

Asia C-174/08

NCC Construction Danmark A/S

vastaan

Skatteministeriet

(Østre Landsretin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 19 artiklan 2 kohta – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Osittain verovelvollinen henkilö – Tavarat ja palvelut, joita käytetään sekä arvonlisäverollisiin liiketoimiin että arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin – Vähennyksen suhdeluvun laskeminen – Liitännäisten kiinteistöliiketoimien käsite – Toimitukset itselle – Verotuksen neutraalisuuden periaate

Tuomion tiivistelmä

1. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Tavarat ja palvelut, joita verovelvollinen käyttää sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin*

(Neuvoston direktiivin 77/388 19 artiklan 2 kohta)

2. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen*

(Neuvoston direktiivi 77/388)

1. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 19 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että silloin kun kyse on rakennusyrityksestä, tämän yrityksen omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myyntiä ei voida katsoa tässä säännöksessä tarkoitetuksi ”liitännäiseksi kiinteistöliiketoimeksi”, koska se on verollisen liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke. Tällaisessa tilanteessa ei ole arvioitava konkreettisesti, missä laajuudessa tässä myyntitoiminnassa, kun sitä tarkastellaan erikseen, käytetään arvonlisäverollisia tavaroita ja palveluja.

(ks. 34 ja 35 kohta sekä tuomiolauselman 1 kohta)

2. Verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä sille, että rakennusyritys, joka maksaa arvonlisäveroa omaan lukuunsa suorittamistaan rakennussuorituksista (toimitukset itselle), ei saa vähentää täysimääräisesti näiden suoritusten toteuttamisen johdosta syntyneihin yleiskustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa sen vuoksi, että näin rakennettujen rakennusten myynnistä seuraava liikevaihto on vapautettu arvonlisäverosta.

Vaikka yhteisön lainsäätäjä on säätänyt tästä verotuksen neutraalisuuden periaatteesta toteuttaakseen arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen, kuitenkin kun yhdenvertaisen kohtelun yleinen periaate on muiden yhteisön oikeuden yleisten periaatteiden tapaan perustuslain tasoinen normi, verotuksen neutraalisuuden periaatteen osalta on tarpeen lainsäädännössä tehtävä konkretisointi, joka voi tapahtua ainoastaan antamalla yhteisön johdetun

oikeuden säädös. Näin ollen verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen voidaan tällaisella säädöksellä tehdä täsmennyksiä, jotka seuraavat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 19 artiklan 1 kohdan ja 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan sekä direktiivin liitteessä F olevan 16 kohdan yhdessä tapahtuvasta soveltamisesta, jonka seurauksena verovelvollinen, joka harjoittaa sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverosta vapautettua kiinteistöjen myyntitoimintaa, ei voi vähentää täysimääräisesti sen yleiskustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa.

Lisäksi verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen ei voida tehokkaasti vedota kansallisessa oikeudessa täytäntöönpan্তুjen kuudennen direktiivin säännösten soveltamisen estämiseksi, koska kansallinen lainsäätäjä, joka pyrki kuudennen direktiivin täytäntöönpanoa koskevilla moitituilla säännöksillä noudattamaan asianmukaisesti yhdenvertaisen kohtelun yleistä periaatetta, halusi sijoittaa rakennusyritykset, jotka harjoittavat rakennustoimintansa oheistoimintana arvonlisäverosta vapautettua kiinteistöjen myyntitoimintaa, samaan asemaan sellaisten rakennuttajien kanssa, jotka eivät voi mainitun myyntitoiminnan verovapautuksen takia vähentää käyttämiensä kolmansien yritysten suorittamista rakennussuorituksista maksamaansa arvonlisäveroa, ja se teki näin kilpailunvääristymien välttämiseksi sisämarkkinoilla.

