

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2021. gada 25. novembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 2. pants – Ar PVN pieliekams darījums – Jādziens – 168. panta a) punkts un 176. pants – Tiesības uz priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitīšanu – Atteikums – Reklāmas pakalpojumi, kurus nodokļu administrācija ir kvalificējusi kā pārmaiņīgi dārgus un nevajadzīgus – Apgrozījuma neradīšana nodokļu maksātajam

Lietā C-334/20

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Veszprémi Törvényszék* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija) iesniedza ar 2020. gada 20. jūlija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 23. jūlijā, tiesvedībā

Amper Metal Kft.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: sestās palātas priekšsēdētāja I. Ziemeles, kas pilda septītās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents) un A. Kumins [*A. Kumin*],

ģenerālvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Amper Metal Kft.* vērā – V. Pallós, *ügyvéd*,
- Ungārijas valdības vērā – M. Z. Fehér un R. Kissné Berta, pārstāvji,
- Čehijas valdības vērā – M. Smolek, J. Vlášil un O. Serdula, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – A. Armenia un L. Havas, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklauzģšanas pieģemto lēmumu izskatģt lietu bez ģenerālvokāta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, k? interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 168. panta a) punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Amper Metal Kft.* un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Pārsūdzības nodaļa, Ungārija) par pārdotās minētās atteikumu atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN), ko *Amper Metal* samaksājusi kā priekšnodokli par reklāmas pakalpojumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tās.”

4 PVN direktīvas 73. pantā ir paredzēts:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

5 Atbilstoši PVN direktīvas 80. panta 1. punktam šajā tiesību normā uzskaitāmos gadījumos, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, turpmāk norādītajos gadījumos dalībvalstīs var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka nodokļa bāze attiecībā uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu pircējiem vai saņēmējiem, ar ko pastāv īpašas saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, pašuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts, ir atvērta tirgus vērtība.

6 PVN direktīvas 168. panta a) punktā ir noteikts:

“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 piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.”

7 PVN direktīvas 176. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“[Eiropas Savienības] Padome pēc [Eiropas] Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitīšana. Jebkurā gadījumā PVN nekādā veidā nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.”

Ungārijas tiesības

8 *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likuma Nr. CXXVII par pievienotās vārtpas nodokli; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 119. panta 1. punkts ir paredzēts, ka tiesības uz nodokļa atskaitēšanu – ja vien šajā likumā nav noteikts citādi – rodas, nosakot priekšnodoklim atbilstošo nodokļa summu, ar gadījumu, ja šā summa tiek aprēķināta atbilstoši šā likuma 196./B panta 2. punkta a) apakšpunkta noteikumiem.

9 Likuma par PVN 120. panta a) punkts ir noteikts, ka, ciktāl nodokļu maksātājs lieto vai citādi izmanto preces vai pakalpojumus – darbojoties kā tirdzniecība –, lai veiktu ar nodokli apliekamas preces u piegādes vai sniegtu ar nodokli apliekamus pakalpojumus, tam ir tiesības atskaitēt no nodokļa, kas viņam jāmaksā, nodokli, ko tam rēķinā norādījis jebkurš cits nodokļa maksātājs, tostarp personas vai vienas, kam jāmaksā vienkāršotais uzņēmumu ienākuma nodoklis, attiecībā uz preces vai pakalpojumu iegādi.

10 *Az társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény* (1996. gada Likums Nr. LXXXI par uzņēmumu ienākuma nodokli un dividenžu nodokli; turpmāk tekstā – “Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli”) 8. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir paredzēts, ka ienākumi pirms nodokļa tiek palielināti par summām, kas ietver vārtpas kā izmaksas vai izdevumi un kas tiek atskaitītas no šā rezultāta – tostarp amortizācijas sakarā ar nemateriālo vai materiālo aktīvu nolietojumu –, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību vai darbību, no kuras tiek gūti ienākumi, it paši saskaņā ar šā paša likuma 3. pielikumu.

