

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

14 päivänä syyskuuta 2017 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 26 artiklan 1 kohdan b alakohta sekä 168 ja 176 artikla – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Kolmannelle henkilölle kuuluvaan kiinteistöön kohdistuvat rakennus- tai kunnostuspalvelut – Tilanne, jossa kolmas henkilö ja verovelvollinen käyttävät palveluja – Palvelun suorittaminen kolmannelle henkilölle vastikkeetta – Suoritetuista palveluista aiheutuvien kustannusten kirjaaminen verovelvollisen yleiskustannuksiin – Sen määrittäminen, onko olemassa suora ja välitön yhteys verovelvollisen liiketoimintaan

Asiassa C-132/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 8.12.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 1.3.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia

vastaan

"Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments" EOOD

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto)

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit E. Regan, A. Arabadjiev, C. G. Fernlund (esittelevä tuomari) ja S. Rodin,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Schiano,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 1.12.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia, asiamiehenään I. Kirova,

– "Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments" EOOD, edustajinaan T. Todorov ja Z. Naumov, advokati,

– Bulgarian hallitus, asiamiehinään M. Georgieva ja E. Petranova,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios, G. Koleva ja D. Roussanov,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.4.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 26 artiklan 1 kohdan sekä 168 ja 176 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia (kansallisen keskusverohallinnon Sofian yksikön valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja, Bulgaria) ja "Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments" EOOD (jäljempänä Iberdrola) ja joka koskee kahta viimeksi mainitulle osoitettua veronoikaisupäätöstä, jotka koskevat oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 26 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Vastikkeellisiin palveluihin rinnastetaan seuraavat liiketoimet:

– –

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleisesti ottaen muita kuin yrityksen varsinaisia tarkoituksia varten suorittama palvelu.

2. Jäsenvaltiot voivat poiketa 1 kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen."

4 Kyseisen direktiivin 168 artiklassa 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

– –."

5 Mainitun direktiivin 176 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Neuvosto päättää yksimielisesti 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.

Kunnes ensimmäisessä kohdassa tarkoitettut säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot saavat edelleen soveltaa kaikkia kansallisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia tai, yhteisöön sen jälkeen liittyneiden jäsenvaltioiden osalta, niiden liittymispäivänä voimassa olleita säännöksiä."

Bulgarian oikeus

6 Bulgarian arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nro 63, 4.8.2006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä ZDDS), 68 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovähennyksellä tarkoitetaan sen arvonlisäveron määrää, jonka rekisteröity verovelvollinen saa vähentää verovelastaan tämän lain mukaisesti ja joka sisältyy

1) verovelvollisen verollisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen yhteydessä saamiin tavarihin tai palveluihin

— —.”

7 ZDDS:n 69 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroita ja palveluja käytetään rekisteröidyn verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää

1) arvonlisävero tavarosta tai palvelusta, jotka tämän lain mukaisesti verovelvolliseksi rekisteröity tavaroiden luovuttaja tai palveluiden suorittaja on luovuttanut tai suorittanut taikka luovuttaa tai suorittaa tälle

— —”

8 ZDDS:n 70 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Vaikka 69 §:ssä tai 74 §:ssä säädetty edellytykset täyttyvät, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta ei ole, jos

— —

2) tavarat tai palvelut on tarkoitettu vastikkeettomiin liiketoimiin tai verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin

— —.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Tsarevon kunta (Bulgaria) sai rakennustyön tilaajana rakennusluvan alueellaan sijaitsevan lomakylän jätevedenpuhdistamon kunnostamiseksi.

10 Iberdrola on yksityinen sijoitusyhtiö, joka oli hankkinut kyseisestä lomakylästä useita kiinteistöjä rakennuttaakseen noin 300 lomahuoneistoa käsittävät rakennukset. Rakennuslupia myönnettiin myös yleisiä alueita, parkkipaikkoja ja ulkotiloja varten.

11 Iberdrola teki Tsarevon kunnan kanssa sopimuksen jätevedenpuhdistamon kunnostamisesta siihen kohdistuvilla rakennus- ja kunnostustöillä ja tilasi työt kolmantena osapuolena olevalta yhtiöltä.

12 Töiden jälkeen rakennukset, jotka Iberdrola aikoi rakennuttaa lomakylään, oli tarkoitus liittää jätevedenpuhdistamoon. Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) mainitsee asiantuntijalausunnon, jonka mukaan tällainen liittäminen olisi ilman kunnostustöitä ollut mahdotonta, koska olemassa oleva putkisto oli riittämätön.

