

Byla C-334/20**Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2020 m. liepos 23 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Veszprémi Törvényszék (Vesprėmo teismas, Vengrija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. liepos 20 d.

Pareiškėja:

Amper Metal Kft.

Atsakovė:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos Skundų direkcija,
Vengrija)

<...>

Veszprémi Törvényszék (Vesprėmo teismas, Vengrija)

<...>

Administracinio proceso tvarka nagrinėdamas **pareiškėjos *Amper Metal Kft.*** (<...> Dunauivarošas, Vengrija <...>) ir **atsakovės *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*** (Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos Skundų direkcija, Vengrija) (<...> Sekešfehėrvaras, Vengrija <...>), ginčą mokesčių srityje, *Veszprémi Törvényszék* priima šį

Sprendimą

Šis teismas <...> pateikia Europos Sąjungos Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

1. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 168 straipsnio a punktą turi arba gali būti aiškinamas taip, kad pagal šią nuostatą dėl joje

vartojamo žodžio „naudoja“ negalima atsisakyti suteikti teisės į PVM atskaitą už sandorį, patenkantį į PVM direktyvos taikymo sritį, motyvuojant tuo, kad, mokesčių administratoriaus nuomone, sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens vykdant 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
- ši paslauga (reklamos paslauga) niekaip neprisidėjo prie jos gavėjo apyvartos?

2. Ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas turi arba gali būti aiškinamas taip, kad pagal šią nuostatą galima atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą už sandorį, patenkantį į PVM direktyvos taikymo sritį, motyvuojant tuo, kad, mokesčių administratoriaus nuomone, sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens vykdant nepriklausomų šalių sudarytą sandorį suteiktos paslaugos vertė yra neproporcinga, nes paslauga (reklamos paslauga) yra brangi ir jos kaina yra per didelė, palyginti su viena ar keliomis kitomis panašiomis paslaugomis?

<...> [nacionalinės proceso teisės nuostatos]

Motyvai

Faktinės aplinkybės

Procedūra pirmosios pakopos mokesčių institucijoje ir priimtas sprendimas

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Fejėro provincijos mokesčių ir muitų direkcija prie Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos, Vengrija; toliau – pirmosios pakopos mokesčių administratorius) atliko PVM deklaracijų už mokestinį laikotarpį nuo 2014 m. sausio 1 d. iki 2014 m. gruodžio 31 d. patikrinimą *a posteriori*; atlikęs šį patikrinimą jis priėmė sprendimą <...> (toliau – pirmosios pakopos sprendimas), jame pareiškėjai, kaip apmokestinamajam asmeniui, nurodė sumokėti 12 960 000 HUF dydžio mokesčio skirtumą ir visą šią sumą pripažino mokestine skola. Todėl jis skyrė pareiškėjai 3 240 000 HUF dydžio mokestinę baudą, nurodė sumokėti 868 000 HUF delspinigių ir pareikalavo sumokėti visas šias sumas.

Grįsdamas savo sprendimą, pirmosios pakopos mokesčių administratorius nurodė, kad pareiškėja kaip į išlaidas atsižvelgė į sumas, nurodytas iš viso dvylikoje įmonės *Sziget-Reklám Kft.* 2014 m. išrašytų sąskaitų faktūrų, kurių kiekvienoje nurodyta 4 000 000 HUF neto ir 5 080 000 HUF bruto suma su 27 % PVM, ir kad šiose sąskaitose nurodytas PVM buvo atskaitytas.

Pagal paslaugų ir bendradarbiavimo sutartį, kurią pareiškėja pateikė per mokesčių administratoriaus patikrinimą, *Sziget-Reklám Kft.*, kaip paslaugų teikėja, įsipareigojo 2014 m. sezono *Magyar Gyorsasági Bajnokság* [(Vengrijoje vykstančios lenktynės)] vieno iš dalyvių, paslaugų teikėjo sutarties partnerio, lenktyninį automobilį iš abiejų pusių pažymėti užsakovo, t. y. pareiškėjos, 30 x 10 cm dydžio reklaminiiais užrašais. Paslaugos kaina per visą sutarties galiojimo laikotarpį buvo 48 000 000 HUF be PVM, šią kainą šalys turi mokėti periodiškai.

