

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

25 päivänä marraskuuta 2021 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artikla – Arvonlisäveron alainen liiketoimi – Käsite – 168 artiklan a alakohta ja 176 artikla – Oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen – Epääminen – Veroviranomaisen liian kalliiksi ja tarpeettomiksi luonnehtimat mainospalvelut – Verovelvolliselle ei ole kertynyt liikevaihtoa

Asiassa C-334/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Veszprémi Törvényszék (Veszprémin alioikeus, Unkari) on esittänyt 20.7.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 23.7.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Amper Metal Kft.

vastaa

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: kuudennen jaoston puheenjohtaja I. Ziemele, joka hoitaa seitsemännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit T. von Danwitz (esittelevä tuomari) ja A. Kumin,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Amper Metal Kft., edustajanaan V. Pallós, ügyvéd,
- Unkarin hallitus, asiamiehinnään M. Z. Fehér ja R. Kissné Berta,
- Tšekin hallitus, asiamiehinnään M. Smolek, J. Vlášil ja O. Serdula,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään A. Armenia ja L. Havas,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 168

artiklan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Amper Metal Kft. ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (valtion vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuosasto, Unkari) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu on evännyt Amper Metalin mainospalveluista maksaman arvonlisäveron vähennysoikeuden.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

— —

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

4 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

5 Arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdan nojalla jäsenvaltiot voivat kyseisessä säännöksessä luetelluissa tapauksissa veropetosten tai veronkierron estämiseksi toteuttaa toimenpiteitä varmistaakseen, että sellaisten tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta, joihin liittyy jäsenvaltion määrittelemiä perhe- tai muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita, veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa.

6 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle”.

7 Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”[Euroopan unionin] neuvosto päättää yksimielisesti [Euroopan] komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät kaikissa tapauksissa vähennysoikeuden ulkopuolelle.”

Unkarin oikeus

8 Liikevaihtoverosta vuonna 2007 annetun lain nro CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, jäljempänä liikevaihtoverolaki) 119 §:n 1 momentissa säädetään, että ellei toisin säädetä, veron vähennysoikeus syntyy silloin, kun ostoihin sisältyvää veroa vastaava

vero tulee maksettavaksi, myös siinä tapauksessa, että vero tulee maksettavaksi 196/B §:n 2 momentin a kohdan mukaisesti.

9 Arvonlisäverolain 120 §:n a kohdassa säädetään, että siltä osin kuin verovelvollinen tässä ominaisuudessaan käyttää, tai hyödyntää muulla tavalla, tavaroita ja palveluita verollisiin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, sillä on oikeus vähentää verosta, jonka se on velvollinen maksamaan, vero, jonka siltä on laskuttanut toinen verovelvollinen – myös yksinkertaistetun yhtiöveron soveltamisalaan kuuluvat henkilöt tai laitokset – tavaroiden ja palvelujen hankinnasta.

10 Yhtiöverosta ja osinkoverosta vuonna 1996 annetun lain nro LXXXI (az társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény, jäljempänä yhtiöverolaki) 8 §:n 1 momentin d kohdan mukaan tulosta ennen veroja lisäävät sellaiset kuluiksi tai kustannuksiksi katsottavat, tulosta ennen veroja vähentävinä huomioidut summat, mukaan lukien aineettomien ja aineellisten pysyvien vastaavien arvon alenemisesta aiheutuvat poistot, jotka eivät liity yritystoimintaan tai tuloja synnyttävään toimintaan, kun otetaan huomioon erityisesti tämän saman lain liitteen 3 säännökset.

11 Yhteisöverolain liitteessä 3 olevassa 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 8 §:n 1 momentin d kohtaa sovellettaessa yritystoimintaan kuuluvina kuluina tai kustannuksina ei pidetä etenäkään seuraavia erinä: arvonlisäverottomalta määrältään yli 200 000 Unkarin forintin (HUF) [(n. 555 euroa)] suuruisen palvelun vastike (tai sen osa), mikäli olosuhteiden (erityisesti verovelvollisen yritystoiminta, liikevaihto, palvelun laatu tai palvelun vastike) perusteella voidaan varmuudella todeta, että kyseisen palvelun käyttäminen on ristiriidassa järkevää taloudenhoitoa koskevien vaatimusten kanssa; saman henkilön verovuoden aikana samalla perusteella suorittamien palvelujen vastikkeet otetaan huomioon yhteenlaskettuna.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Amper Metal on sähköasennusalalla toimiva unkarilainen yhtiö.

