taikomi toliau), o visos valstybės narės, kuriose pirkimo PVM atskaitos modelio nebuvo, (žinoma) tokių nuostatų taikyti negalėjo ir turėjo susitaikyti su mokesčių įplaukų nuostoliais, jeigu įstojusios į Sąjungą nepriėmė panašių nuostatų.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

Sutartis dėl Ispanijos Karalystės ir Portugalijos Respublikos stojimo į Europos ekonominę bendriją ir Europos atominės energijos bendriją [5] (toliau – Stojimo sutartis)

5. Stojimo sutarties 395 straipsnyje numatyta:

„Naujosios valstybės narės taiko priemones, būtinas, kad nuo įstojimo dienos jos pradėtų laikytis direktyvų ir sprendimų, kaip apibrėžta EB sutarties 189 straipsnyje ir Euratomo sutarties 161 straipsnyje, bei rekomendacijų ir sprendimų, kaip apibrėžta EAPB sutarties 14 straipsnyje, jei XXXVI priedo sąraše arba kitose šio Akto nuostatose nenustatytas kitoks terminas.“ (neoficialus vertimas)

Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos [6] (toliau – PVM direktyva)

6. PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte reglamentuojamos PVM atskaitos sąlygos:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo[.]“

[4] Valstybių narių lygybei kartais suteikiama tiek daug reikšmės, kad iš jos turėtų išplaukti net Sąjungos teisės viršenybė (žr. tik 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. Taip pat žr. Danwitz, T., *Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten*, Festschrift Streinz, 2023, p. 41 (47)). Tai yra gana abejotina (žr. Kokott, J., Hummel, D., „Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips?“, *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 2024, p. 1 ir paskesni), tačiau šiuo atveju nėra svarbu.

[5] OL L 302, 1985, p. 9 ir paskesni.

[6] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos (OL L 347, 2006, p. 1) redakcija, taikytina 2009–2011 m. laikotarpiui, kuris yra ginčo pagrindinėje byloje dalykas. Paskutinį kartą iš dalies pakeista 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva (OL L 326, 2010, p. 1).

7. PVM direktyvos 16 straipsnyje ir 26 straipsnio 1 dalyje reglamentuojamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas neatlygintinai ir jie atitinkamai laikomi apmokestinamaisiais sandoriais. PVM direktyvos 16 straipsnis susijęs su prekių tiekimu neatlygintinai; jis suformuluotas taip:

„Prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirto turto dalį, sunaudojimas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams tenkinti, arba jų realizavimas neatlygintinai, arba, platesne prasme, jų panaudojimas kitais nei verslo tikslais, laikomas prekių tiekimu už atlygį, kai PVM, sumokėtas už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas.

Tačiau prekių tiekimu už atlygį nelaikomas toks prekių sunaudojimas, kai veikloje jos naudojamos kaip pavyzdžiai ar mažavertės dovanos.“

8. PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalis susijusi su neatlygintinomis paslaugomis, joje numatyta:

„Paslaugų teikimu už atlygį laikomi šie sandoriai:

a) veiklai skirto turto dalį sudarančių prekių naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba, platesne prasme, šių prekių sunaudojimas ne verslo tikslais, kai PVM už šias prekes galėjo būti visiškai arba iš dalies įtrauktas į atskaitą;

b) paslaugų teikimas, kurį neatlygintinai atlieka apmokestinamasis asmuo savo arba jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais.“

9. PVM direktyvos 176 straipsnio pirmoje pastraipoje reglamentuojamas Tarybos nustatomas teisės į PVM atskaitą apribojimas, o antroje pastraipoje – *standstill* išlyga:

„Taryba, spręsdama vieningai ir remdamasi Komisijos pasiūlymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. PVM jokiomis aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant.

Kol įsigalios pirmoje pastraipoje nurodytos nuostatos, valstybės narės gali toliau taikyti visus atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti jų nacionaliniuose įstatymuose 1979 m. sausio 1 d. arba, jei valstybės narės įstojo į Bendriją po šios datos, jų įstojimo dieną.“

B. Ispanijos teisė

10. PVM direktyva pirmą kartą perkelta į Ispanijos teisę priėmus *Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido* (1985 m. rugpjūčio 2 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. 30/1985, toliau – LIVA). Šiuo metu galiojančio šio įstatymo 96 straipsnyje reglamentuojamos teisės į pirkimo PVM atskaitą išimtys ir apribojimai:

„1. Jokiu būdu negali būti atskaitomas pirkimo mokestis, sumokėtas įsigyjant, net ir naudoti savo poreikiams, už nurodytų prekių ir paslaugų, taip pat su šiomis prekėmis ir paslaugomis susijusių arba jas papildančių prekių ir paslaugų importą, nuomą, apdirbimą, taisymą, priežiūrą ar naudojimą: <…>

4) pasirodymai ir pramoginio pobūdžio paslaugos;

5) prekės ar paslaugos, skirtos dėmesiui klientams, darbuotojams ar trečiosioms šalims parodyti.