Remdamasis baudžiamosios bylos medžiaga, pateikta *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél- Dunántúli Bűnügyi Igazgatósága* (Pietų Padunojaus regiono Baudžiamųjų bylų direkcija prie Nacionalinės mokesčių ir muitų administracijos, Vengrija), įskaitant teismo ekspertų, kurių specializacija – mokesčiai ir rinkliavos, bei reklamos ekspertų per baudžiamąjį tyrimą pateiktas nuomones, pirmosios pakopos mokesčių administratorius padarė tokias apibendrintas išvadas dėl pareiškėjos ir sąskaitas faktūras išrašiusios įmonės *Sziget-Reklám Kft.* sudarytos paslaugų ir bendradarbiavimo sutarties:

- 48 000 000 HUF dydžio be PVM atlygis yra neproporcingai didelis, nes tokia pat paslauga taip pat buvo suteikta už mažesnę kainą.
- Sutartis yra nesąžininga, nes joje numatyta paslauga faktiškai neteikiama.
- Sutartyje nurodyta suma taip pat yra neproporcingai didelė, nes jos sumokėjimas nelemia reklaminės vertės ar komercinės naudos; pareiškėja galėjo gauti realią reklaminę vertę, patirdama gerokai mažiau išlaidų.
- Specialistai moka iš galimų prekybos partnerių (popieriaus fabriku, karšto valcavimo įmonių ir kitų pramonės subjektų) aiškiai atskirti galimus klientus arba užsakovus, o jei jie to nemoka, jokia reklama neišspręs problemos, nes klientai priima sprendimą remdamiesi ne reklama ant automobilių, o, pavyzdžiui, atsižvelgdami į kainą, kokybę, pristatymo laiką arba lanksčias mokėjimo sąlygas. Taigi galima tvirtinti, kad iš anksto buvo galima žinoti, jog dėl šių išlaidų bus patirta nuostolių, ir kad nebuvo galima tikėtis, jog jos duos komercinės investicinės grąžos.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, ir remdamasis ekspertų nuomone, pirmosios pakopos mokesčių administratorius konstatavo, kad reklamos ant sportinių automobilių paslauga, už kurią *Sziget-Reklám Kft.* išrašė pareiškėjai sąskaitą faktūrą, nėra išlaidos, susijusios su pareiškėjos veikla, iš kurios gaunamos pajamos ir kuri yra apmokestinama.

Šiuo klausimu pirmosios pakopos mokesčių administratorius rėmėsi toliau nurodytomis teisės nuostatomis.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII, toliau – PVM įstatymas) 119 straipsnio 1 dalis, pagal kurią, išskyrus atvejus, kai šiame įstatyme nustatyta kitaip, teisė į mokesčio atskaitą atsiranda, kai reikia nustatyti mokėtiną mokestį, atitinkantį pirkimo PVM (120 straipsnis), įskaitant atvejį, kai mokėtinas mokestis apskaičiuojamas taikant 196/B straipsnio 2 dalies a punkto nuostatas.

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.

Társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. Törvény (1996 m. Pelno mokesčio ir dividendų mokesčio įstatymas Nr. LXXXI; toliau – Pelno mokesčio ir dividendų mokesčio įstatymas) 8 straipsnio 1 dalies d punktas, pagal kurį, apskaičiuojant ikimokestinį pelną ar nuostolius reikia pridėti sumas, kurios laikomos išlaidomis arba sąnaudomis ir 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.