13 Amper Metal teki vuonna 2014 Sziget-Reklám Kft:n kanssa sopimuksen sellaisten mainospalvelujen suorittamisesta, joihin kuului Amper Metalin nimellä varustettujen mainostarrojen kiinnittäminen autoihin Unkarissa järjestettävien autourheilukisojen aikana. Vuonna 2014 Sziget-Reklám laati näistä palveluista 12 laskua, joiden yhteissumma oli 48 000 000 HUF (n. 133 230 euroa), johon lisättiin arvonlisävero, joka oli 27 prosenttia eli 12 960 000 HUF (n. 35 970 euroa). Amper Metal vähensi näistä palveluista maksetun arvonlisäveron ajanjaksoa 1.1.–31.12.2014 koskevissa veroilmoituksissaan.

14 Veroilmoitusten jälkitarkastuksen jälkeen asiaa ensimmäisenä asteena käsittelevä Unkarin veroviranomainen epäsi tämän vähennyksen. Lisäksi se velvoitti Amper Metalin maksamaan veronoikaisuna perusteettomasti vähennetyn arvonlisäveron määrää vastaavan summan ja määräsi tälle 3 240 000 HUF:n (n. 8 991 euroa) suuruisen verotuksellisen seuraamusmaksun ja 868 000 HUF:n (n. 2 409 euroa) suuruisen viivästysmaksun. Kyseinen veroviranomainen katsoi, että asianomaisiin mainospalveluihin liittyvät kustannukset eivät merkinneet Amper Metalille tuloa kerryttäviin verollisiin liiketoimiin liittyvää kulua ja että Amper Metalin maksama arvonlisävero ei näin ollen ollut vähennyskelpoinen arvonlisäverolain 120 §:n nojalla.

15 Mainittu veroviranomainen vetosi päätöksensä tueksi tuomioistuimia avustavien vero- ja mainosasioita käsittelevien asiantuntijoiden lausuntoihin. Näiden asiantuntijoiden mukaan kyseiset mainospalvelut olivat liian kalliita eikä niistä todellisuudessa ollut mitään hyötyä Amper Metalille, kun otetaan huomioon etenkin tämän yhtiön asiakaskunnan – paperitehtaat, kuumavalssaamot ja

muut teollisuuslaitokset – luonne; kilpa-autoissa olevat tarrat eivät näet ole omiaan vaikuttamaan kyseisen asiakunnan kaupallisiin ratkaisuihin. Sama veroviranomainen täsmensi tältä osin, että mainospalveluja koskeva sopimus ei täyttänyt yhtiöverolain liitteessä 3 olevassa 4 kohdassa tarkoitetun ”järkeväen taloudenhoidon” vaatimuksia.

16 Amper Metal teki oikaisuvaatimuksen asiaa toisena asteena käsittelevälle veroviranomaiselle, joka hylkäsi oikaisuvaatimuksen ja vahvisti asiaa ensimmäisenä asteena käsitelleen veroviranomaisen päätöksen.

17 Tässä tilanteessa Amper Metal saattoi asian ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi ja vaati asiaa ensimmäisenä ja toisena asteena käsitelleiden Unkarin veroviranomaisten päätösten kumoamista. Amper Metal väittää, että arvonlisäveron vähennysoikeutta voidaan käyttää, vaikka verovelvollisen suorittama kustannus ei ole ollut kohtuullinen eikä taloudellisesti kannattava, joten sillä, että luovutetuilta palveluilta väitetään puuttuvan mainosarvo, ei ole vaikutusta tähän oikeuteen. Myös vaatimus, jonka mukaan hyödyn määrä on voitava määrittää osa osalta, on unionin oikeuden vastainen, koska yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteena on taata kaiken taloudellisen toiminnan täydellinen neutraalisuus verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista. Amper Metal toteaa vielä, että veron peruste vastaa palvelun suorittajan, tässä tapauksessa Sziget-Reklámin, tosiasiallisesti saamaa vastiketta, joten Amper Metalilta ei voida evätä vähennysoikeutta sillä perusteella, että kyseiselle palvelujen suorittajalle maksetun hinnan väitetään olevan suhteeton.

