

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. lapkričio 25 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnis – PVM apmokestinamas sandoris – Sąvoka – 168 straipsnio a punktas ir 176 straipsnis – Teisė sumokėto pirkimo PVM atskaitė – Atsisakymas – Reklamos paslaugos, kurias mokesčių administratorius laiko per brangiomis ir nenaudingomis – Apmokestinamojo asmens apyvartos nesukūrimas“

Byloje C-334/20

dėl *Veszprémi Törvényszék* (Vesprėmo teismas, Vengrija) 2020 m. liepos 20 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. liepos 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Amper Metal Kft.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro septintosios kolegijos pirmininkės pareigas einanti šeštosios kolegijos pirmininkė I. Ziemele, teisėjai T. von Danwitz (pranešėjas) ir A. Kumin,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Amper Metal Kft.*, atstovaujamos ügyvéd V. Pallós,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir R. Kissné Berta,
- čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, J. Vlášil ir O. Serdula,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir L. Havas,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 168 straipsnio a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Amper Metal Kft.* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos skundų direkcija, Vengrija) ginčą dėl pastarosios atsisakymo leisti *Amper Metal* pasinaudoti teise ? sumokėti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM) už reklamos paslaugas atskaitą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

4 PVM direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekų tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas ?sigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, ?skaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

5 PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad šioje nuostatoje numatytais atvejais siekiamos užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui valstybės narės gali imtis priemonių, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibrėžtą valstybės narį, apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina.

6 PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nurodyta:

„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 prievolę, atskaityti:

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

7 PVM direktyvos 176 straipsnio pirma pastraipa išdėstyta taip:

„[Europos Sąjungos] Taryba, spręsdama vieningai ir remdamasi [Europos] Komisijos pasiūlymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. PVM jokiais aplinkybomis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos ?sigyjjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant.“

Vengrijos teisė

8 *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Pridėtinės vertės

mokesčio įstatymas Nr. CXXVII, toliau – PVM įstatymas) 119 straipsnio 1 dalis numato, kad, išskyrus atvejus, kai šiame įstatyme nustatyta kitaip, teisė į mokesčio atskaitą atsiranda, kai reikia nustatyti mokėtiną mokestį, atitinkantį pirkimo PVM, įskaitant atvejį, kai mokėtiną mokestis apskaičiuojamas taikant 196/B straipsnio 2 dalies a punkto nuostatas.

9 PVM įstatymo 120 straipsnio a punktas, pagal kurį, jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, naudoja arba kitaip eksploatuoja savo apmokestinamosioms prekėms tiekti arba paslaugoms teikti, jis turi teisę iš mokesčio, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokestį, kurį įsigyjant prekes arba paslaugas jam apskaičiavo bet kuris kitas apmokestinamasis asmuo, įskaitant visus asmenis arba subjektus, kuriems taikomas supaprastintas pelno mokestis.

10 *Társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény* (1996 m. Pelno mokesčio ir dividendų mokesčio įstatymas Nr. LXXXI; toliau – Pelno mokesčio įstatymas) 8 straipsnio 1 dalies d punkte numatyta, kad apskaičiuojant ikimokestinį pelną ar nuostolius reikia pridėti sumas, kurios laikomos išlaidomis arba sąnaudomis, kurios buvo atskaitytos iš pelno, įskaitant nematerialiojo ir materialiojo turto nuvertėjimą dėl nusidėvėjimo, ir kurios nesusijusios su verslo veikla ar veikla, iš kurios gaunamos pajamos, konkrečiai atsižvelgiant į 3 priedo nuostatas.

11 Pelno mokesčio įstatymo 3 priedo 4 punkte nustatyta:

„Išlaidos ir sąnaudos, kurios nelaikomos patirtomis vykdant verslo veiklą, kaip jos suprantamos pagal 8 straipsnio 1 dalies d punktą, be kita ko, yra tokios išlaidos ir sąnaudos: atlygis (visas ar dalinis) už paslaugą, viršijantis 200 000 Vengrijos forintų (HUF) [apie 555 EUR] be PVM, kai aplinkybės (pavyzdžiui, apmokestinamojo asmens verslo veikla, apyvarta, paslaugos pobūdis arba atlygis už ją) leidžia daryti aiškų išvadą, kad naudojimasis šia paslauga prieštarauja racionalaus valdymo reikalavimams; į atlygą už paslaugas, gautas iš to paties asmens, tuo pačiu pagrindu ir per tą patį mokestinį laikotarpį, atsižvelgiama bendrai.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 *Amper Metal* yra Vengrijos bendrovė, veikianti elektros įrenginių sektoriuje.

