Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES
[*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2025. gada 23. oktobrī[1]

Lieta C-515/24

Randstad España SLU
pret
Administración General del Estado

(*Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa, Spānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 176. pants – Valsts ierobežojumi tiesībām atskaitīt priekšnodokli par dāvanām, kas uzņēmējdarbībā tiek dotas klientiem – 176. panta 2. punktā paredzētā klauzula "atturēšanās no jebkādas darbības" – Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežojuma pirmreizēja ieviešana vienlaikus ar pievienošanos Savienībai un PVN direktīvas transponēšanu

I. Procedūras sākšana

1. Šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesai jāpievēršas klauzulas "atturēšanās no jebkādas darbības" piemērojamībai. Saskaņā ar to dalībvalstis var saglabāt noteikumus, kas bija spēkā līdz brīdim, kad stājās spēkā PVN direktīva[2] (tolaik – Sestā direktīva[3]), un kas izslēdza priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu. Attiecībā uz dalībvalstīm, kas pievienojušās vēlāk, runa ir par izslēgšanas noteikumiem, kuri bija spēkā līdz pievienošanās dienai.

2. Tomēr, tā kā Spānijā pirms pievienošanās nebija ieviests PVN ar priekšnodokļa atskaitījumu, tur nebija arī izslēdzošu noteikumu. Tomēr, lai gan priekšnodokļa atskaitīšana par tā sauktajiem reprezentācijas izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, nešķiet obligāta, Spānija ir ieviesusi šādu izslēgšanu. Tas noticis ar likumu, kas pieņemts neilgi pirms pievienošanās un kas stājies spēkā kā PVN likums, ar kuru transponē direktīvu un kurš stājies spēkā pievienošanās brīdī.

3. Ja nav PVN ar priekšnodokļa atskaitīšanu, izslēgšanai no tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu nav nekādas jēgas. Tāpēc atšķirībā no citām dalībvalstīm Spānija faktiski varēja ieviest šo izņēmumu tikai pēc jaunās PVN sistēmas stāšanās spēkā. Tagad rodas jautājums, vai uz

[1] Oriģinālvaloda – vācu.

[2] Padomes 2006. gada 28. novembra direktīva (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

[3] Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

to joprojām attiecas klauzula "atturēšanās no jebkādas darbības" vai arī dalībvalstis, kurām pirms pievienošanās nebija PVN sistēmas ar atskaitīšanu, varēja izmantot iespēju ierobežot atskaitīšanas tiesības nevis vienlaicīgi ar jaunās PVN sistēmas ieviešanu, bet tikai pirms tās.

4. Tātad runa ir ne tikai par klauzulas "atturēšanās no jebkādas darbības" interpretāciju, bet arī par dalībvalstu vienlīdzību Savienībā [4]. Daudzas dalībvalstis, kurās ir priekšnodokļa atskaitīšanas modelis, ir ierobežojušas priekšnodokļa atskaitīšanu tā sauktajiem reprezentācijas izdevumiem (to pēc tam tika turpināts piemērot), savukārt visām dalībvalstīm bez priekšnodokļa atskaitīšanas modeļa (saprotams) šādu noteikumu nebija, tāpēc tām būtu jāsamierinās ar nodokļu ieņēmumu zaudējumiem, ja tās pēc pievienošanās neieviestu līdzīgus noteikumus.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

Līgums par Spānijas Karalistes un Portugāles Republikas pievienošanos Eiropas Ekonomikas kopienai un Eiropas Atomenerģijas kopienai [5] *(turpmāk tekstā – "pievienošanās līgums")*

5. Pievienošanas līguma 395. pants ir formulēts šādi:

"Jaunās dalībvalstis nodrošina, ka stājas spēkā pasākumi, kas vajadzīgi, lai no pievienošanās dienas tās izpildītu direktīvas un lēmumus EEK līguma 189. panta un *Euratom* līguma 161. panta nozīmē, kā arī ieteikumus un lēmumus, kas ir noteikti EOTK līguma 14. pantā, ja vien citi termiņi nav paredzēti šā Akta XXXVI pielikumā minētajā sarakstā vai citos šā Akta noteikumos."

Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [6] *(turpmāk tekstā – "PVN direktīva")*

6. PVN direktīvā priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumi ir paredzēti 168. panta a) punktā:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs".

[4] Dažkārt dalībvalstu vienlīdzībai tiek piešķirta tik liela nozīme, ka no tās izriet pat Savienības tiesību pārākums (skat., piemēram, 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). Šajā pašā nozīmē skat. arī Danwitz, T., *Der Vorrang des Recht der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten*, Festschrift Streinz, 2023, 41. (47.) lpp.). Protams, tas ir diezgan apšaubāmi (skat. Kokott, J./Hummel, D., *Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips*?, Europäische Grundrechte Zeitschrift, 2024, 1. un nākamās lpp.), bet šajā lietā tas var palikt neatbildēts.

[5] OV 1985, L 302, 9. un nākamās lpp.

[6] Padomes 2006. gada 28. novembra direktīva (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcijā, kas bija spēkā strīdīgajā 2009.–2011. gadā. Šajā ziņā tā pēdējo reizi grozīta ar Padomes 2010. gada 7. decembra direktīvu (OV 2010, L 326, 1. lpp.).

7. PVN direktīvas 16. pantā un 26. panta 1. punktā ir reglamentēts bez maksas veiktu piegāžu un sniegtu pakalpojumu režīms un šajā ziņā ir atsauce uz darījumiem par atlīdzību, kas apliekami ar nodokli. PVN direktīvas 16. pants attiecas uz preču bezmaksas piegādi un ir formulēts šādi:

"Ja nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašākā nozīmē, tās izmanto citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām, šādu lietojumu uzskata par preču piegādi par atlīdzību, ja PVN par attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms.