18 Valtion vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuosasto toteaa puolestaan, että taloudellisen järjestyksen puuttuminen estää arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisen. Se väittää lisäksi, että arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdan nojalla voidaan oikaista veron perustetta, sellaisena kuin se on merkitty laskuun, kun kyseinen peruste ei vastaa käypää markkina-arvoa, kuten nyt käsiteltävässä asiassa.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että pääasiassa esiin tuleva pääasiallinen kysymys koskee sitä, voiko verovelvollinen, joka harjoittaa yksinomaan verollista toimintaa, vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä ainoastaan, jos se voi konkreettisten tietojen perusteella objektiivisesti osoittaa käyttämänsä palvelun hyödyllisyyden. Kyseisen tuomioistuimen mukaan liikevaihtoverolain 120 §:n a kohdassa, joka sisältää ilmaisun ”hyödyntää muulla tavalla”, edellytetään sen unkarinkielisen merkityksen mukaan johonkin tulokseen johtavaa käyttöä sekä tehokasta ja kannattavaa hyödyntämistä. Kyseinen tuomioistuin pohtii kuitenkin tällaisen vaatimuksen yhteensopivuutta unionin oikeuden valossa. Sen mukaan on siis selvennettävä, onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäveron vähennyskelpoisuus edellyttää välttämättä osoitettavissa olevaa kannattavuutta verovelvollisen liikevaihdon kasvun muodossa.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätti tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklan a alakohtaa tulkittava tai voidaanko sitä tulkita siten, ettei sen nojalla – kyseisessä artiklassa olevan ilmaisun ’käytetään’ vuoksi – voida evätä arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan kuuluvan liiketoimen arvonlisäveron vähentämistä vetoamalla siihen, että laskun laatijan toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä liiketoimessa suorittamasta palvelusta ei veroviranomaisen näkemyksen mukaan ole ’hyötyä’ laskun vastaanottajan verollisessa toiminnassa, koska

– laskun laatijan suorittaman palvelun (mainospalvelun) arvo on suhteeton verrattuna siihen hyötyyn (liikevaihtoon / liikevaihdon kasvuun), jonka kyseinen palvelu on tuottanut

vastaanottajalleen, tai

– kyseinen palvelu (mainospalvelu) ei ole kerryttänyt mitään liikevaihtoa vastaanottajalleen?

2) Onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdasta tulkittava tai voidaanko sitä tulkita siten, että sen nojalla voidaan evätä arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan kuuluvan liiketoimen arvonlisäveron vähentäminen vetoamalla siihen, että laskun laatijan toisistaan riippumattomien osapuolten välisessä liiketoimessa suorittama palvelu on veroviranomaisen näkemyksen mukaan arvoltaan suhteeton, koska palvelu (mainospalvelu) on yhteen tai useampaan muuhun, vertailukohtana käytettyyn palveluun verrattuna kallis tai ylihinnoiteltu?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ennakkoratkaisukysymyksillään, jotka on tutkittava yhdessä, lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdasta tulkittava siten, että verovelvollinen ei voi vähentää mainospalvelujen ostoon sisältyvää arvonlisäveroa yhtäältä siitä syystä, että tällaisista palveluista laskutettu hinta on liian korkea kansallisen veroviranomaisen määrittelemään viitearvoon nähden, ja toisaalta siitä syystä, että tällaiset palvelut eivät ole johtaneet kyseisen verovelvollisen liikevaihdon kasvuun.

22 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaan on niin, että siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, arvonlisäveron, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle.

23 Tältä osin on huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien yhteydessä. Vähennysjärjestelmällä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista. Jos verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa hankkiessaan tavarat tai palvelut, käyttää tavaraa tai palvelua verollisiin liiketoimiinsa, verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu mainitusta tavarasta tai palvelusta (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 25–27 kohta ja tuomio 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, 23–25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii ilmaisun ”käytetään” merkitystä, sellaisena kuin tämä ilmaisu sisältyy arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdastaan. Se miettii erityisesti, voivatko yhtäältä se, että verovelvolliselle suoritetuista palveluista laskutettu hinta on liian korkea, ja toisaalta se, että nämä palvelut eivät ole johtaneet mihinkään verovelvollisen liikevaihdon kasvuun, olla esteenä oikeudelle vähentää näiden palvelujen ostoon sisältyvä arvonlisävero.

25 Ensinnäkin toteamuksesta, joka koskee verovelvolliselle suoritetuista palveluista laskutetun hinnan liian korkeaa määrää ja sen vaikutusta vähennysoikeuteen, on todettava yhtäältä, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan soveltaminen edellyttää, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa on ollut liiketoimi, joka sinänsä on arvonlisäveron alainen.

