

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

25. november 2021 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2 – momspligtig transaktion – begreb – artikel 168, litra a), og artikel 176 – ret til fradrag af indgående moms – afslag – reklameydelser, der ifølge afgiftsmyndigheden er uforholdsmæssigt dyre og nyttesløse – manglende angivelse af den afgiftspligtige persons omsætning«

I sag C-334/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Veszprémi Törvényszék (retten i første instans i Veszprém, Ungarn) ved afgørelse af 20. juli 2020, indgået til Domstolen den 23. juli 2020, i sagen

Amper Metal Kft.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af formanden for Sjette Afdeling, I. Ziemele, som fungerende formand for Syvende Afdeling, og dommerne T. von Danwitz (refererende dommer) og A. Kumin,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Amper Metal Kft. ved ügyvéd V. Pallós,
- den ungarske regering ved Z. Fehér og R. Kissné Berta, som befuldmægtigede,
- den tjekkiske regering ved M. Smolek, J. Vlášil og O. Serdula, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved A. Armenia og L. Havas, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Amper Metal Kft. og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager ved den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn) vedrørende sidstnævntes afslag, hvorved Amper Metal blev nægtet retten til at fradrage de indgående merværdiafgift (moms), som selskabet har betalt for reklameydelse.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

4 Momsdirektivets artikel 73 fastsætter:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

5 Momsdirektivets artikel 80, stk. 1, bestemmer, at medlemsstaterne for at forebygge momssvig eller momsunddragelse i de i denne bestemmelse opstillede tilfælde kan fastsætte, at beskatningsgrundlaget i forbindelse med levering af varer og ydelser til modtagere, til hvem der findes familiemæssige eller andre nære personlige, ledelsesmæssige eller medlemsmæssige bindinger samt ejendomsretlige, finansielle eller retlige bindinger som fastsat af medlemsstaten, svarer til normalværdien.

6 Momsdirektivets artikel 168, litra a), fastsætter:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

7 Momsdirektivets artikel 176, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Rådet [for Den Europæiske Union] fastsætter med enstemmighed på forslag af [Europa-Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag af momsen. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.«

Ungarsk ret

8 Artikel 119, stk. 1, i az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift, »herefter momsloven«) bestemmer, at medmindre andet er fastsat i denne lov, opstår retten til fradrag i afgiften, når den skyldige afgift, som svarer til den indgående moms, skal fastsættes, selv om beregningen af det nævnte beløb foretages i henhold til bestemmelserne i artikel 196/B, stk. 2, litra a).

9 Momslovens artikel 120, litra a), fastsætter, at i det omfang den afgiftspligtige person – når vedkommende optræder i denne egenskab – anvender eller på en anden måde udnytter varer eller tjenesteydelser til at foretage afgiftspligtige leveringer af varer eller ydelser, har han ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage afgifter, som er blevet væltet over på ham af en anden afgiftspligtig person – herunder de personer eller organer, der er omfattet af den forenklede selskabsskat – i forbindelse med køb af varer eller tjenesteydelser.

10 Artikel 8, stk. 1, litra d), i az társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (lov nr. LXXXI af 1996 om selskabsskat og udbytteskat, herefter »loven om selskabsskat og udbytteskat«) bestemmer, at resultatet før skat forhøjes med de beløb, der medregnes som udgifter eller omkostninger, og som anvendes ved reduktion af det nævnte resultat – herunder afskrivning på grund af værdiforringelse af immaterielle eller materielle anlægsaktiver – der ikke er knyttet til en erhvervsmæssig eller indtægtsgivende virksomhed, navnlig i henhold til bestemmelserne i bilag 3.

11 Punkt 4 i bilag 3 til loven om selskabsskat og udbytteskat foreskriver:

»Med henblik på artikel 8, stk. 1, litra d), tages udgifter eller omkostninger, der er afholdt i en erhvervsmæssig virksomheds interesse, ikke i betragtning, navnlig: en modydelse (hel eller delvis) for en tjenesteydelse, der overstiger 200 000 HUF [(ca. 555 EUR)], eksklusive moms, når omstændighederne (såsom navnlig den afgiftspligtige persons erhvervsmæssige virksomhed, omsætningen, arten af tjenesteydelsen eller modydelsen herfor) gør det muligt klart at konkludere, at anvendelsen af den nævnte tjenesteydelse er i strid med kravene om en fornuftig forvaltning, idet modysdelser for de tjenesteydelser, som den samme person har modtaget på det samme grundlag i løbet af et skatteår, tages i betragtning samlet.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Amper Metal er et ungarsk selskab, der driver virksomhed inden for sektoren for elektriske installationer.