Tomēr saimnieciskās darbības vajadzībām paredzēto preču izmantošanu kā paraugus vai mazas vērtības dāvanas neuzskata par preču piegādi par atlīdzību."

8. PVN direktīvas 26. panta 1. punkts attiecas uz pakalpojumu sniegšanu bez maksas, un tajā ir paredzēts:

"Šādus darījumus uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību:

a) gadījumu, ja nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām, ja PVN par šīm precēm bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms;

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām."

9. PVN direktīvas 176. panta 1. punktā ir paredzēts Padomes noteikts atskaitīšanas tiesību ierobežojums un tā 2. punktā – klauzula "atturēšanās no jebkādas darbības":

"Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitīšana. Jebkurā gadījumā PVN nekādi nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad stājušies spēkā pirmajā daļā minētie noteikumi, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu tiesību aktos 1979. gada 1. janvārī, vai attiecībā uz dalībvalstīm, kuras pievienojās Kopienai pēc minētās dienas, aktos, kas bija spēkā to pievienošanās spēkā stāšanās dienā."

B. Spānijas tiesības

10. Ar 1985. gada 2. augusta *Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Likums 30/1985 par pievienotās vērtības nodokli; turpmāk tekstā – "*LIVA*") Spānijas tiesībās pirmo reizi ir transponēta PVN direktīva. Tagad spēkā esošajā 96. pantā ir reglamentēti izņēmumi no atskaitīšanas tiesībām un to ierobežojumi, un tas ir formulēts šādi:

"(1) Nodokļa summas, kas samaksātas par turpmāk minēto preču un pakalpojumu, to piederumu vai papildpakalpojumu vai to papildinošu preču vai pakalpojumu iegādi, nekādā mērā nav atskaitāmas; šis noteikums attiecas arī uz konkrēto preču un pakalpojumu iegādi pašpatēriņam, importam, nomai, pārveidošanai, remontam, apkopei vai lietošanai: [..]

4. Sarīkojumi un izklaides pakalpojumi.

5. Preces vai pakalpojumi, kas paredzēti klientu piesaistīšanai, darbiniekiem vai trešām personām.

Iepriekšminētais neattiecas uz:

a) bezmaksas paraugiem un precēm ar nelielu vērtību, kas paredzētas reklāmai, šī likuma 7. panta 2. un 4. punkta izpratnē.

b) precēm, kuras paredzēts piegādāt vai darīt pieejamas tieši vai, tās pārstrādājot, par atlīdzību un kuras paredzēts piegādāt klientiem, darbiniekiem vai trešām personām pēc to iegādes.

6. Pārvadāšanas, ceļojumu, izmitināšanas un ēdināšanas pakalpojumi, ja vien to summa nav uzskatāma par nodokļa aprēķina vajadzībām atskaitāmiem izdevumiem fizisko personu ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa izpratnē.

(2) Pirmās daļas noteikumi neattiecas uz summām, kas samaksātas saistībā ar tajā minētajiem darījumiem un attiecībā uz šādām precēm un pakalpojumiem:

1. Precēm, ko objektīvi uzskata tikai par rūpnieciski, komerciāli, lauksaimnieciski, klīniski vai zinātniski izmantojamām.

2. Precēm, kas paredzētas tikai piegādei vai nodošanai lietošanā par atlīdzību vai nu tieši, vai pēc pārveidošanas, ko izdara uzņēmēji vai profesionāļi, kuri parasti veic šādus darījumus.

3. Pakalpojumiem, kas par atlīdzību saņemti no uzņēmējiem vai profesionāļiem, kuri parasti nodarbojas ar šādu darījumu veikšanu, lai paši tos sniegtu par atlīdzību.

(3) Šajā un iepriekšējā pantā noteiktajiem atskaitījumiem jāatbilst arī šā likuma VIII sadaļas I nodaļā paredzētajiem nosacījumiem un prasībām un it īpaši tām, kas attiecas uz atskaitāmās daļas noteikumu."

III. Faktiskie apstākļi

11. Priekšnodokļa atskaitīšanas izslēgšana attiecībā uz *LIVA* 96. panta 1. punkta 4. un 5. apakšpunktā (iepriekšējā redakcijā) minētajiem tā sauktajiem reprezentācijas izdevumiem, kas – tā apgalvo iesniedzējtiesa un lietas dalībnieki to nav apstrīdējuši – pirmo reizi tika ieviesta ar 1985. gada 9. augusta Likumu 30/1985 (pasludināts), kas stājās spēkā Spānijas Karalistes pievienošanās dienā Eiropas Savienībai, t.i., 1986. gada 1. janvārī.

12. Pirms 1986. gada 1. janvāra Spānijā nebija patēriņa nodokļa, kas strukturāli būtu līdzīgs PVN, bet vairāki nodokļi, ar kuriem aplika patēriņu. Tomēr ne uz vienu no šiem nodokļiem neattiecās īpaši noteikumi, kas reglamentētu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Tādējādi attiecībā uz šiem nodokļiem, kas Spānijā tika piemēroti līdz 1985. gada 31. decembrim, nekad netika īstenotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Attiecīgi 1985. gada Spānijas likumā arī nebija paredzēts šo tiesību ierobežojums līdz brīdim, kad stājās spēkā pievienošanās līgums.

