



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2021. gada 25. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 2. pants – Ar PVN apliekams darījums – Jēdziens – 168. panta a) punkts un 176. pants – Tiesības uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu – Atteikums – Reklāmas pakalpojumi, kurus nodokļu administrācija ir kvalificējusi kā pārmērīgi dārgus un nevajadzīgus – Apgrozījuma neradīšana nodokļu maksātājam

Lietā C-334/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu 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*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

* Tiesvedības valoda – ungāru.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā 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 lūgums 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 pēdējās 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 rīkojas kā tāds.”
- 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 uzskaitītajos gadījumos, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, turpmāk norādītajos gadījumos dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka nodokļa bāze attiecībā uz preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu pircējiem vai saņēmējiem, ar ko pastāv ģimenes saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, īpašuma, 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 piegādēm 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 nekādi 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 vērtības nodokli; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 119. panta 1. punktā ir paredzēts, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – ja vien šajā likumā nav noteikts citādi – rodas, nosakot priekšnodoklim atbilstošo nodokļa summu, arī gadījumā, ja šī summa tiek aprēķināta atbilstoši šī likuma 196./B panta 2. punkta a) apakšpunkta noteikumiem.
- 9 Likuma par PVN 120. panta a) punktā ir noteikts, ka, ciktāl nodokļu maksātājs lieto vai citādi izmanto preces vai pakalpojumus – darbojoties kā tāds –, lai veiktu ar nodokli apliekamas preču piegādes vai sniegtu ar nodokli apliekamus pakalpojumus, tam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kas viņam jāmaksā, nodokli, ko tam rēķinā norādījis jebkurš cits nodokļa maksātājs, tostarp personas vai vienības, kam jāmaksā vienkāršotais uzņēmumu ienākuma nodoklis, attiecībā uz preču 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) apakšpunktā ir paredzēts, ka ienākumi pirms nodokļa tiek palielināti par summām, kas ņemtas vērā kā izmaksas vai izdevumi un kas tiek atskaitītas no šī rezultāta – tostarp amortizāciju sakarā ar nemateriālo vai materiālo aktīvu nolietojumu –, kas nav saistīta ar saimniecisko darbību vai darbību, no kuras tiek gūti ienākumi, it īpaši saskaņā ar šī paša likuma 3. pielikumu.
- 11 Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 3. pielikuma 4. punktā ir noteikts:

