Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

25 november 2021 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2 – Aan de btw onderworpen handeling – Begrip – Artikel 168, aanhef en onder a), en artikel 176 – Recht op aftrek van voorbelasting – Weigering – Door de belastingdienst als buitensporig kostbaar en nutteloos aangemerkte reclamediensten – Geen omzet gegenereerd voor de belastingplichtige”

In zaak C?334/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Veszprémi Törvényszék (rechter in eerste aanleg Veszprém, Hongarije) bij beslissing van 20 juli 2020, ingekomen bij het Hof op 23 juli 2020, in de procedure

Amper Metal Kft.

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: I. Ziemele, president van de Zesde kamer, waarnemend voor de president van de Zevende kamer, T. von Danwitz (rapporteur) en A. Kumin, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Amper Metal Kft., vertegenwoordigd door V. Pallós, ügyvéd,

– de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en R. Kissné Berta als gemachtigden,

– de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, J. Vlá?il en O. Serdula als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en L. Havas als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 168, aanhef en onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Amper Metal Kft. en de Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting? en douanedienst, Hongarije) over de weigering van verweerster om Amper Metal het recht toe te kennen op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die Amper Metal als voorbelasting heeft betaald over reclamediensten.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

4 Artikel 73 van de btw-richtlijn luidt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden."

5 Krachtens artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten, om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen, in de in die bepaling opgesomde gevallen bepalen dat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen of diensten waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms?, lidmaatschaps?, financiële of juridische banden zoals omschreven door de lidstaat bestaan, de normale waarde is.

6 Artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

7 Artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„De Raad [van de Europese Unie] bepaalt op voorstel van de [Europese] Commissie met eenparigheid van stemmen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de btw bestaat. In ieder

geval zijn uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde?uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, van het recht op aftrek uitgesloten.”

Hongaars recht

8 In § 119, lid 1, van de az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw?wet”) staat te lezen dat, tenzij de wet anders bepaalt, het recht op aftrek van de belasting ontstaat op het tijdstip waarop de als voorbelasting verschuldigde belasting wordt vastgesteld, ook wanneer de verschuldigde belasting overeenkomstig § 196/B, lid 2, onder a), van de btw?wet wordt vastgesteld.

9 § 120, onder a), van de btw-wet bepaalt dat de belastingplichtige die als zodanig handelt, voor zover hij goederen of diensten gebruikt voor belaste handelingen of op andere wijze aanwendt, van de door hem verschuldigde belasting de btw mag aftrekken die door een andere belastingplichtige – waaronder personen of organisaties die zijn onderworpen aan de vereenvoudigde bedrijfsbelasting – voor geleverde of te leveren goederen en voor verrichte of te verrichten diensten bij hem in rekening is gebracht.

10 § 8, lid 1, onder d), van de a társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (wet nr. LXXXI van 1996 op de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting; hierna: „wet vennootschapsbelasting”) bepaalt dat het resultaat vóór belastingen wordt verhoogd met de als kosten of lasten opgenomen en op het resultaat vóór belastingen in mindering gebrachte bedragen – met inbegrip van de afschrijving van de waardevermindering van immateriële en materiële vaste activa – die geen verband houden met de ondernemingsactiviteiten of omzetgenererende activiteiten, gelet op met name het bepaalde in bijlage 3 bij deze wet.

11 Punt 4 van bijlage 3 bij de wet vennootschapsbelasting luidt:

„Voor de toepassing van § 8, lid 1, onder d), wordt met name als niet ten behoeve van de onderneming gemaakte kosten en lasten aangemerkt, (een deel van) de tegenwaarde van een dienst die exclusief btw hoger is dan 200 000 Hongaarse forint (HUF) [(ongeveer 555 EUR)], wanneer op basis van de omstandigheden (met name de bedrijfsactiviteiten en de omzet van de belastingplichtige alsmede de aard en de tegenwaarde van de verleende dienst) duidelijk kan worden vastgesteld dat het gebruik van deze dienst in strijd is met de vereisten van een redelijke bedrijfsvoering. De tegenwaarde van de in een belastingjaar van dezelfde persoon en op dezelfde titel ontvangen diensten moet gezamenlijk in aanmerking worden genomen”.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 Amper Metal is een Hongaarse vennootschap die actief is in de sector van elektrische installaties.

