

Lieta C-334/20**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu****Iesniegšanas datums:**

2020. gada 23. jūlijs

Iesniedzējtiesa:*Veszprémi Törvényszék* (Vescepes tiesa, Ungārija)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2020. gada 20. jūlijs

Prasītāja:*Amper Metal Kft.***Atbildētāja:***Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija)

[..]

Veszprémi Törvényszék (Vescepes tiesa, Ungārija)

[..]

Administratīvajā procesā nodokļu jomā, kurā *Amper Metal Kft.* ([..] Dunaújvárosā [Dunaújváros], Ungārija [..]), **prasītāja**, vērsās pret *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija) ([..] Sēkešfehērvāra [Székesfehérvár], Ungārija [..]), **atbildētāja**, *Veszprémi Törvényszék* (Vescepes tiesa) izdod šādu rīkojumu:

Rīkojums

Šī tiesa [..] uzsāk prejudiciālā nolēmuma tiesvedību un uzdod Eiropas Savienības Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

1. Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 168. panta 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, “nerada peļņu” rēķina adresāta ar nodokli apliekamajām darbībām, ciktāl:

- rēķina izsniedzēja sniegtā pakalpojuma (reklāmas pakalpojuma) vērtība nav samērīga ar peļņu (apgrozījums/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 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?

[omissis: valsts tiesību procesuālie apsvērumi]

Pamatojums

Faktiskie apstākļi

Tiesvedība pirmās instances nodokļu administrācijā un pieņemtais nolēmums

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Fejēras provinces nodokļu un muitas administrācija, Ungārija; turpmāk tekstā – “pirmās instances nodokļu administrācija”) veica PVN deklarāciju *a posteriori* pārbaudi par taksācijas periodu no 2014. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim, pēc kuras tā pieņēma lēmumu [...] (turpmāk tekstā – “pirmās instances lēmums”), ar kuru tā prasītājam kā nodokļa maksātājam noteica nodokļa starpību PVN jomā kopumā 12 960 000 forintu apmērā, šī summa tās pilnā apmērā tika uzskatīta par nodokļu parādu. Līdz ar to tā uzlika prasītājam naudas sodu nodokļu jomā un kavējuma naudu attiecīgi 3 240 000 forintu un 868 000 forintu apmērā un pieprasīja tai samaksāt visas šīs summas.

Sava lēmuma pamatojumā pirmās instances nodokļu administrācija attiecībā uz faktiskajiem apstākļiem konstatēja, ka prasītāja kā izdevumus bija ņēmusi vērā summas, kas bija ietvertas kopumā divpadsmit *Sziget- Reklám Kft.* izrakstītajos rēķinos 2014. gadā, no kuriem katrs bija neto 4 000 000 forintu apmērā un to bruto summa bija 5 080 000 forintu apmērā, tai pievienojot 27 % PVN, un bija atskaitījusi ar to saistīto PVN.

Saskaņā ar pakalpojumu un sadarbības līgumu, ko prasītāja iesniedza nodokļu administrācijas inspekcijai, *Sziget-Reklám Kft.* kā pakalpojumu sniedzēja apņēmas izvietot pasūtītāja, proti, prasītājas, reklāmas firmas zīmes, kuru lielums ir 30 x 10 cm, uz sacīkšu dalībnieka, kuru pakalpojumu sniedzēja līgumpartneris ir iekļāvis *Magyar Gyorsasági Bajnokság* (Ungārijas ātrumsacīkstes) 2014. gada sezonas izmēģinājumos, automašīnas abām pusēm. Pakalpojuma cena par visu līguma darbības laiku bija 48 000 000 forintu bez PVN, un puses par to regulāri norēķinājās.