“8. panta 1. punkta d) apakšpunkta mērķiem par izdevumiem vai izmaksām, kas radušies saistībā ar saimniecisko darbību, tostarp neuzskata: (pilnīgu 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 šī pakalpojuma izmantošana neatbilst saprātīgas pārvaldības prasībām; atlīdzību par pakalpojumiem, kas saņemti no vienas un tās pašas personas taksācijas gada laikā, ņem vērā 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 pieskaitīts 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 pēcmuitošanas pārbaudes Ungārijas pirmā līmeņa nodokļu administrācija noraidīja šo atskaitījumu. Turklāt, veicot nodokļu uzrēķinu, tā lika *Amper Metal* samaksāt summu, kas atbilst nepamatoti atskaitītā PVN summai, un uzlika tai naudas sodu 3 240 000 HUF (aptuveni 8991 EUR), kā arī nokavējuma naudu 868 000 HUF (aptuveni 2409 EUR). Šī 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 lēmuma pamatojumam minētā nodokļu administrācija atsaucās uz tiesu ekspertu atzinumu nodokļu un reklāmas jomā. Pēc to domām, minētie reklāmas pakalpojumi esot pārāk dārgi un patiesībā *Amper Metal* nebija noderīgi, it īpaši ņemot vērā šīs sabiedrības klientūru, proti, papīra rūpnīcas, karstās velmēšanas un citu rūpniecisko iekārtu darbnīcas, kuru komerclējumus nevarēja ietekmēt uz sacikšu automobiļiem izvietotās uzlīmes. Šī pati nodokļu administrācija šajā ziņā precizēja, ka reklāmas pakalpojumu līgums neatbilst “saprātīgas pārvaldības” prasībām Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 3. pielikuma 4. punkta izpratnē.
- 16 *Amper Metal* iesniedza administratīvu sūdzību otrā līmeņa nodokļu administrācijā, kura šo sūdzību noraidīja un apstiprināja pirmās instances nodokļu administrācijas lēmumu.
- 17 Šādos apstākļos *Amper Metal* vērsās iesniedzējtiesā, lūdzot atcelt Ungārijas pirmā un otrā līmeņa nodokļu iestāžu lēmumus. *Amper Metal* apgalvo, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu varot tikt īstenotas pat tad, ja nodokļu maksātāja izdevumi nav bijuši ne saprātīgi, ne ekonomiski rentabli, kā rezultātā apgalvotā sniegto pakalpojumu reklāmas vērtības neesamība neietekmējot šīs tiesības. Tāpat prasība par noderīgumu, ko var aprēķināt atbilstoši katram elementam pēc kārtas, esot pretrunā Savienības tiesībām, jo kopējās PVN sistēmas mērķis esot nodrošināt pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams PVN. *Amper Metal* piebilst, ka nodokļa bāze atbilstot atlīdzībai, ko faktiski saņēmis pakalpojumu sniedzējs, šajā gadījumā *Sziget-Reklám*, un tādējādi tai nevarot atteikt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, pamatojoties uz to, ka minētajam pakalpojumu sniedzējam samaksātā cena esot nesamērīga.
- 18 Savukārt Valsts nodokļu un muitas administrācijas Pārsūdzību nodaļa apstiprina, ka ekonomiskas racionalitātes neesamība rada šķērslī tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanai. Turklāt tā apgalvo, ka PVN direktīvas 80. panta 1. punkts ļaujot koriģēt rēķinā norādīto nodokļa bāzi, ja tā neatbilst tirgus parastajai vērtībai, kā tas esot šajā gadījumā.

- 19 Iesniedzējtiesa uzskata, ka galvenais jautājums, kas rodas saistībā ar pamatlietu, ir par to, vai nodokļa maksātājs, kas veic tikai ar nodokli apliekamu darbību, var pretendēt uz priekšnodokli samaksātā PVN atskaitīšanu vienīgi tad, ja tas, pamatojoties uz konkrētiem datiem, var objektīvi pierādīt tā pakalpojuma lietderību, kuru tas ir izmantojis. Šī tiesa uzskata, ka Likuma par PVN 120. panta a) punkts, kurā ir ietverts formulējums “citādi izmanto”, atbilstoši tā nozīmei ungāru valodā prasa izmantošanu, kas rada rezultātu, kā arī efektīvu un rentablu izmantošanu. Minētā tiesa šaubās par šādas prasības atbilstību Savienības tiesībām. Tādējādi būtu jānoskaidro, vai PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN atskaitīšana noteikti ietver demonstrējamu rentabilitāti, kas izpaužas kā nodokļa maksātāja apgrozījuma palielināšana.
- 20 Šajos apstākļos iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [PVN direktīvas] 168. panta [pirmais teikums] un a) punkts ir vai var tikt interpretēts tādējādi, ka saskaņā ar šo tiesību normu tajā ietvertā vārda “izmanto” dēļ PVN atskaitīšanu nevar atteikt darījumam, kas ietilpst PVN direktīvas piemērošanas jomā, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar nodokļu administrācijas vērtējumu pakalpojums, ko rēķina izsniedzējs sniedzis saistībā ar darījumu starp neatkarīgām pusēm, “nav lietderīgs” rēķina adresāta ar nodokli apliekamajām darbībām, ciktāl:
- rēķina izsniedzēja sniegtā pakalpojuma (reklāmas pakalpojuma) vērtība nav samērīga ar peļņu (apgrozījums vai apgrozījuma pieaugums), ko šis pats pakalpojums rada tā saņēmējam, vai
 - minētais pakalpojums (reklāmas pakalpojums) nav radījis nekādu apgrozījumu tā adresātam?
- 2) Vai PVN direktīvas 168. panta [pirmais teikums] un a) punkts ir vai var tikt interpretēts tādējādi, ka, piemērojot šo tiesību normu, PVN atskaitīšanu par darījumu, kas ietilpst PVN direktīvas piemērošanas jomā, var atteikt, pamatojoties uz to, ka atbilstoši nodokļu administrācijas vērtējumam pakalpojuma, ko rēķina izsniedzējs sniedzis saistībā ar darījumu starp neatkarīgām pusēm, vērtība ir nesamērīga, jo pakalpojums (reklāmas pakalpojums) ir dārgs un tā cena ir pārmērīga salīdzinājumā ar citu vai citiem pakalpojumiem, kas tiek izmantoti kā atsauces vērtība?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 21 Ar prejudiciālajiem jautājumiem, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājs nevar atskaitīt PVN priekšnodokli, kas samaksāts par reklāmas pakalpojumiem, pamatojoties uz to, ka, pirmkārt, par šādiem pakalpojumiem norādītā cena ir pārmērīga salīdzinājumā ar valsts nodokļu administrācijas noteikto atsauces vērtību un, otrkārt, ka šādi pakalpojumi nav izraisījuši šī nodokļu maksātāja apgrozījuma palielināšanu.
- 22 Atbilstoši PVN direktīvas 168. panta a) punktam, ciktāl nodokļa maksātājs izmanto preces un pakalpojumus saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kura samaksu viņš ir atbildīgs, PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, kuras tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.