11 Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 3. pielikuma 4. punkts ir noteikts:

“8. panta 1. punkta d) apakšpunkta mērķiem par izdevumiem vai izmaksām, kas radušies saistībā ar saimniecisko darbību, tostarp neuzskata: (pilnāgu vai daļēju) atlīdzību par pakalpojumu, kas pārsniedz 200 000 Ungārijas forintu (HUF) (apmēram 555 EUR) un kas ir atbrīvots no PVN, ja apstākļi (kā, piemēram, nodokļa maksātāja saimnieciskā darbība, tā apgrozījums, pakalpojuma raksturs vai atlīdzība par to) skaidri ļauj secināt, ka šā pakalpojuma izmantošana neatbilst saprātīgas pārvērtības prasībām; atlīdzību par pakalpojumiem, kas saņemti no vienas un tās pašas personas taksācijas gada laikā, ietver kopumā.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12 *Amper Metal* ir Ungārijas sabiedrība, kas darbojas elektroiekārtu nozarē.

13 2014. gadā *Amper Metal* noslēdza līgumu ar sabiedrību *Sziget Reklám Kft.* par reklāmas pakalpojumu sniegšanu, kas ietvēra reklāmas uzlīmju ar *Amper Metal* firmas zīmi izvietojumu uz automobiļiem autokrosa čempionātā Ungārijā. Par šiem pakalpojumiem 2014. gadā *Sziget Reklám* izrakstīja divpadsmit rēķinus par kopējo summu 48 000 000 HUF (apmēram 133 230 EUR), kam pieskaitīti PVN 27 % apmērā, kas atbilst summai 12 960 000 HUF (apmēram 35 970 EUR). *Amper Metal* par šiem pakalpojumiem samaksāto PVN atskaitīja savās nodokļu deklarācijās par laikposmu no 2014. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim.

14 Pēc šo deklarāciju pārcemšanas pārbaudes Ungārijas pirmā līmeņa nodokļu administrācija noraidīja šo atskaitījumu. Turklāt, veicot nodokļu uzskaiti, tā lika *Amper Metal* samaksāt summu, kas atbilst nepamatoti atskaitītajam PVN summai, un uzlika tai naudas sodu 3 240 000 HUF (aptuveni 8991 EUR), kā arī nokavējuma naudu 868 000 HUF (aptuveni 2409 EUR). Šā nodokļu administrācija uzskatīja, ka ar attiecīgajiem reklāmas pakalpojumiem saistītās izmaksas nav maksājums, kas saistīts ar darījumiem, kuri ir apliekami ar nodokli un kuri rada ienākumus *Amper Metal*, un ka *Amper Metal* samaksātais PVN tādējādi nav atskaitāms saskaņā ar PVN likuma 120. pantu.

15 Sava l?muma pamatojumam min?t? nodok?u administr?cija atsauc?s uz tiesu ekspertu atzinumu nodok?u un rekl?mas jom?. P?c to dom?m, min?tie rekl?mas pakalpojumi esot p?r?k d?rgi un paties?b? *Amper Metal* nebija noder?gi, it ?paši ?emot v?r? š?s sabiedr?bas klient?ru, proti, pap?ra r?pn?cas, karst?s velt?šanas un citu r?pniecisko iek?rtu darbn?cas, kuru komerci?mumus nevar?ja ietekm?t uz sac?kšu automobi?iem izvietot?s uz?mes. Š? pati nodok?u administr?cija šaj? zi?? preciz?ja, ka rekl?mas pakalpojumu l?gums neatbilst “sapr?t?gas p?rvald?bas” pras?b?m Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 3. pielikuma 4. punkta izpratn?.

16 *Amper Metal* iesniedza administrat?vu s?dz?bu otr? l?me?a nodok?u administr?cij?, kura šo s?dz?bu noraid?ja un apstiprin?ja pirm?s instances nodok?u administr?cijas l?mumu.