13. *Randstad España, S. L. U.* (turpmāk tekstā – "*Randstad*") ir komercsabiedrība un nodokļa maksātāja PVN tiesību izpratnē. 2009., 2010. un 2011. taksācijas gadā tā nopirka ieejas biļetes sporta pasākumiem un citiem atpūtas pasākumiem (piemēram, *Real Madrid, C.F.* un *F.C. Barcelona* futbola spēlēm, Spānijas *Formula-1-Grand PRIX Paddock Club* ielūgumus un ielūgumus uz ekskursijām uz kuģa *Clipper Stad Amsterdam*). Šīs ieejas biļetes bija paredzētas kā dāvanas klientiem. Lai gan šādi izdevumi ir atskaitāmi kā saimnieciskās darbības izdevumi uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā, PVN jomā nav iespējams atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar *LIVA* 96. panta 1. punkta 4. un 5. apakšpunktu.

14. 2014. gada 14. jūlijā tika izdoti attiecīgi noteikšanas lēmumi. 2014. gada 31. jūlijā *Randstad* par maksāšanas paziņojumiem iesniedza sūdzību *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde, *TEAC*, Spānija); tā noraidīta ar 2017. gada 22. novembra lēmumu.

15. *Randstad* šo lēmumu pārsūdzēja *Audiencia Nacional* (Valsts mēroga lietu tiesa, Spānija) Administratīvo lietu palātā. Ar 2022. gada 17. janvāra spriedumu šajā ziņā noteiktais nodoklis tika apstiprināts.

16. *Randstad* šo spriedumu pārsūdzēja *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa, Spānija) Administratīvo lietu palātā. Tā jautā, vai *LIVA* 96. panta 1. punkta 4. un 5. apakšpunktā paredzētais tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežojums var tikt pamatots ar tā saukto klauzulu "atturēšanās no jebkādas darbības", kas paredzēta PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā. Tā kā šīs tiesību normas priekštece arī stājās spēkā tikai Spānijas Karalistes pievienošanās dienā Eiropas Savienībai, t.i., 1986. gada 1. janvārī, faktiski līdz pievienošanās dienai nebija tiesiskā regulējuma, kurā būtu paredzēts ierobežojums.

IV. Prejudiciālā nolēmuma tiesvedība

17. Šādos apstākļos *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai PVN direktīvas 168. panta a) apakšpunktam un 176. panta pirmajai daļai atbilst tāda norma kā 1992. gada 28. decembra Likuma 37/1992 par pievienotās vērtības nodokli 96. panta pirmās daļas 4. un 5. punkts, saskaņā ar kuriem nekādā daļā nevar tikt atskaitītas nodokļa summas, kas samaksātas, iegādājoties tādas preces un pakalpojumus kā sporta pasākumi, kā arī pasākumus, kas paredzēti uzmanības izrādīšanai klientiem, darbiniekiem vai trešām personām, lai gan nodokļa maksātājs pierāda, ka šie izdevumi ir tieši saistīti ar viņa uzņēmējdarbību vai profesionālo darbību, tie ir maksāti tikai uzņēmējdarbības vai profesionāliem mērķiem un ka preces un pakalpojumi ir izmantoti tādu nodokļa maksātāja darījumu veikšanai, par kuriem uzliek nodokli, lai gan to summa ir nodokļa aprēķina vajadzībām atskaitāmi izdevumi personīgo ienākuma nodokļu (iedzīvotāju ienākuma nodoklis vai uzņēmumu ienākuma nodoklis) izpratnē?

2) Vai PVN direktīvas 176. panta otrajai daļai atbilst tāda norma kā 1992. gada 28. decembra Likuma 37/1992 par pievienotās vērtības nodokli 96. panta pirmās daļas 4. un 5. punkts, kuros ir noteikts ierobežojošs nosacījums atskaitīšanas tiesību izmantošanai un kuri stājās spēkā tajā pašā dienā, kurā Spānijas Karaliste pievienojās Eiropas Savienībai, proti, 1986. gada 1. janvārī, un nevienā spēkā esošā tiesību normā līdz pievienošanās datumam nebija paredzēts minētais ierobežojums?"

18. Tiesā izskatāmajā lietā *Randstad España*, Spānijas Karaliste un Eiropas Komisija ir iesniegušas rakstveida apsvērumus. Saskaņā ar Reglamenta 76. panta 2. punktu Tiesa nolēma nerīkot tiesas sēdi.

V. Juridiskā analīze

A. Par saikni starp tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu un vērtību bezmaksas nodošanas (dāvanas klientiem) vēlāku aplikšanu ar nodokli

19. Abi jautājumi attiecas uz Spānijas tiesībās paredzētā izņēmuma no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu pieļaujamību. Tomēr tas nozīmē, ka saskaņā ar PVN direktīvas vispārīgajiem noteikumiem vispār pastāv tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Tajos saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu prasīts, lai ieejas biļetes tiktu izmantotas *Randstad* ar nodokli apliekamiem darījumiem.

20. Saskaņā ar iesniedzējtiesas izklāstītajiem faktiem ieejas biļetes to iegādes brīdī bija paredzētas kā dāvanas klientiem. Pieņemot, ka nodošana notika ar uzņēmējdarbību saistītu iemeslu dēļ, piemēram, lai uzturētu un koptu attiecības ar klientiem un tādējādi noslēgtu jaunus darījumus, pastāv zināma saikne starp piekļuves tiesību izmaksām un *Randstad* saimniecisko darbību. Šajā ziņā principā pastāvētu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu.