13 2014 m. *Amper Metal* su bendrove *Sziget-Reklám Kft.* sudarė sutartį dėl reklamos paslaugų teikimo; šias paslaugas sudarė reklaminių lipdukų su *Amper Metal* ženklu klijavimas ant automobilių per automobilių lenktynių čempionatą Vengrijoje. Dėl šių paslaugų 2014 m. *Sziget-Reklám* išrašė dvylika sąskaitų faktūrų, į bendrą sumą sudarė 48 000 000 HUF (maždaug 133 230 EUR), prie kurios buvo pridėtas 27 % PVM, atitinkantis 12 960 000 HUF (maždaug 35 970 EUR) sumą. *Amper Metal* atskaitė už šias paslaugas sumokėtą PVM savo mokesčių deklaracijose už laikotarpį nuo 2014 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d.

14 Atlikęs paskesnę šią deklaraciją patikrinimui Vengrijos pirmojo lygio mokesčių administratorius atmetė šią atskaitą. Be to, jis nurodė *Amper Metal* sumokėti sumą, atitinkančią nepagrįstai atskaityto PVM sumą, ir jai skyrė 3 240 000 HUF (maždaug 8 991 EUR) mokestinį baudą, taip pat 868 000 HUF (apie 2 409 EUR) dydžio delspinigius. Šis mokesčių administratorius nusprendė, kad išlaidos, susijusios su aptariamomis reklamos paslaugomis, nėra išlaidos, susijusios su apmokestinamaisiais sandoriais, iš kurių *Amper Metal* gauna pajamas, ir kad jos sumokėtas PVM negalėjo būti atskaitytas pagal PVM įstatymo 120 straipsnį.

15 Grįsdamas savo sprendimą mokesčių administratorius rėmėsi teismo ekspertų išvadomis mokesčių ir reklamos srityje. Jų teigimu, šios reklamos paslaugos buvo pernelyg brangios ir iš tikrųjų nebuvo naudingos *Amper Metal*, visų pirma atsižvelgiant į šios bendrovės klientą, t. y. popieriaus, karšto valcavimo dirbtuvę ir kitą pramonės atstovą, pobūdį; šis klientas komerciniams

sprendimams negal?jo daryti ?takos ant lenktynini? automobili? esantys lipdukai. Tas pats mokes?i? administratorius šiuo klausimu patikslino, kad reklamos paslaug? sutartis neatitinka „racionalaus valdymo“ reikalavim?, kaip tai suprantama pagal Pelno mokes?io ?statymo 3 priedo 4 punkt?.

16 *Amper Metal* pateik? administracin? skund? antrojo lygio mokes?i? administratoriui, šis skund? atmet? ir patvirtino pirmojo lygio mokes?i? administratoriaus sprendim?.

17 Šiomis aplinkyb?mis *Amper Metal* kreip?si ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikus? teism?, prašydama panaikinti pirmojo ir antrojo lygio Vengrijos mokes?i? administratoriaus sprendimus. *Amper Metal* tvirtina, kad teise ? PVM atskait? galima pasinaudoti, net jei apmokestinamojo asmens išlaidos nebuvo nei pagr?stos, nei ekonomiškai pelningos, tod?l tariamas suteikt? paslaug? reklamos vert?s nebuvimas neturi ?takos šiai teisei. Be to, naudos, kuri gali b?ti ?vertinta atskirai, reikalavimas prieštaraut? S?jungos teisei, nes bendros PVM sistemos tikslas yra užtikrinti visišk? neutralum? apmokestinant bet koki? ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? jos tikslus ar rezultatus, su s?lyga, kad pati ši veikla iš principo b?t? apmokestinama PVM. *Amper Metal* priduria, kad apmokestinamoji vert? atitinka atlyg?, kur? faktiškai gavo paslaug? teik?jas, šiuo atveju *Sziget-Reklám*, tod?l negalima atsisakyti jai suteikti teis?s ? atskait? remiantis tuo, kad šiam paslaug? teik?jui sumok?ta kaina tariamai neproporcinga.