Toliau išvardytais atvejais tokiais nelaikomi:

a) nemokami pavyzdžiai ir nedidelės vertės reklamos objektai, kaip jie apibrėžti šio įstatymo 7 straipsnio 2 ir 4 punktuose;

b) prekės, skirtos tik tiekti arba perduoti naudoti tiesiogiai arba perdirbti už atlygį, kurios tam tikru metu po jų įsigijimo yra skirtos dėmesiui klientams, darbuotojams arba tretiesiems asmenims parodyti;

6) kelionių, viešbučių ir restoranų paslaugos, išskyrus atvejus, kai jų suma laikoma išlaidomis, kurias galima atskaityti gyventojų asmenų pajamų mokesčio arba pelno mokesčio tikslais.

2. 1 dalyje nurodytos išimtys taikomos pirkimo mokesčiui už joje nurodytus sandorius, susijusius su toliau išvardytomis prekėmis ir paslaugomis:

1) prekėmis, kurios, objektyviai vertinant, turi išskirtinę pramoninę, komercinę, žemės ūkio, klinikinę ar mokslinę paskirtį;

2) prekėmis, kurios yra skirtos išimtinai tiekti ar perleisti už atlygį tiesiogiai ar perdirbant verslininkams ar specialistams, kurie paprastai dalyvauja vykdant tokius sandorius;

3) paslaugomis, kurias verslininkai ar specialistai, paprastai užsiimantys tokių sandorių vykdymu, gauna už atlygį.

3. Šiame ir ankstesniame straipsnyje nustatyti atskaitymai taip pat turi atitikti šio įstatymo VIII antraštinės dalies I skyriuje nustatytas sąlygas ir reikalavimus, visų pirma susijusius su proporcingumo taisykle.“

III. Faktinės aplinkybės

11. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, o šalys to neginčija, kad pagal LIVA 96 straipsnio 1 dalies 4 ir 5 punktus (ankstesnė redakcija) pirkimo PVM atskaitos išimtis vadinamosioms reprezentacinėms išlaidoms pirmą kartą nustatyta (paskelbta) 1985 m. rugpjūčio 9 d. Įstatymu Nr. 30/1985 ir įsigaliojo Ispanijos Karalystės įstojimo į Europos Sąjungą dieną, t. y. 1986 m. sausio 1 d.

12. Iki 1986 m. sausio 1 d. Ispanijoje nebuvo vartojimo mokesčio, savo struktūra panašaus į PVM, tačiau buvo keli mokesčiai, kuriais apmokestinamas vartojimas. Vis dėlto nė vienam iš šių mokesčių nebuvo taikomos specialiosios nuostatos dėl teisės į pirkimo PVM atskaitą. Todėl tiems mokesčiams, kurie Ispanijoje buvo taikomi iki 1985 m. gruodžio 31 d., niekada negalėjo būti taikoma teisė į pirkimo PVM atskaitą. 1985 m. Ispanijos įstatyme nebuvo numatyta jokių šios teisės apribojimų iki Stojimo akto įsigaliojimo dienos.

13. *Randstad España, S. L. U.* (toliau – *Randstad*) yra prekybos bendrovė ir mokesčių mokėtoja pagal PVM teisę. 2009, 2010 ir 2011 mokestiniais metais ji įsigijo (PVM apmokestinamų) bilietų į sporto ir kitus laisvalaikio renginius (pavyzdžiui, bilietai į *Real Madrid, C.F.* ir *F.C. Barcelona* futbolo rungtynes, kvietimai į Ispanijos *Formulės 1 Grand Prix Paddock Club* ir kvietimai į

ekskursijas laivu *Clipper Stad Amsterdam*). Šie bilietai buvo skirti klientams. Nors pelno mokesčio tikslais tokios išlaidos gali būti atskaitomos kaip verslo sąnaudos, pagal LIVA 96 straipsnio 1 dalies 4 ir 5 punktus pirkimo mokesčio atskaita PVM tikslais negalima.

14. 2014 m. liepos 14 d. buvo išduoti atitinkami pranešimai apie mokesčio perskaičiavimą. 2014 m. liepos 31 d. *Randstad* pateikė *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis ekonominių ir administracinių bylų teismas; Ispanija; toliau – TEAC) skundą dėl pranešimų apie mokesčio perskaičiavimą, šis skundas 2017 m. lapkričio 22 d. sprendimu buvo atmestas.

15. *Randstad* pateikė skundą *Audiencia Nacional* (Nacionalinis teismas, Ispanija) administracinių bylų skyriui. 2022 m. sausio 17 d. sprendimu mokesčių perskaičiavimas buvo patvirtintas šiuo atžvilgiu.