(ks. 41–43, 46 ja 47 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

29 päivänä lokakuuta 2009 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 19 artiklan 2 kohta – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Osittain verovelvollinen henkilö – Tavarat ja palvelut, joita käytetään sekä arvonlisäverollisiin liiketoimiin että arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin – Vähennyksen suhdeluvun laskeminen – Liitännäisten kiinteistöliiketoimien käsite – Toimitukset itselle – Verotuksen neutraalisuuden periaate

Asiassa C-174/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Østre Landsret (Tanska) on esittänyt 17.4.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 28.4.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

NCC Construction Danmark A/S

vastaa

Skatteministeriet,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: kolmannen jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts, joka hoitaa neljännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis ja J. Malenovský (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 23.4.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- NCC Construction Danmark A/S, edustajanaan advokat B. Møll Pederson,
- Tanskan hallitus, asiamiehenään B. Weis Fogh, avustajanaan advokat D. Auken,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinä D. Triantafyllou ja S. Schønberg,

kuultuaan julkisasiamiehen 18.6.2009 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 19 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ulottuvuuden tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat NCC Construction Danmark A/S (jäljempänä NCC) ja Skatteministeriet (valtiovarainministeriö) ja joka koskee sitä, miltä osin NCC:llä on oikeus tehdä osittainen arvonlisäverovähennys yleiskustannustensa osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

4 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 7 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat rinnastaa vastikkeelliseen luovutukseen:

a) yrityksen tuottamien, rakentamien, louhimien, jalostamien, ostamien tai maahantuomien tavaroiden ottamisen verovelvollisen yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön, jos tällaisten tavaroiden hankkiminen toiselta verovelvolliselta ei olisi oikeuttanut arvonlisäveron täyteen vähennykseen.”

5 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat, kilpailun vääristymisen estämiseksi ja noudattaen 29 artiklassa tarkoitettua

neuvottelumenettelyä, rinnastaa vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin verovelvollisen yrityksensä tarpeita varten suorittaman palvelun, jos palvelu toisen verovelvollisen suorittamana ei oikeuttaisi arvonlisäveron täysimääräiseen vähennykseen.”

6 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään, että jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, joka on maan alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen.

7 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdasta käy ilmi, että sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

8 Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 ja 2 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Vähennyksen suhdeluvun laskeminen

1. Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka

– osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,

– nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. – –

Suhdeluku on laskettava vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna.

2. Edellä 1 kohdan säännöksistä poiketen vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon liikevaihdon määrä, joka muodostuu investointitavaroiden luovutuksista, jos verovelvollinen käyttää nämä tavarat yrityksessään. Samoin on jätettävä ottamatta huomioon liitännäisistä kiinteistö? ja rahoitusliiketoimista sekä liitännäisistä 13 artiklan B kohdan d alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista muodostuva liikevaihdon määrä. – –”

9 Kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa olevan siirtymäsäännöksen mukaan jäsenvaltiot voivat tämän artiklan 4 kohdassa tarkoitettuna siirtymä kautena jatkaa sellaista liiketoimien vapauttamista, jotka luetellaan direktiivin liitteessä F. Liitteessä F olevassa 16 kohdassa mainitaan ”direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitettut rakennusten ja maapohjien luovutukset”.

Kansallinen säännöstö

10 Arvonlisäverolailla (momsloven) pannaan täytäntöön kuudes direktiivi.

11 Yrityksen sisäisten suoritusten osalta tämän lain 6 §:n 1 momentissa säädetään, että rakennustoimintaa harjoittavat verovelvolliset, jotka rakentavat myyntitarkoituksessa kiinteistöjä omaan lukuunsa omalle maapohjalleen, ovat velvollisia maksamaan tekemästään rakennustyöstä arvonlisäveroa, ja saman pykälän 2 momentissa säädetään, että niiden rakennusten, joiden osalta

on maksettava arvonlisäveroa 1 momentin mukaisesti, rakentamiseksi suoritettu työ ja työssä käytetyt materiaalit on rinnastettava vastikkeellisiin suorituksiin ja ne ovat näin ollen arvonlisäverollisia suorituksia.

12 Arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentin 9 kohdassa vapautetaan kiinteän omaisuuden luovutukset arvonlisäverosta.