18 Nacionalinio mokes?i? ir muit? administratoriaus skund? direkcija savo ruožtu tvirtina, kad ekonominio pagr?stumo nebuvimas sudaro kli?i? pasinaudoti teise ? PVM atskait?. Be to, ji tvirtina, kad pagal PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dal? leidžiama ištaisyti s?skaitoje fakt?roje nurodyt? apmokestinam?j? vert?, kai ji neatitinka rinkos vert?s, o taip yra šiuo atveju.

19 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad pagrindinis klausimas, kylantis pagrindin?je byloje, yra tai, ar apmokestinamasis asmuo, vykdamas tik apmokestinam?j? veikl?, gali naudotis pirkimo PVM atskaita, tik jei remdamasis konkre?iais duomenimis jis gali objektyviai ?rodyti paslaugos, kuria pasinaudojo, naudingum?. Šio teismo teigimu, pagal PVM ?statymo 120 straipsnio a punkto, kuriame yra žodžiai „kitaip eksploatuoja“, reikšm? vengr? kalba reikalaujama naudojimo, kuris lemt? rezultat?, taip pat veiksmingo ir pelningo eksploatavimo. Vis d?lto tam teismui kyla klausimas d?l tokio reikalavimo atitikties S?jungos teisei. Taigi reikia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad PVM atskaitai taikyti b?tinai reikia ?rodomo pelningumo, pasireiškian?io padid?jusia apmokestinamojo asmens apyvarta.

20 Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM direktyvos] 168 straipsnio a punktas turi arba gali b?ti aiškinamas taip, kad pagal šį nuostat? d?l joje vartojamo žodžio „naudoja“ negalima atsisakyti suteikti teis?s ? PVM atskait? už sandor?, patenkant? ? PVM direktyvos taikymo srit?, motyvuojant tuo, kad, mokes?i? administratoriaus nuomone, s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens vykdamas nepriklausom? šali? sudaryt? sandor? suteikta paslauga n?ra „naudinga“ asmens, kuriam išrašyta s?skaita fakt?ra, apmokestinamai veiklai, nes:

– s?skait? fakt?r? išrašiusios šalies suteiktos paslaugos (reklamos paslaugos) vert? yra neproporcinga, palyginti su šios paslaugos teikiama nauda (apyvarta ar apyvartos padid?jimu) jos gav?jui arba

– šia paslauga (reklamos paslauga) nebuvo sukurta jos gav?jo apyvarta?

2. Ar PVM direktyvos 168 straipsnio [pirmas sakinyis ir] a punktas turi arba gali b?ti aiškinamas

taip, kad pagal šią nuostatą galima atsisakyti suteikti teisę? PVM atskaitą už sandorį, patenkantį? PVM direktyvos taikymo sritį, motyvuojant tuo, kad, mokesčių administratoriaus nuomone, sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens vykdant nepriklausomą šalių sudarytą sandorį suteiktos paslaugos vertė yra neproporcinga, nes paslauga (reklamos paslauga) yra brangi ir jos kaina per didelė, palyginti su viena ar keliomis kitomis panašiomis paslaugomis“

D.1 prejudiciniai klausimai

21 Savo prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo negali atskaityti už reklamos paslaugas sumokėto pirkimo PVM dėl to, kad, pirma, už tokias paslaugas sąskaitoje faktūroje nurodyta kaina yra per didelė, palyginti su nacionalinio mokesčių administratoriaus nustatyta referencine verte, ir, antra, dėl šios paslaugos šio apmokestinamojo asmens apyvarta nepadidėjo.

22 PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyta, kad jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi turėti valstybėje narėje, kurioje vykdo šiuos sandorius, teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.