Pamatojoties uz krimināllietas materiāliem, kurus iesniedza *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél- Dunántúli Bűnügyi Igazgatósága* (Dienvidu Aizdonavas reģionālā krimināllietu direkcija, kas ir Valsts nodokļu un muitas administrācijas pakļautībā, Ungārija), tostarp tiesu ekspertu, kas specializējušies nodokļu un nodevu jomā, un reklāmas ekspertu atzinumiem, kas tika sniegti kriminālizmeklēšanas laikā, pirmās instances nodokļu administrācija būtībā izdarīja šādus secinājumus attiecībā uz pakalpojumu un sadarbības līgumu, kas noslēgts starp prasītāju un *Sziget-Reklám Kft.*, pamatojoties uz kuru tika izrakstīti rēķini:

- Atlīdzība par summu 48 000 000 forintu apmērā bez PVN ir nesamērīgi augsta, jo šis pats pakalpojums tika sniegts arī par zemāku cenu.
- Līgums ir krāpniecisks, jo piedāvātais pakalpojums nav uzskatāms par faktisku pakalpojumu.
- Līguma summa ir nesamērīga arī tāpēc, ka šie izdevumi nav saistīti ar nekāda veida reklāmas vērtību vai komerciālo peļņu; prasītāja būtu varējusi panākt faktisko reklāmas vērtību ar daudz mazākiem izdevumiem.
- Tirgotāji spēj precīzi nošķirt potenciālos klientus vai pasūtītājus no potenciālajiem tirdzniecības partneriem – papīra rūpnīcām, karstās velmēšanas darbnīcām un citām rūpnieciskām iekārtām; un, ja tie tos nespēj nošķirt, neviena veida reklāma neatrisinātu problēmu, jo klienti nepieņem lēmumu, pamatojoties uz reklāmu uz automašīnām, bet gan atkarībā, piemēram, no cenas, kvalitātes, piegādes termiņa vai elastīgiem maksāšanas nosacījumiem. Līdz ar to var secināt, ka viņi varēja iepriekš zināt, ka šie izdevumi ir faktori, kas rada zaudējumus, un ka no tiem nevar sagaidīt nekādu komercienesīguma pieaugumu.

Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus un pamatojoties uz ekspertu atzinumiem, pirmās instances nodokļu administrācija konstatēja, ka reklāmas pakalpojumi uz sporta automašīnām, par kuru *Sziget-Reklám Kft.* izrakstīja rēķinu prasītājai, nav uzskatāmi par izdevumiem, kas saistīti ar prasītājas ienākumus nesošo darbību, kas būtu apliekama ar nodokli.

Šajā ziņā pirmās instances nodokļu administrācija atsaucās uz šādām tiesību normām.

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. punkts, saskaņā ar kuru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – ja vien šajā likumā nav noteikts citādi – rodas, nosakot priekšnodoklim atbilstošo nodokļa summu (120. pants), arī gadījumā, ja šī summa tiek aprēķināta atbilstoši 196/B. panta 2. punkta a) apakšpunkta noteikumiem.

Likuma par PVN 120. panta a) punkts, saskaņā ar kuru, ja nodokļa maksātājs, rīkojoties šādā statusā, citā veidā izmanto vai lieto preces vai pakalpojumus, lai veiktu ar nodokli apliekamas preču piegādes vai sniegtu pakalpojumus, viņam ir tiesības no nodokļa, kas tam jāmaksā, atskaitīt nodokli, ko tam rēķinā norādījis cits nodokļa maksātājs, tostarp personas vai struktūras, kam jāmaksā vienkāršotais uzņēmumu ienākuma nodoklis, attiecībā uz preču vai pakalpojumu iegādi.

A társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (1996. gada Likuma Nr. LXXXI par uzņēmumu ienākuma nodokli un dividendžu nodokli; turpmāk tekstā – “Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli un dividendēm”) 8. panta 1. punkta d) apakšpunkts, saskaņā ar kuru ienākumi pirms nodokļa tiek palielināti par summām, kas ņemtas vērā kā izmaksas vai izdevumi un kuras tiek piemērotas šī rezultāta samazinājumam – tostarp amortizācijai sakarā ar nemateriālo vai nemateriālo aktīvu vērtības samazināšanos –, kas nav saistīta ar saimniecisko darbību vai ienākumu gūšanu, it īpaši saskaņā ar 3. pielikumu.

Saskaņā ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli un dividendēm 3. pielikuma 4. punktu (8. panta 1. punkta d) apakšpunkta mērķiem par izdevumiem vai izmaksām, kas radušās saistībā ar saimniecisko darbību, tostarp neuzskata:] (pilnīgo vai daļējo) atlīdzību par pakalpojumu, kas pārsniedz 200 000 forintus un kas ir atbrīvots no PVN, ja apstākļi (kā, piemēram, nodokļa maksātāja saimnieciskā darbība, tā apgrozījums, 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 kopā.