13 Arvonlisäverolain 37 §:ssä säädetään vähennysoikeudesta, että "arvonlisäverollisiksi rekisteröidyt yritykset voivat ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa laskiessaan vähentää sellaisista ostamistaan tavaroista ja palveluista maksamansa arvonlisäveron, jotka käytetään yksinomaan yrityksen liiketoimiin, joita ei ole vapautettu 13 §:n mukaisesti arvonlisäverosta".

14 Sekakäyttöön tarkoitetuista ostoista arvonlisäverolain 38 §:ssä säädetään, että "sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita rekisteröity yritys käyttää sekä 37 §:n mukaisessa vähennykseen oikeuttavassa tarkoituksessa että muussa tarkoituksessa kyseisessä yrityksessä, voidaan vähentää se arvonlisäveron osa, joka vastaa rekisteröintivelvollisuuden alaisesta toiminnasta saadun liikevaihdon suhteellista osuutta. Liikevaihtoa laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon sen liikevaihdon määrä, joka muodostuu sellaisten investointitavaroiden luovutuksista, joita on käytetty yrityksessä – –. Huomioon jätetään ottamatta myös liikevaihdon määrä, joka muodostuu liitännäisistä kiinteistöliiketoimista – –".

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 NCC on rakennusalan yritys, joka harjoittaa erityisesti urakointitoimintaa. Se suorittaa rakentamiseen liittyviä töitä, jotka käsittävät muun muassa insinööri-, suunnittelu- ja neuvontatoiminnot sekä rakennusalan työurakoinnin sekä kolmansien lukuun että sen omaan lukuun.

16 NCC:n omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myynti ei kuulu sen pääasialliseen toimintaan, vaan myynti on itsenäistä toimintaa, joka on johdettu sen arvonlisäverollisesta rakennustoiminnasta.

17 Koska Tanskan arvonlisäverolain mukaan omaan lukuun rakennettujen kiinteistöjen myynti on vapautettu arvonlisäverosta, NCC joutui osittain verovelvollisena laskemaan suhdeluvun selvittääkseen sen summan, jonka se sai vähentää arvonlisäverotuksessa näiden kahden toiminnon yhteisten kustannusten (yleiskustannukset) osalta.

18 NCC ei ottanut tässä laskelmassa huomioon sitä liikevaihtoa, joka seurasi sen omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myynnistä. Se arvioi nimittäin, että tämä kiinteistöjen myyntitoiminta oli katsottava kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetuksi "liitännäiseksi kiinteistöliiketoimeksi".

19 Tanskan veroviranomaiset eivät hyväksyneet 1.4.2002 alkaen enää tätä kantaa vaan omaksuivat uuden käytännön, jonka mukaan rakennusyrityksen harjoittamaa kiinteistöjen myyntitoimintaa ei voida rinnastaa "liitännäiseen kiinteistöliiketoimeen". NCC sai tämän seurauksena vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron sen yleiskustannusten osalta ainoastaan osittain.

20 NCC, joka katsoi, että sen on saatava vähentää yleiskustannusten osalta ostoihin sisältyvä arvonlisävero täysimääräisesti, riitautti Skatteministerietin kannan.

21 Østre Landsret on päättänyt tässä tilanteessa lykätä ratkaisun antamista asiassa ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1) Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen käsitettä "liitännäiset kiinteistöliiketoimet" tulkittava siten, että se kattaa arvonlisäverovelvollisen rakennusyrityksen toiminnan, kun kyse on sellaisten kiinteistöjen, jotka kyseinen rakennusyritys on jälleenmyyntitarkoituksessa rakentanut omaan lukuunsa täysin arvonlisäverollisena toimintana, myöhemmin tapahtuvasta myynnistä?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen vastattaessa merkitystä sillä, missä laajuudessa myyntitoiminnassa erikseen tarkasteltuna käytetään arvonlisäverollisia tavaroita tai palveluja?

