

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

25. november 2021(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 2 – Käibemaksuga maksustatav tehing – Mõiste – Artikli 168 punkt a ja artikkel 176 – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Keeldumine – Maksuhalduri poolt liiga kalliks ja tarbetuks tunnistatud reklaamiteenused – Maksukohustuslase saadud positiivse käibe puudumine

Kohtuasjas C-334/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Veszprémi Törvényszéki (Veszprémi kohus, Ungari) 20. juuli 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 23. juulil 2020, menetluses

Amper Metal Kft.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: kuuenda koja president I. Ziemele seitsmenda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud T. von Danwitz (ettekandja) ja A. Kumin,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Amper Metal Kft., esindaja: ügyvéd V. Pallós,
- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja R. Kissné Berta,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, J. Vlášil ja O. Serdula,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja L. Havas,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis

käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 168 punkti a tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Amper Metal Kft. ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósági (Ungari maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase keeldumist lubada kasutada Amper Metali reklaamiteenuste kasutamise eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis c on sätestatud järgmist:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

4 Käibemaksudirektiivi artiklis 73 on ette nähtud järgmist:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

5 Käibemaksudirektiivi artikli 80 lõike 1 kohaselt võivad liikmesriigid maksudest kõrvalhoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks võtta meetmeid selleks, et juhul, kui kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse kellelegi, kellega on olemas liikmesriigi määratluse kohased perekondlikud või muud tihedad isiklikud sidemed, juhtimisalastest, omandi-, liikmesus-, rahalistest või õiguslikest suhetest tulenevad sidemed, oleks maksustavaks väärtuseks selles sättes loetletud juhtudel turuväärtus.

6 Käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a on sätestatud järgmist:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane“.

7 Käibemaksudirektiivi artikli 176 esimeses lõigus on ette nähtud järgmist:

„[Euroopa Liidu] Nõukogu otsustab [Euroopa K]omisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, milliste kulude puhul ei ole õigust käibemaksu maha arvata. Mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.“

Ungari õigus

8 2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról szóló 2007.

évi CXXVII. törvény, edaspidi „käibemaksuseadus“) § 119 lõikes 1 on ette nähtud, et maksu mahaarvamise õigus tekib siis, kui tuleb kindlaks määrata sisendkäibemaksule vastav tasumisele kuuluv maks, isegi kui tasumisele kuuluv maksusumma arvutatakse selle seaduse § 196/B lõike 2 punkti a kohaselt, kui kõnesolevas seaduses ei ole sätestatud teisiti.

9 Käibemaksuseaduse § 120 punktis a on sätestatud, et kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, kasutab või muul moel tarvitab kaupu ja teenuseid maksustatavate kaubatarnete või teenuste tarbeks, on tal õigus arvata käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha käibemaks, mida on temalt kaupade soetamise või teenuste ostmise eest omakorda nõudnud teine maksukohustuslane, sealhulgas isikud või asutused, kelle suhtes kohaldatakse äriühingu tulumaksu lihtsustatud korras.

10 1996. aasta LXXXI seaduse äriühingu tulumaksu ja dividendimaksu kohta (a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény, edaspidi „äriühingu tulumaksu ja dividendimaksu seadus“) § 8 lõike 1 punktis d on ette nähtud, et maksustamiseelset tulemust suurendatakse summade võrra, mida on arvesse võetud kulutuste või kuludena ning kasutatud selle tulemuse vähendamiseks, sealhulgas immateriaalse või materiaalse põhivara kulumit väärtuse vähenemise tõttu, ja mis ei ole seotud ettevõtluse või tulu teenimise tegevusega, võttes eelkõige arvesse sama seaduse 3. lisa sätteid.

11 Äriühingu tulumaksu seaduse 3. lisa punktis 4 on sätestatud järgmist:

„§ 8 lõike 1 punkti d tähenduses ei käsitata ettevõtlustegevuse käigus tekkinud kulutuste või kuludena, eelkõige (täielikku või osalist) tasu teenuse eest, mis ületab 200 000 Ungari forintit (HUF) [(ligikaudu 555 eurot)] ilma käibemaksuta, kui asjaolud (nagu eelkõige maksukohustuslase ettevõtlustegevus, käive, teenuse laad või tasu selle eest) võimaldavad selgelt järeldada, et selle teenuse kasutamine on vastuolus mõistliku juhtimise nõuetega; maksustamisaastal sama isiku poolt samade teenuste eest makstud tasu võetakse arvesse globaalselt.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Amper Metal on Ungari äriühing, mis tegutseb elektriseadmete sektoris.