Pagal Pelno mokesčio ir dividendų mokesčio įstatymo 3 priedo 4 punktą 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 HUF be PVM, kai aplinkybės (pavyzdžiui, apmokestinamojo asmens verslo veikla, apyvarta, paslaugos pobūdis arba atlygis už ją) leidžia daryti aiškia 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.

Kiek tai susiję su pastarąja nuostata ir racionalaus valdymo apibrėžtimi, pirmosios pakopos mokesčių administratorius nurodė, kad Pelno mokesčio ir dividendų mokesčio įstatyme ši sąvoka neapibrėžta, todėl šio reikalavimo turinį reikia nustatyti remiantis reikšminga jurisprudencija. Racionalaus valdymo reikalavimo aiškinimas pagal mokesčių teisę ne visiškai atitinka šio pagrindinio principo turinį civilinės teisės požiūriu, kuris taip pat buvo išplėtotas jurisprudencijoje. Remiantis jurisprudencija, suformuota nagrinėjant bylas mokesčių srityje, racionaliam valdymui ir ryšiui su veikla, iš kurios gaunamos pajamos, pagrįsti reikalingos dvi aplinkybės:

- Visų pirma, ekonominis sandoris, už kurį buvo atliktas mokėjimas, turi būti iš tikrųjų sudarytas, o konkreti paslauga, taigi ir atlygis už ją, turi

būti susiję su apmokestinamojo asmens verslo veikla arba veikla, iš kurios jis gauna pajamų.

- Taip pat reikia išnagrinėti, ar patirtos išlaidos buvo akivaizdžiai ir neproporcingai per didelės.

Šiuo klausimu pirmosios pakopos mokesčių administratorius konstatavo, kad ant automobilių lenktynėse dalyvaujančių lenktyninių automobilių buvo priklijuoti lipdukai, t. y. reklama, tačiau, kaip aiškiai patvirtina ekspertų pagrįstos nuomonės, iš šio sandorio pareiškėja negavo jokios naudos, todėl šis sandoris nesusijęs su jos veikla, iš kurios ji gauna pajamų. Be to, atlygis už pareiškėjos gautas reklamos paslaugas neproporcingai viršija įprastą rinkos kainą, todėl jis pripažintas prieštaraujančiu racionalaus valdymo reikalavimui.

Remdamasis tuo, kas išdėstyta, pirmosios pakopos mokesčių administratorius konstatavo, kad paslauga, laikyta išlaidomis, nebuvo ekonomiškai pagrįsta, kad ji negalėjo būti susieta su pareiškėjos verslo veikla ar veikla, iš kurios ji gavo pajamų, ir kad, ekspertų nuomone, jos reklaminė vertė buvo lygi nuliui, todėl pagal minėtas teisės nuostatas už šią paslaugą išrašytose sąskaitose faktūrose nurodyto PVM atskaita negalima. Taigi, atsižvelgęs į turimą informaciją, šis administratorius nusprendė, kad pareiškėja, kaip apmokestinamasis asmuo, nepagrįstai atskaitė *Sziget-Reklám Kft.* išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytą PVM, nes pagal PVM įstatymo 120 straipsnio a punktą ji neturėjo teisės atskaityti sąskaitose faktūrose nurodyto PVM už paslaugą, kuri neturėjo jokios vertės, kiek tai susiję su veikla, iš kurios pareiškėja gauna pajamų.

Tuo remdamasis pirmosios pakopos mokesčių administratorius nurodė pareiškėjai sumokėti PVM, kuris jos mokesčių deklaracijoje nurodytas kaip atskaitytinas PVM už iš *Sziget-Reklám Kft.* gautas paslaugas, nes, mokesčių administratorius sąskaitas faktūras, kuriose nurodyta PVM suma, traktavo kaip išrašytas už išlaidas, nesusijusias su pareiškėjos veikla.

Procedūra antrosios pakopos mokesčių institucijoje ir priimtas sprendimas

Pareiškėjai pateikus administracinį skundą, atsakovė, veikdama kaip antrosios pakopos mokesčių administratorius, patvirtino 2019 m. sausio 9 d. pirmosios pakopos mokesčių administratoriaus sprendimą <...> (toliau – antrosios pakopos sprendimas).