16. *Randstad* apskundė šį sprendimą *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas, Ispanija) administracinių bylų kolegijai. Tam teismui kyla abejonių, ar LIVA 96 straipsnio 1 dalies 4 ir 5 punktuose numatytam teisės į pirkimo PVM atskaitą apribojimui taikoma PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje numatyta *standstill* išlyga. Kadangi ankstesnė šios nuostatos redakcija įsigaliojo tik Ispanijos Karalystės įstojimo į Europos Sąjungą dieną, t. y. 1986 m. sausio 1 d., iki įstojimo dienos, kalbant tiksliai, nebuvo jokios nuostatos, kurioje būtų numatytas PVM atskaitos apribojimas.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

17. Taigi *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar tokia taisyklė, kaip antai įtvirtinta 1992 m. gruodžio 28 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. 37/1992 96 straipsnio 1 dalies 4 ir 5 punktuose, pagal kurią sumos, sumokėtos įsigijus prekes ir paslaugas, pavyzdžiui, sporto renginių, taip pat skirtas dėmesiui klientams, darbuotojams ar trečiosioms šalims parodyti, net jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad tokios išlaidos yra tiesiogiai susijusios su jo verslo ar profesine veikla ir kad jos buvo patirtos išimtinai verslo ar profesiniais tikslais, o prekės ir paslaugos buvo panaudotos mokesčių mokėtojo apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti, ir nors ši suma yra iš pajamų mokesčio (gyventojų pajamų mokesčio ir pelno mokesčio) atskaitomos išlaidos, negali būti atskaitoma jokia dalimi, atitinka PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą ir 176 straipsnio pirmą pastraipą?

2. Ar tokia taisyklė, kaip antai įtvirtinta 1992 m. gruodžio 28 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. 37/1992 96 straipsnio 1 dalies 4 ir 5 punktuose, pagal kurią nustatyta sąlyga, ribojanti naudojimąsi teise į atskaitą, kuri įsigaliojo tą pačią dieną, kai Ispanijos Karalystė įstojo į Europos Sąjungą, t. y. 1986 m. sausio 1 d., o iki įstojimo dienos negaliojo jokie teisės aktai, numatantys tokį apribojimą, atitinka PVM direktyvos 176 straipsnio antrą pastraipą?

18. Vykstant procesui Teisingumo Teisme, *Randstad España*, Ispanijos Karalystė ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas. Teisingumo Teismas, remdamasis Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalimi, nusprendė nerengti teismo posėdžio.

V. Teisinis vertinimas

A. Teisės į pirkimo PVM atskaitą ir neatlygintinai suteiktos naudos (dovanų klientams) apmokestinimo a posteriori santykis

19. Abu klausimai susiję su Ispanijos teisėje nustatyto pirkimo PVM atskaitos apribojimo teisėtumu. Vis dėlto teisė į pirkimo PVM atskaitą turi būti nustatyta pagal PVM direktyvos bendrąsias nuostatas. Tai reiškia, kad pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą bilietai turėjo būti naudojami *Randstad* apmokestinamiesiems sandoriams.

20. Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytomis faktinėmis aplinkybėmis, bilietai buvo įsigyti kaip dovanos klientams. Darant prielaidą, kad bilietai buvo įsigyti vien tik veiklos tikslais, pavyzdžiui, siekiant palaikyti ir stiprinti santykius su klientais ir taip užtikrinti kitus sandorius, tarp bilietų įsigijimo išlaidų ir *Randstad* vykdomos ekonominės veiklos yra tam tikras ryšys. Atsižvelgiant į tai, pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą iš esmės būtų taikoma teisė į pirkimo PVM atskaitą.

21. Vis dėlto, atsižvelgiant į PVM direktyvos 16 straipsnyje ir 26 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytus fiktyvius sandorius, tampa aišku, kad tokia PVM atskaita yra tik laikina. Pavyzdžiui, pagal šios direktyvos 16 straipsnio pirmą pastraipą prekės, suteikiančios teisę į pirkimo PVM atskaitą, neatlygintinas perdavimas laikomas prekių tiekimu už atlygį ir todėl apmokestinamas atitinkamu PVM.

22. Dovanos tretiesiems asmenims, kurioms buvo taikoma teisė į pirkimo PVM atskaitą, iš esmės turi būti apmokestinamos *a posteriori*, dovanojimo momentu, išskyrus atvejus, kai jos yra mažos vertės dovanos (*de minimis* riba). Tai atspindi apmokestinimo *a posteriori* reikalavimą, jei priešingu atveju nemokamas perdavimas lemtų neapmokestintą galutinį dovanos gavėjo vartojimą. Apmokestinant neatlygintiną dovanos suteikimą, galiausiai vėl patikslinama dovanotojo pirminė pirkimo PVM atskaita ir išvengiama trečiojo asmens neapmokestinto galutinio vartojimo.

23. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kuri galiausiai yra teisinga, šis vėlesnis apmokestinimas nėra būtinas tik tuo atveju, jei „neatlygintinas“ dovanos suteikimas yra glaudžiai susijęs su atlygintina pagrindine paslauga, kaip Teisingumo Teismas patvirtino „nemokamo“ planšetės tiekimo atveju, kuomet buvo sutarta atlygintina žurnalo prenumerata[7]. Vis dėlto šiuo atveju tokio ryšio su kitu atlygintinu sandoriu, atrodo, nėra.