13 I løbet af 2014 indgik Amper Metal en aftale med selskabet Sziget-Reklám Kft. om levering af reklametydelser, der bestod i at anbringe Amper Metals reklamelogoer på racerbiler i forbindelse med et racerløb i Ungarn. Disse ydelser var genstand for 12 fakturaer udstedt i 2014 af Sziget-Reklám for et samlet beløb på 48 000 000 HUF (ca. 133 230 EUR) med tillæg af moms, der var fastsat til 27%, svarende til et beløb på 12 960 000 HUF (ca. 35 970 EUR). Amper Metal fradrog den moms, der var betalt for disse ydelser, i sine afgiftsangivelser for perioden fra den 1. januar til den 31. december 2014.

14 Efter en efterfølgende kontrol af selskabets momsangivelser for afgiftsperioden afslog den ungarske afgiftsmyndighed i første instans dette fradrag. Afgiftsmyndigheden pålagde endvidere ved en afgiftsansættelse Amper Metal at betale et beløb svarende til det uretmæssigt fradragne momsbeløb, og selskabet blev derudover pålagt en afgiftsmæssig sanktion på 3 240 000 HUF (ca. 8 991 EUR) med tillæg af morarenter på 868 000 HUF (ca. 2 409 EUR). Afgiftsmyndigheden var af den opfattelse, at udgifterne til de omhandlede reklameydelser ikke udgjorde en udgift, der var forbundet med Amper Metals indtægtsgivende og skattepligtige virksomhed, og derfor kunne den af Amper Metal betalte moms ikke fradrages i medfør af momslovens artikel 120.

15 Til støtte for sin afgørelse henviste afgiftsmyndigheden til udtalelser fra juridiske eksperter inden for afgiftsområdet og reklameområdet. Ifølge sidstnævnte var disse reklameydelser alt for dyre og var i realiteten ikke til nytte for Amper Metal, navnlig henset til karakteren af dette selskabs kunder, nemlig papirfabrikker, varmlamineringsværksteder og andre industrianlæg, hvis forretningsmæssige beslutninger ikke ville blive påvirket af reklamelogoer på racerbiler. Afgiftsmyndigheden præciserede i denne forbindelse, at aftalen om reklameydelser ikke opfyldte kravene om en »fornuftig forvaltning« som omhandlet i punkt 4 i bilag 3 til loven om selskabsskat og udbytteskat.

16 Amper Metal indgav en administrativ klage til afgiftsmyndigheden i anden instans, som afviste klagen og stadfæstede afgiftsmyndighedernes afgørelse i første instans.

17 Det er på denne baggrund, at Amper Metal har anlagt sag ved den forelæggende ret med påstand om annullation af de afgørelser, der er truffet af de ungarske afgiftsmyndigheder i første og anden instans. Amper Metal har gjort gældende, at retten til momsfradrag kan udøves, selv om den udgift, som den afgiftspligtige person har afholdt, hverken har været fornuftig eller økonomisk rentabel, således at den påståede manglende reklameværdi af de leverede ydelser er uden betydning for denne rettighed. Kravet om, at der skal være tale om en nytte, der kan værdiansættes, er ligeledes i strid med EU-retten, henset til, at formålet med det fælles momssystem er at sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i sig selv i princippet er momspligtig. Amper Metal har tilføjet, at beskatningsgrundlaget svarer til den modydelse, som rent faktisk er modtaget af tjenesteyderen, i det foreliggende tilfælde Sziget Reklám, således at man ikke kan nægte vedkommende fradragsret med den begrundelse, at den pris, tjenesteyderen har fået betalt, angiveligt er uforholdsmæssig.

18 Direktoratet for klager ved den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed har anført, at den manglende økonomiske rationalitet hindrer udøvelsen af retten til at fradrage moms. Dette direktorat har derudover gjort gældende, at momsdirektivets artikel 80, stk. 1, gør det muligt at berigtige afgiftsgrundlaget, således som det fremgår af en faktura, når dette ikke svarer til en normal markedsværdi, hvilket er tilfældet i den foreliggende sag.

