

Byla C-174/08

NCC Construction Danmark A/S

prieš

Skatteministeriet

(Østre Landsret prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 19 straipsnio 2 dalis – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Mišriai apmokestinamas asmuo – Prekės ir paslaugos, kurios naudojamos apmokestinamai ir atleistai nuo mokesčio veiklai – Atskaitos proporcijos apskaičiavimas – Sąvoka „atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai“ – Tiekimas sau – Mokesčių neutralumo principas“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Prekės ir paslaugos, naudojamos sandoriams, kuriems tenkantis mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis mokestis negali būti atskaitomas*

(Tarybos direktyvos 77/388 19 straipsnio 2 dalis)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita*

(Tarybos direktyva 77/388)

1. Direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 19 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad statybų įmonės parduodamas savo lėšomis pastatytas nekilnojamasis turtas neturėtų būti traktuojamas kaip „atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai“ šios nuostatos prasme, nes ši veikla yra tiesioginis, tęstinis ir būtinas apmokestinamos įmonės veiklos išplėtimas. Šiomis sąlygomis nėra būtinybės konkrečiai vertinti pridėtinės vertės mokesčių apmokestinamą prekių ir paslaugų panaudojimo atskirai vertinamai pardavimo veiklai apimties.

(žr. 34–35 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Mokesčių neutralumo principui neprieštarauja tai, kad statybų įmonė, kuri moka pridėtinės vertės mokestį statydama pastatus savo lėšomis (tiekimas sau), negali visiškai atskaityti pridėtinės vertės mokesčio, tenkančio jos bendroms išlaidoms, kurios patiriamos statant, nes apyvarta iš taip pastatytų pastatų pardavimo yra atleista nuo pridėtinės vertės mokesčio.

Šis mokesčių neutralumo principas yra Bendrijos teisės aktų leidėjo taikomo bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo pridėtinės vertės mokesčio srityje, tačiau šis principas, kaip ir kiti bendrieji Bendrijos teisės principai, turi konstitucinį statusą, o mokesčių neutralumo principas reikalauja priimti teisės aktus Bendrijos lygmeniu antrinės teisės forma. Todėl mokesčių neutralumo principas tokiaime teisės akte gali būti detalizuojamas nuostatomis, išplaukiančiomis iš kartu taikomų Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 19 straipsnio 1 dalies ir 28 straipsnio 3 dalies b punkto bei šios direktyvos F priedo 16 punkto, pagal kurias apmokestinamas asmuo, vykdomas apmokestinamų ir atleistas nuo mokesčio

nekilnojamojo turto pardavimo veikl?, negali visiškai atskaityti prid?tin?s vert?s mokes?io, kuris padidina jo bendras išlaidas.

Be to, mokes?i? neutralumo principu negali b?ti veiksmingai remiamasi siekiant užgin?yti Šeštosios direktyvos nuostat?, perkelt? nacionalin?s teis?s aktais, taikym?, kai skundžiamomis Šešt?j? direktyv? perkelian?iomis nuostatomis nacionalin?s teis?s akt? leid?jas, tinkamai atsižvelgdamas ? bendr?j? vienodo poži?rio princip?, siek? statybos ?mon?ms, kurios be savo statyb? veiklos vykdo atleist? nuo mokes?i? nekilnojamojo turto pardavimo veikl?, taikyti tokias pa?ias s?lygas kaip ir nekilnojamojo turto bendrov?ms, kurios, atsižvelgiant ? tai, kad pastar?j? veikla atleidžiama nuo mokes?io, negali atskaityti prid?tin?s vert?s mokes?io, taikomo kit? ?moni?, kuri? paslaugomis jos naudojasi, teikiamoms statybos paslaugoms, siekiant išvengti konkurencijos iškreipimo vidaus rinkoje.