3) Onko arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa yhteensoveltuvaa, että sellaisella rakennusyrityksellä, joka kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 7 kohtaan ja 6 artiklan 3 kohtaan perustuvan jäsenvaltion lainsäädännön mukaan on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa yrityksen sisäisistä liiketoimista, kun kyse on omaan lukuun jälleenmyyntitarkoituksessa rakennetuista kiinteistöistä, on vain osittainen oikeus vähentää arvonlisävero rakennustoiminnan yleiskustannusten osalta sen takia, että myöhemmin tapahtuva kiinteistöjen myynti on jäsenvaltion arvonlisäverolainsäädännön perusteella vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla, luettuna yhdessä sen liitteessä F olevan 16 kohdan kanssa?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen kysymys

22 Näillä kahdella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele yhtäältä, onko kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että silloin kun kyse on rakennusyrityksestä, tämän yrityksen omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myynti voidaan katsoa tässä säännöksessä tarkoitetuksi "liitännäiseksi kiinteistöliiketoimeksi", ja toisaalta, onko tämän määrittelyn yhteydessä arvioitava konkreettisesti, missä laajuudessa edellä mainitussa toiminnassa, kun sitä tarkastellaan erikseen, käytetään arvonlisäverollisia tavaroita ja palveluja.

23 Todettakoon heti aluksi, että yhteisön oikeussäännön ulottuvuuden määrittelemiseksi on otettava huomioon samanaikaisesti sen sanamuoto, asiayhteys ja tarkoitus (asia C?162/91, Tenuta il Bosco, tuomio 15.10.1992, Kok., s. I?5279, 11 kohta; asia C?315/00, Maierhofer, tuomio 16.1.2003, Kok., s. I?563, 27 kohta ja asia C?280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005, Kok., s. I?10683, 34 kohta).

24 Lisäksi sekä yhteisön oikeuden yhdenmukainen soveltaminen että yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että yhteisön oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen sisällön ja ulottuvuuden määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko yhteisössä itsenäisesti ja yhdenmukaisesti (ks. vastaavasti mm. asia C?321/02, Harbs, tuomio 15.7.2004, Kok., s. I?7101, 28 kohta ja asia C?195/06, Österreichischer Rundfunk, tuomio 18.10.2007, Kok., s. I?8817, 24 kohta).

25 Tästä seikasta on todettava, että kuudennen direktiivin 19 artikla ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen sisällön ja sen ulottuvuuden määrittämiseksi eikä pelkästään siinä käytettyjen ilmaisujen perusteella voida varmasti todeta, että se koskee pääasiassa kyseessä olevan kaltaista toimintaa.

26 Näin ollen on otettava huomioon tämän säännöksen asiayhteys ja tarkoitus.

27 Ensinnäkin sen asiayhteyden osalta on palautettava mieliin, että kuudennen direktiivin 19 artikla on sen XI osastossa, joka koskee vähennysjärjestelmää. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa vahvistetulla vähennysoikeudella, joka koskee arvonlisäveroa, joka on maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvollinen käyttää arvonlisäverollisiin liiketoimiinsa, on pyritty kokonaan poistamaan maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta yrittäjälle aiheutuva rasitus sen koko taloudellisessa toiminnassa. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen täydellisen neutraalisuuden edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. mm. asia C-435/05, Investrand, tuomio 8.2.2007, Kok., s. I-1315, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Siitä tilanteesta, että verovelvollinen tekee sekä verollisia liiketoimia, jotka oikeuttavat vähennykseen, että verosta vapautettuja liiketoimia, jotka eivät oikeuta vähennykseen, säädetään kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa siten, että vähentää saadaan vain se arvonlisäveron osa, joka vastaa verollisten liiketoimien suhteellista osuutta. Tämä suhdeluku lasketaan direktiivin 19 artiklassa olevia yksityiskohtaisia sääntöjä noudattaen.

29 Vaikka mainitun 19 artiklan 1 kohdassa säädetään tämän osalta, että vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka osoittajana on verollisista liiketoimista muodostuva liikevaihto ja nimittäjänä kokonaisliikevaihto, saman artiklan 2 kohdassa säädetään, että tästä poiketen on jätettävä ottamatta huomioon muun muassa sen liikevaihdon määrä, joka muodostuu ”liitännäisistä kiinteistöliiketoimista”. Kuudes direktiivi ei kuitenkaan sisällä käsitteen ”liitännäiset kiinteistöliiketoimet” määritelmää.