26 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että palvelujen suoritus on tehty arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti ja se on siten veronalainen vain silloin, kun palvelun suorittajan ja sen vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta palvelusta. Näin on siinä tapauksessa, että suoritettun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys, jolloin maksetut rahamäärät muodostavat tosiasiallisen vastikkeen oikeussuhteessa, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, suoritetusta yksilöitävissä olevasta palvelusta (tuomio 21.1.2021, UCMR – ADA, C?501/19, EU:C:2021:50, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Suora yhteys on olemassa, jos kaksi suoritusta ovat toisistaan riippuvaisia eli jos toinen toteutetaan vain sillä edellytyksellä, että myös toinen toteutuu, ja päinvastoin (tuomio 11.3.2020, San Domenico Vetraria, C?94/19, EU:C:2020:193, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Sillä, että liiketoimi suoritetaan omakustannushinnan ylittävään tai alittavaan hintaan ja näin käyvän markkinahinnan ylittävään tai alittavaan hintaan, ei sitä vastoin ole merkitystä sen kannalta, voidaanko liiketoimi katsoa vastikkeelliseksi, koska tällainen seikka ei voi vaikuttaa suoritettujen tai suoritettavien palvelujen ja sen saadun tai saatavan vastikkeen väliseen suoraan yhteyteen, jonka suuruus on vahvistettu etukäteen tarkkojen määräytymisperusteiden mukaisesti (tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Toisaalta siitä arvonlisäveron määrästä, jonka verovelvollinen voi vähentää, on muistutettava, että tämän tuomion 23 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeutta sovelletaan lähtökohtaisesti kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien yhteydessä, ja tämä arvonlisävero lasketaan sovellettavan veron perusteen mukaan. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa vahvistetun pääsäännön mukaan muiden kuin kyseisen direktiivin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet. Kyse on siis osapuolten kesken sovitusta vastikkeesta, joka maksetaan tavarantoimittajalle tai palvelun suorittajalle, eikä markkina-arvon tai veroviranomaisen määrittämän viitearvon kaltaisesta objektiivisesta arvosta.

29 Vaikka arvonlisäverodirektiivin 80 artiklassa otetaan veropetosten ja veronkierron estämiseksi käyttöön poikkeus mainitusta pääsäännöstä säätämällä, että veron peruste voi vastata kyseessä olevan liiketoimen käypää markkina-arvoa, on huomautettava, että kyseinen säännös koskee ainoastaan sellaisten tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joihin liittyy asianomaisen jäsenvaltion määrittelemiä perhe- tai muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita.

30 Toiseksi siitä, ettei verovelvollisen liikevaihdon ole todettu kasvaneen, minkä väitetään osoittavan verovelvolliselle aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen palvelujen tarpeettomuuden, on heti alkuun muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa edellytetään, että verovelvollisen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankkimia tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin. Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan on erityisesti niin, että vähennysoikeuden ulkopuolelle jäävät nimenomaisesti sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset. Vaikka verovelvolliselle aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa aiheutuneen kustannuksen on oltava luonteeltaan liiketoimintaan liittyvä ja vaikka hankitut tavarat tai palvelut on käytettävä verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, direktiivin

168 artiklan a alakohdassa tai 176 artiklan ensimmäisessä kohdassa ei siis aseteta vähennysoikeuden käyttämiselle edellytystä, joka liittyy verovelvollisen liikevaihdon kasvuun, eikä yleisemminkään edellytystä, joka koskee aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen taloudellista kannattavuutta.

31 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on sitä vastoin lähtökohtaisesti oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että näiden tavaroiden tai palveluiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, 28 kohta ja tuomio 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C?528/19, EU:C:2020:712, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on myös katsottu, että vaikka tällaista yhteyttä ei ole, verovelvollisella on vähennysoikeus, kun kyseisten liiketoimien kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen luovuttamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla on näet suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, 29 kohta ja tuomio 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C?528/19, EU:C:2020:712, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Tästä seuraa, että vähennysoikeuden olemassaolo määritetään niiden myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien perusteella, joihin aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetut liiketoimet kohdistuvat. Suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellyttää, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen palvelujen kustannukset sisältyvät joko tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai verovelvollisen taloudellisen toimintansa yhteydessä luovuttamien tavaroiden tai palvelujen hintaan (ks. vastaavasti tuomio 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C?528/19, EU:C:2020:712, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Veroviranomaisten ja kansallisten tuomioistuinten on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu, ja arvioinnin perustaksi on otettava vain ne liiketoimet, jotka liittyvät objektiivisesti verovelvollisen verolliseen toimintaan. Tällaisen yhteyden olemassaoloa on näin ollen arvioitava kyseessä olevan liiketoimen objektiivisen sisällön perusteella (ks. vastaavasti tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, 31 kohta ja tuomio 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C?528/19, EU:C:2020:712, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Tässä arvioinnissa sillä, ettei verovelvollisen liikevaihto ole kasvanut, ei voi olla vaikutusta vähennysoikeuden käyttämiseen. Kuten tämän tuomion 23 kohdassa on huomautettu, yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa kaiken taloudellisen toiminnan neutraalisuuden verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista. Vähennysoikeus säilyy siis kerran synnyttyään, vaikka suunniteltu taloudellinen toiminta ei olisi myöhemmin toteutunutkaan eikä verollisia liiketoimia näin ollen olisi toteutettu tai vaikka verovelvollinen ei olisi tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisissa liiketoimissaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys (tuomio 12.11.2020, Sonaecom, C-742/19, EU:C:2020:913, 38 ja 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että siltä osin kuin aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettu liiketoimi eli mainospalvelujen suorittaminen Amper Metalille on tämän tuomion 26 ja 27 kohdassa mieleen palautettujen periaatteiden mukaisesti arvonlisäveron alainen liiketoimi, se, että maksettu hinta on korkeampi kuin markkinahinta tai se mahdollinen viitearvo, jonka veroviranomainen on määrittänyt vastaaville mainospalveluille, ei voi oikeuttaa vähennysoikeuden käyttämisen epäämistä verovelvollisen vahingoksi.