24. Atsižvelgiant į tai, verslo tikslais suteiktoms dovanoms taikoma teisė į pirkimo PVM atskaitą. Visgi ši teisė yra tik laikina. Nemokamas dovanų suteikimas turėtų būti apmokestintas pagal 16 ir 26 straipsnius dovanos suteikimo metu, todėl pirkimo PVM atskaita būtų vėl patikslinta, nepažeidžiant neutralumo principo.

25. Vis dėlto šiuo klausimu PVM direktyvoje yra teisės spraga, susijusi su verslo tikslais trečiosioms šalims nemokamai teikiamomis paslaugomis. PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktas apima paslaugų teikimą, kurį neatlygintinai atlieka apmokestinamasis asmuo savo darbuotojams, tačiau – skirtingai nei PVM direktyvos 16 straipsnis, susijęs su neatlygintinu prekių tiekimu – jis neapima neatlygintino paslaugų teikimo kitiems tretiesiems asmenims (pavyzdžiui, klientams).

[7] 2023 m. spalio 5 d. Sprendimas *Deco Proteste-Editores* (C-505/22, EU:C:2023:731, 25 ir 26 punktai).

26. Nors bilietai gali būti perduodami (t. y. dovanojami) kaip prekės, jie nėra materialios prekės, o paslaugos, kaip tai suprantama PVM direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje. Taigi pagal direktyvos formuluotę vėlesnis apmokestinimas netaikomas. Tai reiškia, kad dovaną gavę klientai, jei jie tą dovaną naudoja (vartoja) savo privatiems poreikiams tenkinti, t. y. lankydamiesi koncerte ar futbolo rungtynėse, gali būti laikomi neapmokestintais galutiniais vartotojais.

27. Nesutinku su Ispanijos nuomone, kad dėl to negalima taikyti pirkimo PVM atskaitos, nes tiesioginis ryšys su šiais neapmokestinamaisiais sandoriais yra svarbesnis už netiesioginį ryšį su *Randstad* apmokestinamaisiais sandoriais[8]. Vis dėlto sutinku su jos nuomone, kad pirkimo PVM atskaita tokiose situacijose galiausiai lemia neapmokestinamą galutinį vartojimą.

28. Iš tiesų tai nėra pageidaujama, kaip paaiškina PVM direktyvos 176 straipsnio pirmos pastraipos antras sakinys, kuriame nurodoma, kad Taryba „jokiomis aplinkybėmis“ neturėtų leisti PVM atskaityti už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant.

29. Pastarosios išlaidos yra išlaidos, susijusios su komercine veikla, tačiau kartu jos yra reprezentacinio pobūdžio ir yra tinkamos mokesčių mokėtojo socialinei reputacijai stiprinti. Pavyzdžiui, dažniausiai tai yra išlaidos, patirtos lankantis teatre, dalyvaujant bendruomenės susitikimuose ir perkant dovanas klientams. 176 straipsnio pirmos pastraipos antrame sakinyje numatyta, kad už tokias išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos ir yra skirtos privatiems poreikiams tenkinti, neturėtų būti suteikiama teisė į pirkimo PVM atskaitą.

30. Tai ir, viena vertus, artimas ryšys tarp privataus naudojimosi bilietais ir, kita vertus, veiklos tikslais atliekamo tokių bilietų dovanojimo paaiškina, kodėl – kaip teisingai pabrėžia Komisija – daugelyje nacionalinių PVM įstatymų buvo ir vis dar yra taikomas pirkimo PVM atskaitos apribojimas tokioms „pramogų išlaidoms“ arba „pasilinksminimų išlaidoms“. Pavyzdžiui, Vokietijos Apyvartos mokesčio įstatymo 15 straipsnio 1a dalyje nustatyta, kad tam tikros vertės dovanoms pirkimo PVM atskaitos apribojimas netaikomas. Austrijos teisės aktuose (Apyvartos mokesčio įstatymo 12 straipsnio 2 dalies 2 punkte) taip pat numatyti pasilinksminimų išlaidų ar sąnaudų PVM atskaitos apribojimai.

31. Atsižvelgiant į šiuos PVM teisės vertinimus, dabar galima atsakyti į du prejudicinius klausimus, kuriuos pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

B. Pirmasis prejudicinis klausimas: PVM direktyvos 176 straipsnio pirmos pastraipos aiškinimas

32. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti PVM direktyvos 176 straipsnio pirmą pastraipą. Vis dėlto, kaip Komisija teisingai nurodo savo rašytinėse pastabose, šis klausimas nėra išsamiau paaiškintas ar pagrįstas. Atsižvelgiant į tai, kad PVM direktyvos 176 straipsnio pirma pastraipa yra skirta Tarybai, šis klausimas yra sunkiai suprantamas. Kadangi Taryba akivaizdžiai neatliko atitinkamo nustatymo, PVM direktyvos 176 straipsnio pirma pastraipa šiuo atveju neatrodo taikytina.

[8] Teisingumo Teismo pozicija šiuo klausimu yra gana palanki – žr. tik 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimą *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (C-528/19, EU:C:2020:712, 29 ir paskesni punktai) ir 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 33 ir paskesni punktai).