13 Jätevedenpuhdistamon kunnostamistöitä koskevassa laskussa mainitut menot kirjattiin Iberdrolan tileihin kiinteistöjen hankintakustannuksiin liittyvinä ennakkomaksuina ja sen tilinpäätökseen vuosien 2009 ja 2010 vaihto-omaisuuteen. Asiantuntijan mukaan laskussa ilmoitettujen palvelujen sekä niiden tavaroiden ja palvelujen, jotka Iberdrola luovuttaa sen jälkeen, kun se on rakennuttanut kiinteistöilleen luvan mukaiset rakennukset, välillä on yhteys.

14 Verohallinto katsoi, ettei Iberdrola voinut vähentää ostoihin sisältyvää 147 635 Bulgarian levan (BGN) suuruista arvonlisäveroa, ja osoitti sille veronoikaisupäätöksen ja oikaisun.

15 Administrativen sad Sofia - grad (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria) kumosi kuitenkin kyseiset päätökset. Se katsoi, että Tsarevon kunta sai hyväkseen jätevedenpuhdistamon kunnostamistöiden toteuttamisesta koostuvan vastikkeettoman palvelujen suorituksen. Sen mukaan suorituksen vastikkeettomuus ei kuitenkaan oikeuta soveltamaan ZDDS:n 70 §:n 1 momentin 2 kohtaa, koska kyseisiä palveluja käytettiin Iberdrolan liiketoiminnassa siten, että rakennukset, joille rakennuslupa oli myönnetty, liitettiin jätevedenpuhdistamoon. Kyseisen tuomioistuimen mukaan oikeus palvelujen suoritukseen sisältyvän, aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähentämiseen edellyttää, että tässä yhteydessä aiheutuneet menot kuuluvat verovelvollisen yleiskustannuksiin ja muodostavat osan kyseisten palvelujen hinnasta. Sillä, että suoritettavat työt kohdistuvat kunnalle kuuluvaan kiinteistöön, ei ole merkitystä.

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee kaksi unionin tuomioistuimen tuomiota, jotka myös annettiin ZDDS:n 70 §:n 2 momenttia koskevissa asioissa, eli 16.2.2012 annetun tuomion Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97) ja 22.3.2012 annetun tuomion Klub (C-153/11, EU:C:2012:163). Kyseinen tuomioistuin mainitsee kansallisten tuomioistuinten kuitenkin tulkinneen mainittuja tuomioita eri tavoin.

17 Eräiden tuomioistuinten mukaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiselle on sen lisäksi, että työt suoritetaan vastikkeetta, esteenä myös se, että kohde kuuluu kunnan omaisuuteen eikä näin ollen ole yrityksen varallisuutta. Toiset tuomioistuimet katsovat sen sijaan, että töistä aiheutuvien menojen kirjaaminen yrityksen yleiskustannuksiin ja jätevedenpuhdistamon käyttäminen yrityksen liiketoiminnassa synnyttävät vähennysoikeuden.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee lisäksi, että pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännöksen mukaan se, että palvelu suoritetaan vastikkeetta, riittää perusteeksi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuden epäämiseksi jo itsessään ja näin ollen riippumatta siitä, käytetäänkö kyseisiä palveluja palvelujen vastaanottajan liiketoiminnassa tai muita kuin yritykselle kuuluvia tarkoituksia varten. Kyseinen tuomioistuin korostaa kuitenkin eroa direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan b alakohtaan, jossa asetetaan vähennysoikeuden epäämiseksi kaksinkertainen edellytys, jonka mukaan palvelujen suorituksen on oltava vastikkeeton ja sitä on käytettävä muita kuin yritykselle kuuluvia tarkoituksia varten.

19 Tässä tilanteessa Varhoven administrativen sad on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko [direktiivin 2006/112] 26 artiklan 1 kohdan b alakohta, 168 artiklan a alakohta ja 176 artikla esteenä ZDDS:n 70 §:n 1 momentin 2 kohdan kaltaiselle kansalliselle oikeussäännölle, jolla rajoitetaan kolmannen henkilön omistaman kiinteistön rakentamiseen tai kunnostamiseen liittyvien

palvelujen ostoon sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, kun näitä palveluja käyttävät sekä palvelujen vastaanottaja että kolmas henkilö, pelkästään siitä syystä, että kolmas henkilö saa kyseisten palvelujen lopputuloksen vastikkeettomasti, ilman että otettaisiin huomioon, että palveluja käytetään vastaisuudessa verovelvollisen vastaanottajan liiketoiminnassa?