Remiantis antrosios pakopos sprendimo motyvais, pirmosios pakopos mokesčių administratorius teisingai nusprendė, kad pareiškėja, kaip apmokestinamasis asmuo, nepagrįstai atskaitė *Sziget-Reklám Kft.* išrašytose sąskaitose faktūrose, dėl kurių kilo ginčas, nurodytą PVM, nes ekspertų nuomonės aiškiai patvirtina, kad, kiek tai susiję su dėl šios paslaugos sudaryta sutartimi, valdymas buvo neracionalus. Taigi pagal PVM įstatymo 120 straipsnį pareiškėja neturėjo teisės atskaityti PVM, nurodyto sąskaitose faktūrose už paslaugas, kurios neturėjo jokios vertės, kiek tai susiję su veikla, iš kurios pareiškėja gauna pajamų. Tuo

remdamasis antrosios pakopos mokesčių administratorius mano, kad pirmosios pakopos sprendimas nelaikytinas neteisėtu, kiek jame pareiškėjai nurodyta sumokėti PVM, kuris jos mokesčių deklaracijoje nurodytas kaip atskaitytinas PVM, nurodytas iš *Sziget-Reklám Kft.* gautose sąskaitose faktūrose, išrašytose už išlaidas, nesusijusias su pareiškėjos veikla.

Administracinio proceso tvarka nagrinėjamo skundo dalykas

Administraciniame skunde pareiškėja prašo pripažinti neteisėtais ir panaikinti pirmosios ir antrosios pakopų sprendimus. Ji ginčija visą šių sprendimų tekstą – tiek dėl teisinio pagrindo, tiek dėl nurodytų mokėtinų sumų.

Jos teigimu, atsakovės pateikti argumentai, t. y. kad jos išlaidos reklamai yra nepagrįstos, neduoda komercinės investicinės grąžos, neturi realios reklaminės vertės ir nepriskirtinos prie veiklos, iš kurios ji gauna pajamų, yra visiškai nesusiję su galimybe pasinaudoti teise į PVM atskaitą, nes toks požiūris visiškai nesuderinamas su pagrindiniais principais, kuriais grindžiama pridėtinės vertės mokesčio sistema.

Šiuo klausimu, kiek tai susiję su teise į mokesčio atskaitą, pareiškėja nurodo kelis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimus: sprendimo byloje C-107/10 (*Enel Maritsa Iztok 3*) 32 punktą, sprendimo byloje C-324/11 (*Tóth*) 23, 24 ir 25 punktus ir sprendimo byloje C-376/02 („*Goed Wonen*“) 26 punktą.

Be to, pareiškėja nurodo byloje C-317/94 (*Elida Gibbs*) priimtą sprendimą ir konkrečiai remiasi jo 26 ir 27 punktais, taip pat ji pažymi, kad šiame sprendime pateikti argumentai buvo patvirtinti dar keliuose Teisingumo Teismo sprendimuose (pvz., sprendimo byloje C-285/10 28 punkte ir sprendimo sujungtose bylose C-249/12 ir C-250/12 33 punkte). Atsižvelgdama į šių sprendimų turinį, pareiškėja vienareikšmiškai mano, kad apmokestinamąją vertę sudaro atlygis, kurį pardavėjas faktiškai gauna už konkretų sandorį, t. y. kad atsakovė neteisėtai remiasi „neproporcinga verte“ kaip atsisakymo suteikti teisę į atskaitą pagrindu.

Ji pabrėžia, kad pagal sprendimo byloje C-118/11 43 ir 44 punktus bendra PVM sistema siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati apmokestinama PVM.