23 Reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją teisę? atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ja naudojamosi iškart visų pirkimo sandoriams tenkančių mokesčių atžvilgiu. Iš tiesų atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo PVM naštos, mokėtiną arba sumokėtą vykdant ekonominę veiklą. Taip bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM. Jeigu apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, įsigytą prekę ar paslaugą naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti už šią prekę ar paslaugą mokėtiną ar sumokėtą PVM (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 25–27 punktai ir 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, 23–25 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

24 Nagrinėjamo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas dėl sąvokos „naudoja“, vartojamos PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte, reikšmės. Konkrečiai kalbant, jam kyla klausimas, ar, pirma, pernelyg didelė kaina už apmokestinamajam asmeniui suteiktas paslaugas ir, antra, aplinkybė, kad dėl šios paslaugos apmokestinamojo asmens apyvarta nepadidėjo, gali būti teisės atskaityti už šias paslaugas sumokėtą pirkimo PVM kliūtis.

25 Dėl teiginio, kad už apmokestinamajam asmeniui suteiktas paslaugas sąskaitoje faktūroje nurodyta kaina yra per didelė, ir jos poveikio teisei? atskaitą reikia pažymėti, pirma, kad PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto taikymas reiškia, kad yra pirkimo sandoris, kuris pats apmokestinamas PVM.

26 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad paslauga teikiama už atlygą, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, todėl yra apmokestinama, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja abipusis teisinis ryšys ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą. Taip yra tuo atveju, kai tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys, o sumokėtos sumos yra realus atlygis už atskirtą paslaugą, suteiktą esant teisiniui santykiui, kai vykdoma abipusė prievolė (2021 m. sausio 21 d. Sprendimo *UCMR – ADA*, C-501/19, EU:C:2021:50, 31 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

27 Tiesioginis ryšys egzistuoja, kai dvi prievolės abipusiškai susijusios, t. y. viena vykdoma su

s?lyga, kad kita vykdoma taip pat, ir jos vykdomos abipusiai (2020 m. kovo 11 d. Sprendimo *San Domenico Vetraria*, C?94/19, EU:C:2020:193, 26 punktą ir nurodyta jurisprudencija). Aplinkyb?, kad ekonominis sandoris sudaromas už didesn? ar mažesn? kain? nei savikaina, taigi už didesn? ar mažesn? kain? nei ?prasta rinkos kaina, neturi reikšm?s kvalifikuojant sandor? kaip atlygintin?, nes ši aplinkyb? negali tur?ti ?takos tiesioginiam suteikt? ar teiktin? paslaug? ir gauto ar gautino atlygio, kurio suma nustatoma iš anksto pagal nustatytus kriterijus, ryšiui (2021 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C?846/19, EU:C:2021:277, 43 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

28 Kalbant apie PVM sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo gali atskaityti, reikia priminti, kad pagal šio sprendimo 23 punkte primint? jurisprudencij? teis? ? atskait? iš principo taikoma visiems mokes?iams, sumok?tiems sudarant pirkimo sandorius, nes šie mokes?iai apskai?iuojami pagal taikytin? apmokestinam?j? vert?. Pagal PVM direktyvos 73 straipsnyje ?tvirtint? bendr? taisykl? prek? tiekimo ar paslaug? teikimo, išskyrus nurodyt?sias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? prek? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens arba iš tre?iosios šalies už prek? tiekim? ar paslaug? teikim?, ?skaitant tiesiogiai su ši? sandori? kaina susijusias subsidijas. Taigi kalbama apie šali? nustatyt? atlyg?, mokam? tiek?jui ar teik?jui, o ne objektyvi? vert?, kaip antai rinkos vert? arba mokes?i? administratoriaus nustatyt? referencin? vert?.

29 Nors PVM direktyvos 80 straipsnyje, siekiant užkirsti keli? suk?iavimui mokes?i? srityje ir mokes?i? vengimui, nustatyta šios bendrosios taisykl?s išimtis numatant, kad apmokestinamoji vert? gali atitikti atitinkamo sandorio normalin?j? vert?, reikia priminti, kad ši nuostata susijusi tik su prek? tiekimu ir paslaug? teikimu gav?jams, dalyvaujant šeimos nariams ar asmeniui, susijusiam su kitais artimais asmeniniais, valdymo, nuosavyb?s, naryst?s, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibr?ž? valstyb? nar?.