17 Š?dos apst?k?os *Amper Metal* v?rs?s iesniedz?jties?, l?dzot atcelt Ung?rijas pirm? un otr? l?me?a nodok?u iest?žu l?mumus. *Amper Metal* apgalvo, ka ties?bas uz PVN atskait?šanu varot tikt ?stenotas pat tad, ja nodok?u maks?t?ja izdevumi nav bijuši ne sapr?t?gi, ne ekonomiski rentabli, k? rezult?t? apgalvot? sniegto pakalpojumu rekl?mas v?rt?bas neesam?ba neietekm?jot š?s ties?bas. T?pat pras?ba par noder?gumu, ko var apr??in?t atbilstoši katram elementam p?c k?rtas, esot pretrun? Savien?bas ties?b?m, jo kop?j?s PVN sist?mas m?r?is esot nodrošin?t piln?gu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no to m?r?iem vai rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka š?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN. *Amper Metal* piebilst, ka nodok?a b?ze atbilstot atl?dz?bai, ko faktiski sa??mis pakalpojumu sniedz?js, šaj? gad?jum? *Sziget?Reklám*, un t?d?j?di tai nevarot atteikt ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, pamatojoties uz to, ka min?tajam pakalpojumu sniedz?jam samaks?t? cena esot nesam?r?ga.

18 Savuk?rt Valsts nodok?u un muitas administr?cijas P?rs?dz?bu noda?a apstiprina, ka ekonomiskas racionalit?tes neesam?ba rada š??rsli ties?bu uz PVN atskait?šanu ?stenošanai. Turkl?t t? apgalvo, ka PVN direkt?vas 80. panta 1. punkts ?aujot kori??t r??in? nor?d?to nodok?a b?zi, ja t? neatbilst tirgus parastajai v?rt?bai, k? tas esot šaj? gad?jum?.

19 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka galvenais jaut?jums, kas rodas saist?b? ar pamatlietu, ir par to, vai nodok?a maks?t?js, kas veic tikai ar nodokli apliekamu darb?bu, var pretend?t uz priekšnodokli? samaks?t? PVN atskait?šanu vien?gi tad, ja tas, pamatojoties uz konkr?tiem datiem, var objekt?vi pier?d?t t? pakalpojuma lietder?bu, kuru tas ir izmantojis. Š? tiesa uzskata, ka Likuma par PVN 120. panta a) punkts, kur? ir ietverts formul?jums “cit?di izmanto”, atbilstoši t? noz?mei ung?ru valod? prasa izmantošanu, kas rada rezult?tu, k? ar? efekt?vu un rentablu izmantošanu. Min?t? tiesa šaub?s par š?das pras?bas atbilst?bu Savien?bas ties?b?m. T?d?j?di b?tu j?noskaidro, vai PVN direkt?vas 168. panta a) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka PVN atskait?šana noteikti ietver demonstr?jumu rentabilit?ti, kas izpaužas k? nodok?a maks?t?ja apgroz?juma palielin?šana.

20 Šajos apst?k?os iesniedz?jtiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [PVN direkt?vas] 168. panta [pirmais teikums] un a) punkts ir vai var tikt interpret?ts t?d?j?di, ka saska?? ar šo ties?bu normu taj? ietvert? v?rda “izmanto” d?? PVN atskait?šanu nevar atteikt dar?jumam, kas ietilpst PVN direkt?vas piem?rošanas jom?, pamatojoties uz to, ka saska?? ar nodok?u administr?cijas v?rt?jumu pakalpojums, ko r??ina izsniedz?js sniedzis saist?b? ar dar?jumu starp neatkar?g?m pus?m, “nav lietder?gs” r??ina adres?ta ar nodokli apliekamaj?m darb?b?m, cikt?l:

– r??ina izsniedz?ja sniegt? pakalpojuma (rekl?mas pakalpojuma) v?rt?ba nav sam?r?ga ar pe??u (apgroz?jums vai apgroz?juma pieaugums), ko šis pats pakalpojums rada t? sa??m?jam,

vai

– min?tais pakalpojums (rekl?mas pakalpojums) nav rad?jis nek?du apgroz?jumu t? adres?tam?