21. Tomēr, aplūkojot fiktīvus darījumus saskaņā ar PVN direktīvas 16. pantu un 26. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ir skaidrs, ka šai atskaitīšanai ir tikai pagaidu raksturs. Tādējādi, piemēram, šīs direktīvas 16. panta 1. punktā preces, par kuru ir radušās atskaitīšanas tiesības, bezmaksas nodošana ir pielīdzināta piegādei, kas veikta par atlīdzību, un tādējādi ir pamats atbilstošai PVN uzlikšanai.

22. Tādējādi dāvanas trešām personām, attiecībā uz kurām ir izmantotas atskaitīšanas tiesības, dāvinājuma brīdī principā jāapliek ar nodokli *a posteriori*, izņemot gadījumus, kad dāvanas ir mazas vērtības (*de minimis* ierobežojums). Tas parāda vēlākas aplikšanas ar nodokli prasību, ja bezmaksas nodošana citādi izraisa apdāvinātā ar nodokli neapliekamu galapatēriņu. Ar nodokli apliekot bezatlīdzības nodošanu, atkal tiek koriģēts dāvinātāja sākotnējais priekšnodokļa atskaitījums un tiek novērsts ar nodokli neapliekams trešās personas galapatēriņš.

23. Saskaņā ar galu galā pareizo Tiesas judikatūru šī vēlākā aplikšana ar nodokli nav nepieciešama tikai tad, ja "bezatlīdzības" nodošana ir cieši saistīta ar galveno pakalpojumu par atlīdzību, kā Tiesa to atzinusi planšetdatora "bezatlīdzības" nodošanas gadījumā, kad tiek noslēgts laikrakstu abonements[7]. Šķiet, ka šajā lietā šāda saikne ar citu darījumu par atlīdzību nepastāv.

24. Šajā ziņā, protams, pastāv tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu attiecībā uz dāvanām, kas saistītas ar uzņēmējdarbību. Tomēr tām ir tikai pagaidu raksturs. Bezatlīdzības nodošana būtu jāapliek ar nodokli vēlāk, tas ir, dāvinājuma brīdī, piemērojot 16. un 26. pantu, tādējādi priekšnodokļa atskaitīšana no jauna tiktu koriģēta, neapdraudot neitralitātes principu.

[7] Spriedums, 2023. gada 5. oktobris, *Deco Proteste – Editores* (C-505/22, EU:C:2023:731, 25. un 26. punkts).

25. Tomēr PVN direktīvā šajā ziņā ir likuma robs, ja runa ir par pakalpojumu dāvināšanu trešajām personām uzņēmējdarbības nolūkā. Lai gan PVN direktīvas 26. panta 1. punkta b) apakšpunkts attiecas uz pakalpojuma bezmaksas nodošanu saviem darbiniekiem, bet – atšķirībā no PVN direktīvas 16. panta attiecībā uz preču bezmaksas piegādi – neattiecas uz nodošanu citām trešām personām (piemēram, klientiem).

26. Tā kā ieejas tiesības var tikt nodotas (tātad uzdāvinātas) kā lietas, bet tās nav ķermeniskas lietas, tās ir pakalpojumi PVN direktīvas 24. panta 1. punkta izpratnē. Tādējādi šajā gadījumā saskaņā ar direktīvas formulējumu vēlāka aplikšana ar nodokli nenotiek. Tās sekas ir dāvinājuma saņēmēja klientu ar nodokli neapliekams galapatēriņš, ja tie dāvanu izmanto arī vai galvenokārt savai privātai izklaidei – tas, šķiet, var tikt prezumēts attiecībā uz koncerta vai futbola spēles apmeklējumu.

27. Protams, nepiekrītu Spānijas viedoklim, ka priekšnodokļa atskaitīšana ir izslēgta jau tāpēc, ka tiešā saikne ar šiem ar nodokli neapliekamajiem darījumiem izslēdz netiešu saikni ar *Randstad* ar nodokli apliekamiem darījumiem[8]. Tomēr piekrītu Spānijas neapmierinātībai ar to, ka priekšnodokļa atskaitīšana šādās situācijās galu galā izraisa ar nodokli neapliekamu galapatēriņu.

28. Par labu tam, ka faktiski tas tā nav domāts, liecina PVN direktīvas 176. panta pirmās daļas otrais teikums, kurā paredzēts, ka Padomei "katrā ziņā" no tiesībām atskaitīt PVN jāizslēdz izdevumi, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumi.

29. Ar pēdējiem minētajiem jāsaprot izdevumi, kas, kaut arī ir saistīti ar profesionālo darbību, vienlaikus ir reprezentatīvi un var veicināt nodokļa maksātāja sociālo reputāciju. Tipiski piemēri ir izdevumi, kas saistīti ar teātra apmeklējumiem, saviesīgām sanāksmēm un dāvanām klientiem. Tādējādi 176. panta pirmās daļas otrais teikums balstās uz principu, ka šādi izdevumi, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību un tāpēc galvenokārt ir paredzēti privātam patēriņam, jāizslēdz no atskaitīšanas tiesībām.

30. Tas un piekļuves tiesību privātas izmantošanas, no vienas puses, un šādu ieejas biļešu dāvināšanas profesionālu iemeslu dēļ, no otras puses, tuvums izskaidro, kāpēc – kā to pamatoti uzsver Komisija – daudzos valstu likumos apgrozījuma nodokļa vai PVN jomā vai priekšnodokli par šādām "izklaides izmaksām" vai "reprezentatīviem izdevumiem" varēja atskaitīt tikai ierobežotā apmērā un tā tas ir līdz šim brīdim. Piemēram, Vācijas *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums, *UStG*) 15. panta 1.a punktā paredzēts izņēmums no priekšnodokļa atskaitīšanas par noteikta lieluma dāvanām. Arī Austrijas tiesībās (*öUStG* 12. panta 2. punkta 2. apakšpunkts) pastāv ierobežojumi reprezentācijas izmaksu jeb izdevumu atskaitīšanai.