13 In 2014 heeft Amper Metal met de vennootschap Sziget-Reklám Kft een overeenkomst gesloten voor het verrichten van reclamediensten, bestaande in het aanbrengen van reclamestickers met het logo van Amper Metal op auto’s tijdens een autoracekampioenschap in Hongarije. Voor deze diensten heeft Sziget-Reklám in 2014 twaalf facturen uitgereikt voor een totaalbedrag van 48 000 000 HUF (ongeveer 133 230 EUR), vermeerderd met de btw tegen een tarief van 27 %, hetgeen overeenkomt met een bedrag van 12 960 000 HUF (ongeveer 35 970 EUR). Amper Metal heeft de voor deze diensten betaalde btw afgetrokken in haar belastingaangiften voor het tijdvak van 1 januari tot en met 31 december 2014.

14 De Hongaarse belastingdienst heeft deze aangiften achteraf gecontroleerd en die aftrek

geweigerd. Voorts heeft zij van Amper Metal bij naheffingsaanslag een bedrag geëist dat overeenkomt met de ten onrechte afgetrokken btw en haar een fiscale boete van 3 240 000 HUF (ongeveer 8 991 EUR) opgelegd, vermeerderd met vertragingsrente van 868 000 HUF (ongeveer 2 409 EUR). De belastingdienst was van mening dat de betrokken reclamekosten voor Amper Metal geen last vormden die verband hield met belastbare, omzetgenererende activiteiten en dat de door Amper Metal betaalde btw dus niet aftrekbaar was op grond van artikel 120 van de btw?wet.

15 Tot staving van zijn besluit heeft de belastingdienst zich beroepen op adviezen van gerechtelijke deskundigen op het gebied van belastingen en reclame. Volgens deze deskundigen waren die reclamediensten te duur en hadden zij in werkelijkheid geen enkel nut voor Amper Metal, met name gelet op de klantenkring van deze onderneming, die bestaat uit papierfabrieken, warmwalserijen en andere industriebedrijven, die zich bij hun commerciële beslissingen niet laten leiden door stickers op racewagens. De belastingdienst heeft in dit verband gepreciseerd dat de overeenkomst voor reclamediensten niet voldeed aan de vereisten van een „redelijke bedrijfsvoering” in de zin van punt 4 van bijlage 3 bij de wet vennootschapsbelasting.

16 Amper Metal heeft bezwaar gemaakt bij verweerster, de Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, die dit bezwaar heeft afgewezen en het primaire besluit van de belastingdienst heeft bevestigd.

17 Daarop heeft Amper Metal bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tot nietigverklaring van het primaire besluit en het besluit op bezwaar van de Hongaarse belastingautoriteiten. Amper Metal betoogt dat het recht op btw?aftrek ook kan worden uitgeoefend wanneer de door de belastingplichtige verrichte uitgave noch redelijk noch economisch rendabel is, zodat het vermeende gebrek aan publiciteitswaarde van de verrichte diensten dit recht niet aantast. Evenzo is het vereiste van een kwantificeerbaar voordeel in strijd met het Unierecht, aangezien het gemeenschappelijke btw?stelsel een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten beoogt te waarborgen, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen. Amper Metal voegt hieraan toe dat de maatstaf van heffing wordt gevormd door de tegenwaarde die de dienstverrichter, in dit geval Sziget-Reklám, daadwerkelijk ontvangt, zodat haar het recht op aftrek niet kan worden ontzegd op grond dat de aan die dienstverrichter betaalde prijs onevenredig hoog is.

18 De Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága stelt dat het ontbreken van economische rationaliteit in de weg staat aan de uitoefening van het recht op btw?aftrek, en betoogt voorts dat de op een factuur vermelde maatstaf van heffing op grond van artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn kan worden gecorrigeerd wanneer deze niet overeenstemt met een normale marktwaarde, hetgeen in casu het geval is.

19 De verwijzende rechter is van oordeel dat de belangrijkste vraag in het hoofdgeding is of een belastingplichtige die uitsluitend een belastbare activiteit verricht, slechts aanspraak kan maken op aftrek van voorbelasting indien hij op basis van concrete gegevens objectief het nut kan aantonen van de dienst waarvan hij gebruik heeft gemaakt. Volgens deze rechter vereist artikel 120, onder a), van de btw?wet, dat de uitdrukking „op andere wijze aanwendt” bevat, volgens de betekenis ervan in het Hongaars een gebruik dat leidt tot een resultaat, alsmede een doeltreffende en rendabele exploitatie. De verwijzende rechter vraagt zich af of een dergelijk vereiste in overeenstemming is met het Unierecht. Bijgevolg moet worden verduidelijkt of artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de aftrekbaarheid van btw noodzakelijkerwijs een aantoonbaar rendement impliceert, in de vorm van een stijging van de omzet van de belastingplichtige.