2) Vai PVN direkt?vas 168. panta [pirmais teikums] un a) punkts ir vai var tikt interpret?ts t?d?j?di, ka, piem?rojot šo ties?bu normu, PVN atskait?šanu par dar?jumu, kas ietilpst PVN direkt?vas piem?rošanas jom?, var atteikt, pamatojoties uz to, ka atbilstoši nodok?u administr?cijas v?rt?jumam pakalpojuma, ko r??ina izsniedz?js sniedzis saist?b? ar dar?jumu starp neatkar?g?m pus?m, v?rt?ba ir nesam?r?ga, jo pakalpojums (rekl?mas pakalpojums) ir d?rgs un t? cena ir p?rm?r?ga sal?dzin?jum? ar citu vai citiem pakalpojumiem, kas tiek izmantoti k? atsaucēs v?rt?ba?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

21 Ar prejudici?lajiem jaut?jumiem, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 168. panta a) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?js nevar atskait?t PVN priekšnodokli, kas samaks?ts par rekl?mas pakalpojumiem, pamatojoties uz to, ka, pirmk?rt, par š?diem pakalpojumiem nor?d?t? cena ir p?rm?r?ga sal?dzin?jum? ar valsts nodok?u administr?cijas noteikto atsaucēs v?rt?bu un, otrk?rt, ka š?di pakalpojumi nav izrais?juši š? nodok?u maks?t?ja apgroz?juma palielin?šanu.

22 Atbilstoši PVN direkt?vas 168. panta a) punktam, cikt?l nodok?a maks?t?js izmanto preces un pakalpojumus saviem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? viš? veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kura samaksu viš? ir atbild?gs, PVN, kas attiec?gaj? dal?bvalst? maks?jams vai samaks?ts par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, kuras tam veicis vai veiks cits nodok?a maks?t?js.

23 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru ties?bas uz nodok?a atskait?šanu ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas. T?s ir ?stenojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem nodok?iem, kas piem?roti iepriekš veiktiem dar?jumiem. Atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam ir j?maks? vai ko tas ir samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. Kop?j? PVN sist?ma nodrošina neitralit?ti attiec?b? uz nodok?a piem?rošanu vis?m saimnieciskaj?m darb?b?m neatkar?gi no šo darb?bu m?r?iem vai rezult?tiem ar nosac?jumu, ka min?taj?m darb?b?m princip? ir piem?rojams PVN. Ja nodok?a maks?t?js, r?kojoties š?d? status? preces ieg?des vai pakalpojuma sa?emšanas br?d?, izmanto šo precī vai pakalpojumu saviem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t PVN, kas maks?jams vai samaks?ts par min?to precī vai min?to pakalpojumu (spriedumi, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, 25.–27. punkts, k? ar? 2020. gada 16. septembris, *Mitteldeutsche Hartstein?Industrie*, C?528/19, EU:C:2020:712, 23.–25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

24 Šaj? gad?jum? iesniedz?jtiesa jaut? par j?dziena “izmantots” noz?mi, k?ds tas ir lietots PVN direkt?vas 168. panta a) punkta formul?jum?. It ?paši t? šaub?s, vai, pirmk?rt, r??in? iek?aut?s cenas par nodok?u maks?t?jam sniegtajiem pakalpojumiem p?rm?r?gais raksturs un, otrk?rt, vai apst?klis, ka šie pakalpojumi nav rad?juši nek?du nodok?a maks?t?ja apgroz?juma pieaugumu, var rad?t š??rsli ties?b?m atskait?t par šiem pakalpojumiem priekšnodokli? samaks?to PVN.

25 Pirmkārt, attiecībā uz konstatējumu par rēķinā iekārtas cenas par nodokļa maksājumiem sniegtajiem pakalpojumiem pārņēmēju un tās ietekmi uz tiesību uz nodokļa atskaitīšanu vispirms jānorāda, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkta piemērošanas priekšnosacījums ir tāda darījuma esamība, kas ir apliekams ar PVN.