30 Seuraavaksi on todettava kyseisen artiklan 2 kohdan tarkoituksesta, että se käy ilmi muun muassa perusteluosasta, joka liittyy Euroopan yhteisöjen neuvostolle 29.6.1973 tehtyyn Euroopan yhteisöjen komission ehdotukseen kuudenneksi direktiiviksi (ks. Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73, s. 20). Tämän perusteluosan sanamuodon mukaan ”kyseisessä kohdassa tarkoitetut seikat on jätettävä huomioimatta suhdeluvun laskennassa, jotta ne eivät vääristäisi sen tosiasiallista merkitystä, koska kyseiset seikat eivät kuvasta verovelvollisen liiketoimintaa. Tämä koskee investointitavaroiden myyntiä sekä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimia, jotka ovat vain liitännäisiä eli joilla on vain toissijainen tai satunnainen vaikutus yrityksen kokonaisliikevaihtoon. Nämä toimet jätetään huomioimatta laskennassa vain, jos ne eivät kuulu verovelvollisen tavanomaiseen liiketoimintaan”.

31 Tältä osin on todettava, että yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainittuun tarkoitukseen perustuvasta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että taloudellista toimintaa ei voida pitää kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna ”liitännäisenä” toimintana, jos se on yrityksen verollisen liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke (asia C-306/94, Régie dauphinoise, tuomio 11.7.1996, Kok., s. I-3695, 22 kohta) tai jos siinä käytetään merkittävästi arvonlisäverollisia tavaroita tai palveluja (asia C-77/01, EDM, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-4295, 76 kohta).

32 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen on siis vastattava tämän oikeuskäytännön valossa.

33 Ensimmäisen edellytyksen noudattamisesta on todettava, että sitä, että rakennusyhtiö myy omaan lukuunsa rakentamiaan kiinteistöjä, ei voida katsoa verovelvollisen verollisen liiketoiminnan, joka koostuu kolmansien lukuun ja sen omaan lukuun tapahtuvasta kiinteistöjen rakentamisesta, kannalta liitännäiseksi toimeksi. Koska se johtuu samasta rakennustoiminnasta, se on rakennustoiminnan välitön jatke. Toimintojen yleinen järjestäminen edellyttää NCC:ltä, että se suunnittelee alusta alkaen ja säännöllisesti pysyväisluonteisella tavalla tiettyjen sellaisten

kiinteistöjen rakentamisen omaan lukuun, jotka se aikoo myydä myöhemmin itse, vaikka näitä kiinteistöjä olisi vain vähän. Tätä seuraava kiinteistöjen myyntitoiminta ei vaikuta täten satunnaiselta, vaan se seuraa välttämättä yhtiön tietoisesta pyrkimyksestä kehittää myyntitoimintaa, joka koskee yrityksen liiketoimintansa puitteissa omaan lukuunsa rakentamia kiinteistöjä. Tämä toiminta kuuluu verovelvollisen liiketaloudellisiin päämääriin, ja sillä pyritään kaupallisiin tavoitteeseen (ks. vastaavasti em. asia EDM, tuomion 67 kohta).

34 Tällaisessa tilanteessa pääasiassa kysymyksessä olevan kaltainen kiinteistöjen myyntitoiminta on katsottava yhtiön verollisen liiketoiminnan välittömäksi, pysyväksi ja välttämättömäksi jatkeeksi, eikä ole tarpeen arvioida konkreettisesti, missä laajuudessa tässä myyntitoiminnassa, kun sitä tarkastellaan erikseen, käytetään arvonlisäverollisia tavaroita ja palveluja.

35 Edellä olevan perusteella kahteen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että silloin kun kyse on rakennusyrityksestä, tämän yrityksen omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myyntiä ei voida katsoa tässä säännöksessä tarkoitetuksi ”liitännäiseksi kiinteistöliiketoimeksi”, koska se on verollisen liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke. Tällaisessa tilanteessa ei ole arvioitava konkreettisesti, missä laajuudessa tässä myyntitoiminnassa, kun sitä tarkastellaan erikseen, käytetään arvonlisäverollisia tavaroita ja palveluja.