19 Ifølge den forelæggende ret er det centrale spørgsmål i hovedsagen, hvorvidt en afgiftspligtig person, der udelukkende udøver en afgiftspligtig virksomhed, kun kan påberåbe sig retten til fradrag af indgående moms, når den pågældende ved at underbygge med objektive og konkrete oplysninger kan godtgøre udnyttelsen af en leveret tjenesteydelse. Ifølge denne ret kræver momslovens artikel 120, litra a), som indeholder udtrykket »på en anden måde udnytte« ifølge bestemmelsens betydning på ungarsk, en anvendelse, der fører til et resultat, samt en effektiv og rentabel udnyttelse. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt et sådant krav er i overensstemmelse med EU-retten. Det bør derfor afklares, om momsdirektivets artikel 168, litra a), skal fortolkes således, at retten til at fradrage moms nødvendigvis forudsætter en påviselig rentabilitet i form af en stigning i den afgiftspligtiges omsætning.

20 På denne baggrund har den forelæggende ret besluttet at udsætte sagen og forelægge følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»1) Skal eller kan [momsdirektivets] artikel 168, [stk. 1.] litra a), [...] fortolkes på en sådan måde, at der i henhold til den nævnte bestemmelse – på grund af udtrykket »anvendes«, der optræder heri – ikke kan nægtes fradrag af moms af en transaktion, der er omfattet af momsdirektivets anvendelsesområde, med den begrundelse, at den ydelse, som en fakturaudsteder leverer inden for rammerne af en transaktion mellem uafhængige parter, efter en afgiftsmyndigheds opfattelse ikke er [»til nytte« i forhold til] fakturamodtagerens afgiftspligtige aktiviteter, for så vidt som:

– værdien af den tjenesteydelse (reklameydelse), der leveres af den part, som udsteder fakturaen, er uforholdsmæssig i forhold til den fordel (omsætning/stigning i omsætning), som den nævnte tjenesteydelse har skabt for fakturamodtageren, eller

– den nævnte tjenesteydelse (reklameydelse) ikke har genereret nogen omsætning for fakturamodtageren?

2) Skal eller kan momsdirektivets artikel 168, [stk. 1.] litra a), fortolkes på en sådan måde, at der i henhold til den nævnte bestemmelse kan nægtes fradrag af moms af en transaktion, der er omfattet af momsdirektivets anvendelsesområde, med den begrundelse, at den ydelse, som en fakturaudsteder leverer inden for rammerne af en transaktion mellem uafhængige parter, efter en afgiftsmyndigheds opfattelse har en uforholdsmæssig værdi, eftersom tjenesteydelsen (reklameydelse) er dyr, og prisen er for høj i forhold til en anden eller andre sammenlignelige tjenesteydelser?»

Om de præjudicielle spørgsmål

21 Med de præjudicielle spørgsmål, der bør besvares samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet artikel 168, litra a), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person ikke kan foretage fradrag for indgående moms for reklameydelser med den begrundelse dels, at den fakturerede pris for sådanne ydelser er uforholdsmæssig høj i forhold til den referenceværdi, der er fastsat af den nationale afgiftsmyndighed, dels at sådanne ydelser ikke har medført en stigning i den afgiftspligtiges omsætning.

22 Momsdirektivets artikel 168, litra a), som bestemmer, at i det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med en afgiftspligtig persons afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor denne foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler denne, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til denne af en anden afgiftspligtig person.

23 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at ifølge fast retspraksis udgør fradragsretten en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Fradragsordningen tilsigter nemlig, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig. For så vidt som en afgiftspligtig person, der handler i sin egenskab af afgiftspligtig ved køb af en vare eller en tjenesteydelse, anvender varen eller tjenesteydelsen i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, er den pågældende berettiget til at fradrage den moms, der

skyldes eller er erlagt for nævnte vare eller tjenesteydelse (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 25-27, og af 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, præmis 23-25 og den deri nævnte retspraksis).

24 I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret rejst tvivl om betydningen af udtrykket »anvendes«, således som det er anvendt i ordlyden af momsdirektivets artikel 168, litra a). Den forelæggende ret ønsker navnlig oplyst, dels om den omstændighed, at den fakturerede pris for de ydelser, der er leveret til den afgiftspligtige, er for høj, dels om den omstændighed, at disse ydelser ikke har medført en stigning i den afgiftspligtiges omsætning, kan være til hinder for retten til at fradrage den for disse tjenesteydelser erlagte indgående moms.

25 Hvad i første række angår konstateringen af, at den fakturerede pris for de ydelser, der er leveret til den afgiftspligtige person, er for høj, og prisens indvirkning på fradragsretten, skal det for det første bemærkes, at anvendelsen af momsdirektivets artikel 168, litra a), forudsætter, at der foreligger en afgiftsbelagt indgående transaktion, der selv er underlagt moms.