26 Šajā ziņā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka PVN direktīvas izpratnē pakalpojums tiek sniegts par atlīdzību un tādējādi ir apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskās attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemta maksa ir faktiskā samaksa par pakalpojuma saņēmēja sniegto pakalpojumu. Tāds gadījums ir tad, ja starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību pastāv tieša saikne, atbilstoši kurai samaksātās summas ir faktiskā atlīdzība par atsevišķi nosakamu pakalpojumu, kurš sniegts, pastāvot tiesiskām attiecībām (spriedums, 2021. gada 21. janvāris, *UCMR – ADA*, C-501/19, EU:C:2021:50, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Tieša saikne pastāv, ja divi pakalpojumi ir savstarpēji saistīti, proti, viens tiek sniegts tikai ar nosacījumu, ka tiek sniegts arī otrs, un otrādi (spriedums, 2020. gada 11. marts, *San Domenico Vetraria*, C-94/19, EU:C:2020:193, 26. punkts un tajā minētā judikatūra). Savukārt tam, vai saimnieciskā darbība tiek veikta par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par pašizmaksu, un līdz ar to par cenu, kas ir augstāka vai zemāka par parasto tirgus cenu, nav nozīmes, kvalificējot darījumu, kurš ir veikts par atlīdzību, jo šāds apstāklis nevar ietekmēt tiešo saikni starp sniegtajiem vai sniedzamajiem pakalpojumiem un saņemto vai saņemamo atlīdzību, kuras apmērs ir noteikts iepriekš saskaņā ar iedibinātiem kritērijiem (spriedums, 2021. gada 15. aprīlis, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, 43. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

28 Otrkārt, attiecībā uz PVN summu, ko nodokļa maksātājs var atskaitīt, jāatgādina, ka saskaņā ar šo sprieduma 23. punktu atgādināto judikatūru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu principā tiek ierobežotas attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti iepriekš veiktām darbībām, jo šie nodokļi tiek aprēķināti atkarībā no piemērojamās nodokļa bāzes. Atbilstoši PVN direktīvas 73. pantā paredzētajam vispārīgajam noteikumam preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas šīs direktīvas 74. līdz 77. pants, nodokļa bāze ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzājs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām. Tādā runā ir par atlīdzību, kas noteikta starp pusēm un kas tiek izmaksāta piegādātājam vai pakalpojuma sniedzājam, nevis par tādus objektīvus vērtību kā tirgus vērtība vai atsauces vērtība, ko nosaka nodokļu administrācija.

29 Lai gan PVN direktīvas 80. pants, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ir ieviests izņēmums no minētā vispārējā noteikuma, paredzot, ka nodokļa bāze var atbilst attiecīgā darījuma parastajai vērtībai, ir jāatgādina, ka šā tiesību norma attiecas tikai uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu saņēmējiem, ar kuriem pastāv īmenes saites vai citas ciešas personiskās saites, vadības, pašuma, dalības, finanšu vai juridiskās saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts.

30 Otrkārt, attiecībā uz konstatējumu, ka nodokļa maksātāja apgrozījums nav palielinājies, kas liecinot par iepriekš viņam sniegto pakalpojumu nelietderību, vispirms jāatgādina, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir prezumēts, ka nodokļa maksātāja iepriekš iegādātās preces un pakalpojumi tiek izmantoti tā, ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām. It pašā atbilstoši PVN direktīvas 176. panta pirmajai daļai no atskaitīšanas tiesību skaidri ir izslēgti izdevumi, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumi. Tādējādi, lai gan iepriekš nodokļu maksātāja norādītajiem izdevumiem ir jābūt saistītiem ar uzņēmējdarbību un iegādātās preces vai pakalpojumi ir jāizmanto nodokļa maksātāja ar nodokli

apliekamo darījumu vajadzībām, ne direktīvas 168. panta a) punktā, ne 176. panta pirmajā daļā tiesību uz nodokļa atskaitīšanu īstenošana nav pakāauta nedz kritērijām par nodokļa maksātāja apgrozījuma pieaugumu, nedz arī, vispārīgāk, iepriekš veiktā darījuma ekonomiskās rentabilitātes kritērijām.