20 Tegen deze achtergrond heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaak

geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet of kan artikel 168, [aanhef en] onder a), van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat op grond van deze bepaling – gelet op de daarin gehanteerde uitdrukking ‚worden gebruikt' – het recht op btw-aftrek over een binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallende transactie niet kan worden geweigerd op grond dat de belastingautoriteit heeft besloten dat in een transactie tussen onafhankelijke partijen de door de opsteller van de factuur verrichte dienst niet ‚nuttig' is voor de belastbare activiteiten van de ontvanger van de factuur, aangezien

– de waarde van de door de opsteller van de factuur verrichte dienst (reclame) niet in verhouding staat tot de opbrengst (omzet, omzetgroei) die de dienst heeft gegenereerd bij de afnemer ervan, dan wel

– de betrokken dienst (reclame) bij die gebruiker geen enkele omzet heeft gegenereerd?

2) Moet of kan artikel 168, [aanhef en] onder a), van de btw?richtlijn aldus worden uitgelegd dat het recht op btw-aftrek over een binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallende transactie op grond van deze bepaling kan worden geweigerd, op grond dat de belastingautoriteit heeft besloten dat de waarde van de door de opsteller van de factuur verrichte dienst (reclame) in een transactie tussen onafhankelijke partijen onevenredig hoog is, aangezien deze dienst zeer duur is en de prijs ervan in vergelijking met (een) andere soortgelijke dienst(en) buitensporig hoog is?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

21 Met zijn prejudiciële vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige de voorbelasting over reclamediensten niet in aftrek kan brengen wanneer, ten eerste, de voor deze diensten gefactureerde prijs buitensporig is in verhouding tot een door de nationale belastingdienst vastgestelde referentiewaarde en, ten tweede, die diensten niet hebben geleid tot een stijging van de omzet van deze belastingplichtige.

22 Artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn bepaalt dat een belastingplichtige, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen, gerechtigd is om in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht, af te trekken van het door hem verschuldigde belastingbedrag.

23 In dit verband is het vaste rechtspraak dat het recht op aftrek integrerend deel uitmaakt van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht kan onmiddellijk worden uitgeoefend voor alle belastingen die hebben gedrukt op handelingen die in eerdere stadia zijn verricht. De aftrekregeling heeft namelijk tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, mits deze in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen. Een belastingplichtige die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed of een dienst verwerft en het goed of de dienst gebruikt voor zijn belaste handelingen, mag de over dit goed of deze dienst verschuldigde of voldane btw aftrekken (arresten van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punten 25?27, en 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein?Industrie, C?528/19, EU:C:2020:712, punten 23?25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 In casu vraagt de verwijzende rechter zich af wat de betekenis is van de term „gebruikt" in artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn. Hij vraagt zich met name af of het

buitensporige karakter van de prijs die de belastingplichtige in rekening is gebracht voor de aan hem verrichte diensten en het feit dat deze diensten niet hebben geleid tot een stijging van de omzet van de belastingplichtige in de weg kunnen staan aan het recht op aftrek van de over deze diensten betaalde voorbelasting.

25 Betreffende, in de eerste plaats, de vaststelling dat de prijs die in rekening is gebracht voor de aan de belastingplichtige geleverde diensten buitensporig is en de gevolgen daarvan voor het recht op aftrek, moet worden opgemerkt, ten eerste, dat de toepassing van artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn veronderstelt dat er in een eerder stadium sprake was van een handeling die zelf aan btw is onderworpen.