13 Amper Metal sõlmis 2014. aastal äriühinguga Sziget-Reklám Kft. lepingu reklaamiteenuste osutamiseks, mis seisnesid Ungaris ühel autovõidusõidu üritusel autodele Amper Metali reklaamisiltide kleepimises. Sziget-Reklám esitas nende teenuste kohta 2014. aastal 12 arvet kogusummas 48 000 000 Ungari forintit (ligikaudu 133 230 eurot), millele lisandus käibemaks määraga 27%, mis vastas summale 12 960 000 Ungari forintit (ligikaudu 35 970 eurot). Amper Metal arvas ajavahemikus 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2014 esitatud käibedeklaratsioonides nende teenuste eest tasutud käibemaksu maha.

14 Nende deklaratsioonide järelkontrolli tulemusel lükkas Ungari esimese astme maksuhaldur selle mahaarvamise tagasi. Lisaks kohustas ta Amper Metalit maksu ümberarvutuse alusel tasuma alusetult maha arvatud käibemaksusummale vastava summa ning määras talle maksutrahvi summas 3 240 000 Ungari forintit (ligikaudu 8991 eurot) ja viivise summas 868 000 Ungari forintit (ligikaudu 2409 eurot). See maksuhaldur leidis, et asjaomaste reklaamiteenustega seotud kulud ei kujuta endast Amper Metalile tulu teenivate maksustatavate tehingutega seotud kulu ning et Amper Metali tasutud käibemaksu ei saa seega käibemaksuseaduse § 120 alusel maha arvata.

15 Nimetatud maksuhaldur põhjendas oma otsust kohtu määratud maksude ja reklaami alal tegutsevate ekspertide arvamusega. Nende väitel olid need reklaamiteenused liiga kallid ning Amper Metalil ei olnud tegelikult neist mingit kasu, arvestades eelkõige selle äriühingu kliente,

nimelt paberivabrikuid, kuumvaltsimistöökodasid ja muid tööstuskäitiseid, kelle äriotsuseid võidusõiduautodel olevad kleebised ei saanud mõjutada. Sama maksuhaldur täpsustas selles osas, et reklaamiteenuste leping ei vasta „mõistliku haldamise“ nõuetele äriühingu tulumaksu seaduse 3. lisa punkti 4 tähenduses.

16 Amper Metal esitas vaide teise astme maksuhaldurile, kes jättis selle rahuldamata ja esimese astme maksuhalduri otsuse muutmata.

17 Amper Metal pöördus neil asjaoludel eelotsusetaotluse esitanud kohtusse nõudega tühistada Ungari esimese ja teise astme maksuhalduri otsused. Amper Metal väidab, et käibemaksu mahaarvamise õigust võib kasutada ka siis, kui maksukohustuslase tehtud kulutused ei olnud ei mõistlikud ega majanduslikult tasuvad, nii et osutatud teenuste reklaamiväärtuse väidetav puudumine seda õigust ei mõjuta. Nõue, et kasulikkust on võimalik osade kaupa mõõta, on samuti vastuolus liidu õigusega, kuna ühise käibemaksusüsteemi eesmärk on tagada täielik neutraalsus kogu majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata tegevuse eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud. Amper Metal lisab, et maksustatav väärtus vastab tasule, mille teenuseosutaja, käesoleval juhul Sziget?Reklám, tegelikult sai, nii et tema mahaarvamisõiguse lubamisest ei saa keelduda põhjusel, et teenuseosutajale makstud hind on väidetavalt ebaproportsionaalne.

18 Maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat omakorda kinnitab, et majandusliku ratsionaalsuse puudumine takistab käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist. Ta väidab lisaks, et käibemaksudirektiivi artikli 80 lõige 1 lubab korrigeerida arvele märgitud maksustatavat väärtust, kui see ei vasta tavalisele turuväärtusele, millega on käesoleval juhul tegemist.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et põhikohtuasjas on põhiküsimus, kas maksukohustuslane, kellel on üksnes maksustatav tegevus, saab sisendkäibemaksu maha arvata vaid siis, kui ta saab konkreetsetele andmetele tuginedes objektiivselt tõendada, et tema ostetud teenuse kasutamine oli mõttekas. Selle kohtu väitel nõuab käibemaksuseaduse § 120 punkt a, mis sisaldab sõnu „kasutatakse muul viisil“, selle ungarikeelse tähenduse kohaselt sellist kasutamist, mille tagajärjel jõutakse mingi tulemuseni ning mis on tõhus ja tasuv. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on aga tekkinud küsimus, kas niisugune nõue on kooskõlas liidu õigusega. Tuleb niisiis selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu mahaarvamine eeldab tingimata tõendatavat tasuvust, mis väljendub maksukohustuslase käibe suurenemises.