Ji taip nurodo šiuos sprendimus ir jų punktus: sprendimo byloje 230/87 (*Naturally Yours Cosmetics*) 16 punktą, sprendimo byloje 154/80 (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*) 13 punktą, sprendimo byloje C-126/88 (*Boots Company*) 19 punktą, sprendimo byloje C-258/95 (*Fillibeck*) 13 punktą, sprendimo byloje C-404/99 (*Komisija / Prancūzija*) 38 punktą, sprendimo byloje C-412/03 (*Hotel Scandic Gåsabäck*) 21 punktą ir sprendimo sujungtose bylose C-621/10 ir C-129/11 (*Balkan and Sea Properties*) 43 ir 44 punktus.

Remdamasi tuo, kas išdėstyta, pareiškėja mano, kad teise į PVM atskaitą galima pasinaudoti ir tuomet, kai apmokestinamojo asmens patirtos išlaidos nebuvo nei pagrįstos, nei ekonomiškai efektyvios. Ji pabrėžia, kad nagrinėjamu atveju mokestis buvo perkeltas, nes *Sziget-Reklám Kft.* išrašytose sąskaitose faktūrose nurodytą pirkimo PVM ji banko pavedimu sumokėjo sąskaitas faktūras išrašiusiam asmeniui. Ji nurodo, kad jos teisė į mokesčio atskaitą užtikrinama PVM įstatymo 119 straipsnio 1 dalyje, pagal kurią teisė į atskaitą atsiranda, kai reikia apskaičiuoti mokėtiną mokestį, atitinkantį pirkimo PVM (120 straipsnis).

Jos nuomone, akivaizdu, kad PVM įstatymo 120 straipsnio a punkte numatytas reikalavimas „kitaip eksploatuo[ti]“, kuris reiškia, kad teise į atskaitą galima pasinaudoti tik tuomet, jei suteikta paslauga suteikia apmokestinamajam asmeniui naudos, kurios dydį galima įrodyti konkrečiais skaičiais, prieštarauja Bendrijos teisei, todėl, vadovaujantis Bendrijos teisės viršenybės ir teisės aktų suderinimo principais, tai yra netaikytina papildoma sąlyga.

Atsakovės argumentai

Atsiliepime į skundą atsakovė prašo atmesti administracinį skundą ir toliau laikosi teisinės pozicijos, išreikštos ginčijamo sprendimo motyvuose.

Ji ir toliau mano, kad patirtos išlaidos, nurodytos mokesčių administratoriaus kritikuojamomis sąskaitomis faktūromis, yra akivaizdžiai ir neproporcingai per didelės ir kad atitinkama paslauga yra ekonomiškai nepagrįsta, jos negalima susieti su pareiškėjos verslo veikla ar veikla, iš kurios ji gauna pajamų, ir, remiantis ekspertų nuomone, šios paslaugos reklaminė vertė yra lygi nuliui. Šiuo klausimu ji nurodo, kad, atsižvelgdami į prekybos bendrovės pareiškėjos kelerių finansinių metų veiklos rezultatų ataskaitas, į šios bendrovės teikiamos paslaugos poziciją rinkoje ir į jos vietinį pobūdį, taip pat į tai, kokį įspūdį apie bendrovę sudaro jos interneto svetainė, tyrime dalyvavę ekspertai padarė išvadą, jog potencialūs pareiškėjos prekybos partneriai nėra linkę įsigyti vartojimo prekių priimdami emocijomis paremtus sprendimus. Pareiškėja vykdo veiklą elektros įrangos sektoriuje ir, kai vykdomi didelės apimties projektai, atmetami neprofesionalūs rangovai. Pasirenkant prekybos partnerį, svarbūs veiksniai yra kaina, mokėjimo sąlygos ir pristatymo tvarka. Pareiškėjos atveju rezultatai taip pat nerodo, kad išlaidos suteikia kokios nors naudos, todėl abiejose ekspertų nuomonėse sutariama dėl to, kad pareiškėjos pavadinimo buvimas ant lipdukų, užklijuotų ant automobilių lenktynėse dalyvaujančių transporto priemonių, neprisidėjo jokios vertės.