Attiecībā uz šo pēdējo tiesību normu un saprātīgas pārvaldības definīciju pirmās pakāpes nodokļu administrācija norādīja, ka Likumā par uzņēmumu ienākuma nodokli un dividendēm nav šāda jēdziena definīcijas, līdz ar to šīs prasības saturs ir jāizsecina no attiecīgās judikatūras. Saprātīgas pārvaldības prasības interpretācija no nodokļu tiesību viedokļa precīzi neatbilst šī pamatprincipa saturam no civiltiesību viedokļa, kas arī ir attīstīts judikatūrā. Saskaņā ar iedibināto judikatūru nodokļu tiesību lietās, lai pamatotu saprātīgu pārvaldību un saistību ar ienākumus nesošo darbību, ir jāpierāda divi apstākļi:

- Vispirms – ka saimnieciskais darījums, par kuru ir veikts maksājums, faktiski ir noticis, un turklāt, ka konkrētais pakalpojums un līdz ar to attiecīgās atlīdzības par to samaksa attiecas uz nodokļa maksātāja saimniecisko darbību vai ienākumus nesošo darbību.
- Turklāt arī jāpārbauda, vai radušies izdevumi ir bijuši acīmredzami un nesamērīgi pārmērīgi.

Šajā ziņā pirmās pakāpes nodokļu administrācija konstatēja, ka ir notikusi uzlīmju, proti, reklāmas izvietošana uz sacīkšu automašīnām, kas piedalās autosacīkstēs, bet, kā to nepārprotami apstiprina ekspertu pamatotie atzinumi, šis darījums prasītājam nav radījis nekādus ienākumus, līdz ar to tas nav saistīts ar tās ienākumus nesošo darbību. Turklāt atlīdzība par prasītājas saņemto reklāmas pakalpojumu nesamērīgi pārsniedza parasto tirgus cenu, līdz ar to tā tika uzskatīta par neatbilstošu saprātīgas pārvaldības prasībai.

Pamatojoties uz iepriekš minētajiem apsvērumiem, pirmās instances nodokļu administrācija konstatēja, ka aplūkotais pakalpojums nebija saimnieciski saprātīgs, ka to nevarēja saistīt ar prasītājas saimniecisko darbību vai ienākumus nesošo darbību, un ka saskaņā ar ekspertu atzinumiem tā reklāmas vērtība bija nulle, līdz ar to saskaņā ar iepriekš minētajām tiesību normām PVN, kas bija norādīts šajā saistībā izsniegtajos rēķinos, nav atskaitāms. Ņemot vērā tās rīcībā esošo informāciju, šī administrācija tādējādi uzskatīja, ka prasītāja kā nodokļa maksātāja bija nepamatoti atskaitījusi *Sziget-Reklám Kft.* izsniegtajos rēķinos iekļauto PVN, jo saskaņā ar Likuma par PVN 120. panta a) punktu tai nebija tiesību atskaitīt PVN, kas bija aprēķināts, pamatojoties uz tāda pakalpojuma apliecinājošiem dokumentiem, kuram nav nekādas vērtības no ienākumus nesošās darbības viedokļa.

Šādos apstākļos pirmās instances nodokļu administrācija uzlika prasītājam pienākumu maksāt PVN, kas bija norādīts tās nodokļu deklarācijā kā atskaitāmais PVN par pakalpojumu, kas saņemts no *Sziget-Reklám Kft.*, uzskatot to par PVN summu, kas izriet no rēķiniem, kuri izdoti saistībā ar izdevumiem, kuri nav veikti uzņēmuma interesēs.

Tiesvedība otrās instances nodokļu administrācijā un pieņemtais lēmums

Pēc tam, kad prasītāja bija iesniegusi administratīvo sūdzību, atbildētāja, rīkojoties otrās instances nodokļu administrācijas statusā, ar 2019. gada 9. janvāra [...] lēmumu apstiprināja pirmās instances lēmumu (turpmāk tekstā – “otrās instances lēmums”).