31. Tagad, ņemot vērā šos vērtējumus no PVN tiesību viedokļa, var atbildēt uz abiem iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem.

[8] Šajā ziņā Tiesa tiešām ir augstsirdīga – skat. spriedumus, 2020. gada 16. septembris, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (C-528/19, EU:C:2020:712, 29. un nākamie punkti), un 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 33. un nākamie punkti)

B. Pirmais jautājums: PVN direktīvas 176. panta pirmās daļas interpretācija

32. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vaicā par PVN direktīvas 176. panta pirmās daļas interpretāciju. Tomēr, kā Komisija pamatoti uzsver rakstveida apsvērumos, šis jautājums nav nedz precizēts, nedz konkrētāk pamatots. Turklāt, ņemot vērā, ka PVN direktīvas 176. panta pirmā daļa ir adresēta Padomei, jautājums īsti nav saprotams. Tā kā Padome, šķiet, nav izdarījusi atbilstošu konstatējumu, PVN direktīvas 176. panta pirmā daļa šajā lietā nešķiet atbilstoša.

33. Tomēr no PVN direktīvas 176. panta pirmās daļas skaidrā formulējuma izriet ne tikai Padomes pilnvarojums, bet arī pienākums. Runa nav par to, ka tā "var", bet "Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu vienprātīgi lemj", uz kuriem izdevumiem neattiecas atskaitīšanas tiesības. Otrajā teikumā ir paskaidrots, ka *jebkurā gadījumā* no atskaitīšanas tiesībām jāizslēdz luksusa, izpriecu un reprezentācijas izdevumi.

34. It īpaši atbilstoši otrajam teikumam likumdevējs pieņem, ka attiecībā uz izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, jo tie ir saistīti ar (privātiem) izklaides izdevumiem, principā jāizslēdz atskaitīšanas tiesības. No tā arī izriet, ka šādi izņēmumi katrā ziņā nav pretrunā Savienības likumdevēja gribai, pat ja Padome līdz šim nav izpildījusi tās uzdevumu saskaņā ar PVN direktīvas 176. panta pirmo daļu – lai kāds arī būtu iemesls.

35. Arī iesniedzējtiesas norādītās atšķirības attiecībā uz attieksmi pret šādām izmaksām Spānijas nodokļu tiesībās šo secinājumu neatspēko. Tam, vai no ienākuma nodokļa tiesību viedokļa Spānijā izmaksas kā darbības izdevumi vai reklāmas izmaksas ir atskaitāmas, nav nozīmes saistībā ar Savienības tiesībām PVN jomā. Ienākuma nodokļa tiesības nav saskaņotas Savienības tiesības, tāpēc dalībvalstis var brīvi noteikt atšķirīgus atskaitīšanas aizliegumus. Tieši tāpēc, interpretējot Savienības tiesības, no valsts tiesībām ienākuma nodokļa jomā nevar izdarīt nekādus secinājumus. Tas tā ir vēl jo vairāk tāpēc, ka ienākuma nodokļa tiesībām parasti ir arī citi mērķi. Parasti to mērķis ir aplikt ar nodokli ienākumu iemaksas, savukārt PVN nodoklis uzliek nodokli par patēriņa precēm.

C. Otrais jautājums: PVN direktīvas 176. panta otrās daļas (klauzula "atturēšanās no jebkādas darbības") interpretācija

36. Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, kā jāinterpretē PVN direktīvas 176. panta otrā daļa, lai noteiktu, vai uz Spānijas likumā paredzēto izslēgšanu no PVN atskaitīšanas attiecas Savienības tiesībās paredzētā klauzula "atturēšanās no jebkādas darbības". Saskaņā ar šo tiesību normu dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus no PVN atskaitīšanas, kas bija paredzēti šo valstu tiesību aktos to pievienošanās dienā, līdz brīdim, kad Padome būs pieņēmusi lēmumu saskaņā ar PVN direktīvas 176. panta pirmo daļu (tas vēl joprojām nav izdarīts).

37. Saskaņā ar prejudiciālo jautājumu gan izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, kas paredzēts *LIVA* 96. panta 1. punkta 4. apakšpunktā, gan izņēmums, kas paredzēts *LIVA* 5. punktā (toreiz spēkā esošajā versijā), stājās spēkā pievienošanās dienā, proti, vienlaikus ar jauno PVN sistēmu. Tādējādi uz *LIVA* 96. panta pirmās daļas 4. un 5. punktu varētu attiekties PVN direktīvas 176. panta otrā daļa.

38. Izšķiroša nozīme šajā lietā ir pareizajai perspektīvai. *Randstad* uzskata, ka izslēgšana no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu tika paredzēta tikai ar PVN likuma ieviešanu pievienošanās brīdī. Šajā ziņā nav atbilstoša iepriekšēja regulējuma, ko varētu turpināt piemērot.

39. Tomēr pirms pievienošanās Spānijā nepastāvēja PVN sistēma ar priekšnodokļa atskaitīšanu, tāpēc – šķiet, ka tāds bija Komisijas uzskats, – tiesības uz nodokļa atskaitīšanu vispārīgi bija izslēgtas. Šādi rīkojoties, tika ieviests nevis izņēmums no PVN atskaitīšanas, bet gan, gluži pretēji, pastāvošā pilnīgā izslēgšana šajā ziņā tika samazināta, ieviešot priekšnodokļa atskaitījumu un regulējumu *LIVA* 96. panta 1. punkta 4. un 5. apakšpunktā.