26 In dit verband vloeit uit vaste rechtspraak voort dat een dienst slechts onder bezwarende titel in de zin van de btw-richtlijn wordt verricht en dus belastbaar is wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de aan de ontvanger verleende dienst. Dit is het geval wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, en de betaalde bedragen dus de daadwerkelijke tegenprestatie vormen voor de individualiseerbare dienst die is verricht in het kader van een dergelijke rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld (arrest van 21 januari 2021, UCMR – ADA, C?501/19, EU:C:2021:50, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Van een rechtstreeks verband is sprake wanneer twee prestaties van elkaar afhankelijk zijn, dit wil zeggen dat de ene prestatie enkel wordt verricht op voorwaarde dat de andere prestatie ook wordt verricht, en omgekeerd (arrest van 11 maart 2020, San Domenico Vetraria, C?94/19, EU:C:2020:193, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het feit dat een economische handeling wordt verricht tegen een prijs die hoger of lager is dan de kostprijs en dus tegen een hogere of lagere prijs dan de normale marktprijs, is daarentegen niet relevant voor de kwalificatie van een handeling als handeling onder bezwarende titel, aangezien een dergelijke omstandigheid niet kan afdoen aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte of te verrichten diensten en de ontvangen of te ontvangen tegenprestatie waarvan het bedrag vooraf volgens duidelijk afgebakende criteria wordt bepaald (arrest van 15 april 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Wat betreft, ten tweede, het bedrag aan btw dat de belastingplichtige in aftrek kan brengen, wordt het recht op aftrek volgens de in punt 23 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak in beginsel uitgeoefend voor alle belastingen die hebben gedrukt op handelingen die in eerdere stadia zijn verricht, waarbij deze belastingen worden berekend op basis van de toepasselijke maatstaf van heffing. Volgens de algemene regel van artikel 73 van de btw-richtlijn omvat de maatstaf van heffing voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 ervan, alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden. Het gaat dus om de tussen partijen overeengekomen tegenprestatie die aan de leverancier of dienstverrichter wordt betaald, en niet om een objectieve waarde, zoals de marktwaarde of een door de belastingdienst vastgestelde referentiewaarde.

29 Hoewel artikel 80 van de btw-richtlijn ter voorkoming van belastingfraude en -ontwijking een uitzondering op die algemene regel vaststelt door te bepalen dat de maatstaf van heffing kan overeenkomen met de normale waarde van de betrokken handeling, dient in herinnering te worden gebracht dat deze bepaling alleen ziet op goederenleveringen en diensten waarbij

familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms?, lidmaatschaps?, financiële of juridische banden zoals omschreven door de lidstaat bestaan.

30 Wat in de tweede plaats de vaststelling betreft dat de omzet van de belastingplichtige niet is gestegen, wat ervan zou getuigen dat de in een eerder stadium verrichte diensten geen voordeel hebben opgeleverd, moet om te beginnen in herinnering worden gebracht dat artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn veronderstelt dat de door de belastingplichtige in een eerder stadium verworven goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen. In het bijzonder zijn krachtens artikel 176, eerste alinea, van de btw?richtlijn uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde?uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, uitdrukkelijk uitgesloten van het recht op aftrek. Hoewel de door de belastingplichtige in een eerder stadium gedane uitgave een professioneel karakter moet hebben en de verworven goederen of diensten moeten worden gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige, stelt noch artikel 168, aanhef en onder a), noch artikel 176, eerste alinea, van de btw?richtlijn de uitoefening van het recht op aftrek afhankelijk van een criterium betreffende de stijging van de omzet van de belastingplichtige, of meer in het algemeen van een criterium betreffende de economische rentabiliteit van de in een eerder stadium verrichte handeling.

31 Om de belastingplichtige voorbelasting in aftrek te kunnen laten brengen en om de omvang van dat recht te kunnen bepalen dient er daarentegen volgens vaste rechtspraak in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Het recht op aftrek van de btw over in een eerder stadium verworven goederen of diensten veronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (arresten van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punt 28, en 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein?Industrie, C?528/19, EU:C:2020:712, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Het is eveneens vaste rechtspraak dat de belastingplichtige, ook wanneer er geen sprake is van een dergelijk verband, recht heeft op aftrek wanneer de kosten voor de betrokken handeling deel uitmaken van de algemene kosten van deze belastingplichtige en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Dergelijke kosten houden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (arresten van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punt 29, en 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein?Industrie, C?528/19, EU:C:2020:712, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Of er sprake is van recht op aftrek hangt dus af van de handelingen in een later stadium waarvoor de handelingen in een eerder stadium worden gebruikt. Voor het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband moeten de kosten van de diensten in een eerder stadium zijn opgenomen in de prijs van specifieke handelingen in een later stadium of in de prijs van de door de belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit geleverde goederen of verrichte diensten (zie in die zin arrest van 16 september 2020, Mitteldeutsche Hartstein?Industrie, C?528/19, EU:C:2020:712, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 De nationale belastingdiensten en rechterlijke instanties dienen alle omstandigheden waarin de betrokken verrichtingen hebben plaatsgevonden in aanmerking te nemen en alleen rekening te houden met de handelingen die objectief verband houden met de belastbare activiteit van de belastingplichtige. Of er sprake is van dat verband moet dus worden beoordeeld aan de hand van de objectieve inhoud van de betrokken verrichting (zie in die zin arresten van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punt 31, en 16