2) Ovatko direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohdan b alakohta, 168 artiklan a alakohta ja 176 artikla esteenä sellaiselle verotuskäytännölle, jonka mukaan oikeus vähentää palvelujen ostoon sisältyvä arvonlisävero evätään, vaikka näihin palveluihin liittyvät menot on merkitty kirjanpidossa verovelvollisen yleiskustannuksiin, sillä perusteella, että ne ovat aiheutuneet toisen henkilön omistaman kiinteistön rakentamisesta tai kunnostamisesta, ilman että otettaisiin huomioon, että kyseistä kiinteistöä käyttää vastaisuudessa myös rakennuspalvelujen vastaanottaja liiketoiminnassaan?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

20 Aluksi on mainittava, että pääasia ja ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykset liittyvät direktiivissä 2006/112 ja tarkemmin sanottuna sen 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun vähennysoikeuden ulottuvuuteen.

21 Siltä osin kuin kysymykset koskevat direktiivin 2006/112 176 artiklaa, on muistutettava unionin tuomioistuimen jo tarkastelleen kyseistä artiklaa ZDDS:n 70 §:ään liittyvissä asioissa (tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, 71–74 kohta ja tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, 45–54 kohta). On korostettava, että vaikka ZDDS:n 70 §:ssä säädetään Bulgarian tasavallan Euroopan unioniin liittymisen aikaan voimassa olleesta vähennysoikeuden poissulkemisesta, kyseisessä 176 artiklassa mahdollistetaan tällaisten poissulkemisten säilyttäminen vain siltä osin kuin direktiivissä 2006/112 ja erityisesti sen 168 artiklassa säädettyä vähennysjärjestelmää ei suljeta pois yleisesti (ks. vastaavasti tuomio 23.4.2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Tämän jälkeen on mainittava direktiivin 2006/112 26 artiklasta, että kyseinen säännös koskee tiettyjen liiketoimien verollisuutta. Pääasian oikeusriita ei kuitenkaan koske verovelvollisen kolmannelle henkilölle tekemän luovutuksen mahdollista verollisuutta ja sitä vastaavaa verollisuutta maksaa luovutukseen liittyvä arvonlisävero vaan oikeutta vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero, joka sisältyi verovelvolliselle kyseisestä suorituksesta aiheutuneisiin menoihin.

23 Niinpä nyt käsiteltävää asiaa ei ole syytä tutkia kyseisen 26 artiklan valossa.

24 Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo kysymyksillään, jotka on syytä tutkia yhdessä, olennaisilta osin sitä, onko direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että verovelvollisella on oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu, kolmannen henkilön omistaman kiinteistön rakentamisesta tai kunnostamisesta koostuvaan palvelujen suoritukseen liittyvä arvonlisävero, jos tämä kolmas henkilö saa kyseisten palvelujen lopputuloksen hyväkseen vastikkeetta ja jos palveluita käyttävät sekä kyseinen verovelvollinen että kyseinen kolmas henkilö liiketoiminnoissaan.

25 Siitä, onko direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa säädetty vähennysoikeus esteenä ZDDS:n 70 §:n kaltaiselle säännökselle, on muistutettava, että vähennysoikeus kuuluu kiinteästi arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä voida lähtökohtaisesti rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 55 kohta ja tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488,

25 kohta).

26 Vähennysjärjestelmällä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. mm. tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 56 kohta ja tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, 26 kohta).

27 Direktiivin 2006/112 168 artiklasta käy ilmi, että jos verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa hankkiessaan tavarahan tai palvelun, käyttää tavaraa tai palvelua verollisiin liiketoimiinsa, verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu mainitusta tavarasta tai palvelusta (ks. vastaavasti tuomio 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, 18 kohta).

28 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on 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 suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu (tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 57 kohta ja tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, 27 kohta).

29 Verovelvolliselle myönnetään kuitenkin vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tuotteiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan (ks. mm. tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 58 kohta ja tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, 28 kohta).

30 Sitä vastoin silloin, kun verovelvollisen hankkimilla tavaroilla tai palveluilla on yhteys verosta vapautettuun toimintaan tai ne eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää (ks. vastaavasti mm. tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 59 kohta).

31 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että sovellettaessa suoraa yhteyttä koskevaa arviointiperustetta – mikä on verohallinnon ja kansallisten tuomioistuinten tehtävä – on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu, ja huomioon on otettava vain ne liiketoimet, jotka liittyvät objektiivisesti verovelvollisen veronalaiseen toimintaan. Tällaisen yhteyden olemassaolo on näin ollen arvioitava kyseisen liiketoimen objektiivisen sisällön perusteella (ks. vastaavasti tuomio 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:99, 712, 29 kohta).