(žr. 41–43, 46–47 punktus, rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. spalio 29 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 19 straipsnio 2 dalis – Pirkimo mokes?io atskaita – Mišriai apmokestinamas asmuo – Prek?s ir paslaugos, kurios naudojamos apmokestinamai ir atleistai nuo mokes?io veiklai – Atskaitos proporcijos apskai?iavimas – S?voka „atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai“ – Tiekimas sau – Mokes?i? neutralumo principas“

Byloje C?174/08

d?l *Østre Landsret* (Danija) 2008 m. balandžio 17 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2008 m. balandžio 28 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

NCC Construction Danmark A/S

prieš

Skatteministeriet,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kur? sudaro ketvirtosios kolegijos pirmininko pareigas einantis tre?iosios kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teis?jai R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis ir J. Malenovský (praneš?jas),

generalinis advokatas Y. Bot,

pos?džio sekretor? C. Strömholm, administrator?,

atsižvelgus į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2009 m. balandžio 23 d. posėdžiui,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

- *NCC Construction Danmark A/S*, atstovaujamos advokato B. Møll Pederson,
 - Danijos vyriausybės, atstovaujamos B. Weis Fogh, padedamos advokato D. Auken,
 - Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir S. Schønberg,
- susipažinus su 2009 m. birželio 18 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo. Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 19 straipsnio 2 dalies antrojo sakinio ir mokesčių neutralumo principo apyvartos mokesčių srityje aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą, kilusį tarp bendrovės *NCC Construction Danmark A/S* (toliau – *NCC*) ir *Skatteministeriet* (Danijos mokesčių ministerija) dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) dalinės atskaitos, kuri gali būti taikoma *NCC* bendrą išlaidų atžvilgiu.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas yra suformuluotas taip:

„Valstybės narės gali laikyti tiekimu už atlygą:

a) prekių panaudojimą apmokestinamojo asmens verslo tikslais, kai tos prekės yra pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, įsigytos ar importuotos vykdant apmokestinamojo asmens verslą, jei ne visa [PVM] už tokias prekes suma, jas įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta“.

5 Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 3 dalyje skelbiama:

„Siekdamos užkirsti kelią konkurencijos iškreipymams ir pasikonsultavusios, kaip numatyta 29 straipsnyje, valstybės narės gali laikyti paslaugų teikimu už atlygą apmokestinamojo asmens sau teikiamą paslaugų verslo tikslais, jei ne visa [PVM] už tokias paslaugas suma, į ją įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta.“

6 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte numatyta, kad tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti PVM,

apskaičiuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.

7 Iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies matyti, kad jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis PVM gali b?ti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, gali b?ti atskaitoma tik tokia proporcinga PVM dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams. Ši dalis turi b?ti nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostat?.

8 Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 ir 2 dalys suformuluotos taip:

„Atskaitos proporcijos apskai?iavimas

1. Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte, turi b?ti apskai?iuojama trupmena, kurios:

– skaitiklis yra visa metin?s apyvartos suma be [PVM] iš sandori?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,

– vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metin?s apyvartos suma be [PVM] ir metin?s apyvartos iš sandori?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, suma. <...>

Atskaitos proporcija apskai?iuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skai?iaus.

2. Išimties iš 1 dalies tvarka, apskai?iuojant atskaitos proporcij?, nereikia ?traukti sum?, priskirtin? tiekiamoms gamybos priemon?ms, kurias apmokestinamasis asmuo naudojo savo verslui. ? apskai?iavim? taip pat neturi b?ti ?traukiamos ir sumos, priskirtinos 13 straipsnio B dalies d punkte nurodytiems sandoriams ir nekilnojamojo turto tiekimo ir finansiniams sandoriams, su s?lyga, kad jie yra atsitiktinio pob?džio. <...>“

9 Pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies b punkte numatyt? pereinamojo laikotarpio nuostat? per 4 dalyje nurodyt? pereinam?j? laikotarp? valstyb?s nar?s gali ir toliau neapmokestinti šios direktyvos F priede nurodytos veiklos. Šio F priedo 16 punkte yra tokia fraz?: „4 straipsnio 3 dalyje nurodyt? pastat? ir žem?s tiekimas“.