20 Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 168 [esimest lauset] ja punkti a tuleb või võib tõlgendada nii, et selle sätte kohaselt ei või – selles sisalduva väljendi „kasutatakse“ tõttu – keelata käibemaksu mahaarvamist tehingu puhul, mis kuulub käibemaksudirektiivi reguleerimisalasse, põhjusel, et maksuhalduri hinnangul ei ole teenus, mida on arve väljastaja osutanud sõltumatute poolte vahel tehtud tehingu raames, arve saaja maksustatava tegevuse jaoks „kasulik“, kuna:

– arve väljastanud isiku osutatud teenuse (reklaamiteenus) väärtus on ebaproportsionaalne võrreldes sellest teenusest arve saajale tuleneva kasuga (käive/käibe suurenemine) või

– see teenus (reklaamiteenus) ei ole tekitanud teenuse saajale mingit käivet?

2. Kas käibemaksudirektiivi artikli 168 [esimest lauset] ja punkti a tuleb või võib tõlgendada nii, et selle sätte alusel võib keelata käibemaksu mahaarvamist käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse kuuluva tehingu puhul põhjusel, et maksuhalduri hinnangul on arve väljastaja

poolt sõltumatute poolte vahelise tehingu raames osutatud teenusel eproportsionaalselt suur väärtus, kuna teenus (reklaamiteenus) on kallid ja selle hind on liiga kõrge võrreldes muu võrdlusalusena kasutatud teenusega?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

21 Oma eelotsuse küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane ei saa reklaamiteenuste eest tasutud sisendkäibemaksu maha arvata ühelt poolt põhjusel, et selliste teenuste eest nõutud hind on liiga kõrge võrreldes liikmesriigi maksuhalduri määratletud kontrollväärtusega, ja teiselt poolt seetõttu, et sellised teenused ei suurendanud maksukohustuslase käivet.

22 Käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a on sätestatud, et juhul, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, maksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane.

23 Seoses sellega tuleb korrata, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuulub käibemaksu mahaarvamise õigus käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas. Mahaarvamissüsteemi eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab, et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui see tegevus ise on käibemaksuga maksustatav. Kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb asja omandamise või teenuse saamise hetkel, kasutab seda asja või teenust oma maksustatavate tehingutega seoses, on tal õigus maha arvata nimetatud asja või nimetatud teenuse eest tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks (14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punktid 25–27, ja 16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punktid 23–25 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus, milline tähendus on mõistel „kasutatud“, nagu seda on kasutatud käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a sõnastuses. Eelkõige soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas ühelt poolt maksukohustuslasele osutatud teenuste eest nõutud ülemäära kõrge hind ja teiselt poolt asjaolu, et need teenused ei toonud kaasa maksukohustuslase käibe suurenemist, võivad takistada nende teenuste eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

25 Esiteks, mis puudutab järeldust, et maksukohustuslasele osutatud teenuste eest esitatud arvele märgitud hind on ülemäära kõrge ja et see mõjutab mahaarvamisoõigust, siis tuleb ühelt poolt märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a kohaldamine eeldab ostutehingut, mis on ise käibemaksuga maksustatav.

26 Seoses sellega nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et teenus on käibemaksudirektiivi tähenduses osutatud tasu eest ja on seega maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille raames tehakse vastastikuseid sooritusi, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele. Nii on see juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos, kuna makstud summad kujutavad endast tegelikku vastutasu individualiseeritava teenuse eest, mida osutati õigussuhte raames, milles tehakse vastastikuseid sooritusi (21. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus UCMR –