37 Tässä yhteydessä sen arvonlisäveron määrä, joka voidaan vähentää, on määritettävä merkityksellisen veron perusteen nojalla tämän tuomion 28 kohdassa mainittujen vaatimusten valossa eli verovelvollisen tosiasiallisesti maksaman vastikkeen perusteella, sellaisena kuin kyseinen vastike ilmenee verovelvollisen esittämistä laskuista. Arvonlisäverodirektiivin 80 artikla ei sitä vastoin ole merkityksellinen, koska pääasia koskee toisistaan riippumattomien osapuolten välistä liiketoimea.

38 Pääasiassa kyseessä olevien olosuhteiden perusteella ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava pääasiassa kyseessä olevien mainospalvelujen objektiivisen sisällön valossa, onko viimeksi mainituilla suora ja välitön yhteys myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuun vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen, tai jos näin ei ole, Amper Metalin koko taloudelliseen toimintaan sen yleiskuluina, vai ovatko kyseiset palvelut arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettuja edustuskuluja, jotka eivät missään tapauksessa ole luonteeltaan liiketoimintaan liittyviä.

39 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava muun muassa, oliko pääasiassa kyseessä olevan, autourheilukisojen yhteydessä tapahtuvan mainostarrojen autoihin kiinnittämisen tarkoituksena edistää Amper Metalin kaupan pitämien tavaroiden ja palvelujen myyntiä siten, että se voisi kuulua yrityksen yleiskuluihin, vai onko sitä vastoin niin, ettei tässä yhteydessä aiheutunut kustannus liity millään tavalla liiketoimintaan eikä sillä ole mitään yhteyttä mainitun yrityksen taloudelliseen toimintaan. Tämän tuomion 35 kohdassa esitetyn toteamuksen mukaisesti sillä, etteivät Amper Metalin hankkimat palvelut ole johtaneet sen liikevaihdon kasvuun, ei ole merkitystä mainitun arvioinnin kannalta.

40 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollinen voi vähentää mainospalvelujen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron siltä osin kuin tällainen palvelujen suoritus merkitsee arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa tarkoitettua arvonlisäveron alaista liiketoimea ja sillä on suora ja välitön yhteys yhteen tai useampaan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuun liiketoimeen tai verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan verovelvollisen yleiskuluina, eikä ole tarpeen ottaa huomioon sitä, että tällaisista palveluista laskutettu hinta on liian korkea kansallisen veroviranomaisen määrittelemään viitearvoon nähden tai että kyseiset palvelut eivät ole johtaneet verovelvollisen liikevaihdon kasvuun.

Oikeudenkäyntikulut

41 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohdasta on tulkittava siten, että verovelvollinen voi vähentää mainospalvelujen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron siltä osin kuin tällainen palvelujen suoritus merkitsee direktiivin 2006/112 2 artiklassa tarkoitettua arvonlisäveron alaista liiketoimea ja sillä on suora ja välitön yhteys yhteen tai useampaan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuun liiketoimeen tai verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan verovelvollisen yleiskuluina, eikä ole tarpeen ottaa huomioon sitä, että tällaisista palveluista laskutettu hinta on liian korkea kansallisen veroviranomaisen määrittelemään viitearvoon nähden tai että kyseiset palvelut eivät ole johtaneet verovelvollisen liikevaihdon kasvuun.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.