Tuo remdamasi atsakovė mano, kad ji nepažeidė pridėtinės vertės mokesčio sistemos pagrindinio principo, nes aplinkybės, su kuriomis susijęs administracinio proceso tvarka nagrinėjamas skundas, t. y. neracionalus pobūdis, reklaminės vertės nebuvimas ir ryšio su veikla, iš kurios gaunama pajamų, nebuvimas, yra reikšmingos vertinant teisės į atskaitą neteisėtumą.

Ji taip pat tvirtina, kad pareiškėjos teiginys, jog teise į PVM atskaitą galima pasinaudoti ir tuo atveju, kai apmokestinamojo asmens patirtos išlaidos nėra nei pagrįstos, nei ekonomiškai efektyvios, yra visiškai klaidingas. Ji pabrėžia, kad ekonominio racionalumo trūkumas neleidžia pasinaudoti teise į PVM atskaitą ir kad realybės neatitinkantis atlygis taip pat lemia, jog sąskaitos faktūros turinys atrodo mažai tikėtinas. Kad mokesčio atskaita būtų teisėta, turi būti glaudus ir tiesioginis ryšys tarp įsigijimo ir apmokestinamos ekonominės veiklos, o jei tokio ryšio nėra, negalima pasinaudoti teise į atskaitą.

Atsakovė taip pat pažymi, kad PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje aiškiai ir išsamiai nustatytos sąlygos, kuriomis valstybė narė savo teisės aktuose gali numatyti galimybę koreguoti sandorio apmokestinamąją vertę. Tai reiškia, kad tuo atveju, kai apmokestinamoji vertė nėra reali, pagal valstybių narių teisės aktus galima patikslinti apmokestinamąją vertę pagal tai, kas nurodyta sąskaitoje faktūroje; nagrinėjamu atveju taip ir yra.

Teisinis pagrindas

1. Sąjungos teisė

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.

PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje nurodyta: „Siekdamos užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui, valstybės narės toliau nurodytais atvejais gali imtis priemonių, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais ryšiais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibrėžė valstybė narė, apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina:

- a) jeigu atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, o prekes ar paslaugas gaunantis asmuo neturi teisės į viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius;
- b) jeigu atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, o prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas neturi teisės į viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius ir prekių tiekimas ar paslaugų teikimas neapmokestinamas pagal 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dalį, 379 straipsnio 2 dalį ar 380–390c straipsnius;
- c) jeigu atlygis yra didesn[is] už atviros rinkos kainą, o prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas neturi teisės į viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius.

Taikant pirmą pastraipą teisiniai ryšiai gali apimti darbdavio ir darbuotojo, darbuotojo šeimos ar artimai susijusių su darbuotoju kitų asmenų santykius.“

2. *Vengrijos teisė*

Šio sprendimo punkte, kuriame išdėstytos faktinės aplinkybės, jau cituotos teisės aktų nuostatos:

PVM įstatymo 119 straipsnio 1 dalis, pagal kurią, išskyrus atvejus, kai šiame įstatyme nustatyta kitaip, teisė į mokesčio atskaitą atsiranda, kai reikia nustatyti mokėtiną mokestį, atitinkantį pirkimo PVM (120 straipsnis), įskaitant atvejį, kai mokėtinas mokestis apskaičiuojamas taikant 196/B straipsnio 2 dalies a punkto nuostatas.

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.

Pelno mokesčio ir dividendų mokesčio įstatymo 8 straipsnio 1 dalies d punktas, pagal kurį, apskaičiuojant ikimokestinį pelną ar nuostolius reikia pridėti sumas, kurios laikomos išlaidomis arba sąnaudomis ir kurios buvo atskaitytos iš pelno, įskaitant nematerialiojo ir materialiojo turto nuvertėjimą dėl nusidėvėjimo, ir taip pat kurios nesusijusios su verslo veikla ar veikla, iš kurios gaunamos pajamos, konkrečiai atsižvelgiant į 3 priedo nuostatas.

