

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 14 wrze?nia 2017 r.(*)

Odes?anie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku? 26 ust. 1 lit. b) i art. 168 i 176 – Odliczenie podatku naliczonego – Us?ugi budowlane lub remontowe dotycz?ce budynku lub obiektu nale??cego do osoby trzeciej – Wykorzystanie us?ug przez osob? trzeci? i przez podatnika – Nieodp?atne ?wiadczenie us?ug na rzecz osób trzecich – Zaksi?gowanie kosztów wy?wiadczonych us?ug jako kosztów ogólnych podatnika – Ustalenie istnienia bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku z dzia?alno?ci? gospodarcz? osoby trzeciej lub z dzia?alno?ci? gospodarcz? podatnika

W sprawie C?132/16

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Varhoven administrativen sad (najwy?szy s?d administracyjny, Bu?garia) postanowieniem z dnia 8 grudnia 2015 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 1 marca 2016 r., w post?powaniu:

Direktor na Direksia „Obzh?vane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia

przeciwko

„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD,

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, E. Regan, A. Arabadjiev, C.G. Fernlund (sprawozdawca) i S. Rodin, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Schiano, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 grudnia 2016 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Direktor na Direksia „Obzh?vane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia przez I. Kirov?, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD przez T. Todorova i Z. Naumova, advokati,
- w imieniu rz?du bu?garskiego przez M. Georgiev? i E. Petranov?, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, G. Kolev oraz D. Roussanova, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 kwietnia 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 26 ust. 1 oraz art. 168 i 176 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Dyrektorem na Dyreksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (dyrektorem dykcji ds. odwołań oraz praktyki podatkowej i zabezpieczeń społecznych, Sofia, Bułgaria, zwanym dalej „organem podatkowym”) a spółką Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD (zwaną dalej „Iberdrola”) w przedmiocie dwóch decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego skierowanych do tej spółki, a dotyczących prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 26 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„1. Za odpłatne świadczenie usług uznaje się każde z następujących czynności:

[...]

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na prywatny użytek jego lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa.

2. Państwa członkowskie mogą odstąpić od stosowania przepisów ust. 1, pod warunkiem że takie odstąpienie nie będzie prowadziło do zakłóceń konkurencji”.

4 Artykuł 168 tej dyrektywy stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić [podatku należnego]:

a) VAT należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

5 Artykuł 176 rzeczony dyrektywy stanowi:

„Stanowiąc jednym z wniosków Komisji, Rada określi wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT. W każdym przypadku prawo do odliczenia VAT nie dotyczy wydatków, które nie

s? ?ci?le zwi?zane z dzia?alno?ci? gospodarcz?, takich jak wydatki na artyku?y luksusowe, rozrywk? lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wej?cia w ?ycie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, pa?stwa cz?onkowskie mog? utrzyma? wszystkie wy??czenia przewidziane w prawie krajowym [...] lub, w odniesieniu do pa?stw cz?onkowskich, które przyst?pi?y do Wspólnoty po tym terminie, przepisy obowi?zuj?ce w dniu ich przyst?pienia”.

Prawo bu?garskie

6 Artyku? 68 ust. 1 Zakon za danak varhu dobavenata stoynos (ustawy o podatku od warto?ci dodanej, zwanej dalej „ZDDS”, DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.), w wersji maj?cej zastosowanie do sporu w post?powaniu g?ównym, stanowi:

„Podatkiem naliczonym jest kwota VAT, któr? zarejestrowany podatnik ma prawo odliczy? od kwoty podatku nale?nego na podstawie niniejszej ustawy z tytu?u:

1) towarów lub us?ug otrzymanych przez niego w wyniku podlegaj?cej opodatkowaniu dostawy towarów lub podlegaj?cego opodatkowaniu ?wiadczenia us?ug;

[...]”.