Nacionalin?s teis?s aktai

10 PVM ?statymu (momsloven) perkeliama Šeštoji direktyva.

11 Kalbant apie ?mon?s vidaus paslaugas, šio ?statymo 6 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad PVM moka apmokestinamieji asmenys, kurie savo l?šomis ir ant savo sklypo stato pastatus, skirtus parduoti, o to paties straipsnio 2 dalyje numatyta, kad su pastatais, kurie yra apmokestinami PVM pagal 1 dal?, susij? darbai ir panaudotos medžiagos turi b?ti laikomi paslaug? teikimu už atlyg? ir tod?l apmokestinamosiomis paslaugomis.

12 PVM ?statymo 13 straipsnio 1 dalies 9 punktu nuo PVM atleidžiamas nekilnojamojo turto tiekimas.

13 Dėl teisės ? atskait? PVM ?statymo 37 straipsnyje numatyta, kad „?mon?s, ?registruotos kaip PVM mok?tojos, apskai?iuodamos pirkimo mokest? gali atskaityti mokest? u? ?mon?s prek? ir paslaug?, naudojam? tik ?mon?s tiekimui, pirkim?, kuris n?ra atleistas nuo mokes?io remiantis 13 straipsniu“.

14 Dėl pirkimo mišriam naudojimui PVM ?statymo 38 straipsnyje numatyta, kad „prek?ms ir paslaugoms, kurias registruota ?mon? naudoja tikslais, suteikian?iais teis? ? mokes?io atskait? pagal 37 dal?, taip pat ir kitais ?mon?s tikslais, atskaita galima d?l tos mokes?io dalies, kuri yra proporcinga pajamoms iš veiklos, d?l kurios ?mon? buvo registruota. Apskai?iuojant apyvert? neatsižvelgiama ? pajam? sumas, susijusias su ilgalaikio turto, kuris buvo naudojamas ?mon?s tikslais, tiekimu. <...> Taip pat neatsižvelgiama ? pajam? sumas, priskirtinas atsitiktiniams nekilnojamojo turto sandoriams <...>“.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

15 NCC yra statyb? sektoriuje veikianti ?mon?, b?tent ? rangov?. Ji tre?i?j? asmen? ir savo l?šomis vykdo statybos darbus, kurie, be kita ko, apima in?inerin? veikl?, planavim?, konsultavim? ir darb? atlikim? civilini? pastat? sektoriuje.

16 Savo l?šomis pastatyto nekilnojamojo turto pardavimas n?ra pagrindin? ieškov?s veikla, ta?iau ji susijusi su jos, kaip PVM apmokestinamo asmens, veikla statyb? sektoriuje.

17 Kadangi Danijos PVM ?statymas atleidžia nuo PVM savo l?šomis pastatyto nekilnojamojo turto pardavim?, NCC, kaip mišri? veikl? vykdomas apmokestinamas asmuo, nor?dama nustatyti iš savo dviej? veiklos r?ši? bendr?j? išlaid? (bendrosios išlaidos) atskaitom? PVM sum? prival?jo apskai?iuoti atskaitos proporcij?.

18 Atlikdama tok? apskai?iavim? NCC neatsižvelg? ? apyvert? iš savo l?šomis pastatyto nekilnojamojo turto pardavimo. Iš esm?s ji man?, kad ši nekilnojamojo turto pardavimo veikla tur?jo b?ti traktuojama kaip „atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies antrosios pastraipos prasme.

19 Kadangi Danijos mokes?i? institucijos pakeit? savo praktik? nuo 2002 m. balandžio 1 d., jos man?, kad statybos ?mon?s vykdoma nekilnojamojo turto pardavimo veikla negal?jo b?ti prilyginta „atsitiktiniams nekilnojamojo turto sandoriams“. Iš to darytina išvada, kad po šios datos bendrov?s atžvilgiu pirkimo PVM d?l bendr? išlaid? gali b?ti atskaitomas tik iš dalies.

20 NCC, kuri siek? pasinaudoti visiška PVM atskaita jos bendr? išlaid? atžvilgiu, apskund? ši? pozicij? *Skatteministeriet*.