31 Savukārt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu un lai noteiktu šo tiesību apmēru, principā ir nepieciešama tiešas un tīlīgas saiknes starp konkrēto iepriekš veikto darījumu un vienu vai vairākiem tālāk veiktiem darījumiem, kas piešķir atskaitīšanas tiesības, esamība. Tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenām, par kuriem nākotnē jāmaksā nodoklis un kas dod atskaitīšanas tiesības (spriedumi, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 28. punkts, kā arī 2020. gada 16. septembris, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Tāpat no pastāvīgās judikatūras izriet, ka pat tad, ja šādas saiknes nav, nodokļa maksātājam tiek atzītas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja attiecīgā darījumu izmaksas ir daļa no nodokļa maksātāja vispārējām izmaksām un pašas par sevi veido daļu no tā pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenām. Šādam izmaksām ir tieša un tīlīgas saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā (spriedumi, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 29. punkts, un 2020. gada 16. septembris, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, 27. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

33 No tā izriet, ka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu esamība tiek noteikta atkarībā no iepriekš veiktiem darījumiem, kam piesaistīti tālāk veikti darījumi. Tiešas un tīlīgas saiknes esamība nozīmē, ka iepriekš sniegta pakalpojuma izmaksas ir attiecīgi iekāutas vai nu tālāk veikto konkrēto darījumu cenā, vai nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības ietvaros piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu cenā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 16. septembris, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Nodokļu administrācijām un valsts tiesīmājiem jāievēro visi apstākļi, kuros norisinājušies attiecīgie darījumi, un jāņem vērā tikai tie darījumi, kas objektīvi ir saistīti ar nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamo darbību. Tādējādi šādas saiknes esamība ir jāvērtē, ņemot vērā attiecīgā darījuma objektīvo saturu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 31. punkts, un 2020. gada 16. septembris, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, 30. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

35 Veicot šo novērtējumu, tas, ka nav palielinājies nodokļu maksātāja apgrozījums, nevar ietekmēt atskaitīšanas tiesību īstenošanu. Kā ir atgādināts šā sprieduma 23. punktā, kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN. Turklāt vienreiz iegātas atskaitīšanas tiesības saglabājas pat tad, ja tālāk paredzētā saimnieciskā darbība nav veikta un tādējādi ar nodokli apliekamie darījumi nav notikuši vai ja nodokļa maksātājs no viņa gribas neatkarīgu iemeslu dēļ ar nodokli apliekamo darījumu ietvaros nav varējis izmantot pašumus vai pakalpojumus, par ko ir paredzēta nodokļa atskaitīšana (spriedums, 2020. gada 12. novembris, *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, 38. un 40. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

36 Šajā gadījumā, ciktāl iepriekš veiktais darījums, proti, reklāmas pakalpojumu sniegšana *Amper Metal*

, ir ar PVN apliekams darījums atbilstoši šī sprieduma 26. un 27. punktā atgādītajiem principiem, tas, ka samaksātā cena ir lielāka par tirgus cenu vai par iespējamo atsaucēs vērību, ko nodokļu administrācija noteikusi līdzīgiem reklāmas pakalpojumiem, nevar pamatot atteikumu izmantot tiesības uz nodokļa atskaitēšanu nodokļa maksātājam.

37 Šajā sakarā PVN summa, ko var atskaitīt, ir jānosaka saskaņā ar attiecīgo nodokļa bāzi, ņemot vērī šī sprieduma 28. punktā minētās prasības, proti, atkarībā no nodokļa maksātāja faktiski samaksātās atlīdzības, kas izriet no nodokļa maksātāja iesniegtajiem rēķiniem. Savukārt PVN direktīvas 80. pantam nav nozīmes, ciktāl pamatlieta attiecas uz darījumu starp neatkarīgām pusēm.