7 Zgodnie z art. 69 ust. 1 ZDDS:

„W zakresie, w jakim towary i us?ugi s? wykorzystywane na potrzeby dokonywanych przez zarejestrowanego podatnika opodatkowanych dostaw towarów lub ?wiadczenia us?ug, podatnikowi przys?uguje prawo do odliczenia:

1) kwoty VAT, które dostawca lub us?ugodawca – je?li ten dostawca lub us?ugodawca tak?e jest zarejestrowanym na podstawie niniejszej ustawy podatnikiem – dostarczy? mu albo ma mu dostarczy? wzgl?dnie ?wiadczy? mu albo ma mu ?wiadczy?;

[...]”.

8 Artyku? 70 ZDDS stanowi:

„1. Nawet przy spe?nieniu warunków okre?lonych w art. 69 lub 74 prawo do odliczenia podatku naliczonego nie przys?uguje, je?eli:

[...]

2) towary lub us?ugi s? przeznaczone do celów nieodp?atnych dostaw lub nieodp?atnych us?ug albo do celów dzia?alno?ci niezwi?zanej z dzia?alno?ci? gospodarcz? podatnika;

[...]”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

9 Gmina Carewo (Bu?garia), dzia?aj?ca jako zamawiaj?cy, otrzyma?a pozwolenie na budow? dotycz?ce przebudowy punktu kanalizacyjno-przepompowego obs?uguj?cego znajduj?cy si? na terenie tej gminy o?rodek wypoczynkowy.

10 Spółka Iberdrola jest prywatnym inwestorem, który naby? liczne grunty na terenie tego o?rodka wypoczynkowego w celu wybudowania budynków mieszcz?cych oko?o 300 apartamentów przeznaczonych do pobytu sezonowego. Wydano równie? pozwolenia na budow?

dotyczące lokali użyteczności publicznej, miejsc parkingowych oraz obiektów otwartych.

11 Iberdrola zawarła umowę z gminą Carewo na dokonanie przebudowy punktu kanalizacyjno-przepompowego w drodze prac budowlanych lub ulepszających te stacje i zleciła wykonanie tych prac innej spółce.

12 Po zakończeniu prac budowlanych, które Iberdrola planowała wybudować w okresie wypoczynkowym, budynek mógł zostać przyłączony do punktu kanalizacyjno-przepompowego. Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria) odnosi się do opinii biegłego, zgodnie z którą bez przebudowy punktu kanalizacyjno-przepompowego przyłączenie to nie byłoby możliwe, ponieważ istnieje sieć kanalizacyjna jest niewystarczająca.

13 Wydatki wskazane na fakturze za przebudowę punktu kanalizacyjno-przepompowego zostały zaksięgowane przez spółkę Iberdrola w ramach „kosztów dotyczących przyszłych okresów sprawozdawczych” jako koszty nabycia środków trwałych, a w jej sprawozdaniu finansowym – jako aktywa na lata 2009 i 2010. Zdaniem biegłego istnieje związek między wskazanymi na fakturze usługami i towarami, a usługami, które spółka Iberdrola ma świadczyć po wybudowaniu na swoich gruntach budynków objętych pozwoleniem.

14 Organ podatkowy uważa, że spółka Iberdrola nie mogła odliczyć naliczonego VAT w wysokości 147 635 lewów bułgarskich (BGN) (około 74 284 EUR), i skierowała do niej decyzję określającą wysokość zobowiązań podatkowych i decyzję zmieniającą tę decyzję.

15 Jednakże Administrativen sad Sofia (sąd administracyjny w Sofii, Bułgaria) stwierdził nieważność tych decyzji. Uważa, że gmina Carewo korzystała z nieodpłatnego świadczenia usług polegającego na wykonaniu prac związanych z przebudową punktu kanalizacyjno-przepompowego. Nieodpłatny charakter tych usług nie uzasadnia jednak, jego zdaniem, zastosowania art. 70 ust. 1 pkt 2 ZDDS, ponieważ prace te miały być wykorzystane przez spółkę Iberdrola w ramach prowadzonej przez nią działalności gospodarczej, w szczególności przyłączenia do punktu kanalizacyjno-przepompowego budynków, na których budowle wydano pozwolenie. Zdaniem tego sądu, aby uznać prawo podatnika do odliczenia VAT naliczonego z tytułu nabytych usług, wydatki dokonane w tym celu muszą stanowić część kosztów ogólnych podatnika i stanowić element składowy ceny tych usług. Nie ma natomiast znaczenia, że wykonane prace dotyczą obiektu należącego do gminy.