26 Det fremgår i denne forbindelse af fast retspraksis, at en levering af ydelser kun foretages mod vederlag som omhandlet i momsdirektivet, og dermed kun er afgiftspligtig, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen opkrævede vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren. Dette er tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem den leverede ydelse og den modtagne modværdi, idet de betalte beløb udgør den faktiske modydelse for den individualiserede ydelse, som leveres inden for rammerne af et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser (dom af 21.1.2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

27 Der er tale om en direkte sammenhæng, når to ydelser indbyrdes er betinget af hinanden, dvs. at den ene kun leveres på betingelse af, at den anden ligeledes bliver det, og omvendt (dom af 11.3.2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis). Den omstændighed, at en økonomisk transaktion foretages til en pris, som er højere eller lavere end kostprisen, og følgelig en pris, som er højere eller lavere end markedsprisen, er derimod uden relevans for kvalificeringen af en transaktion som en transaktion mod vederlag, idet en sådan omstændighed ikke i sig selv kan påvirke den direkte sammenhæng mellem de ydelser, som er foretaget eller skal foretages, og den modydelse, som er modtaget eller skal modtages, og hvis størrelse fastsættes på forhånd efter faste kriterier (dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

28 Hvad angår det momsbeløb, som den afgiftspligtige person kan fradrage, skal det for det andet bemærkes, at fradragsretten ifølge den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 23, i princippet omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled, idet disse afgifter beregnes på grundlag af det anvendelige afgiftsgrundlag. Det fremgår af den almindelige regel i momsdirektivets artikel 73, at ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i dette direktivs artikel 74-77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris. Der er således tale om den mellem parterne fastlagte modydelse, som betales til leverandøren eller tjenesteyderen, og ikke om en objektiv værdi, såsom markedsværdien eller en referenceværdi fastsat af afgiftsmyndighederne.

29 Selv om momsdirektivets artikel 80 for at forebygge momssvig eller momsunddragelse indfører en undtagelse til denne almindelige regel ved at bestemme, at beskatningsgrundlaget kan

svare til normalværdien af den pågældende transaktion, skal det bemærkes, at denne bestemmelse alene omhandler levering af varer og ydelser til modtagere, til hvem der findes familiemæssige eller andre nære personlige, ledelsesmæssige eller medlemsmæssige bindinger samt ejendomsretlige, finansielle eller retlige bindinger som fastsat af den berørte medlemsstat.

30 Hvad i anden række angår konstateringen af, at der ikke foreligger en stigning i den afgiftspligtige persons omsætning, som vidner om, at de ydelser, der er leveret til denne i tidligere led, ikke er til nytte, skal det indledningsvis bemærkes, at momsdirektivets artikel 168, litra a), forudsætter, at de varer og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har erhvervet i tidligere led, anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner. Navnlig i medfør af momsdirektivets artikel 176, stk. 1, giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag. Selv om den udgift, som den afgiftspligtige har afholdt i et tidligere led, skal være af erhvervsmæssig karakter, og de erhvervede varer eller tjenesteydelser skal anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, indebærer hverken direktivets artikel 168, litra a), eller artikel 176, stk. 1, at udøvelsen af fradragsretten er underlagt et krav om, at der skal være sket en stigning i den afgiftspligtige persons omsætning, eller mere generelt et krav om, at den indgående transaktioner skal være økonomisk rentabel.

31 Ifølge fast retspraksis er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, derimod principielt nødvendig for, at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den betalte indgående moms, og for, at omfanget af denne ret kan fastlægges. Retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for disse varer og tjenesteydelser, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse varer eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 28, og af 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

32 Det fremgår ligeledes af fast retspraksis, at selv om der ikke er en sådan tilknytning, har den afgiftspligtige ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de varer og tjenesteydelser, som vedkommende leverer. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 29, og af 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

33 Det følger heraf, at spørgsmålet om fradragsret afgøres på grundlag af de udgående transaktioner, som de indgående transaktioner har været anvendt til. Forekomsten af en direkte og umiddelbar tilknytning forudsætter, at prisen på de indgående ydelser er medregnet i henholdsvis prisen for specifikke udgående transaktioner eller i prisen på varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverer i forbindelse med sin økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

34 Det tilkommer i denne forbindelse afgiftsmyndighederne og de nationale retter at tage alle de omstændigheder, hvorunder de omhandlede transaktioner er blevet gennemført, i betragtning og kun at tage hensyn til de transaktioner, som objektivt er knyttet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed. Om der foreligger en sådan tilknytning, afhænger således af det objektive indhold af den omhandlede transaktion (jf. i denne retning dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 31, og af 16.9.2020,

