

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 25 november 2021 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2 – Transaktion som är föremål för mervärdesskatt – Begrepp – Artiklarna 168 a och 176 – Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt – Medges inte – Reklamtjänster som skattemyndigheten anser vara alltför kostsamma och onödiga – Det har inte genererats någon omsättning för den beskattningsbara personen”

I mål C-334/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Veszprémi Törvényszék (Domstolen i Veszprém, Ungern) genom beslut av den 20 juli 2020, som inkom till domstolen den 23 juli 2020, i målet

Amper Metal Kft.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på sjätte avdelningen I. Ziemele, tillika tillförordnad ordförande på sjunde avdelningen, samt domarna T. von Danwitz (referent) och A. Kumin,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Amper Metal Kft., genom V. Pallós, ügyvéd,
- Ungerns regering, genom M.Z. Fehér och R. Kissné Berta, båda i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom M. Smolek, J. Vlášil och O. Serdula, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och L. Havas, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Amper Metal Kft. och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (avdelningen för överklaganden vid nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad skattemyndigheten) angående myndighetens beslut att inte medge avdrag för ingående mervärdesskatt som Amper Metal betalat för reklamtjänster.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

4 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

5 Enligt artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna, för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt, i de fall som anges i denna bestämmelse, vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster ska motsvara marknadsvärdet där det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band enligt medlemsstatens definition.

6 Artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan beskattningsbar person.”

7 I artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”[Europeiska unionens råd] skall enhälligt på [Europeiska] kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall inte under

några omständigheter vara avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation.”

Ungerskrätt

8 I 119 § punkt 1 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lag nr CXXVII från år 2007 om mervärdesskatt) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs att avdragsrätten inträder, om inte annat föreskrivs i lagen, vid den tidpunkt då den skatt som ska betalas och som motsvarar den ingående skatten ska fastställas, även i fall då beräkningen av skattebeloppet sker med tillämpning av 196/B § punkt 2 a i denna lag.

9 I 120 § a mervärdesskattelagen föreskrivs att en beskattningsbar person som – i denna egenskap – använder eller på annat sätt nyttjar varor eller tjänster för att leverera beskattade varor eller tillhandahålla beskattade tjänster, ska ha rätt att från den skatt som denne är skyldig att erlagga dra av den skatt denne fakturerats av en annan beskattningsbar person – vilket innefattar personer eller organisationer som är föremål för förenklad bolagsbeskattning – i samband med förvärvet av dessa varor eller användningen av dessa tjänster.

10 Av 8 § punkt 1 d az társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (lag nr LXXXI från år 1996 om bolagsskatt och skatt på utdelningar) (nedan kallad bolagsskattelagen) framgår att resultatet före skatt ska ökas med de belopp som redovisats som utgifter eller kostnader och som minskat nämnda resultat, inkluderat avskrivning på grund av värdeminskningar av immateriella eller materiella anläggningstillgångar, som inte har något samband med företagsverksamheten eller inte ger upphov till intäkter, varvid hänsyn särskilt ska tas till vad som fastställs i bilaga 3 till denna lag.

11 I punkt 4 i bilaga 3 till bolagsskattelagen föreskrivs följande:

”Vid tillämpning av 8 § punkt 1 d anses bland annat följande inte vara utgifter eller kostnader som uppkommit i företagsverksamhetens intresse: (fullständig eller delvis) motprestation för en tjänst som överskrider 200 000 ungerska forint (HUF) [(cirka 555 euro)], exklusive mervärdesskatt, när omständigheterna (såsom den beskattningsbara personens företagsverksamhet, dess omsättning, tjänstens eller motprestationens art) medför att man med säkerhet kan dra slutsatsen att användningen av denna tjänst strider mot kraven på en förnuftig förvaltning. Motprestationer för tjänster som har mottagits av samma person på samma villkor under ett beskattningsår beaktas gemensamt.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Amper Metal är ett ungerskt bolag som är verksamt inom sektorn för elektriska installationer.