16 Sąd odsyłający powołuje się na dwa wyroki Trybunału wydane w sprawach również dotyczących art. 70 ust. 2 ZDDS, mianowicie na wyrok z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97) i wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Kub (C-153/11, EU:C:2012:163). Sąd ten wskazuje jednak, że wyroki te były interpretowane w odmienny sposób przez sądy krajowe.

17 Zdaniem niektórych sądów, poza tym, że prace zostały wykonane nieodpłatnie, fakt, że przebudowywany obiekt należy do majątku gminy, a tym samym nie wchodzi w skład aktywów przedsiębiorstwa, stanowi przeszkodę dla odliczenia naliczonego VAT. Z kolei zdaniem innych sądów zaliczenie kosztów związanych z przebudową do kosztów ogólnych przedsiębiorstwa i wykorzystywanie punktu kanalizacyjno-przepompowego w ramach działalności gospodarczej przedsiębiorstwa daje prawo do odliczenia.

18 Poza tym sąd odsyłający wskazuje, że zgodnie z przepisem prawa krajowego mającym zastosowanie w postępowaniu głównym, okoliczności, że dana usługa jest świadczona nieodpłatnie, wystarcza sama w sobie do tego, aby odmówić prawa do odliczenia naliczonego VAT, co oznacza, że jest ona niezależna od tego, czy dane usługi są wykorzystywane w ramach działalności gospodarczej odbiorcy tych usług, czy też do celów niezwiązanych z tym.

działalności. Sąd ten podkreśla jednak różnicę między tym przepisem a art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, który uzależnia odmowę prawa do odliczenia od spełnienia dwóch warunków, mianowicie nieodpłatnego charakteru usług świadczonych przez podatnika i świadczenia tych usług do celów innych niż działalność przedsiębiorstwa podatnika.

19 W tych okolicznościach Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 26 ust. 1 lit. b), art. 168 lit. a) i art. 176 [dyrektywy 2006/112] stoją na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego, takiemu jak art. 70 ust. 1 pkt 2 ZDDS, który ogranicza prawo do odliczenia naliczonego VAT z tytułu świadczenia usług budowy lub ulepszenia obiektu stanowiącego własność osoby trzeciej, z których to usług korzysta zarówno usługobiorca, jak i osoba trzecia, wyjącznie ze względu na to, że osoba trzecia otrzymuje rezultat tych usług nieodpłatnie i nie uwzględniający faktu, że usługi zostaną wykorzystane w ramach działalności gospodarczej usługobiorcy będącego podatnikiem?

2) Czy art. 26 ust. 1 lit. b), art. 168 lit. a) i art. 176 [dyrektywy 2006/112] stoją na przeszkodzie praktyce podatkowej polegającej na odmawianiu przyznania prawa do odliczenia zapłaconego naliczonego VAT z tytułu świadczenia usług, gdy koszty odpowiadające tym usługom są zaksięgowane w ramach kosztów ogólnych podatnika, ze względu na to, że zostały one poniesione w celu budowy lub ulepszenia obiektu stanowiącego cudzą własność, nie uwzględniając faktu, że obiekt ten będzie tak wykorzystywany przez odbiorcę świadczenia usług budowlanych w ramach jego działalności gospodarczej?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

20 Tytułem wstępu należy zaznaczyć, że spór w postępowaniu głównym i pytania postawione przez sąd odsyłający dotyczą zakresu prawa do odliczenia ustanowionego w dyrektywie 2006/112, w szczególności zaś w jej art. 168 lit. a).