Saskaņā ar otrās instances lēmuma pamatojumu pirmās instances nodokļu administrācija pamatoti uzskatīja, ka prasītāja kā nodokļa maksātāja ir nepamatoti atskaitījusi *Sziget-Reklám Kft.* izsniegtajos strīdīgajos rēķinos iekļauto PVN, jo ekspertu atzinumi nepārprotami apstiprina, ka saistībā ar šī pakalpojuma pasūtīšanu pārvaldība nebija saprātīga. No tā izriet, ka saskaņā ar Likuma par

PVN 120. panta noteikumiem prasītājai nebija tiesību atskaitīt PVN, kas tai bija aprēķināts, pamatojoties uz tāda pakalpojuma apliecināšiem dokumentiem, kuram nav nekādas vērtības no ienākumus nesošās darbības viedokļa. Līdz ar to otrās instances nodokļu administrācija uzskata, ka pirmās instances lēmums nav jāuzskata par prettiesisku, ciktāl ar to prasītājai ir uzlikts pienākums maksāt PVN, kas ir norādīts nodokļu deklarācijā kā atskaitāmais PVN, kurš ir samaksāts, pamatojoties uz *Sziget-Reklám Kft.* saņemtajiem rēķiniem, kas izdoti par izdevumiem, kuri nav veikti uzņēmuma interesēs.

Administratīvās prasības priekšmets

Administratīvajā prasībā prasītāja lūdz atzīt par prettiesiskiem pirmās un otrās instances lēmumus un tos atcelt. Tā apstrīd šos lēmumus pilnībā gan attiecībā uz juridisko pamatu, gan summām.

Tā uzskata, ka atbildētājas norādītajiem kritērijiem – proti, ka tās reklāmas izdevumi nav saprātīgi, nerada nekādus komerciālus ienākumus, ka tiem nav reālas reklāmas vērtības un ka tie nav saistīti ar ienākumus nesošu darbību, – neesot nekādas saistības ar iespēju izmantot tiesības uz PVN atskaitīšanu, jo šāda pieeja pilnīgi neatbilst pamatprincipiem, uz kuriem ir balstīta pievienotās vērtības nodokļa sistēma.

Šajā ziņā saistībā ar tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu tā atsaucas uz dažādiem Eiropas Savienības Tiesas spriedumiem: spriedumu lietā C-107/10 (*Enel Maritsa Iztok 3*), 32. punkts, spriedumu lietā C-324/11 (*Tóth*), 23., 24. un 25. punkts, kā arī spriedumu lietā C-376/02 (*Goed Wonen*), 26. punkts.

Turklāt tā īpaši norāda uz spriedumu, kas pasludināts lietā C-317/94 (*Elida Gibbs*), atsaucoties uz tā 26. un 27. punktu un norādot arī, ka šī sprieduma apsvērumi ir apstiprināti vairākos citos Tiesas spriedumos (piemēram, spriedumā lietā C-285/10, 28. punkts, un spriedumā apvienotajās lietās C-249/12 un C-250/12, 33. punkts). Ņemot vērā šo spriedumu saturu, tiek nepārprotami uzskatīts, ka nodokļa bāzi veido atlīdzība, ko pārdevējs faktiski saņem par konkrēto darījumu, proti, ka atbildētāja nepamatoti atsaucas uz “nesamērīgo vērtību” kā apstākli, lai pamatotu tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikumu.

Tā uzsver, ka saskaņā ar sprieduma lietā C-118/11 43. un 44. punktu kopējās PVN sistēmas mērķis ir nodrošināt pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļu uzlikšanu visai saimnieciskajai darbībai neatkarīgi no tās mērķiem vai tās rezultātiem, ar nosacījumu, ka pati minētā saimnieciskā darbība principā ir aplikama ar PVN.