13 Under år 2014 ingick Amper Metal ett avtal med bolaget Sziget-Reklám Kft. Avtalet avsåg tillhandahållande av reklamtjänster, vilka bestod i att anbringa reklamklistermärken med Amper Metals logotyp på bilar under en mästerskapstävling i bilsport i Ungern. Sziget-Reklám utfärdade tolv fakturor för dessa tjänster under år 2014, till ett sammanlagt belopp av 48 000 000 HUF (cirka 133 230 euro) jämte mervärdesskatt, fastställd till 27 procent, motsvarande 12 960 000 HUF (cirka 35 970 euro). Amper Metal gjorde avdrag för den mervärdesskatt som bolaget hade betalat för dessa tjänster i sina skattedeklarationer för perioden 1 januari–31 december 2014.

14 Efter en kontroll i efterhand av dessa deklarationer beslutade den ungerska skattemyndigheten i första instans att inte medge detta avdrag. Skattemyndigheten ålade dessutom, genom omprövningsbeslut, Amper Metal att betala ett belopp motsvarande den mervärdesskatt som felaktigt dragits av och påförde bolaget skattetillägg på 3 240 000 HUF (cirka

8 991 euro) samt förseningsavgift med ett belopp på 868 000 HUF (cirka 2 409 euro). Skattemyndigheten ansåg att kostnaderna för de aktuella reklamtjänsterna inte utgjorde en kostnad som var kopplad till beskattade transaktioner som genererade inkomster för Amper Metal och att den mervärdesskatt som Amper Metal hade betalat således inte var avdragsgill enligt 120 § mervärdesskattelagen.

15 Till stöd för sitt beslut åberopade skattemyndigheten utlåtanden från juridiskt sakkunniga på skatte- och reklamområdet. Enligt dessa sakkunniga var reklamtjänsterna alltför kostsamma och medförde i själva verket ingen nytta för Amper Metal, särskilt med hänsyn till arten av bolagets kundkrets, nämligen papperstillverkare, verkstäder för varmvalsning och andra industriföretag, vilka inte var benägna att låta sina affärsbeslut påverkas av klistermärken på tävlingsbilar. Skattemyndigheten preciserade i detta hänseende att reklamavtalet inte uppfyllde kraven på en "förnuftig förvaltning" i den mening som avses i punkt 4 i bilaga 3 till bolagsskattelagen.

16 Amper Metal begärde omprövning hos skattemyndigheten i andra instans, som beslutade att inte ändra det beslut som fattats av skattemyndigheten i första instans.

17 Det var mot denna bakgrund som Amper Metal överklagade till den hänskjutande domstolen och yrkade att de beslut som fattats av de ungerska skattemyndigheterna i första och andra instans skulle upphävas. Amper Metal har gjort gällande att rätten att göra avdrag för mervärdesskatt kan utövas även om den beskattningsbara personens utgift varken varit rimlig eller ekonomiskt lönsam, vilket innebär att de tillhandahållna tjänsternas påstått bristande reklamvärde saknar betydelse för avdragsrätten. Enligt Amper Metal strider kravet på en nytta som kan beräknas, del för del, mot unionsrätten, eftersom syftet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt är att garantera en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig. Amper Metal har tillagt att beskattningsunderlaget motsvarar den ersättning som tjänsteleverantören, i förevarande fall Sziget-Reklám, faktiskt har erhållit, vilket innebär att bolaget inte kan nekas avdragsrätt med motiveringen att det pris som betalats till tjänsteleverantören anses vara oproportionerligt.

18 Skattemyndigheten har å sin sida hävdats att bristen på ekonomisk rationalitet utgör hinder för att utöva rätten till avdrag för mervärdesskatt. Skattemyndigheten har vidare gjort gällande att artikel 80.1 i mervärdesskattedirektivet gör det möjligt att korrigera beskattningsunderlaget, såsom det anges på en faktura, när detta inte motsvarar ett normalt marknadsvärde, vilket är fallet här.

19 Den hänskjutande domstolen anser att huvudfrågan i det nationella målet är huruvida en beskattningsbar person som enbart bedriver skattepliktig verksamhet endast kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt om vederbörande på ett objektivt sätt, med stöd av konkreta uppgifter, kan visa att den tjänst som vederbörande har använt sig av har medfört nytta. Enligt den hänskjutande domstolen kräver 120 § a mervärdesskattelagen, som innehåller uttrycket "på annat sätt nyttjar", enligt dess betydelse på ungerska, en användning som leder till ett resultat och ett effektivt och lönsamt nyttjande. Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida ett sådant krav är förenligt med unionsrätten. Det ska således klargöras huruvida artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att rätten till avdrag för mervärdesskatt med nödvändighet förutsätter en påvisbar lönsamhet i form av en ökning av den beskattningsbara personens omsättning.