september 2020, Mitteldeutsche Hartstein?Industrie, C?528/19, EU:C:2020:712, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 In het kader van deze beoordeling kan het feit dat de omzet van de belastingplichtige niet is gestegen, niet van invloed zijn op de uitoefening van het recht op aftrek. Zoals in herinnering gebracht in punt 23 van het onderhavige arrest, waarborgt het gemeenschappelijke btw-stelsel immers een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, mits deze in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen. Zodra het recht op aftrek is ontstaan, blijft het dus in stand, ook indien de beoogde activiteit niet van de grond is gekomen en derhalve niet tot belaste handelingen heeft geleid of indien de belastingplichtige de goederen of diensten die tot de aftrek hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil niet heeft kunnen gebruiken in het kader van belastbare handelingen (arrest van 12 november 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, punten 38 en 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Voor zover de in een eerder stadium verrichte handeling, te weten het verlenen van reclamediensten voor Amper Metal, een aan de btw onderworpen handeling vormt overeenkomstig de in de punten 26 en 27 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte beginselen, kan het feit dat de betaalde prijs hoger is dan de marktprijs of dan een eventuele referentiewaarde die de belastingdienst voor soortgelijke reclamediensten heeft vastgesteld, in casu niet rechtvaardigen dat de belastingplichtige het recht op aftrek wordt ontzegd.

37 In dit verband moet het bedrag van de btw dat kan worden afgetrokken, worden vastgesteld overeenkomstig de in punt 28 van het onderhavige arrest genoemde vereisten voor de relevante maatstaf van heffing, dat wil zeggen op basis van de tegenprestatie die de belastingplichtige daadwerkelijk heeft betaald, zoals deze blijkt uit de door hem overgelegde facturen. Artikel 80 van de btw?richtlijn is daarentegen niet relevant, aangezien het hoofdgeding betrekking heeft op een transactie tussen onafhankelijke partijen.

38 Gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding zal de verwijzende rechter, in het licht van de objectieve inhoud van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde reclamediensten, moeten nagaan of deze diensten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met een in een later stadium verrichte handeling waarvoor recht op aftrek bestaat, of dat zij, bij gebreke daarvan, als algemene kosten verband houden met de gehele economische activiteit van Amper Metal, dan wel of deze diensten neerkomen op uitgaven voor representatie zonder strikt professioneel karakter in de zin van artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn.

39 Het staat aan de verwijzende rechter om met name na te gaan of het aanbrengen van reclamestickers op auto’s tijdens het in het hoofdgeding aan de orde zijnde autoracekampioenschap tot doel had om de door Amper Metal verhandelde goederen en diensten aan te prijzen, zodat deze dienst tot de algemene kosten van de onderneming zou kunnen behoren, dan wel of de daarbij gedane uitgaven elk professioneel karakter misten en geen enkel verband hielden met de economische activiteit van deze onderneming. Overeenkomstig de vaststelling in punt 35 van het onderhavige arrest is voor deze beoordeling niet relevant dat de door Amper Metal afgenomen diensten niet hebben geleid tot een stijging van haar omzet.

40 Gelet op alle voorgaande overwegingen moet worden vastgesteld dat artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige de voorbelasting over reclamediensten in aftrek kan brengen wanneer een dergelijke dienst een aan de btw onderworpen handeling in de zin van artikel 2 van de btw-richtlijn vormt en rechtstreeks en onmiddellijk verband houdt met een of meer in een later stadium verrichte belastbare handelingen of, als algemene kosten, met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige, waarbij niet in aanmerking dient te worden genomen dat de voor deze diensten gefactureerde prijs buitensporig is in verhouding tot een door de nationale belastingdienst vastgestelde

referentiewaarde of dat die diensten niet hebben geleid tot een stijging van de omzet van deze belastingplichtige.

Kosten

41 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 168, aanhef en onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) moet aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige de voorbelasting over reclamediensten in aftrek kan brengen wanneer een dergelijke dienst een aan de btw onderworpen handeling in de zin van artikel 2 van richtlijn 2006/112 vormt en rechtstreeks en onmiddellijk verband houdt met een of meer in een later stadium verrichte belastbare handelingen of, als algemene kosten, met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige, waarbij niet in aanmerking dient te worden genomen dat de voor deze diensten gefactureerde prijs buitensporig is in verhouding tot een door de nationale belastingdienst vastgestelde referentiewaarde of dat die diensten niet hebben geleid tot een stijging van de omzet van deze belastingplichtige.

ondertekeningen

* Procestaal: Hongaars.