Papildus šiem spriedumiem tā atsaucas arī uz punktiem, kas ir minēti šādos spriedumos: spriedumā lietā 230/87 (*Naturally Yours Cosmetics*), 16. punkts; spriedumā lietā 154/80 (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*), 13. punkts; spriedumā lietā C-126/88 (*Boots Company*), 19. punkts; spriedumā lietā C-258/95 (*Fillibeck*), 13. punkts; spriedumā lietā C-404/99 (Komisija/Francijsa), 38. punkts; spriedumā lietā C-412/03 (*Hotel Scandic Gåsabäck*), 21. punkts, un spriedumā

apvienotajās lietās C-621/10 un C-129/11 (*Balkan and Sea Properties*), 43. un 44. punkts.

Pamatojoties uz iepriekš minēto, prasītāja uzskata, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu var tikt īstenotas arī tad, ja nodokļa maksātāja veiktie izdevumi nav bijuši ne saprātīgi, ne ekonomiski efektīvi. Tā uzsver, ka šajā lietā nodokļa aprēķināšana ir notikusi, jo tā ar bankas pārskaitījumu rēķina izsniedzējam ir pārskaitījusi *Sziget-Reklám Kft.* rēķinos norādīto nodokli. Tā norāda, ka tās tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir garantētas Likuma par PVN 119. panta 1. punktā, saskaņā ar kuru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad ir jānosaka priekšnodokļa summa (120. pants).

Tā uzskata, ka esot skaidrs, ka Likuma par PVN 120. panta a) punktā ietvertā prasība “izmantot citādi”, kas paredz, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu var tikt īstenotas vienīgi tad, ja sniegtais pakalpojums sniedz priekšrocību nodokļa maksātājam, ko var izteikt skaitļos, ir pretrunā Kopienų tiesību normai, un līdz ar to atbilstoši Kopienų tiesību pārākuma principam un tiesību aktu tuvināšanas principam runa ir par papildu nosacījumu, kas nav piemērojams.

Atbildētājas argumenti

Savā iebildumu rakstā atbildētāja lūdz noraidīt administratīvo prasību, saglabājot juridisko kritēriju, kas norādīts ar šo prasību apstrīdētā lēmuma pamatojumā.

Tā nemainīgi uzskata, ka izdevumi, kas radušies, pamatojoties uz nodokļu administrācijas kritizētajiem rēķiniem, ir acīmredzami un nesamērīgi lieli un ka pasūtītais pakalpojums kā izdevumi nav saprātīgs no saimnieciskā viedokļa, to nevar saistīt ar saimniecisko darbību vai ienākumus nesošo darbību un, atbilstoši ekspertu atzinumiem, tā reklāmas vērtība ir nulle. Šajā ziņā tā norāda, ka, ņemot vērā prasītājas komercsabiedrības gada pārskatus par vairākiem finanšu gadiem, šīs sabiedrības tirgū piedāvātā pakalpojuma kvalifikāciju un vietējo raksturu, kā arī tās tēlu interneta vietnē, izmeklēšanā iesaistītie eksperti secināja, ka prasītājas potenciālie tirdzniecības partneri nav tendēti iegādāties patēriņa preces, izmantojot emocionālus lēmumus. Prasītāja darbojas elektroiekārtu nozarē, un attiecībā uz lielāka apjoma projektiem parasti tiek izslēgti neprofesionāli pasūtījumi. Tirdzniecības partnera atlases procesā nozīmīgie faktori ir cena, maksāšanas nosacījumi un piegādes noteikumi. Prasītājas gadījumā rezultāti arī neliecina, ka izdevumi radītu kādu priekšrocību, līdz ar to abi ekspertu atzinumi sakrīt jautājumā par to, ka prasītājas nosaukuma norādīšanai uz uzlīmēm, kas piestiprinātas transportlīdzekļiem, kuri piedalās autosacīkstēs, nav nekādas vērtības.

Līdz ar to atbildētāja uzskata, ka tā nav pārkāpusi pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pamatprincipu, jo apstākļiem, uz kuriem attiecas administratīvā prasība – nesaprātīgais raksturs, reklāmas vērtības neesamība un saiknes ar ienākumus nesošo darbību neesamība – ir nozīme, izvērtējot tiesību uz nodokļa atskaitīšanu prettiesiskumu.