Pelno mokesčio ir dividendų mokesčio įstatymo 3 priedo 4 punktas: 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 HUF be PVM, kai aplinkybės (pavyzdžiui, apmokestinamojo asmens verslo veikla, apyvarta, paslaugos pobūdis arba atlygis už ją) leidžia daryti aiškia 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 mokesstinį laikotarpį, atsižvelgiama bendrai.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo pateiktų klausimų motyvai

Kaip nurodė pareiškėja, pagrindinis šios bylos aspektas yra atsakymas į klausimą, ar apmokestinamasis asmuo, vykdamas tik apmokestinamąją veiklą, turi teisę į atskaitą tik tuo atveju, jei pateikdamas objektyvius ir konkrečius duomenis gali įrodyti jam suteiktos paslaugos (šiuo atveju – reklamos paslaugos) „naudą“.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo teigimu, šioje byloje šis klausimas įgyja ypatingą reikšmę atsižvelgiant ir į tai, kad, kiek tai susiję su teise į atskaitą, PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte yra tik žodis „naudoja“, o PVM įstatymo 120 straipsnio a punkte, be žodžio „naudoja“, vartojami ir žodžiai „kitaip eksploatuoja“, o vengrų kalba eksploatavimas reiškia rezultatyvų, efektyvų ir rentabilų naudojimą.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, norint išspręsti ginčą, bet kuriuo atveju reikia nustatyti, ar, kiek tai susiję su teise į mokesčio atskaitą, gaunamos pajamos ir įrodomas pelningumas (taigi ir nauda), turi būti suprantami kaip patenkantys į PVM direktyvoje vartojamą sąvoką „naudojimas“, t. y. ar tai yra būtina sąlyga, kad būtų pripažintas „naudojimas“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą; taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas susijęs su pagrindinės bylos faktais ir dalyku.

Teisingumo Teismo sprendimuose, kuriais remiasi pareiškėja, ar nurodytuose jų punktuose šis klausimas konkrečiai nesvarstomas. Sprendimo byloje C-107/10 32 punkte nurodyta, kad teisė į atskaitą įgyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų pirkimo sandoriams, atžvilgiu; iš esmės tas pats nurodyta sprendimo byloje C-324/11, kuris buvo susijęs su mokesčių neutralumo principu, 24 punkte. Sprendimo byloje C-376/02 26 punktas ir sprendimo byloje C-118/11 43 punktas taip pat susiję su mokesčių neutralumo principu. O sprendimai bylose C-317/94 (*Elida Gibbs*) ir C-285/10, sprendimas sujungtose bylose C-249/12 ir C-250/12, sprendimas byloje C-412/03 ir sprendimas sujungtose bylose C-621/10 ir C-129/11 priimti dėl apmokestinamosios vertės ir juose pripažintas subjektyvus šios vertės pobūdis. (Bylose 154/80, 230/87, C-126/88, C-258/95 ir C-404/99 sprendimai priimti atitinkamai 1981 m. vasario 5 d., 1988 m. lapkričio 23 d., 1990 m. kovo 27 d., 1997 m. spalio 16 d. ir 2001 m. kovo 29 d., todėl logiškai dar nesusiję su PVM direktyva).

Taigi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo teigimu, atsakymai į šiame sprendime pateiktus klausimus negali būti aiškiai nustatyti iš pareiškėjos nurodytų sprendimų, nes bylų dalykas skiriasi.

Atsižvelgdamas į visa tai, kas išdėstyta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas padarė išvadą, kad, siekiant išspręsti ginčą, būtina pateikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą <...> [nacionalinės proceso teisės aspektai].

Vesprėmas, 2020 m. liepos 20 d.

<...> [parašai]