ADA, C?501/19, EU:C:2021:50, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Otsene seos on olemas juhul, kui kaks teenust on vastastikku seotud: üks osutatakse üksnes tingimusel, et teine on samuti olemas, ja vastupidi (11. märtsi 2020. aasta kohtuotsus San Domenico Vetraria, C 94/19, EU:C:2020:193, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika). Seevastu asjaolu, et majandustehing tehakse omahinnast kõrgema või madalama hinnaga ja seega turuväärtusest kõrgema või madalama hinnaga, ei oma tähtsust tehingu liigitamisel tasuliste tehingute hulka, kuna see asjaolu ei saa mõjutada otsest seost osutatud või osutatavate teenuste ja saadud või saadava tasu vahel, mille summa on enne kindlaks määratud ja vastab kindlatele kriteeriumidele (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Teiselt poolt tuleb selle käibemaksusumma kohta, mida maksukohustuslane võib maha arvata, korrata, et käesoleva kohtuotsuse punktis 23 viidatud kohtupraktika kohaselt kasutatakse mahaarvamisõigust põhimõtteliselt kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu suhtes, kusjuures need maksud arvutatakse kohaldatava maksustatava väärtuse alusel. Käibemaksudirektiivi artiklis 73 osutatud üldreegli kohaselt on artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul maksustatav väärtus kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused. Seega on tegemist poolte vahel kokkulepitud ja tarnijale või teenuse osutajale makstava tasuga, mitte objektiivse väärtusega, nagu turuväärtus või maksuhalduri määratud kontrollväärtus.

29 Kuigi käibemaksudirektiivi artikkel 80 näeb maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise tõkestamiseks ette erandi sellest üldreeglist, nähes ette, et maksustatav väärtus võib vastata asjaomase tehingu normaalväärtusele, siis tuleb korrata, et see säte puudutab üksnes kaubatarneid ja teenuste osutamist õigustatud isikutele, kellega on olemas perekondlikud või muud tihedad isiklikud sidemed, organisatsioonilised, omandisuhted, liikmesus-, rahalised või õiguslikud sidemed, mis on määratletud asjaomases liikmesriigis.

30 Teiseks, mis puudutab järeldust, et maksukohustuslase käive ei ole suurenenud, mis annab tunnistust sellest, et temale osutatud teenustel ei olnud mingit mõtet, siis tuleb kõigepealt meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a eeldab, et maksukohustuslase poolt ostetud kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses. Eelkõige ei kehti mahaarvamisõigus käibemaksudirektiivi artikli 176 esimese lõigu kohaselt kulude puhul, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele. Seega, kuigi maksukohustuslase kulu peab olema ettevõtluskulu ning kuigi ostetud kaupu või teenuseid tuleb kasutada maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, ei sea direktiivi artikli 168 punkt a ega artikli 176 esimene lõik mahaarvamisõiguse kasutamist sõltuvusse kriteeriumist, mis puudutab maksukohustuslase käibe suurenemist, ega üldisemalt eelneva tehingu majandusliku tasuvuse kriteeriumist.

31 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on seevastu üldjuhul vaja, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineks otsene ja vahetu seos, selleks et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust. Mahaarvamisõigus käibemaksu osas, mis makstakse kaupade ja teenuste soetamisel, eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulud moodustavad osa sellise maksustatava müügitehingu hinnast, mis annab mahaarvamisõiguse (14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punkt 28, ja 16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Mitteldeutsche Hartstein?Industrie, C?528/19, EU:C:2020:712, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb samuti, et maksukohustuslase mahaarvamisõigust

tunnustatakse isegi siis, kui selline seos puudub, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe osa. Need kulud on nimelt otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punkt 29, ja 16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C?528/19, EU:C:2020:712, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Sellest tuleneb, et mahaarvamisõiguse olemasolu tehakse kindlaks ostutehinguga seotud müügitehingu põhjal. Otsene ja vahetu seos eeldab, et ostetud teenustega seotud kulutused sisalduvad vastavalt kas konkreetse müügitehingu või maksukohustuslase poolt majandustegevuse käigus tarnitud kauba või osutatud teenuste hinnas (vt selle kohta 16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C?528/19, EU:C:2020:712, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Liikmesriigi maksuhalduritel ja kohtutel tuleb võtta arvesse kõiki asjaomaste tehingutega seotud konkreetseid fakte ning üksnes neid tehinguid, mis on objektiivselt seotud maksukohustuslase maksustatava tegevusega. Selle seose esinemist tuleb seega hinnata kõnealuse tehingu objektiivsest sisust lähtudes (vt selle kohta 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punkt 31, ja 16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C?528/19, EU:C:2020:712, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Selle hindamise raames ei saa maksukohustuslase käibe kasvu puudumine mõjutada mahaarvamisõiguse kasutamist. Nimelt, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 23, tagab ühine käibemaksusüsteem neutraalsuse kogu majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud. Seega jääb kord juba tekkinud mahaarvamisõigus alles isegi siis, kui kavandatud majandustegevust hiljem ellu ei viidud ja seega ei toimunud maksustatavaid tehinguid või kui maksukohustustlane ei saanud kaupa või teenust, mille puhul mahaarvamisõigus tekib, tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu maksustatavate tehingute raames kasutada (12. novembri 2020. aasta kohtuotsus Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, punktid 38 ja 40 ning seal viidatud kohtupraktika).