30 D?l konstatavimo, kad apmokestinamojo asmens apyvarta nepadid?jo ir kad jam suteiktos paslaugos yra nenaudingos, iš karto reikia priminti, jog PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte daroma prielaida, kad apmokestinamojo asmens ?sigytos prek?s ir paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams. Pagal PVM direktyvos 176 straipsnio pirm? pastraip? PVM jokiomis aplinkyb?mis neatskaitomas už išlaidas, kurios n?ra tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos ?sigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar linksminantis. Taigi, nors apmokestinamojo asmens patirtos išlaidos turi b?ti laikomos verslo išlaidomis, o ?sigytos prek?s ar paslaugos naudojamos apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams, nei direktyvos 168 straipsnio a punkte, nei 176 straipsnio pirmoje pastraipoje teisei ? atskait? ?gyvendinti nenustatyta nei apmokestinamojo asmens apyvartos augimo kriterijaus, nei apskritai pirkimo sandorio ekonominio pelningumo kriterijaus.

31 Pagal suformuot? jurisprudencij? tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba keli? pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, yra iš esm?s b?tinas, kad apmokestinamajam asmeniui b?t? pripažinta teis? ? pirkimo PVM atskait? ir nustatyta tokios teis?s apimtis. Teis? ? prek? ar paslaug? pirkimo PVM atskait? atsiranda tik tada, kai j? ?sigijimo išlaidos buvo ?trauktos ? apmokestinam?j? pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskait?, kain? (2017 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 28 punktą ir 2020 m. rugs?jo 16 d. Sprendimo *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C?528/19, EU:C:2020:712, 26 straipsnis ir nurodyta jurisprudencija).

32 Iš suformuotos jurisprudencijos taip pat matyti, kad net jei tokio ryšio n?ra, teis? ? atskait? suteikiama apmokestinamajam asmeniui, kai nagrin?jam? sandori? išlaidos sudaro dal? jo bendr?j? išlaid? ir yra sudedamoji jo tiekiam? prek? ar teikiam? paslaug? kainos dalis. Tod?l iš

ties? tokios išlaidos turi tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ryš? su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (2017 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 29 punktą ir 2020 m. rugs?jo 16 d. Sprendimo *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C?528/19, EU:C:2020:712, 27 straipsnis ir nurodyta jurisprudencija).

33 Galima daryti išvad?, kad teis? ? atskait? nustatoma atsižvelgiant ? pardavimo sandorius, kuriems ?gyvendinti skirti pirkimo sandoriai. Tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio egzistavimas reiškia, kad ?sigyjant paslaugas patirtos išlaidos yra atitinkamai ?trauktos ? konkre?i? pardavimo sandori? kain? ar apmokestinamojo asmens vykdan? ekonomin? veikl? tiekiam? prekį ar teikiam? paslaug? kain? (šiuo klausimu žr. 2020 m. rugs?jo 16 d. Sprendimo *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C?528/19, EU:C:2020:712, 28 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

34 Mokes?i? inspekcijos ir nacionaliniai teismai turi taikyti tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio kriterij?, atsižvelgdami ? visas nagrin?jam? sandori? vykdymo aplinkybes ir tik ? tuos sandorius, kurie objektyviai susij? su apmokestinamojo asmens apmokestinam?ja veikla. Tokio ryšio egzistavimas turi b?ti vertinamas atsižvelgiant ? nagrin?jamo sandorio objektyv? turin? (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 31 punkt? ir 2020 m. rugs?jo 16 d. Sprendimo *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C?528/19, EU:C:2020:712, 30 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

35 Atliekant š? vertinim? nepadid?jusi apmokestinamojo asmens apyvarta negali tur?ti ?takos naudojimuisi teise ? atskait?. Kaip priminta šio sprendimo 23 punkte, bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas neatsižvelgiant ? jos tiksl? ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš esm?s apmokestinama PVM. ?gyta teis? ? atskait? išlieka, net jei v?liau planuojama ekonomin? veikla nebuvo ?vykdyta ir d?l to nebuvo sudaryti apmokestinamieji sandoriai arba apmokestinamasis asmuo negal?jo naudoti prekį ar paslaug?, d?l kuri? buvo atlikta atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams, ne?vykus d?l nuo jo valios nepriklausan?i? aplinkybi? (2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *Sonaecom*, C?42/19, EU:C:2020:913, 38 ir 40 punktai bei nurodyta jurisprudencija).