33. Be to, iš aiškios PVM direktyvos 176 straipsnio pirmos pastraipos formuluotės matyti, kad Taryba turi ne tik teisę, bet ir pareigą. Šioje nuostatoje nevartojamas žodis „gali“, o nurodoma, kad „Taryba, spręsdama vieningai ir remdamasi Komisijos pasiūlymu, nustato“ išlaidas, už kurias pirkimo PVM neatskaitomas. Antrame sakinyje paaiškinama, kad *jokiomis aplinkybėmis* pirkimo PVM neatskaitomas už išlaidas, kurios patirtos įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant.

34. Visų pirma iš antrojo sakinio matyti, kad įstatymų leidėjas daro prielaidą, jog išlaidos, kurios nėra išimtinai verslo pobūdžio, nes yra susijusios su išlaidomis (privačioms) pramogoms, iš esmės neturi būti įtrauktos į pirkimo PVM atskaitą. Iš to taip pat galima daryti išvadą, kad tokie išimtiniai atvejai jokiu būdu neprieštarauja direktyvos leidėjo valiai, net jei Taryba iki šiol dėl kokių nors priežasčių neįvykdė savo pareigos pagal PVM direktyvos 176 straipsnio pirmą pastraipą.

35. Tokio vertinimo nekeičia ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodyti skirtumai tarp tokių išlaidų apmokestinimo pelno mokesčiu pagal Ispanijos mokesčių teisę. Ar pagal Ispanijos pelno mokestį reglamentuojančius teisės aktus išlaidos yra atskaitomos kaip veiklos išlaidos arba reklamos išlaidos, ar ne, nėra svarbu pagal Europos Sąjungos PVM reglamentuojančius teisės aktus. Pelno mokesčio teisės aktai nėra suderinti su Europos Sąjungos teise, todėl valstybės narės gali laisvai nustatyti skirtingus atskaitos apribojimus. Aiškinant Europos Sąjungos teisę negalima daryti išvadų remiantis nacionaliniais pelno mokesčio teisės aktais. Taip juo labiau yra todėl, kad pelno mokesčio teise paprastai siekiama ir kitų tikslų. Ja paprastai siekiama apmokestinti pajamas, o pagal PVM teisę apmokestinamos išlaidos, susijusios su vartojimo prekėmis.

C. Antrasis prejudicinis klausimas: PVM direktyvos 176 straipsnio antros pastraipos (standstill išlyga) aiškinimas

36. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, kaip reikia aiškinti PVM direktyvos 176 straipsnio antrą pastraipą norint nuspręsti, ar Ispanijos įstatymo nuostata, kurioje nustatyta sąlyga, ribojanti naudojimąsi teise į pirkimo PVM atskaitą, atitinka Sąjungos teisėje numatytą *standstill* išlygą. Pagal šią nuostatą, kol Taryba neįvykdys pareigos pagal PVM direktyvos 176 straipsnio pirmą pastraipą (šiuo metu tai dar nepadaryta), valstybės narės gali toliau taikyti visus pirkimo PVM atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti jų nacionalinėje teisėje jų įstojimo į Europos Sąjungą dieną.

37. Kaip matyti iš pateikto klausimo, tiek pagal LIVA 96 straipsnio 1 dalies 4 punktą, tiek pagal 5 punktą (tuo metu galiojusios redakcijos) numatytas pirkimo PVM atskaitos apribojimas įsigaliojo įstojimo į Europos Sąjungos dieną, taigi tuo pačiu metu kaip ir naujoji PVM sistema. Todėl LIVA 96 straipsnio 1 dalies 4 ir 5 punktai galėtų patekti į PVM direktyvos 176 straipsnio antros pastraipos taikymo sritį.

38. Šiuo atveju lemiamas veiksnys yra tinkama perspektyva. *Randstad* nuomone, pirkimo PVM atskaitos apribojimas buvo numatytas tik įsigaliojus PVM įstatymui įstojimo dieną. Todėl nėra atitinkamos ankstesnės nuostatos, kuri galėtų būti taikoma toliau.

39. Vis dėlto Ispanijoje prieš įstojant į Europos Sąjungą nebuvo jokios PVM sistemos su pirkimo PVM atskaita, todėl, Komisijos nuomone, pirkimo PVM atskaita apskritai nebuvo įmanoma. Vadinasi, joks pirkimo PVM atskaitos apribojimas nebuvo nustatytas, priešingai, esamas visiškas PVM atskaitos apribojimas buvo sumažintas nustačius PVM atskaitą ir LIVA 96 straipsnio 1 dalies 4 ir 5 punktų nuostatas.

40. Ispanijos nuomone, nors šis PVM atskaitos apribojimas buvo priimtas naujai, jis buvo paskelbtas dar prieš stojimą į Europos Sąjungą ir todėl jau numatytas Ispanijos teisės aktuose, nors įsigaliojo tik po įstojimo į Europos Sąjungą.