21 W zakresie, w jakim pytania te dotyczą art. 176 dyrektywy 2006/112, należy przypomnieć, że Trybunał dokonał już wykładni tego przepisu w kontekście spraw dotyczących art. 70 ZDDS (wyroki: z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 71–74; z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 45–54). Należy podkreślić, że nawet jeśli art. 70 ZDDS przewidywał wyjączenie prawa do odliczenia istniejące w chwili przystąpienia Republiki Bułgarii do Unii Europejskiej, wspomniany art. 176 pozwala na utrzymanie takich wyjączeń jedynie w zakresie, w jakim nie przewidują one ogólnych wyjączeń z systemu odliczeń ustanowionego dyrektywą 2006/112, a w szczególności przez jej art. 168 (zob. podobnie wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r., PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 W odniesieniu do art. 26 dyrektywy 2006/112 należy zaznaczyć, że przepis ten dotyczy opodatkowania niektórych transakcji. Tymczasem w sprawie w postępowaniu głównym spór dotyczy nie ewentualnego podlegania opodatkowaniu dostawy dokonanej przez podatnika na rzecz osób trzecich i odpowiadającego mu obowiązku zapłaty VAT, ale prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT obciążającego wydatki poniesione przez podatnika w celu wykonania tej usługi.

23 Rozpatrywanej sprawy nie można zatem badać pod kątem wspomnianego art. 26.

24 W konsekwencji należy uznać, że poprzez swoje pytania, które należy rozpatrywać wyjącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia czy art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112

powinien być interpretowany w ten sposób, iż podatnik ma prawo do odliczenia VAT naliczonego w cenie usług polegających na wybudowaniu lub ulepszeniu obiektu, którego właścicielem jest osoba trzecia, w sytuacji gdy właściciel obiektu korzysta nieodpłatnie z rezultatu takich usług, a same usługi są wykorzystywane zarówno przez tego podatnika, jak i przez wspomnianą osobę trzecią w ramach prowadzonej przez każdego z nich działalności gospodarczej.

25 W odniesieniu do kwestii, czy prawo do odliczenia przewidziane w art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 stoi na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego takiemu jak art. 70 ZDDS, należy przypomnieć, że prawo to stanowi integralną część systemu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w odniesieniu do całości podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 55; z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 25).

26 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłać lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama temu podatkowi (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 56; z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 26).

27 Z art. 168 dyrektywy 2006/112 wynika, że w sytuacji gdy podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia towarów lub usług używa tych towarów lub tych usług na potrzeby dokonywanych przez niego opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT podlegającego zapłać lub zapłaconego z tytułu tych towarów lub usług (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 18).

28 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego VAT i określić zakres tego prawa, konieczne jest, co do zasady, istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowią element składowy ceny transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzajnych prawo do jego odliczenia (wyroki: z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 57; z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 27).

29 Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub wielką liczbą takich transakcji, które dają prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy składowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Koszty te zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 58; z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 28).

30 Z kolei, w sytuacji gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do czynności zwolnionych z podatku lub nie należą one do zakresu stosowania VAT, nie może dojść ani do poboru podatku należnego, ani do odliczenia podatku naliczonego (zob. podobnie w szczególności wyrok: z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 59).

31 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że krajowe organy podatkowe i sądy, stosując kryterium bezpodstawnego zwrotu, powinny brać pod uwagę wszelkie okoliczności, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje, i uwzględnić tylko te spośród nich, które były w sposób obiektywny związane z opodatkowaniem działalności podatnika. Istnienie takiego zwrotu należy oceniać z punktu widzenia obiektywnej treści rozpatrywanej transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 29).

32 Aby odpowiedzieć na pytanie, czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym spółce Iberdrola przysuguje prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu usług związanych z przebudową punktu kanalizacyjno-przepompowego, należy zatem ustalić, czy istnieje bezpodstawni i ściśle związany pomyślny wspomnianymi usługami przebudowy, z jednej strony, i podlegający opodatkowaniu transakcji dokonywanej przez spółkę Iberdrola na następnym etapie obrotu lub prowadzonej przez nią działalność gospodarczą, z drugiej strony.

33 Z postanowienia odsyłającego wynika, że bez dokonania przebudowy punktu kanalizacyjno-przepompowego niemożliwe byłoby przyłączenie do niego budynków, które planuje wybudować spółka Iberdrola, co oznacza, że przebudowa ta była niezbędną do realizacji projektu tej spółki i że, w konsekwencji, w braku takiej przebudowy spółka ta nie mogłaby wykonywać swojej działalności gospodarczej.