36 Kuna käesoleval juhul on varem tehtud tehing, nimelt Amper Metalile reklaamiteenuste osutamine, vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktides 26 ja 27 korratud põhimõtetele käibemaksuga maksustatav tehing, siis asjaolu, et makstud hind on turuhinnast või sarnaste reklaamiteenuste puhul maksuhalduri kindlaksmääratud võimalikust võrdlusväärtusest kõrgem, ei saa õigustada maksukohustuslase kahjuks keeldumist lubamast kasutada mahaarvamisõigust.

37 Sellega seoses tuleb mahaarvatav käibemaksusumma kindlaks määrata vastavalt asjakohasele maksustatavale summale, arvestades käesoleva kohtuotsuse punktis 28 viidatud nõudeid, see tähendab arvestades maksukohustuslase poolt tegelikult makstud tasu, nagu nähtub viimase esitatud arvetest. Käibemaksudirektiivi artikkel 80 ei ole aga asjakohane, kuna põhikohtuasja puudutab sõltumatute poolte vahelist tehingut.

38 Põhikohtuasja asjaolusid arvestades tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul põhikohtuasjas kõne all olevate reklaamiteenuste objektiivset sisu silmas pidades hinnata, kas neil teenustel on otsene ja vahetu seos müügitehinguga, mis annab mahaarvamisõiguse, või selle puudumisel kogu Amper Metali majandustegevuse üldkuludega või kas need teenused kujutavad endast esinduskulusid, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud käibemaksudirektiivi artikli 176 esimese lõigu tähenduses.

39 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on eelkõige kindlaks teha, kas põhikohtuasjas kõne all oleva autovõidusõidu meistrivõistlustel autodele kleebiste kinnitamise eesmärk oli Amper Metali turustatavate kaupade ja teenuste reklaamimine, nii et see võib kuuluda ettevõtja üldkulude hulka, või vastupidi, kas sel juhul tekkival kulul puudub igasugune ettevõtlusega seotud mõõde ja igasugune seos nimetatud ettevõtja majandustegevusega. Vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 35 tõdetule ei ole nimetatud hinnangu andmisel asjakohane asjaolu, et Amper Metali ostetud teenused ei toonud kaasa tema käibe suurenemist.

40 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb asuda seisukohale, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane võib reklaamiteenuste eest tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kui sellise teenuse osutamise puhul on tegemist käibemaksuga maksustatava tehinguga käibemaksudirektiivi artikli 2 tähenduses ja kui sellel on otsene ning vahetu seos maksukohustuslase ühe või mitme maksustatava müügitehinguga või majandustegevusega tervikuna neid üldkulusid arvestades, ilma et oleks vaja arvesse võtta asjaolu, et selliste teenuste eest nõutud hind on liikmesriigi maksuhalduri määratletud kontrollväärtusega võrreldes ülemäära kõrge või et need teenused ei toonud kaasa maksukohustuslase käibe suurenemist.

Kohtukulud

41 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane võib reklaamiteenuste eest tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kui sellise teenuse osutamise puhul on tegemist käibemaksuga maksustatava tehinguga direktiivi 2006/112 artikli 2 tähenduses ja kui sellel on otsene ja vahetu seos maksukohustuslase ühe või mitme maksustatava müügitehinguga või majandustegevusega tervikuna neid üldkulusid arvestades, ilma et oleks vaja arvesse võtta asjaolu, et selliste teenuste eest nõutud hind on liikmesriigi maksuhalduri määratletud kontrollväärtusega võrreldes ülemäära kõrge või et need teenused ei toonud kaasa maksukohustuslase käibe suurenemist.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: ungari.