20 Mot denna bakgrund har Veszprémi Törvényszék (Domstolen i Veszprém) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

"1) Bör, eller kan, artikel 168 [första meningen och led] a i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så att avdrag för mervärdesskatt – eftersom ordet 'används' anges i bestämmelsen – enligt denna

bestämmelse inte kan nekas för en transaktion som ligger inom tillämpningsområdet för mervärdesskattedirektivet, av den anledningen att den tjänst som har tillhandahållits av fakturautfärdaren inom ramen för en transaktion som genomförs mellan oberoende parter enligt skattemyndighetens bedömning inte är 'till nytta' i fakturamottagarens beskattningsbara verksamhet, med hänsyn till att

- värdet på tjänsten (en reklamtjänst) som tillhandahölls av fakturautfärdaren är oproportionerligt i förhållande till den nytta (i form av omsättning eller ökad omsättning) som mottagaren har av tjänsten, eller
- nämnda tjänst (reklamtjänsten) inte har gett upphov till någon omsättning för mottagaren?

2) Bör, eller kan, artikel 168 [första meningen och led] a i mervärdesskattedirektivet tolkas så att avdrag för mervärdesskatt för en transaktion som ligger inom tillämpningsområdet för mervärdesskattedirektivet kan nekas av den anledning att den tjänst som har tillhandahållits av fakturautfärdaren, inom ramen för en transaktion som genomförs mellan oberoende parter, har ett oproportionerligt värde eftersom priset för tjänsten (reklamtjänsten) enligt skattemyndighetens bedömning är högt eller orimligt högt i förhållande till andra jämförbara tjänster?"

Prövning av tolkningsfrågorna

21 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar person inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt för reklamtjänster dels på grund av att det pris som faktureras för sådana tjänster är orimligt högt i förhållande till ett referensvärde som fastställts av den nationella skattemyndigheten, dels på grund av att dessa tjänster inte har gett upphov till en ökning av den beskattningsbara personens omsättning.

22 Enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet ska en beskattningsbar person, i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner, ha rätt att, i den medlemsstat där denne utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som denne är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till denne eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas denne av en annan beskattningsbar person.

23 EU-domstolen erinrar i detta hänseende om att avdragsrätten, enligt fast rättspraxis, utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Syftet med avdragssystemet är nämligen att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdessskattepliktig i sig. I den mån en beskattningsbar person, när vederbörande agerar i denna egenskap vid förvärvet av varan eller tjänsten, använder denna vara eller tjänst för sina beskattade transaktioner, ska personen ha rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varan eller tjänsten (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkterna 25–27, och dom av den 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punkterna 23–25 och där angiven rättspraxis).

24 I förevarande fall vill den hänskjutande domstolen få klarhet i innebörden av ordet "används", såsom det används i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande

domstolen vill särskilt få klarhet i huruvida det överdrivet höga pris som fakturerats för de tjänster som tillhandahållits den beskattningsbara personen eller huruvida den omständigheten att dessa tjänster inte har gett upphov till någon ökning av den beskattningsbara personens omsättning kan utgöra hinder för rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt för dessa tjänster.

25 För det första, vad gäller konstaterandet att det pris som fakturerades för de tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahölls var orimligt högt och dess inverkan på avdragsrätten, ska det påpekas att tillämpningen av artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet förutsätter att det föreligger en transaktion i ett tidigare led som i sig är beskattningsbar.