40. Savukārt Spānija uzskata, ka, lai gan izņēmums tika ieviests no jauna, tas ir publicēts jau pirms pievienošanās un tādējādi Spānijas tiesībās bija paredzēts jau pirms pievienošanās, pat ja tas stājās spēkā tikai pēc pievienošanās.

41. No pirmā acu uzmetiena *Randstad* apgalvojums šķiet pārliecinošs. PVN direktīvas 176. panta otrā daļa ļauj pastāvēt agrākām tiesībām, kas ir pretrunā PVN direktīvai tik ilgi, kamēr Padome un Komisija izpilda savus attiecīgos uzdevumus. Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu izslēgšana, kas ieviesta ar transponēšanas likuma stāšanos spēkā, nav agrākas un joprojām spēkā esošas tiesības. Tomēr, aplūkojot nedaudz detalizētāk, šķiet, ka Komisijas uzskats ir pareizs, it īpaši šīs lietas situācijā.

42. Tādējādi, pirmkārt, izslēgšana no priekšnodokļa atskaitīšanas par izklaides un reprezentācijas izdevumiem atbilst Savienības likumdevēja gribai un saistībā ar privātā patēriņa apmierināšanu, kas ir cieši saistīta ar šādiem izdevumiem, tam ir nozīme arī PVN jomā.

43. Otrkārt, ja iepriekš nepastāv PVN sistēma, kas izslēgtu atskaitīšanu, dalībvalstīm nav nekādas iespējas ieviest šādu izņēmumu, jo, nepastāvot sistēmai ar atskaitīšanu, tiesību uz nodokļa atskaitīšanu daļēja izslēgšana nav nedz iespējama, nedz lietderīga. Šajā ziņā, ņemot vērā iepriekš minēto, pievienošanās brīdī priekšnodokļa atskaitīšana nevis pirmo reizi tiek ierobežota, bet – pirmo reizi ir iespējama, lai arī tikai noteiktās robežās. Tomēr, ja šie ierobežojumi atbilst Savienības likumdevēja gribai un ir saderīgi ar direktīvas mērķiem (nodokļa uzlikšana privātam patēriņam), stāšanās spēkā vienlaikus ar jauno PVN sistēmu – kā apgalvo gan Komisija, gan Spānija – atbilst PVN direktīvas 176. panta otrajai daļai pamatā esošajai domai.

44. Visbeidzot, manuprāt, PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā ir tikai precizēts, ka dalībvalstis pēc pievienošanās vairs nevar individuāli (t.i., bez Padomes) ieviest jaunu PVN direktīvā neparedzētu izņēmumu no PVN atskaitīšanas un no tā izrietošo pienākumu transponēt PVN direktīvu vai – attiecīgi – to paplašināt. Izņēmumi, kas jau bija paredzēti pievienošanās brīdī, šajā ziņā iezīmē noteicošo robežu. Tāpēc nav nozīmes, ka šādi izņēmumi stājas spēkā vienlaikus ar pievienošanos.

45. No vienas puses, par to liecina 2. punkta formulējums, jo tajā nav minēts, ka izslēgšanai no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu jau būtu jābūt spēkā, bet gan tikai tas, ka tai jābūt "paredzētai"[9]. Valsts likums, kurš jau ir publicēts pirms pievienošanās un kurā ir atbilstoša tiesību norma, jau paredz šādu izņēmumu pievienošanās brīdī.

46. No otras puses, dalībvalstu vienlīdzības kontekstā man šķiet ļoti dīvaini, ka Vācijas Federatīvā Republika, piemēram, var saglabāt izslēgšanu no PVN priekšnodokļa atskaitīšanas attiecībā uz dāvanām uzņēmējdarbību saistītu iemeslu dēļ, jo direktīvas transponēšanas termiņa beigās tai jau bija PVN sistēma ar priekšnodokļa atskaitīšanu, bet dalībvalsts, kas Savienībai pievienojās vēlāk, saprātīgi pieļaujamu brīdi pirms vai vienlaicīgi tādu nevar ieviest.

[9] Arī citu valodu versijas ir balstītas tikai uz to, ka ierobežojumam ir jābūt paredzētam. Skat. FR ("prévu par leur législation nationale") vai EN ("provided for under their national law").

47. Ja Spānija pirmo reizi būtu ieviesusi pati savu PVN sistēmu, atskaitot un izslēdzot priekšnodokļa atskaitījumu dienu pirms pievienošanās un (tajā pat dienā) tā būtu stājusies spēkā, un būtu transponējusi PVN direktīvu ar pievienošanos vienu dienu vēlāk, neviens, iespējams, neapstrīdētu PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā ietvertās klauzulas "atturēšanās no jebkādas darbības" piemērojamību. Tomēr tas, vai šis tiesiskais regulējums ir stājies spēkā vienu dienu agrāk, saprātīgi pieļaujamu brīdi agrāk vai vienlaikus, nevar ietekmēt dalībvalsts nodokļu ieņēmumus (un, iespējams, arī Savienības pašu resursus [10]). Vienīgais izšķirošais faktors ir tas, vai pēc pievienošanās situācija vēlāk ir mainījusies pretēji direktīvas prasībām. Taču Spānijā tas tā nav bijis.

