



Teismo praktikos rinkinys

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 į sumokėto pirkimo PVM atskaitą – 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 rašytinę 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. Vlácil ir O. Serdula,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir L. Havas,

* Proceso kalba: vengrų.

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 1 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 į sumokėto 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 atlygį 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 atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“
- 5 PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad šioje nuostatoje numatytais atvejais siekdamas 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 apibrėžė valstybė narė, 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, kuri sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

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

7 PVM direktyvos 176 straipsnio pirma pastraipa išdėstyta taip:

„[Europos Sąjungos] Taryba, sprendama vieningai ir remdamasi [Europos] Komisijos pasiūlymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. PVM jokiais aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant 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 mokėtinas 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 aiškią išvadą, kad naudojimasis šia paslauga prieštarauja racionalaus valdymo reikalavimams; į atlygį 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, jų bendra suma 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 šių deklaracijų patikrinimą 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) mokestinę 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 klientų, t. y. popieriaus, karšto valcavimo dirbtuvių ir kitų pramonės atstovų, pobūdį; šių klientų komerciniams sprendimams negalėjo daryti įtakos ant lenktyninių automobilių esantys lipdukai. Tas pats mokesčių administratorius šiuo klausimu patikslino, kad reklamos paslaugų sutartis neatitinka „racionalaus valdymo“ reikalavimų, kaip tai suprantama pagal Pelną mokesčio įstatymo 3 priedo 4 punktą.
- 16 *Amper Metal* pateikė administracinį skundą antrojo lygio mokesčių administratoriui, šis skundą atmetė ir patvirtino pirmojo lygio mokesčių administratoriaus sprendimą.
- 17 Šiomis aplinkybėmis *Amper Metal* kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusi teismą, prašydama panaikinti pirmojo ir antrojo lygio Vengrijos mokesčių administratoriaus sprendimus. *Amper Metal* tvirtina, kad teise į PVM atskaitą galima pasinaudoti, net jei apmokestinamojo asmens išlaidos nebuvo nei pagrįstos, nei ekonomiškai pelningos, todėl tariamas suteiktų paslaugų reklamos vertės nebuvimas neturi įtakos šiai teisei. Be to, naudos, kuri gali būti įvertinta atskirai, reikalavimas prieštarautų Sąjungos teisei, nes bendros PVM sistemos tikslas yra užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM. *Amper Metal* priduria, kad apmokestinamoji vertė atitinka atlygį, kurį faktiškai gavo paslaugų teikėjas, šiuo atveju *Sziget-Reklám*, todėl negalima atsisakyti jai suteikti teisės į atskaitą remiantis tuo, kad šiam paslaugų teikėjui sumokėta kaina tariamai neproporcinga.
- 18 Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija savo ruožtu tvirtina, kad ekonominio pagrįstumo nebuvimas sudaro kliūčių pasinaudoti teise į PVM atskaitą. Be to, ji tvirtina, kad pagal PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalį leidžiama ištaisyti sąskaitoje faktūroje nurodytą apmokestinamąją vertę, kai ji neatitinka rinkos vertės, o taip yra šiuo atveju.

19. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad pagrindinis klausimas, kylantis pagrindinėje byloje, yra tai, ar apmokestinamasis asmuo, vykdamas tik apmokestinamąją veiklą, gali naudotis pirkimo PVM atskaita, tik jei remdamasis konkrečiais duomenimis jis gali objektyviai įrodyti paslaugos, kuria pasinaudojo, naudingumą. Šio teismo teigimu, pagal PVM įstatymo 120 straipsnio a punkto, kuriame yra žodžiai „kitą eksploatuoja“, reikšmę vengrų kalba reikalaujama naudojimo, kuris lemtų rezultatą, taip pat veiksmingo ir pelningo eksploatavimo. Vis dėlto tam teismui kyla klausimas dėl tokio reikalavimo atitikties Sąjungos teisei. Taigi reikia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad PVM atskaitai taikyti būtinais reikia įrodomo pelningumo, pasireiškiančio padidėjusia apmokestinamojo asmens apyvarta.
20. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar [PVM direktyvos] 168 straipsnio a punktas turi arba gali būti aiškinamas taip, kad pagal šią nuostatą dėl joje vartojamo žodžio „naudoja“ negalima atsisakyti suteikti teisės į PVM atskaitą už sandorį, patenkančią į PVM direktyvos taikymo sritį, motyvuojant tuo, kad, mokesčių administratoriaus nuomone, sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens vykdamas nepriklausomų šalių sudarytą sandorį suteikta paslauga nėra „naudinga“ asmens, kuriam išrašyta sąskaita faktūra, apmokestinamai veiklai, nes:
- sąskaitą faktūrą išrašiusios šalies suteiktos paslaugos (reklamos paslaugos) vertė yra neproporcinga, palyginti su šios paslaugos teikiama nauda (apyvarta ar apyvartos padidėjimu) jos gavėjui arba
 - šia paslauga (reklamos paslauga) nebuvo sukurta jos gavėjo apyvarta?
2. Ar PVM direktyvos 168 straipsnio [pirmas sakinytis ir] a punktas turi arba gali būti aiškinamas taip, kad pagal šią nuostatą galima atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą už sandorį, patenkančią į PVM direktyvos taikymo sritį, motyvuojant tuo, kad, mokesčių administratoriaus nuomone, sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens vykdamas nepriklausomų 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?“

Dėl prejudicinių klausimų

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 šių paslaugų 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 teisė į 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, mokėtinos arba sumokėtos 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 Nagrinėjamu 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 šių paslaugų 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 į 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 atlygį, 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 atskirą paslaugą, suteiktą esant teisiniam santykiui, kai įvykdoma 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 sąlyga, 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 punktas ir nurodyta jurisprudencija). Aplinkybė, kad ekonominis sandoris sudaromas už didesnę ar mažesnę kainą nei savikaina, taigi už didesnę ar mažesnę kainą nei įprasta rinkos kaina, neturi reikšmės kvalifikuojant sandorį kaip atlygintinį, nes ši aplinkybė negali turėti įtakos tiesioginiam suteiktų ar teiktinų paslaugų 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 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 28 Kalbant apie PVM sumą, kurią apmokestinamasis asmuo gali atskaityti, reikia priminti, kad pagal šio sprendimo 23 punkte primintą jurisprudenciją teisė į atskaitą iš principo taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius, nes šie mokesčiai apskaičiuojami pagal taikytiną apmokestinamąją vertę. Pagal PVM direktyvos 73 straipsnyje įtvirtintą bendrą taisyklę prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų

teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas. Taigi kalbama apie šalių nustatytą atlygį, mokamą tiekėjui ar teikėjui, o ne objektyvią vertę, kaip antai rinkos vertę arba mokesčių administratoriaus nustatytą referencinę vertę.

- 29 Nors PVM direktyvos 80 straipsnyje, siekiant užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje ir mokesčių vengimui, nustatyta šios bendrosios taisyklės išimtis numatant, kad apmokestinamoji vertė gali atitikti atitinkamo sandorio normaliąją vertę, reikia priminti, kad ši nuostata susijusi tik su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu gavėjams, dalyvaujant šeimos nariams ar asmeniui, susijusiam su kitais artimais asmeniniais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibrėžė valstybė narė.
- 30 Dėl konstatavimo, kad apmokestinamojo asmens apyvarta nepadidėjo ir kad jam suteiktos paslaugos yra nenaudingos, iš karto reikia priminti, jog PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte daroma prielaida, kad apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams. Pagal PVM direktyvos 176 straipsnio pirmą pastraipą PVM jokiais aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar linksminantis. Taigi, nors apmokestinamojo asmens patirtos išlaidos turi būti laikomos verslo išlaidomis, o įsigytos prekės ar paslaugos naudojamos apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams, nei direktyvos 168 straipsnio a punkte, nei 176 straipsnio pirmoje pastraipoje teisei į atskaitą įgyvendinti nenustatyta nei apmokestinamojo asmens apyvartos augimo kriterijaus, nei apskritai pirkimo sandorio ekonominio pelningumo kriterijaus.
- 31 Pagal suformuotą jurisprudenciją tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, yra iš esmės būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į pirkimo PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis. Teisė į prekių ar paslaugų pirkimo PVM atskaitą atsiranda tik tada, kai jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, kainą (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 28 punktą ir 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, 26 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 32 Iš suformuotos jurisprudencijos taip pat matyti, kad net jei tokio ryšio nėra, teisė į atskaitą suteikiama apmokestinamajam asmeniui, kai nagrinėjamų sandorių išlaidos sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 29 punktą ir 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, 27 punktą ir nurodyta jurisprudencija).
- 33 Galima daryti išvadą, kad teisė į atskaitą nustatoma atsižvelgiant į pardavimo sandorius, kuriems įgyvendinti skirti pirkimo sandoriai. Tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas reiškia, kad įsigyjant paslaugas patirtos išlaidos yra atitinkamai įtrauktos į konkrečių pardavimo sandorių kainą ar apmokestinamojo asmens vykdančią ekonominę veiklą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą (šiuo klausimu žr. 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, 28 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