- 23 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti iepriekš veiktiem darījumiem. Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. 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. Ja nodokļa maksātājs, rīkojoties šādā statusā preces iegādes vai pakalpojuma saņemšanas brīdī, izmanto šo precī vai pakalpojumu saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par minēto precī vai minēto pakalpojumu (spriedumi, 2017. gada 14. septembris, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, 25.–27. punkts, kā arī 2020. gada 16. septembris, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, 23.–25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 24 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa jautā par jēdziena “izmantots” nozīmi, kāds tas ir lietots PVN direktīvas 168. panta a) punkta formulējumā. It īpaši tā šaubās, vai, pirmkārt, rēķinā iekļautās cenas par nodokļu maksātājam sniegtajiem pakalpojumiem pārmērīgais raksturs un, otrkārt, vai apstāklis, ka šie pakalpojumi nav radījuši nekādu nodokļa maksātāja apgrozījuma pieaugumu, var radīt šķērslī tiesībām atskaitīt par šiem pakalpojumiem priekšnodokli samaksāto PVN.
- 25 Pirmkārt, attiecībā uz konstatējumu par rēķinā iekļautās cenas par nodokļa maksātājam sniegtajiem pakalpojumiem pārmērīgumu un tās ietekmi uz tiesībām 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 tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā maksa ir faktiskā samaksa par pakalpojuma saņēmējam 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 nosakāmu 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 saimnieciska 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 šī sprieduma 23. punktā atgādināto judikatūru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu principā tiek īstenotas attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti iepriekš veiktiem darījumiem, 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 sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām. Tātad runa ir par atlīdzību, kas noteikta starp pusēm un kas tiek izmaksāta piegādātājam vai pakalpojuma sniedzējam, nevis par tādu objektīvu vērtību kā tirgus vērtība vai atsaucē vērtība, ko nosaka nodokļu administrācija.