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

35 I forbindelse med denne vurdering har den manglende stigning i den afgiftspligtige persons omsætning ikke nogen betydning for udøvelsen af fradragsretten. Som anført i denne doms præmis 23 sikrer det fælles momssystem nemlig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig. Fradragsretten bevares således, når den én gang er opstået, selv om den påtænkte økonomiske virksomhed ikke efterfølgende er blevet realiseret og dermed ikke har givet anledning til afgiftspligtige transaktioner, eller den afgiftspligtige ikke har kunnet anvende de varer eller tjenesteydelser, der har givet anledning til fradrag, som led i afgiftspligtige transaktioner på grund af omstændigheder, som den pågældende ikke har indflydelse på (dom af 12.11.2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, præmis 38 og 40 og den deri nævnte retspraksis).

36 For så vidt som den indgående transaktion i den foreliggende sag, dvs. leveringen af reklameydelser til Amper Metal, udgør en momspligtig transaktion i overensstemmelse med de principper, der er nævnt i denne doms præmis 26 og 27, kan den omstændighed, at den betalte pris er højere end markedsprisen eller en eventuel referenceværdi fastsat af afgiftsmyndigheden for tilsvarende reklameydelser, ikke lægges til grund for en nægtelse af at udøve fradragsretten til skade for den afgiftspligtige person.

37 I denne sammenhæng skal det momsbeløb, der kan fradrages, fastsættes i overensstemmelse med det relevante afgiftsgrundlag i lyset af de krav, der er omhandlet i denne doms præmis 28, dvs. i forhold til den modydelse, som den afgiftspligtige faktisk har betalt, således som den fremgår af de fakturaer, som sidstnævnte har fremlagt. Momsdirektivets artikel 80 er derimod ikke relevant, eftersom tvisten i hovedsagen vedrører en transaktion mellem uafhængige parter.

38 Henset til de i hovedsagen omhandlede omstændigheder skal den forelæggende ret i lyset af det objektive indhold af de i hovedsagen omhandlede reklameydelser vurdere, om disse reklameydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til en udgående transaktion, der giver ret til fradrag, eller – i mangel heraf – kan anses for generalomkostninger i forhold til Amper Metals samlede omsætning i, eller om disse reklameydelser udgør repræsentationsomkostninger, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter som omhandlet i momsdirektivets artikel 176, stk. 1.

39 Det tilkommer den forelæggende ret bl.a. at afgøre, om påsætningen af reklamelogoer på biler i forbindelse med det i hovedsagen omhandlede racerløb har til formål at promovere de varer og tjenesteydelser, som Amper Metal markedsfører, således at selskabet kan lade disse udgifter være omfattet af dets generalomkostninger, eller om de udgifter, der blev afholdt ved denne lejlighed, derimod ikke er af erhvervsmæssig karakter og er uden enhver forbindelse med den pågældende virksomheds økonomiske virksomhed. I overensstemmelse med konstateringen i denne doms præmis 35 er den omstændighed, at de af Amper Metal erhvervede tjenesteydelser ikke har medført en stigning i selskabets omsætning ikke relevant for den nævnte vurdering.

40 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det fastslås, at momsdirektivets artikel 168, litra a), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person kan fradrage den indgående moms for reklameydelser, når en sådan levering af ydelser udgør en momspligtig transaktion som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, og den har en direkte og umiddelbar tilknytning til en eller flere afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled eller kan anses for generalomkostninger i forhold til hele den afgiftspligtige persons samlede omsætning, uden at der skal tages hensyn til den omstændighed, at den fakturerede pris for sådanne ydelser er for høj i forhold til den referenceværdi, der er fastsat af den nationale afgiftsmyndighed, eller at disse ydelser ikke har medført en stigning i den afgiftspligtiges omsætning.

Sagsomkostninger

41 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person kan fradrage den indgående merværdiafgiften (moms) for reklameydelser, når en sådan levering af ydelser udgør en momspligtig transaktion som omhandlet i artikel 2 i direktiv 2006/112, og den har en direkte og umiddelbar tilknytning til en eller flere afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled eller kan anses for generalomkostninger i forhold til hele den afgiftspligtige persons samlede omsætning, uden at der skal tages hensyn til den omstændighed, at den fakturerede pris for sådanne ydelser er for høj i forhold til den referenceværdi, der er fastsat af den nationale afgiftsmyndighed, eller at disse ydelser ikke har medført en stigning i den afgiftspligtiges omsætning.

Underskrifter

* Processprog: ungarsk.