41. *Randstad* nuomonė iš pirmo žvilgsnio atrodo įtikinama. PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje numatyta, kad ankstesnė PVM direktyvai prieštaraujanti teisė lieka galioti, kol Taryba ir Komisija įvykdys savo įgaliojimus. Įsigaliojus įgyvendinimo įstatymui nustatytas pirkimo PVM atskaitos apribojimas nėra ankstesnė, toliau galiojanti teisė. Visgi pasigilinus šiek tiek labiau, Komisijos požiūris, visų pirma dabartinėje situacijoje, atrodo teisingas.

42. Pirma, pirkimo PVM atskaitos apribojimas išlaidoms, patirtoms pramogaujant ir pasilinksminant, atitinka direktyvos leidėjo valią ir, atsižvelgiant į tai, kad tokios išlaidos yra glaudžiai susijusios su privačiu vartojimu, yra pagrįstas ir pagal PVM teisę.

43. Antra, valstybės narės, kuriose nėra ankstesnės PVM sistemos su pirkimo PVM atskaitos apribojimu, negalėtų nustatyti tokio apribojimo, nes be pirkimo PVM atskaitos sistemos dalinis pirkimo PVM atskaitos apribojimas nėra įmanomas ir tikslingas. Taigi, vertinant objektyviai, įstojimo į Europos Sąjungą metu pirkimo PVM atskaita nėra apribojama pirmą kartą, bet suteikiama galimybė ją taikyti pirmą kartą, tačiau tik su tam tikrais apribojimais. Vis dėlto jei šie apribojimai atitinka direktyvos leidėjo valią ir yra suderinami su direktyvos tikslais (privataus vartojimo apmokestinimas), tai, kaip teigia Komisija ir Ispanija, tuo pačiu metu įsigaliojanti nauja PVM sistema atitinka PVM direktyvos 176 straipsnio antros pastraipos nuostatas.

44. Galiausiai, mano nuomone, PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje tik aiškiai nurodoma, kad valstybės narės po įstojimo ir atitinkamo įpareigojimo perkelti PVM direktyvą į nacionalinę teisę nebegali atskirai (t. y. be Tarybos) iš naujo nustatyti ar išplėsti pirkimo PVM atskaitos apribojimo, kuris nereglamentuojamas PVM direktyvoje. Įstojimo metu jau numatyti apribojimai šiuo atžvilgiu yra lemiamas veiksnys. Todėl tokių apribojimų įsigaliojimas kartu su įstojimu nepažeidžia teisės aktų.

45. Pirma, tai patvirtina antros pastraipos formuluotė, nes joje nenurodoma, kad pirkimo PVM atskaitos apribojimas jau turi būti įsigaliojęs, o nurodoma tik tai, kad jis turi būti „numatytas“[9]. Nacionalinės teisės akte, kuris buvo paskelbtas dar prieš stojimą į Europos Sąjungą ir kuriame yra atitinkama nuostata, šis apribojimas jau buvo numatytas įstojimo į Europos Sąjungą momentu.

46. Antra, atsižvelgiant į valstybių narių lygybės principą, man atrodo labai keista, kad Vokietija, pavyzdžiui, gali išlaikyti pirkimo PVM atskaitos apribojimą dovanoms verslo tikslais, nes ji jau turėjo PVM sistemą su pirkimo PVM atskaita, kai baigėsi direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę terminas, o vėliau į Sąjungą įstojusi valstybė narė negali jos nustatyti nė viena sekunde anksčiau nei tuo pačiu metu.

47. Jeigu PVM sistema su pirkimo PVM atskaita ir atitinkamu pirkimo PVM atskaitos apribojimu Ispanijoje būtų buvusi nustatyta ir įsigaliojusi (vieną dieną) dieną prieš įstojimą į Europos Sąjungą, o PVM direktyva būtų buvusi perkelta į nacionalinę teisę dieną po įstojimo, niekas neabejotų dėl PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje numatytos *standstill* išlygos taikymo. Vis dėlto tai, ar ši nuostata įsigaliojo vieną dieną anksčiau, likus vos kelioms sekundėms iki įsigaliojimo arba

[9] Kitose kalbinėse versijose taip pat nurodoma tik tai, kad apribojimas turėjo būti numatytas. Pavyzdžiui, versijoje prancūzų kalba (*prévu par leur législation nationale*) arba versijoje anglų kalba (*provided for under their national law*).

tuo pačiu metu, neturi jokios įtakos mokesčių įplaukoms valstybėje narėje (ir, tikėtina, Europos Sąjungos nuosaviems ištekliams) [10]). Svarbu tik tai, ar po įstojimo į Europos Sąjungą padėtis nepasikeitė, pažeidžiant direktyvos nuostatas. Visgi Ispanijoje taip nenutiko.

48. Teisingumo Teismo iki šiol suformuota jurisprudencija taip pat patvirtina tokį vertinimą, pagal kurį visos valstybės narės vertinamos vienodai. Teisingumo Teismas jau yra nurodęs, kad PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje yra *standstill* išlyga, pagal kurią numatyta, kad į Sąjungą įstojančios valstybės gali toliau taikyti visus teisės į pirkimo PVM atskaitą apribojimus, kurie buvo taikomi jų įstojimo dieną, kol Taryba panaikins šio 176 straipsnio pirmoje pastraipoje įtvirtintas nuostatas, o to iki šios dienos Taryba nepadarė [11].