34 Okoliczności te mogły wykazać istnienie bezpodstawnego i ściśle związanego zwrotu między usługami związanymi z przebudową punktu kanalizacyjno-przepompowego należącego do gminy Carewo i podlegającym opodatkowaniu transakcji dokonywanej przez spółkę Iberdrola na kolejnym etapie obrotu, ponieważ okazuje się, że usługi te zostały dostarczone w celu umożliwienia tej spółce realizacji projektu budowlanego, którego dotyczy postępowanie główne.

35 Jeżeli istnienie takiego bezpodstawnego i ściśle związanego zwrotu zostanie stwierdzone, czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego, fakt, że gmina Carewo również korzysta z tych usług, nie wystarczy do uzasadnienia odmowy prawa do odliczenia podatku odpowiadającego tym usługom.

36 W tym zakresie konieczne będzie uwzględnienie faktu, że będzie przedmiotem postępowania głównego usługi związane z przebudową obiektu wykonane na wcześniejszym etapie obrotu stanowi element składowy ceny podlegającej opodatkowaniu transakcji dokonywanej przez spółkę Iberdrola na kolejnym etapie obrotu.

37 Sąd odsyłający powinien jednakże zbadać również, czy zakres tych usług jest ograniczony do tego, co konieczne do przyłączenia budynków wybudowanych przez spółkę Iberdrola do punktu kanalizacyjno-przepompowego, którego dotyczy postępowanie główne, czy też wykracza on poza to, co konieczne do osiągnięcia tego celu.

38 W pierwszym przypadku należy aby uznać prawo do odliczenia VAT naliczonego obciążającego całość kosztów poniesionych w związku z przebudową tego punktu kanalizacyjno-przepompowego, ponieważ koszty te można uznać za pozostające w bezpodstawnym i ściśle związanym zwrotu z ogólnymi kosztami związanymi z działalnością gospodarczą podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 52).

39 Jeżeli natomiast zakres usług związanych z przebudową wskazanego punktu przekracza by potrzeby samych budynków projektowanych przez spółkę Iberdrola, taki ściśle i bezpodstawni związany pomyślny tymi usługami a dokonany przez tę spółkę na kolejnym etapie obrotu transakcji podlegającym opodatkowaniu polegającym na wybudowaniu tychże budynków,

zostałby częściowo zerwany, a tym samym prawo do odliczenia przysługujące spółce Iberdrola powinno zostać ograniczone do VAT naliczonego obciążającego kosztów poniesionych w związku z przebudową punktu kanalizacyjno-przepompowego będącego przedmiotem postępowania głównego, która była obiektywnie konieczna do wykonywania przez tę spółkę transakcji obciążonych podatkiem należnym.

40 W świetle powyższych rozważań na postawione pytania trzeba odpowiedzieć, że art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż podatnik ma prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu usług polegających na wybudowaniu lub ulepszeniu obiektu, którego właścicielem jest osoba trzecia, w sytuacji gdy właściciel budynku korzysta nieodpłatnie z rezultatu takich usług, a same usługi są wykorzystywane zarówno przez tego podatnika, jak i przez właściciela budynku w ramach prowadzonej przez każdego z nich działalności gospodarczej, o ile zakres tych usług nie wykracza poza to, co jest konieczne dla umożliwienia podatnikowi dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu na kolejnym etapie obrotu, a ich koszt jest uwzględniony w cenie tych transakcji.

W przedmiocie kosztów

41 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, iż podatnik ma prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego z tytułu usług polegających na wybudowaniu lub ulepszeniu obiektu, którego właścicielem jest osoba trzecia, w sytuacji gdy właściciel budynku korzysta nieodpłatnie z rezultatu takich usług, a same usługi są wykorzystywane zarówno przez tego podatnika, jak i przez właściciela budynku w ramach prowadzonej przez każdego z nich działalności gospodarczej, o ile zakres tych usług nie wykracza poza to, co jest konieczne dla umożliwienia podatnikowi dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu na kolejnym etapie obrotu, a ich koszt jest uwzględniony w cenie tych transakcji.

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.