Kolmas kysymys

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele kolmannella kysymyksellään yhteisöjen tuomioistuimelta, onko verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa yhteensoveltuvaa, että rakennusyritys, joka maksaa arvonlisäveroa omaan lukuunsa suorittamistaan rakennussuorituksista (toimitukset itselle), ei saa vähentää täysimääräisesti näiden suoritusten toteuttamisen johdosta syntyneisiin yleiskustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa sen vuoksi, että näin rakennettujen rakennusten myynnistä seuraava liikevaihto on vapautettu arvonlisäverosta.

37 NCC korostaa sitä, että sen kiinteistöjen myyntitoiminnasta seuraava liikevaihto on vapautettu arvonlisäverosta, mutta sen omaan lukuun tapahtuneesta kiinteistöjen rakennustoiminnasta on kannettu veroa (itselle tapahtuvien toimitusten takia ja huolimatta siitä, että sitä vastaavaa liikevaihtoa ei ole) käyttäen laskentaperustana tämän toiminnan omakustannushintaa ja tällä toiminnan sektorilla tavanomaista voittomarginaalia. NCC toteaa tämän perusteella, että joskin se on arvonlisäverovelvollinen, siltä on viety mahdollisuus saada verolliseen liiketoimeen (kiinteistöjen rakentaminen omaan lukuun) käytettyihin tavaroihin ja palveluihin (yleiskustannukset) liittyvä arvonlisävero takaisin. Sen mukaan tällainen tilanne ei ole verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen.

38 NCC jatkaa, että se tapa, jolla Tanskan kuningaskunta on päättänyt panna kuudennen arvonlisäverodirektiivin vapautussäännökset täytäntöön, merkitsee sitä, että se asetetaan huonompaan asemaan kuin mihin rakennusyrityksillä on oikeus direktiivin nojalla, jonka mukaan arvonlisävero voidaan vähentää yleiskustannusten osalta kokonaan.

39 Tältä osin on palautettava mieliin, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan säännöksestä seuraavan verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaan verovelvollinen on oikeutettu vähentämään täysimääräisesti niistä tavaroista ja palveluista maksamansa arvonlisäveron, jotka hän on hankkinut veronalaista toimintaansa varten (ks. vastaavasti asia C-98/07, Nordania Finans ja BG Factoring, tuomio 6.3.2008, Kok., s. I-1281, 19 kohta).

40 Tältä osin on korostettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate ja erityisesti oikeus arvonlisäveron vähentämiseen on olennaisena osana

arvonlisäveromekanismia yhteisön lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate (ks. asia C-25/07, Sosnowska, tuomio 10.7.2008, Kok., s. I-5129, 14 ja 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, tuomio 23.4.2009, 15 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

41 Yhteisön lainsäätäjät on säätänyt tästä verotuksen neutraalisuuden periaatteesta toteuttaakseen arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen (ks. asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008, Kok., s. I-2283, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Kuitenkin kun yhdenvertaisen kohtelun yleinen periaate on muiden yhteisön oikeuden yleisten periaatteiden tapaan perustuslain tasoinen normi, verotuksen neutraalisuuden periaatteen osalta on tarpeen lainsäädännössä tehtävä konkretisointi, joka voi tapahtua ainoastaan antamalla yhteisön johdetun oikeuden säädös (ks. vastaavasti vähemmistöosakkaiden suojelun osalta asia C-101/08, Audiolux ym., tuomio 15.10.2009, 63 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

43 Näin ollen verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen voidaan tällaisella säädöksellä tehdä täsmennyksiä, kuten sellaisia, jotka on saatettu osaksi Tanskan oikeutta direktiivin täytäntöönpanon yhteydessä ja jotka seuraavat kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdan ja 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan sekä liitteessä F olevan 16 kohdan yhdessä tapahtuvasta soveltamisesta, jonka seurauksena verovelvollinen, joka harjoittaa sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverosta vapautettua kiinteistöjen myyntitoimintaa, ei voi vähentää täysimääräisesti sen yleiskustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa.