36 Šiuo atveju tiek, kiek pirkimo sandoris, t. y. reklamos paslaug? teikimas *Amper Metal*, yra PVM apmokestinamas sandoris pagal šio sprendimo 26 ir 27 punktuose primintus principus, tai, kad sumok?ta kaina yra didesn? už rinkos kain? arba mokes?i? administratoriaus nustatyt? panaši? reklamos paslaug? referencin? vert?, negali pateisinti to, kad atsisakyta leisti pasinaudoti teise ? atskait? apmokestinamajam asmeniui.

37 Šiomis aplinkyb?mis PVM suma, kuri? galima atskaityti, turi b?ti nustatyta pagal atitinkam? apmokestinam?j? vert?, atsižvelgiant ? šio sprendimo 28 punkte nurodytus reikalavimus, t. y. pagal apmokestinamojo asmens faktiškai sumok?t? atlyg?, nurodyt? jo pateiktose s?skaitose fakt?rose. PVM direktyvos 80 straipsnis neturi reikšm?s, nes gin?as pagrindin?je byloje susij?s su nepriklausom? šali? tarpusavio sandoriu.

38 Atsižvelgdamas ? pagrindin?s bylos aplinkybes ir reklamos paslaug? objektyv? turin? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?s ?vertinti, ar šios paslaugos turi tiesiogin? ir nedelsiant atsirandant? ryš? su pardavimo sandoriu, suteikian?iu teis? ? atskait?, arba, jei taip n?ra, su visa *Amer Metal* ekonomine veikla, kiek tai susij? su jos bendrosiomis išlaidomis, ir ar šios paslaugos yra atstovavimo išlaidos, kurios n?ra vien veiklos išlaidos, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 176 straipsnio pirm? pastraip?.

39 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tur?s, be kita ko, nustatyti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamo lipduk? ant automobili? klijavimo per automobili? lenktyni? ?empionat? tikslas buvo skatinti *Amper Metal* parduodamas prekes ir paslaugas, tod?l tokia

reklama gali būti viena iš bendrųjų įmonės išlaidų, ar, atvirkščiai, šiuo atveju patirtos išlaidos yra visiškai nesusijusios su verslu ir su šios įmonės ekonomine veikla. Remiantis šio sprendimo 35 punkte pateikta išvada, aplinkybės, kad *Amper Metal* įgytos paslaugos nepadidino jos apyvartos, nėra svarbi atliekant minėtų vertinimų.

40 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo gali atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už reklamos paslaugas, jeigu toks paslaugų teikimas yra PVM apmokestinamas sandoris, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnį, ir turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su vienu ar keliais apmokestinamaisiais pardavimo sandoriais arba su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla kaip bendrosios veiklos išlaidos; nereikia atsižvelgti į aplinkybes, kad sąskaitoje faktūroje nurodyta kaina už tokias paslaugas yra per didelė, palyginti su nacionalinio mokesčio administratoriaus nustatyta referencine verte, arba į tai, kad dėl šių paslaugų šio apmokestinamojo asmens apyvarta nepadidėjo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo gali atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM), sumokėtą už reklamos paslaugas, jeigu toks paslaugų teikimas yra PVM apmokestinamas sandoris, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnį, ir turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su vienu ar keliais apmokestinamaisiais pardavimo sandoriais arba su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla kaip bendrosios veiklos išlaidos; nereikia atsižvelgti į aplinkybes, kad sąskaitoje faktūroje nurodyta kaina už tokias paslaugas yra per didelė, palyginti su nacionalinio mokesčio administratoriaus nustatyta referencine verte, arba į tai, kad dėl šių paslaugų šio apmokestinamojo asmens apyvarta nepadidėjo.

Parašai.

* Proceso kalba: vengrų.