38 ņemot vērī pamatlīetas apstākļus, iesniedzītīesai pamatlīetī aplīkoto reklāmas pakalpojumu objektīvī satura gaismī bīs jāizvērtī, vai tiem ir tieša un tīlītīja saikne ar vīlīk veiktu darījumu, kas dod tiesības uz atskaitēšanu, vai, ja tas tī nav, ar visu *Amper Metal* saimniecisko darbību attiecībī uz tīs vispārījī m izmaksām, vai arī minītīe pakalpojumi ir reprezentīcijas izdevumi, kas nav cieši saistīti ar uzņēmījdarbību PVN direktīvas 176. panta pirmīs daīs izpratnī.

39 Tostarp iesniedzītīesai bīs jānosaka, vai reklāmas uzlīmju izvīetošana uz automobīīem sakarī ar īempionītu autokrosī, par ko ir runa pamatlīetī, bīja vīrīsta uz *Amper Metal* pīrdoto preīu un pakalpojumu reklamīšanu tīdījīdī, ka tī varītu bīt vīena no uzņēmīmuma vispārījī m izmaksām, vai, tieši pretījī, šājī gadījūmī radūšīs izdevumi nav saistīti ne ar uzņēmījdarbību, ne ar minītī uzņēmīmuma saimniecisko darbību. Atbilstoši šī sprieduma 35. punktā konstatītajam apstīklīm, ka *Amper Metal* iegīto pakalpojumu rezultītī netīka palielinīts tīs apgrozījums, nav nozīmes, veicot minīto vīrtījumu.

40 ņemot vērī visus iepriekš minītīos apsvīrumus, ir jākonstatī, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir jāinterpretī tīdījīdī, ka nodokļa maksātījs var atskaitīt priekšnodoklī samaksīto PVN par reklāmas pakalpojumiem, ja PVN direktīvas 2. panta izpratnī šīda pakalpojumu sniegšana ir uzskatīma par darījumu, kas ir apliekams ar PVN, un ja tam ir tieša un tīlītīja saikne ar vīenu vai vairīkiem darījumiem, par kuriem nīkotnī jāmaksī nodoklis, vai visu nodokļa maksītīja saimniecisko darbību kopumī kī to vispārījījiem izdevumiem, neīemot vērī apstīkli, ka par šīem pakalpojumiem prasītī maksa ir pīrmīrīga salīdzinījūmī ar valsts nodokļu administrīcijas noteikto atsaucēs vīrtību vai ka šī pakalpojumu rezultītī nav pieaudzīs šī nodokļu maksītīja apgrozījums.

Par tiesīšanīs izdevumiem

41 Attiecībī uz pamatlīetas pusēm šī tiesvedība ir stādīja procesī, kuru izskata iesniedzītīiesa, un tī lemj par tiesīšanīs izdevumiem. Izdevumi, kas radūšīs, iesniedzot apsvīrumus Tīesai, un kas nav minīto pušu izdevumi, nav atlīdzinīmi.

Ar šīdu pamatoījumu Tīesa (septītī palīta) nospriēž:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopījo pievīenotīs vīrtības nodokļa sistīmu 168. panta a) punkts ir jāinterpretī tīdījīdī, ka nodokļa maksītījs var atskaitīt priekšnodoklī samaksīto pievīenotīs vīrtības nodoklī (PVN) par reklāmas pakalpojumiem, ja šīda pakalpojumu sniegšana Direktīvas 2006/112 2. panta izpratnī ir uzskatīma par darījumu, kas ir apliekams ar PVN, un ja tam ir tieša un tīlītīja saikne ar vīenu vai vairīkiem darījumiem, par kuriem nīkotnī jāmaksī nodoklis, vai visu nodokļa maksītīja saimniecisko darbību kopumī kī to vispārījījiem izdevumiem, neīemot vērī apstīkli, ka par šīem pakalpojumiem prasītī maksa ir pīrmīrīga salīdzinījūmī ar valsts nodokļu administrīcijas noteikto atsaucēs vīrtību vai ka šī

pakalpojumu rezultātā nav pieaudzis šā nodokļu maksātāja apgrozījums.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – ungāru.