- 29 Lai gan PVN direktīvas 80. pantā, 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 šī tiesību norma attiecas tikai uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu saņēmējiem, ar kuriem pastāv ģimenes saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, īpašuma, dalības, finanšu vai juridiskas 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) punktā ir prezumēts, ka nodokļa maksātāja iepriekš iegādātās preces un pakalpojumi tiek izmantoti tā ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām. It īpaši atbilstoši PVN direktīvas 176. panta pirmajai daļai no atskaitīšanas tiesībām 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 iegūtās 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 pakļauta nedz kritērijam par nodokļa maksātāja apgrozījuma pieaugumu, nedz arī, vispārīgāk, iepriekš veiktā darījuma ekonomiskās rentabilitātes kritērijam.
- 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 tūlītējas saiknes starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk 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 attiecīgo darījumu izmaksas ir daļa no nodokļa maksātāja vispārējām izmaksām un pašas par sevi veido daļu no tā pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenām. Šādām izmaksām ir tieša un tūlītēja 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 vēlāk veikti darījumi. Tiešas un tūlītējas saiknes esamība nozīmē, ka iepriekš sniegta pakalpojuma izmaksas ir attiecīgi iekļautas vai nu vēlāk 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 tiesām ir 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 šī 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 iegūtas atskaitīšanas tiesības saglabājas pat tad, ja vēlāk 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 īpašumus 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 atgādinātajiem principiem, tas, ka samaksātā cena ir lielāka par tirgus cenu vai par iespējamo atsaucē vērtību, ko nodokļu administrācija noteikusi līdzīgiem reklāmas pakalpojumiem, nevar pamatot atteikumu izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu nodokļa maksātājam.
- 37 Šajā sakarā PVN summa, ko var atskaitīt, ir jānosaka saskaņā ar attiecīgo nodokļa bāzi, ņemot vērā 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 vērā pamatlīstas apstākļus, iesniedzējtiesai pamatlietā aplūkoto reklāmas pakalpojumu objektīvā satura gaismā būs jāizvērtē, vai tiem ir tieša un tūlītēja saikne ar vēlāk veiktu darījumu, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, vai, ja tas tā nav, ar visu *Amper Metal* saimniecisko darbību attiecībā uz tās vispārējām izmaksām, vai arī minētie pakalpojumi ir reprezentācijas izdevumi, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību PVN direktīvas 176. panta pirmās daļas izpratnē.
- 39 Tostarp iesniedzējtiesai būs jānosaka, vai reklāmas uzlīmju izvietošana uz automobiļiem sakarā ar čempionātu autokrosā, par ko ir runa pamatlietā, bija vērsta uz *Amper Metal* pārdoto preču un pakalpojumu reklamēšanu tādējādi, ka tā varētu būt viena no uzņēmuma vispārējām izmaksām, vai, tieši pretēji, šajā gadījumā radušies izdevumi nav saistīti ne ar uzņēmējdarbību, ne ar minētā uzņēmuma saimniecisko darbību. Atbilstoši šī sprieduma 35. punktā konstatētajam apstāklī, ka *Amper Metal* iegūto pakalpojumu rezultātā netika palielināts tās apgrozījums, nav nozīmes, veicot minēto vērtējumu.

- 40 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ir jākonstatē, ka PVN direktīvas 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājs var atskaitīt priekšnodokli samaksāto PVN par reklāmas pakalpojumiem, ja PVN direktīvas 2. panta izpratnē šāda pakalpojumu sniegšana ir uzskatāma par darījumu, kas ir apliekams ar PVN, un ja tam ir tieša un tūlītēja saikne ar vienu vai vairākiem darījumiem, par kuriem nākotnē jāmaksā nodoklis, vai visu nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā kā to vispārējajiem izdevumiem, neņemot vērā apstākli, ka par šiem pakalpojumiem prasītā maksa ir pārmērīga salīdzinājumā ar valsts nodokļu administrācijas noteikto atsaucē vērtību vai ka šo pakalpojumu rezultātā nav pieaudzis šī nodokļu maksātāja apgrozījums.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 41 Attiecībā uz pamatlīstas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 168. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājs var atskaitīt priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli (PVN) par reklāmas pakalpojumiem, ja šāda pakalpojumu sniegšana Direktīvas 2006/112 2. panta izpratnē ir uzskatāma par darījumu, kas ir apliekams ar PVN, un ja tam ir tieša un tūlītēja saikne ar vienu vai vairākiem darījumiem, par kuriem nākotnē jāmaksā nodoklis, vai visu nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā kā to vispārējajiem izdevumiem, neņemot vērā apstākli, ka par šiem pakalpojumiem prasītā maksa ir pārmērīga salīdzinājumā ar valsts nodokļu administrācijas noteikto atsaucē vērtību vai ka šo pakalpojumu rezultātā nav pieaudzis šī nodokļu maksātāja apgrozījums.

[Paraksti]