48. Šajā ziņā arī pašreizējā Tiesas judikatūra liecina par labu šādai pieejai, kas pret visām dalībvalstīm attiecas vienādi. Proti, Tiesa jau ir norādījusi, ka PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā ir ietverta klauzula "atturēšanās no jebkādas darbības", kurā paredzēts, ka valstis, kas pievienojas Savienībai, saglabā valsts atkāpes no tiesībām uz PVN atskaitīšanu, kuras bija spēkā pirms to pievienošanās, līdz brīdim, kad Padome pieņem PVN direktīvas 176. panta pirmajā daļā paredzētos noteikumus, bet Padome līdz šim brīdim to nav izdarījusi [11].

49. Tomēr šī iespēja neesot absolūta, jo klauzulas "atturēšanās no jebkādas darbības" mērķis nav ļaut jaunai dalībvalstij, tai pievienojoties Savienībai, grozīt savus valsts tiesību aktus, ar kuriem tiek paplašināta pastāvošo izņēmumu piemērošanas joma tā, lai atkāptos no PVN direktīvas mērķiem – tas būtu pretrunā šīs klauzulas garam [12]. Izšķiroši ir tas, vai attiecīgais tiesiskais regulējums jau pastāvošo izņēmumu piemērošanas jomu *a posteriori* ir paplašinājis [13].

50. Šajā nolūkā atskaitījumus var salīdzināt pirms un pēc pievienošanās [14]. Šajā lietā pirms pievienošanās nebija iespējams atskaitīt priekšnodokli par precēm vai pakalpojumiem, kas paredzēti dāvinājumam klientiem. Pēc pievienošanās arī nav iespējams atskaitīt priekšnodokli par šādiem dāvinājumiem. Tādējādi izņēmums no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu nav paplašināts. Turklāt, ieviešot šo izņēmumu no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu, Spānija nav arī attālinājusies no PVN direktīvas mērķiem, kas būtu pretrunā klauzulas "atturēšanās no jebkādas darbības" garam. Kā izklāstīts iepriekš (skat. šo secinājumu 28. un nākamos punktus), šādu patēriņa preču galapatēriņš, kas netiek aplikts ar nodokli, drīzāk ir pretrunā PVN direktīvas mērķiem [15].

51. Arī Tiesas izvirzītais plašākais nosacījums, saskaņā ar kuru attiecīgajos valsts tiesību aktos pietiekami jāprecizē to preču vai pakalpojumu raksturs vai veids, attiecībā uz kuriem ir izslēgtas tiesības uz PVN atskaitīšanu, lai nodrošinātu, ka dalībvalstīm piešķirtās iespējas mērķis nav

[10] Attiecībā uz PVN direktīvas 176. panta otro daļu – konkrēti 2019. gada 2. maija spriedums *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 32. lpp.). Tomēr tas nav pareizi, jo visi izdevumi, ko nesedz tradicionālie pašu resursi un PVN pašu resursi, tiek kompensēti ar pašu resursiem, kuru pamatā ir nacionālais kopienākums (NKI pašu resursi). Skat. tostarp ES Komisijas 2019. gada 24. aprīļa Priekšlikumu direktīvai par grozījumiem Direktīvā 2006/112 un Direktīvā 2008/118 par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārējo režīmu attiecībā uz aizsardzības pasākumiem Savienības satvarā COM(2019) 192 final, 10. lpp. – DE versija.

[11] Skat. tostarp: spriedums, 2019. gada 2. maijs, *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 30. punkts). Līdzīgi spriedums, 2010. gada 15. aprīlis, *X Holding* (C-538/08 un C-33/09, EU:C:2010:192, 38. punkts).

[12] Spriedumi, 2019. gada 2. maijs, *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 31. punkts), un 2008. gada 22. decembris, *Magoora* (C-414/07, EU:C:2008:766, 37. un 39. punkts).

[13] Spriedums, 2019. gada 2. maijs, *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 32. un 33. punkts). Šajā nozīmē skat. spriedumus 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488, 41. punkts un tajā minētā judikatūra), 2002. gada 8. janvāris, *Metropol* un *Stadler* (C-409/99, EU:C:2002:2, 46. punkts), un 2008. gada 22. decembris, *Magoora* (C-414/07, EU:C:2008:766, 41. un nākamie punkti). Nesenāk – nolēmumi 2020. gada 26. februāris, *PAGE International* (C-630/19, nav publicēts, EU:C:2020:111, 30. punkts), un 2020. gada 17. septembris, *Super Bock Bebidas* (C-837/19, nav publicēts, EU:C:2020:721, 30. punkts).

[14] Arī spriedums, 2019. gada 2. maijs, *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 39. un 51. punkts).

[15] Fakts, vai dalībvalsts ar tiesisko regulējumu tuvojas PVN direktīvas mērķiem, īpaši uzsvērts spriedumos, 2001. gada 14. jūnijs, Komisija/Francija (C-345/99, EU:C:2001:334, 22. punkts), un 2002. gada 8. janvāris, *Metropol* un *Stadler* (C-409/99, EU:C:2002:2, 45. punkts).

paredzēt vispārējus izņēmumus no šī režīma [16], šajā lietā ir izpildīts. Atskaitīšanas tiesību izslēgšana par tādu preču vai pakalpojumu iegādi, kas paredzēti dāvinājumam klientiem, darbiniekiem vai trešām personām, ir nevis vispārīga, bet gan pietiekami konkrēta.

52. Tas nav pretrunā *Randstad* minētajam nolēmumam lietā *AES-3C Maritza East 1* [17]. Šajā gadījumā iepriekš pastāvošie izņēmumi no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu tika paplašināti pievienošanās brīdī [18]. Taču Spānijā nebija tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tāpēc līdz tam iztrūkstošais izņēmums arī netika paplašināts, bet, gluži pretēji, pirmo reizi tika piešķirtas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu – pat ja šajā ziņā ierobežotas.