26 Av fast rättspraxis följer att ett tillhandahållande av tjänster endast sker mot ersättning i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, och därmed endast är beskattningsbart, om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet av den tjänst som tillhandahålls mottagaren. Så är fallet om det finns ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det motvärde som erhålls, varvid de erlagda beloppen utgör det faktiska vederlaget för den individualiserade tjänst som tillhandahålls inom ramen för ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer (dom av den 21 januari 2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

27 Det föreligger ett direkt samband när två prestationer är ömsesidigt beroende av varandra, det vill säga att den ena utförs endast under förutsättning att även den andra utförs och vice versa (dom av den 11 mars 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, punkt 26 och där angiven rättspraxis). Däremot saknar den omständighet att en ekonomisk transaktion sker till ett pris som överstiger eller understiger självkostnadspriset, och således till ett pris som överstiger eller understiger gängse marknadspris, betydelse för kvalificeringen av en transaktion som en transaktion mot ersättning. Denna omständighet kan nämligen inte påverka det direkta sambandet mellan de tjänster som har tillhandahållits eller ska tillhandahållas och den ersättning som har erhållits eller ska erhållas och vars belopp har bestämts i förväg enligt tydligt fastställda kriterier (dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

28 Vad vidare gäller det mervärdesskattebelopp som den beskattningsbara personen kan göra avdrag för, erinrar domstolen om att avdragsrätten, enligt den rättspraxis som det erinrats om i punkt 23 ovan, i princip inträder för hela den ingående skatten, varvid denna skatt beräknas på grundval av det beskattningsunderlag som är tillämpligt. Enligt huvudregeln i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet gäller att beskattningsunderlaget, för andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än de som avses i artiklarna 74–77, ska omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna. Det rör sig således om den ersättning som har fastställts mellan parterna och som betalas till leverantören eller tillhandahållaren, och inte om ett objektivet värde, såsom marknadsvärdet eller ett referensvärde som fastställs av skattemyndigheten.

29 Även om artikel 80 i mervärdesskattedirektivet, i syfte att förhindra skatteundandragande och skatteflykt, inför ett undantag från nämnda huvudregel, genom att föreskriva att beskattningsunderlaget kan motsvara marknadsvärdet för den berörda transaktionen, erinrar domstolen om att denna bestämmelse endast avser leverans av varor och tillhandahållande av tjänster till mottagare med vilka det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band, såsom dessa definieras av den berörda medlemsstaten.

30 För det andra, vad gäller konstaterandet att tjänsterna inte har gett upphov till någon ökning av den beskattningsbara personens omsättning, vilket påstås innebära att de tjänster som tillhandahållits denna person i ett tidigare led inte medfört någon nytta, erinrar domstolen inledningsvis om att artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet förutsätter att de varor och tjänster som den beskattningsbara personen förvärvat i ett tidigare led används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner. I synnerhet undantas uttryckligen från avdragsrätten, i artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet, utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation. Den beskattningsbara personens utgift i ett tidigare led ska således vara av yrkesmässig karaktär och de förvärvade varorna eller tjänsterna ska användas i samband med den beskattningsbara personens beskattade transaktioner. Varken enligt artikel 168 a eller enligt artikel 176 första stycket i direktivet krävs det emellertid, för att ha rätt till avdrag, att transaktionen ger upphov till en ökning av den beskattningsbara personens omsättning eller, mer allmänt, att den transaktion som genomförs i ett tidigare led är ekonomiskt lönsam.

31 Däremot krävs det, enligt fast rättspraxis, i princip ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras. Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående beskattade transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 28, och dom av den 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

32 Det framgår likaså av fast rättspraxis att den beskattningsbara personen tillerkänns avdragsrätt även när det saknas ett sådant samband, när kostnaderna för de aktuella transaktionerna utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29, och dom av den 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

33 Av detta följer att frågan huruvida avdragsrätt ska anses föreligga avgörs på grundval av de utgående transaktioner till vilka de ingående transaktionerna hänför sig. Huruvida det finns ett sådant direkt och omedelbart samband beror på om kostnaden för de ingående tjänsterna ingår i priset på varje enskild utgående transaktion eller i priset på varor och tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 september 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C?528/19, EU:C:2020:712, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

34 Det ankommer på de nationella skattemyndigheterna och domstolarna att beakta samtliga omständigheter kring de aktuella transaktionerna. De ska i detta sammanhang endast ta hänsyn till de transaktioner som har ett objektivt samband med den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet. Frågan huruvida ett sådant samband föreligger ska således bedömas mot bakgrund av den aktuella transaktionens objektiva innehåll (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C?132/16, EU:C:2017:683, punkt 31, och dom av den 16 september 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C?528/19, EU:C:2020:712, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

35 Vid denna bedömning kan den omständigheten att transaktionen inte har gett upphov till någon ökning av den beskattningsbara personens omsättning inte påverka avdragsrätten. Såsom det erinrats om i punkt 23 ovan garanterar nämligen det gemensamma systemet för mervärdesskatt en neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig. När avdragsrätten väl har inträtt kvarstår den även om den planerade verksamheten inte har påbörjats och därför aldrig har gett upphov till några beskattade transaktioner eller om den beskattningsbara personen, på grund av orsaker som vederbörande inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av de varor eller tjänster som har föranlett avdrag i samband med beskattningsbara transaktioner (dom av den 12 november 2020, *Sonaecom*, C?42/19, EU:C:2020:913, punkterna 38 och 40 samt där angiven rättspraxis).