- 34 Mokesčių inspekcijos ir nacionaliniai teismai turi taikyti tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio kriterijų, atsižvelgdami į visas nagrinėjamų sandorių vykdymo aplinkybes ir tik į tuos sandorius, kurie objektyviai susiję su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla. Tokio ryšio egzistavimas turi būti vertinamas atsižvelgiant į nagrinėjamo sandorio objektyvų turinį (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 31 punktą ir 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, 30 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 35 Atliekant šį vertinimą nepadidėjusi apmokestinamojo asmens apyvarta negali turėti įtakos naudojimuisi teise į atskaitą. Kaip priminta šio sprendimo 23 punkte, bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM. Įgyta teisė į atskaitą išlieka, net jei vėliau planuojama ekonominė veikla nebuvo įvykdyta ir dėl to nebuvo sudaryti apmokestinamieji sandoriai arba apmokestinamasis asmuo negalėjo naudoti prekių ar paslaugų, dėl kurių buvo atlikta atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams, neįvykus dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių (2020 m. lapkričio 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 paslaugų teikimas *Amper Metal*, yra PVM apmokestinamas sandoris pagal šio sprendimo 26 ir 27 punktuose primintus principus, tai, kad sumokėta kaina yra didesnė už rinkos kainą arba mokesčių administratoriaus nustatytą panašią reklamos paslaugų referencinę vertę, negali pateisinti to, kad atsisakyta leisti pasinaudoti teise į atskaitą apmokestinamajam asmeniui.
- 37 Šiomis aplinkybėmis PVM suma, kurią galima atskaityti, turi būti nustatyta pagal atitinkamą apmokestinamąją vertę, atsižvelgiant į šio sprendimo 28 punkte nurodytus reikalavimus, t. y. pagal apmokestinamojo asmens faktiškai sumokėtą atlygį, nurodytą jo pateiktose sąskaitose faktūrose. PVM direktyvos 80 straipsnis neturi reikšmės, nes ginčas pagrindinėje byloje susijęs su nepriklausomų šalių tarpusavio sandoriu.
- 38 Atsižvelgdamas į pagrindinės bylos aplinkybes ir reklamos paslaugų objektyvų turinį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės įvertinti, ar šios paslaugos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su pardavimo sandoriu, suteikiančiu teisę į atskaitą, arba, jei taip nėra, su visa *Amer Metal* ekonomine veikla, kiek tai susiję su jos bendrosiomis išlaidomis, ir ar šios paslaugos yra atstovavimo išlaidos, kurios nėra vien veiklos išlaidos, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 176 straipsnio pirmą pastraipą.
- 39 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės, be kita ko, nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamo lipdukų ant automobilių klijavimo per automobilių lenktynių čempionatą tikslas buvo skatinti *Amper Metal* parduodamas prekes ir paslaugas, todėl 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, aplinkybė, kad *Amper Metal* įgytos paslaugos nepadidino jos apyvartos, nėra svarbi atliekant minėtą vertinimą.
- 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 aplinkybę, kad sąskaitoje faktūroje nurodyta kaina už tokias paslaugas yra per didelė, palyginti su nacionalinio mokesčių 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 tiesioginę 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 aplinkybę, kad sąskaitoje faktūroje nurodyta kaina už tokias paslaugas yra per didelė, palyginti su nacionalinio mokesčių administratoriaus nustatyta referencine verte, arba į tai, kad dėl šių paslaugų šio apmokestinamojo asmens apyvarta nepadidėjo.

Parašai.