49. Vis dėlto šie įgaliojimai nėra absoliutūs, nes *standstill* išlyga nesiekiama naujai valstybei narei suteikti galimybės pakeisti savo vidaus teisės aktus dėl to, kad ji įstojo į Sąjungą, taip, kad būtų išplėsta taikomų nukrypimų apimtis ir taip šiais teisės aktais būtų nukrypstama nuo PVM direktyvos tikslų; tai prieštarautų pačios išlygos esmei [12]. Esminis veiksnys yra tai, ar atitinkamas teisės aktas galėjo *po šio įstojimo* išplėsti esamų apribojimų apimtį [13].

50. Tai galima išsiaiškinti palyginus pirkimo PVM atskaitą prieš ir po įstojimo [14]. Nagrinėjamu atveju prieš įstojimą nebuvo galima PVM atskaita už prekes ar paslaugas, skirtas dėmesiui klientams parodyti. Po įstojimo pirkimo PVM atskaita už tokį dėmesį klientams taip pat nėra galima. Taigi PVM atskaitos apribojimas nebuvo išplėstas. Be to, priėmusi tokį pirkimo PVM atskaitos apribojimą, Ispanija nenukrypo nuo PVM direktyvos tikslų, o tai prieštarautų *standstill* išlygos esmei. Kaip jau nurodyta (žr. šios išvados 28 ir paskesnius punktus), tokių vartojimo prekių neapmokestintas galutinis vartojimas prieštarauja PVM direktyvos tikslams [15].

51. Šiuo atveju tenkinama ir kita Teisingumo Teismo nustatyta sąlyga, pagal kurią atitinkamuose nacionalinės teisės aktuose turi būti pakankamai aiškiai apibrėžiami prekių arba paslaugų, kurioms netaikoma teisė į pirkimo PVM atskaitą, pobūdis ar tikslas, tam, kad būtų užtikrinta, jog valstybėms narėms suteikta galimybe nebūtų naudojamasi, siekiant numatyti šios sistemos

[10] Pavyzdžiui, dėl PVM direktyvos 176 straipsnio antros pastraipos konkrečiai žiūrėti 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimą *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 32 punktas). Vis dėlto tai nėra teisinga, nes visos išlaidos, kurios nedengiamos iš tradicinių nuosavų išteklių ir PVM pagrįstų nuosavų išteklių, kompensuojamos bendrosiomis nacionalinėmis pajamomis (BNP) pagrįstais nuosavais ištekliais. Žr. 2019 m. balandžio 24 d. Komisijos pasiūlymą dėl direktyvos, kuria dėl gynybos operacijų, įgyvendinamų vykdant Sąjungos politiką, iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos ir Direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos (COM(2019) 192 *final*, p. 10 (versija vokiečių kalba).

[11] Žr., pavyzdžiui, 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimą *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 30 punktas). Taip pat žr. 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimą *X Holding* (C-538/08 ir C-33/09, EU:C:2010:192, 38 punktas).

[12] 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 31 punktas) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Magoora* (C-414/07, EU:C:2008:766, 37 ir 39 punktai).

[13] 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 32 ir 33 punktai). Šiuo klausimu taip pat žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), 2002 m. sausio 8 d. Sprendimas *Metropol ir Stadler* (C-409/99, EU:C:2002:2, 46 punktas) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Magoora* (C-414/07, EU:C:2008:766, 41 ir paskesni punktai). Taip pat neseniai priimtas 2020 m. vasario 26 d. Sprendimas *PAGE International* (C-630/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:111, 30 punktas) ir 2020 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Super Bock Bebidas* (C-837/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:721, 30 punktas).

[14] Taip pat žr. 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimą *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 39 ir 51 punktai).

[15] Dėl to, ar valstybei narei taikant šią nuostatą priartėjama prie PVM direktyvos tikslų, visų pirma žr. 2001 m. birželio 14 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-345/99, EU:C:2001:334, 22 punktas) ir 2002 m. sausio 8 d. Sprendimą *Metropol ir Stadler* (C-409/99, EU:C:2002:2, 45 punktas).

bendras išimtis[16]. Pirkimo PVM atskaitos apribojimas įsigyjant prekes ar paslaugas, skirtas dėmesiui klientams, darbuotojams ar trečiosioms šalims parodyti, yra pakankamai konkretus ir nėra bendro pobūdžio.

52. Tam neprieštarauja *Randstad* nurodytas Sprendimas *AES-3C Maritza East 1*[17]. Šiuo atveju jau galioję pirkimo PVM atskaitos apribojimai buvo išplėsti įstojimo į Europos Sąjungą metu[18]. Vis dėlto Ispanijoje pirkimo PVM atskaitos teisė apskritai neegzistavo, todėl iki tol galiojęs apribojimas nebuvo išplėstas, priešingai – pirkimo PVM atskaitos teisė buvo suteikta pirmą kartą, nors ir su apribojimais.