44 On vielä korostettava, että yhdenvertaisen kohtelun yleinen periaate, jonka erityinen ilmaus verotuksen neutraalisuuden periaate on yhteisön johdetun oikeuden tasolla ja verotuksen erityisellä alalla, edellyttää, ettei toisiinsa rinnastettavia tapauksia kohdella eri tavalla, ellei erilaista kohtelua voida objektiivisesti perustella (ks. em. asia Marks & Spencer, tuomion 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Se edellyttää erityisesti, että toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa olevien talouden toimijoiden eri ryhmiä kohdellaan samalla tavalla kaikkien kilpailunvääristymisen välttämiseksi sisämarkkinoilla EY 3 artiklan 1 kohdan g alakohdan määräysten mukaisesti.

45 Jäsenvaltioilla oli kuudennen direktiivin säännöksiä täytäntöön pannessaan velvollisuus noudattaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta samoin kuin myös muita yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita, joilla on perustuslain tasoisen normin asema ja jotka velvoittavat niitä silloin, kun ne toimivat yhteisön oikeuden soveltamisalalla (ks. vastaavasti asia C-107/97, Rombi ja Arkopharma, tuomio 18.5.2000, Kok., s. I-3367, 65 kohta ja asia C-396/98, Schloßstrasse, tuomio 8.6.2000, Kok., s. I-4279, 44 kohta).

46 Kuten Tanskan hallituksen kirjelmästä kuitenkin ilmenee, Tanskan lainsäätäjät, joka pyrki kuudennen direktiivin täytäntöönpanoa koskevilla moitituilla säännöksillä noudattamaan asianmukaisesti yhdenvertaisen kohtelun yleistä periaatetta, halusi sijoittaa NCC:n kaltaiset rakennusyrietykset, jotka harjoittavat rakennustoimintansa oheistoimintana arvonlisäverosta vapautettua kiinteistöjen myyntitoimintaa, samaan asemaan sellaisten rakennuttajien kanssa, jotka eivät voi mainitun myyntitoiminnan verovapautuksen takia vähentää käyttämiensä kolmansien yritysten suorittamista rakennussuorituksista maksamaansa arvonlisäveroa, ja se teki näin kilpailunvääristymien välttämiseksi sisämarkkinoilla. Tällaisessa tilanteessa verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen ei voida tehokkaasti vedota kansallisessa oikeudessa tällä tavalla täytäntöönpanojen säännösten soveltamisen estämiseksi.

47 Edellä olevien seikkojen takia kolmanteen kysymykseen on vastattava, että verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä sille, että rakennusyrietyt, joka maksaa arvonlisäveroa

omaan lukuunsa suorittamistaan rakennussuorituksista (toimitukset itselle), ei saa vähentää täysimääräisesti näiden suoritusten toteuttamisen johdosta syntyneihin yleiskustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa sen vuoksi, että näin rakennettujen rakennusten myynnistä seuraava liikevaihto on vapautettu arvonlisäverosta.

Oikeudenkäyntikulut

48 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 19 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että silloin kun kyse on rakennusyrityksestä, tämän yrityksen omaan lukuunsa rakentamien kiinteistöjen myyntiä ei voida katsoa tässä säännöksessä tarkoitetuksi ”liitännäiseksi kiinteistöliiketoimeksi”, koska se on verollisen liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke. Tällaisessa tilanteessa ei ole arvioitava konkreettisesti, missä laajuudessa tässä myyntitoiminnassa, kun sitä tarkastellaan erikseen, käytetään arvonlisäverollisia tavaroita ja palveluja.**

2) **Verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä sille, että rakennusyritys, joka maksaa arvonlisäveroa omaan lukuunsa suorittamistaan rakennussuorituksista (toimitukset itselle), ei saa vähentää täysimääräisesti näiden suoritusten toteuttamisen johdosta syntyneihin yleiskustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa sen vuoksi, että näin rakennettujen rakennusten myynnistä seuraava liikevaihto on vapautettu arvonlisäverosta.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.