32 Siihen vastaamiseksi, onko Iberdrolalla pääasian kaltaisessa tilanteessa oikeus vähentää jätevedenpuhdistamon kunnostamiseen liittyvä, aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero, on näin ollen ratkaistava, onko yhtäältä kyseisen kunnostamispalvelun ja toisaalta Iberdrolan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suorittaman verollisen liiketoimen tai kyseisen yhtiön liiketoiminnan välillä suora ja välitön yhteys.

33 Ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee, että ilman kyseisen jätevedenpuhdistamon kunnostamista rakennusten, jotka Iberdrola aikoi rakennuttaa, liittäminen siihen olisi ollut mahdotonta, joten kunnostaminen oli välttämätöntä kyseisen hankkeen toteuttamiseksi eikä Iberdrola näin ollen olisi voinut harjoittaa liiketoimintaansa ilman sitä.

34 Tällaisilla olosuhteilla voidaan osoittaa suora ja välitön yhteys Tsarevon kunnalle kuuluvan jätevedenpuhdistamon kunnostamista koskevan palvelun ja Iberdrolan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suorittaman verollisen liiketoimen välillä, koska kyseinen palvelu suoritettiin sen mahdollistamiseksi, että Iberdrola voi toteuttaa pääasiassa kyseessä olevan kiinteistöhanke.

35 Se, että myös Tsarevon kunta hyötyy mainitusta palvelusta, ei voi perusteena sille, että Iberdrolalta evättäisiin tähän liittyvä vähennysoikeus, jos tällainen suora ja välitön yhteys näytetään toteen ? mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

36 Tässä yhteydessä on syytä ottaa huomioon se, että pääasiassa kyseessä oleva, aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettu kunnostamispalvelu muodostaa osan Iberdrolan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suorittaman verollisen liiketoimen hinnasta.

37 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on myös tutkittava, rajoittuiko kyseinen palvelu siihen, mikä oli tarpeen sen varmistamiseksi, että Iberdrolan rakennuttamat rakennukset voidaan liittää pääasiassa kyseessä olevaan jätevedenpuhdistamoon, vai ylittääkö palvelu sen, mikä oli tätä varten tarpeen.

38 Ensimmäisessä tapauksessa on tunnustettava oikeus kaikkiin jätevedenpuhdistamon kunnostamisesta aiheutuneisiin menoihin sisältyvän, aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähentämiseen, sillä kyseisillä menoilla voidaan katsoa olevan suora ja välitön yhteys verovelvollisen liiketoimintaan (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, 52 kohta).

39 Sen sijaan siinä tapauksessa, että jätevedenpuhdistamon kunnostamistyöt ylittävät pelkästään Iberdrolan rakennuttamien rakennusten synnyttämät tarpeet, mainitun palvelun ja Iberdrolan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suorittaman verollisen liiketoimen eli mainittujen rakennusten rakennuttamisen välinen suora ja välitön yhteys katkeaisi osittain ja Iberdrolalle olisi tällöin myönnettävä oikeus vähentää arvonlisävero, joka sisältyi siihen jätevedenpuhdistamon kunnostamismenojen osaan, joka oli objektiivisesti tarpeen sen mahdollistamiseksi, että Iberdrola voi toteuttaa verollisia liiketoimiaan.

40 Esitettyihin kysymyksiin on tässä tilanteessa vastattava, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisella on oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu, kolmannen henkilön omistaman kiinteistön rakentamisesta tai kunnostamisesta koostuvaan palvelujen suoritukseen liittyvä arvonlisävero, jos tämä kolmas henkilö saa kyseisten palvelujen lopputuloksen hyväkseen vastikkeetta ja jos palveluja käyttävät sekä kyseinen verovelvollinen että kyseinen kolmas henkilö liiketoiminnoissaan, jos mainitut palvelut eivät ylitä sitä, mikä on tarpeen sen mahdollistamiseksi, että mainittu verovelvollinen suorittaa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisia liiketoimia, ja jos palvelujen kustannukset sisältyvät kyseisten liiketoimien hintaan.

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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisella on oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu, kolmannen henkilön omistaman kiinteistön rakentamisesta tai kunnostamisesta koostuvaan palvelujen suoritukseen liittyvä arvonlisävero, jos tämä kolmas henkilö saa kyseisten palvelujen lopputuloksen hyväkseen vastikkeetta ja jos palveluja käyttävät sekä kyseinen verovelvollinen että kyseinen kolmas henkilö liiketoiminnoissaan, jos mainitut palvelut eivät ylitä sitä, mikä on tarpeen sen mahdollistamiseksi, että mainittu verovelvollinen suorittaa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisia liiketoimia, ja jos palvelujen kustannukset sisältyvät kyseisten liiketoimien hintaan.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.