Līdz ar to tā uzskata par pilnībā kļūdainu prasītājas apgalvojumu, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu var tikt īstenotas arī tad, ja nodokļu maksātāja izdevumi nav nedz saprātīgi, nedz ekonomiski efektīvi. Tā uzsver, ka ekonomiskās racionalitātes neesamība kavē tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanu un ka nereāla atlīdzība izraisa arī rēķina satura maiņu. Lai varētu likumīgi atskaitīt nodokli, ir jāpastāv tūlītējai un tiešai saiknei starp iegādi un ar nodokli apliekamo saimniecisko darbību, pretējā gadījumā tiesības uz nodokļa atskaitīšanu nevar tikt īstenotas.

Atbildētāja arī norāda, ka PVN direktīvas 80. panta 1. punktā viennozīmīgi un izsmelīgi ir izklāstīti nosacījumi, kuri ir jāizpilda dalībvalstij, lai tā varētu savos tiesību aktos paredzēt iespēju koriģēt nodokļa bāzi. Tas nozīmē, ka, ja nodokļa bāze nav reāla, dalībvalstu tiesību akti var paredzēt korekcijas saskaņā ar rēķinu norādīto nodokļa bāzi, kā tas bija šajā lietā.

Atbilstošās tiesību normas

1. *Savienības tiesības*

PVN direktīvas 168. panta a) punktā ir noteikts, ka, ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kura nomaksu viņš ir atbildīgs, PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs.

PVN direktīvas 80. panta 1. punkts: “Lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, turpmāk norādītajos gadījumos dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka summa, kurai uzliek nodokli, 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:

- a) ja atlīdzība ir mazāka par atvērtā tirgus vērtību un ja pircējam vai saņēmējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167. līdz 171. pantu un 173. līdz 177. pantu;
- b) ja atlīdzība ir mazāka par atvērtā tirgus vērtību un ja saņēmējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167. līdz 171. un 173. līdz 177. pantu, un ja uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu attiecas atbrīvojums saskaņā ar 132., 135., 136., 371., 375., 376. un 377. pantu, 378. panta 2. punktu, 379. panta 2. punktu un 380. līdz 390.c pantu;
- c) ja atlīdzība ir lielāka par atvērtā tirgus vērtību un ja preču piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN saskaņā ar 167. līdz 171. pantu un 173. līdz 177. pantu.

Šā punkta pirmās daļas nolūkā juridiskās saites var būt arī attiecības starp darba devēju un darba ņēmēju, darba ņēmēja ģimeni vai citām ar darba ņēmēju cieši saistītām personām.”

2. *Ungārijas tiesības*

Tiesību normas, kas jau minētas iepriekš punktā, kas saistīts ar faktiskajiem apstākļiem:

Likuma par PVN 119. panta 1. punkts, saskaņā ar kuru tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – ja vien šajā likumā nav noteikts citādi – rodas, nosakot priekšnodoklim atbilstošo nodokļa summu (120. pants), arī gadījumā, ja šī summa tiek aprēķināta atbilstoši 196/B. panta 2. punkta a) apakšpunkta noteikumiem.

Likuma par PVN 120. panta a) punkts, saskaņā ar kuru, ja nodokļa maksātājs, rīkojoties šādā statusā, citā veidā izmanto vai lieto preces vai pakalpojumus, lai veiktu ar nodokli apliekamas preču piegādes vai sniegtu pakalpojumus, viņam ir tiesības no nodokļa, kas tam jāmaksā, atskaitīt nodokli, ko tam rēķinā norādījis cits nodokļa maksātājs, tostarp personas vai struktūras, kam jāmaksā vienkāršotais uzņēmumu ienākuma nodoklis, attiecībā uz preču vai pakalpojumu iegādi.

Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli un dividendēm 8. panta 1. punkta d) apakšpunkts, saskaņā ar kuru ienākumi pirms nodokļa tiek palielināti par summām, kas ņemtas vērā kā izmaksas vai izdevumi un kuras tiek piemērotas šī rezultāta samazinājumam – tostarp amortizācijai sakarā ar nemateriālo vai nemateriālo aktīvu vērtības samazināšanos –, kas nav saistīta ar saimniecisko darbību vai ienākumu gūšanu, it īpaši saskaņā ar 3. pielikumu.

Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli un dividendēm 3. pielikuma 4. punkts: 8. panta 1. punkta d) apakšpunkta mērķiem par izdevumiem vai izmaksām, kas radušās saistībā ar saimniecisko darbību, tostarp neuzskata: (pilnīgo vai daļējo) atlīdzību par pakalpojumu, kas pārsniedz 200 000 forintus un kas ir atbrīvots no PVN, ja apstākļi (kā, piemēram, nodokļa maksātāja saimnieciskā darbība, tā apgrozījums, 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 kopā.

Iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu pamatojums:

Kā norādījusi prasītāja, galvenā šī strīda būtība ir atbildēt uz jautājumu, vai nodokļa maksātājam, kurš veic vienīgi ar nodokli apliekamu darbību, ir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tikai tad, ja viņš, to pamatojot ar objektīviem un konkrētiem elementiem, var pierādīt tam sniegtā pakalpojuma (šajā gadījumā – reklāmas pakalpojuma) “izmantošanu”.

Iesniedzējtiesa uzskata, ka šim jautājumam ir īpaša nozīme šajā lietā, ņemot vērā arī to, ka attiecībā uz tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu PVN direktīvas 168. panta a) punktā ir ietverta vienīgi frāze “izmantot”, lai gan atšķirībā no šīs pēdējās minētās tiesību normas Likuma par PVN 120. panta a) punktā papildus vārdam “izmantot” ir ietverta arī frāze “izmantot citādi”, un ungāru valodā izmantošana nozīmē lietošanu, kas rada tādu rezultātu, kas vienlaicīgi ir efektīvs un rentabls.

Ņemot vērā iepriekš minēto, strīda atrisināšanai katrā ziņā ir nepieciešams noskaidrot: vai no nodokļa atskaitīšanas viedokļa peļņas gūšana un pierādāmā rentabilitāte – un līdz ar to peļņa – ir jāsaprot tādējādi, ka uz to attiecas PVN direktīvā ietvertais “izmantošanas” jēdziens, proti, vai tie ir obligāts nosacījums “izmantošanas” īstenošanai PVN direktīvas 168. panta a) punkta izpratnē; tādējādi iesniedzējtiesas lūgtā Savienības tiesību interpretācija ir saistīta ar pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem un priekšmetu.

Tiesas spriedumos, uz kuriem atsaucas prasītāja, vai to daļās, uz kurām tā norāda, nav nedz konkrētas atsaucenes ne uz šo jautājumu, nedz arī tie attiecas uz prasītāju. Sprieduma lietā C-107/10 32. punktā ir norādīts, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš; tas pats būtībā attiecas uz sprieduma lietā C-324/11 24. punktu, kas attiecās uz nodokļu neitralitātes principu. Tāpat lietā C-376/02 pasludinātā sprieduma 26. punkts un sprieduma lietā C-118/11 43. punkts arī attiecas uz nodokļu neitralitātes principu. Turpretī spriedumos lietā C-317/94 (*Elida Gibbs*) un lietā C-285/10, spriedumos apvienotajās lietās C-249/12 un C-250/12, spriedumā lietā C-412/03, kā arī spriedumā apvienotajās lietās C-621/10 un C 129/11 tika lemts par nodokļa bāzi un tika secināts, ka nodokļa bāze ir subjektīva. (Savukārt spriedumi lietās 154/80, 230/87, C-126/88, C-258/95 un C-404/99 to pasludināšanas datumu dēļ – 1981. gada 5. februārī, 1988. gada 23. novembrī, 1990. gada 27. martā, 1997. gada 16. oktobrī un 2001. gada 29. martā – loģiski vēl neattiecas uz PVN direktīvu).

Tādējādi iesniedzējtiesa uzskata, ka atbildes uz šajā lēmumā uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem nevar skaidri secināt no prasītājas minētajiem spriedumiem, jo tiesvedību priekšmets ir atšķirīgs.

Ņemot vērā visu iepriekš minēto, iesniedzējtiesa secina, ka, lai atrisinātu strīdu, ir jāuzsāk prejudiciālā nolēmuma tiesvedība Tiesā [*omissis*: valsts tiesību procesuālie apsvērumi].

Vescepe, 2020. gada 20. jūlijs

[*omissis*: paraksti]