53. Tiktāl, ciktāl tiek norādīts uz klauzulas "atturēšanās no jebkādas darbības" šauru interpretāciju [19], tam nav nozīmes. Tādējādi Tiesa jau iepriekš ir nospriedusi, ka PVN direktīvas 176. panta otrās daļas mērķis ir saglabāt "visus izņēmumus", kas bija paredzēti pievienošanās dienā. Šajā ziņā Tiesa ir skaidri konstatējusi, ka Sestās direktīvas 17. panta 6. punkta otrajā teikumā un tagad PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā ietvertā frāze "visi izņēmumi" atbilstoši šī panta formulējumam un rašanās vēsturei ietver pat izdevumus, kas ir cieši saistīti ar uzņēmējdarbību [20]. Tāpēc PVN direktīvas 176. panta otrajā daļā ietvertā klauzula "atturēšanās no jebkādas darbības" ļaujot dalībvalstīm no tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu izslēgt arī izdevumu kategorijas, kas ir cieši saistītas ar uzņēmējdarbību, ja vien tās ir pietiekami konkretizētas (skat. šo secinājumu 51. punktu).

54. Šī judikatūra nav šaura klauzulas "atturēšanās no jebkādas darbības" interpretācija. Turklāt tika mēģināts šauri interpretēt PVN direktīvas 176. pantu tikai tādēļ, lai izvairītos no tā, ka dalībvalsts saglabā *vispārēju* izņēmumu no atskaitīšanas [21]. 176. panta 2. punkts ļaujot saglabāt spēkā tikai tādus izņēmumus, kas attiecas uz *konkrētiem izdevumiem* [22]. Tā tas ir šajā gadījumā (skat. šo secinājumu 51. punktu).

55. Tā kā izslēgšana – kā tas ir šajā lietā – pat atbilst Savienības likumdevēja gribai, lai luksusa, izklaides (futbola spēles, koncerti u.c.) un reprezentācijas izdevumi katrā ziņā tiktu izslēgti no atskaitīšanas tiesībām, apšaubāmā "dogma" par klauzulas "atturēšanās no jebkādas darbības" šauru interpretāciju, manuprāt, katrā ziņā nevar tikt piemērota, ja juridiskā interpretācija ir vērsta uz likumdevēja gribas īstenošanu.

[16] Spriedumi, 2019. gada 2. maijs, *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 40. punkts), 2010. gada 15. aprīlis, *X Holding* (C-538/08 un C-33/09, EU:C:2010:192, 44. punkts), un 2009. gada 23. aprīlis, *PARAT Automotive Cabrio* (C-74/08, EU:C:2009:261, 28. un 29.punkts). Nesenāki nolēmumi: 2020. gada 26. februāris, *PAGE International* (C-630/19, nav publicēts, EU:C:2020:111, 34. punkts), un 2020. gada 17. septembris, *Super Bock Bebidas* (C-837/19, nav publicēts, EU:C:2020:721, 39. punkts).

[17] Spriedums, 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488).

[18] Spriedums, 2013. gada 18. jūlijs, *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488, 48. punkts).

[19] Tāpat spriedumos, 2009. gada 23. aprīlis, *PARAT Automotive Cabrio* (C-74/08, EU:C:2009:261, 23. punkts), un 2008. gada 22. decembris, *Magoora* (C-414/07, EU:C:2008:766, 28. punkts).

[20] Spriedumi, 2019. gada 2. maijs, *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 47. punkts), un 1999. gada 5. oktobris, *Royscot* u.c. (C-305/97, EU:C:1999:481, 20. punkts).

[21] Spriedums, 2009. gada 23. aprīlis, *PARAT Automotive Cabrio* (C-74/08, EU:C:2009:261, 28. punkts).

[22] Spriedums, 2019. gada 2. maijs, *Grupa Lotos* (C-225/18, EU:C:2019:349, 40. punkts). Šajā ziņā līdzīgi spriedumā 2010. gada 15. aprīlis, *X Holding* (C-538/08 un C-33/09, EU:C:2010:192, 44. punkts).

VI. Secinājumi

56. Tādēļ ierosinu uz *Tribunal Supremo* (Augstākā tiesa, Spānija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) PVN direktīvas 176. panta pirmajai daļai nav pretrunā neviena Spānijas tiesību aktu PVN jomā norma, ja Padome nav pieņēmusi vienprātīgu lēmumu. Bet šīs direktīvas 176. panta pirmās daļas otrais teikums parāda, ka PVN atskaitīšanas izslēgšana saistībā ar izklaides un reprezentācijas izdevumiem nav pretrunā direktīvas likumdevēju gribai, pat ja Padome un Komisija kopīgi nav izpildījušas savu uzdevumu saskaņā ar PVN direktīvas 176. panta pirmo daļu. Jautājums par to, vai Spānijas tiesību akti ienākuma nodokļa jomā atļauj šādu izdevumu atskaitīšanu, Savienības tiesībās nav noteicošs.

2) PVN direktīvas 176. panta otrā daļa jāinterpretē tādējādi, ka tā visām dalībvalstīm vienādi pēc transponēšanas termiņa beigām liedz paredzēt jaunus vai stingrākus izņēmumus no PVN priekšnodokļa atskaitīšanas, kamēr Padome un Komisija nav kopīgi izpildījušas 176. panta pirmajā daļā paredzēto uzdevumu. Tāpēc 176. panta otrajai daļai nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā sākotnēji bija paredzēts izņēmums no priekšnodokļa atskaitīšanas par izklaides un reprezentācijas izdevumiem, kas stājās spēkā pievienošanās un PVN direktīvas transponēšanas dienā.