36 I förevarande fall, i den mån den ingående transaktionen, det vill säga tillhandahållandet av reklamtjänster till *Amper Metal*, utgör en mervärdesskattepliktig transaktion, i enlighet med de principer som det erinrats om i punkterna 26 och 27 ovan, kan den omständigheten att det pris som betalats är högre än marknadspriset eller ett eventuellt referensvärde som fastställts av skattemyndigheten för liknande reklamtjänster inte motivera att avdragsrätt nekas till nackdel för den beskattningsbara personen.

37 I detta sammanhang ska det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet fastställas på grundval av det relevanta beskattningsunderlaget, mot bakgrund av de krav som anges i punkt 28 ovan, det vill säga i förhållande till det vederlag som faktiskt har betalats av den beskattningsbara personen, såsom det framgår av de fakturor som den beskattningsbara personen har företett. Artikel 80 i mervärdesskattedirektivet saknar däremot relevans, eftersom det nationella målet rör en transaktion mellan oberoende parter.

38 Med hänsyn till omständigheterna i det nationella målet ska den hänskjutande domstolen, mot bakgrund av det objektiva innehållet i de reklamtjänster som är i fråga i det nationella målet, bedöma huruvida dessa tjänster har ett direkt och omedelbart samband med en utgående transaktion som ger rätt till avdrag eller, om så inte är fallet, med *Amper Metals* samlade ekonomiska verksamhet, i form av allmänna omkostnader, eller huruvida kostnaden för nämnda tjänster utgör representationskostnader som inte har en strikt yrkesmässig karaktär i den mening som avses i artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

39 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bland annat avgöra huruvida syftet med

att förse bilar med reklamklistermärken i samband med den mästerskapstävling i bilsport som är aktuell i det nationella målet var att främja de varor och tjänster som Amper Metal saluför, så att kostnaden för detta skulle kunna ingå bland företagets allmänna omkostnader, eller om kostnaden i samband med detta tvärtom helt saknar yrkesmässig karaktär och varje form av samband med nämnda företags ekonomiska verksamhet. I enlighet med vad som konstaterats i punkt 35 ovan saknar det förhållandet att de tjänster som förvärvades av Amper Metal inte gav upphov till en ökning av företagets omsättning relevans för denna bedömning.

40 Mot bakgrund av dessa överväganden konstaterar domstolen att artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar person har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som betalats för reklamtjänster i ett tidigare led när ett sådant tillhandahållande av tjänster utgör en transaktion som ska vara föremål för mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 2 i mervärdesskattedirektivet och när denna transaktion har ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående beskattningsbara transaktioner eller med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet, i form av allmänna omkostnader. Det förhållandet att det fakturerade priset för sådana tjänster är överdrivet högt i förhållande till ett referensvärde som fastställts av den nationella skattemyndigheten eller det förhållandet att dessa tjänster inte har gett upphov till någon ökning av den beskattningsbara personens omsättning ska inte beaktas i detta sammanhang.

Rättegångskostnader

41 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en beskattningsbar person har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som betalats för reklamtjänster i ett tidigare led när ett sådant tillhandahållande av tjänster utgör en transaktion som ska vara föremål för mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 2 i direktiv 2006/112 och när denna transaktion har ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående beskattningsbara transaktioner eller med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet, i form av allmänna omkostnader. Det förhållandet att det fakturerade priset för sådana tjänster är överdrivet högt i förhållande till ett referensvärde som fastställts av den nationella skattemyndigheten eller det förhållandet att dessa tjänster inte har gett upphov till någon ökning av den beskattningsbara personens omsättning ska inte beaktas i detta sammanhang.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: ungerska.