53. Jei remiamasi tariamai būtinu *standstill* išlygos siauru aiškinimu[19], tai taip pat nėra tikslinga. PVM direktyvos 176 straipsnio antra pastraipa yra susijusi su „visais atskaitos apribojimais“, kurie buvo numatyti valstybės narės įstojimo dieną. Teisingumo Teismas aiškiai patvirtino, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies antrame sakinyje, dabar PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje, vartojama frazė „visi atskaitos apribojimai“, atsižvelgiant į šios nuostatos formuluotę ir teisėkūros istoriją, griežtai apima ir verslo išlaidas[20]. Taigi pagal PVM direktyvos 176 straipsnio antroje pastraipoje numatytą *standstill* išlygą valstybėms narėms leidžiama nuspręsti neleisti pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą už išlaidas, kurios yra griežtai verslo išlaidos, su sąlyga, kad jos yra tinkamai apibrėžtos (žr. šios išvados 51 punktą).

54. Ši jurisprudencija nėra *standstill* išlygos siauras aiškinimas. Be to, PVM direktyvos 176 straipsnio siauru aiškinimu buvo siekiama tik neleisti valstybei narei ir toliau taikyti teisės į pirkimo PVM atskaitą apribojimą, kuris gali būti *bendrai (visuotinai)* taikomas visoms išlaidoms[21]. Pagal 176 straipsnio antrą pastraipą leidžiama toliau taikyti tik tokius apribojimus, kurie susiję su pakankamai *aiškiai apibrėžtų išlaidų* kategorija[22]. Nagrinėjamu atveju taip ir yra (žr. šios išvados 51 punktą).

55. Jei toks apribojimas – kaip nagrinėjamu atveju – atitinka netgi direktyvos leidėjo valią, pagal kurią PVM jokiomis aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, patirtas įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant (futbolo rungtynės, koncertai ir pan.) ir pasilinksminant, mano nuomone, abejotina *standstill* išlygos siauro aiškinimo „dogma“, mano nuomone, vis tiek negali būti taikoma, jei teisiniu aiškinimu siekiama įgyvendinti teisės aktų leidėjo valią.

16 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 40 punktas), 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimas *X Holding* (C-538/08 ir C-33/09, EU:C:2010:192, 44 punktas) ir 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimas *PARAT Automotive Cabrio* (C-74/08, EU:C:2009:261, 28 ir 29 punktai). Neseniai priimtas 2020 m. vasario 26 d. Sprendimas *PAGE International* (C-630/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:111, 34 punktas) ir 2020 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Super Bock Bebidas* (C-837/19, nepaskelbtas Rink., EU:C:2020:721, 39 punktas).

17 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488).

18 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488, 48 punktas).

19 Taip pat 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimas *PARAT Automotive Cabrio* (C-74/08, EU:C:2009:261, 23 punktas) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Magoora* (C-414/07, EU:C:2008:766, 28 punktas).

20 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 47 punktas) ir 1999 m. spalio 5 d. Sprendimas *Royscot ir kt.* (C-305/97, EU:C:1999:481, 20 punktas).

21 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimas *PARAT Automotive Cabrio* (C-74/08, EU:C:2009:261, 28 punktas).

22 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 40 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimą *X Holding* (C-538/08 ir C-33/09, EU:C:2010:192, 44 punktas).

VI. Išvada

56. Taigi siūlau taip atsakyti į *Tribunal Supremo* (Aukščiausiasis Teismas, Ispanija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. Jokia Ispanijos pridėtinės vertės mokesčio teisės akto nuostata neprieštarauja PVM direktyvos 176 straipsnio pirmai pastraipai, jeigu Taryba vienbalsiai nenusprendžia kitaip. Vis dėlto iš šios direktyvos 176 straipsnio pirmos pastraipos antro sakinio matyti, kad pirkimo PVM atskaitos netaikymas išlaidoms, patirtoms pramogaujant ar linksminantis, neprieštarauja direktyvos leidėjo valiai, net jei Taryba ir Komisija kartu dar neįvykdė savo įgaliojimų pagal PVM direktyvos 176 straipsnio pirmą pastraipą. Tai, ar Ispanijos pajamų mokesčio teisė suteikia teisę į tokių išlaidų atskaitą, ar ne, nėra lemiamas veiksnys pagal Sąjungos teisę.

2. PVM direktyvos 176 straipsnio antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad pagal ją visoms valstybėms narėms vienodai draudžiama pasibaigus direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę terminui numatyti naujus arba griežtesnius pirkimo PVM atskaitos apribojimus, kol Taryba ir Komisija kartu neįvykdė 176 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatytų įgaliojimų. Todėl nacionalinis teisės aktas, kuriame pirmą kartą nustatytas pirkimo PVM atskaitos apribojimas išlaidoms, patirtoms pramogaujant ir linksminantis, ir kuris įsigaliojo tuo pačiu metu, kai valstybė narė įstojo į Europos Sąjungą ir perkėlė PVM direktyvą į nacionalinę teisę, neprieštarauja PVM direktyvos 176 straipsnio antrai pastraipai.