21 Šiomis aplinkyb?mis *Østre Landsret* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios PVM direktyvos 19 straipsnio 2 dalies antrajame sakinyje esanti s?voka „atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai“ turi b?ti aiškinama kaip taikoma statyb? ?mon?s veiklai, kuri d?l v?lesnio savo l?šomis pastatyt? pastat? pardavimo yra apmokestinama PVM kaip visiškai apmokestinama PVM veikla turint tiksl? perparduoti?

2. Ar atsakant ? pirm?j? klausim? yra svarbi PVM apmokestinam? prek? ir paslaug?, naudojam? pardavimo veikloje, vertinamoje atskirai, apimtis?

3. Ar PVM neutralumo principui neprieštarauja tai, kad statybos ?mon?, kurios pagal atitinkamos valstyb?s nar?s teis?s aktus, remiantis Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 7 dalimi ir 6

straipsnio 3 dalimi, reikalaujama mokėti PVM už jos vidaus tiekimą statant pastatus savo lėšomis turint tikslą juos vėliau parduoti, turi tik dalinę teisę? PVM atskaitą statybos įmonės tikslams skirtą bendrą išlaidą atžvilgiu, turint omenyje tai, kad vėlesnis nekilnojamojo turto pardavimas, remiantis PVM reglamentuojančiais valstybės narės teisės aktais, yra atleistas nuo PVM pagal Šeštosios PVM direktyvos 28 straipsnio 3 dalies b punktą, skaitomą kartu su šios direktyvos F priedo 16 punktu“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

22 Pirmaisiais dviem klausimais, kuriuo reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudiciną sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, pirma, ar Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad tuo atveju, kai statybos įmonė parduoda savo lėšomis pastatytą nekilnojamąjį turtą, tai gali būti traktuojama kaip „atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai“ šios nuostatos prasme ir, antra, ar atliekant tokį vertinimą, reikia konkrečiai atsižvelgti į PVM apmokestinamą prekių ir paslaugų panaudojimo atskirai vertinamai pardavimo veiklai apimtį.

23 Pirmiausia primintina, kad siekiant nustatyti Bendrijos teisės nuostatos taikymo apimtį reikia atsižvelgti ir į jos formuluotę, kontekstą ir tikslus (1992 m. spalio 15 d. Sprendimo *Tenuta il Bosco*, C-162/91, Rink. p. I-5279, 11 punktas; 2003 m. sausio 16 d. Sprendimo *Maierhofer*, C-315/00, Rink. p. I-563, 27 punktas ir 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Jyske Finans*, C-280/04, Rink. p. I-10683, 34 punktas).

24 Be to, laikantis Bendrijos teisės taikymo ir lygybės principo reikalavimų tuomet, kai Bendrijos teisės nuostatos aiškiai nenurodo valstybių narių teisės, taikomos norint nustatyti jų prasmę bei apimtį, jų reikšmę visoje Bendrijoje paprastai turi būti aiškinama autonomiškai ir vienodai, atsižvelgiant į nuostatos kontekstą ir nagrinėjamu teisės aktu siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Harbs*, C-321/02, Rink. p. I-7101, 28 punktą ir 2007 m. spalio 18 d. Sprendimo *Österreichischer Rundfunk*, C-195/06, Rink. p. I-8817, 24 punktą)).

25 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalyje nėra jokios aiškos nuorodos į valstybių narių teisę, kuria būtų siekiama apibrėžti jos prasmę ir apimtį, ir iš jos teksto nėra akivaizdu, kad ji taikoma pagrindinėje byloje nagrinėjamai veiklai.

26 Šiomis aplinkybėmis svarbu atsižvelgti į šios nuostatos kontekstą ir tikslus.

27 Pirmiausia, kalbant apie Šeštosios direktyvos 19 straipsnio kontekstą, reikia priminti, kad šis straipsnis yra jos XI skirsnio, skirto atskaitos sistemai, dalis. Minėtos direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje numatyta atskaitos teisė, kuri susijusi su sumokėtu mokesčiu už apmokestinamojo asmens turto ir paslaugų naudojimą apmokestinamiems sandoriams, siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, kad ir koks būtų jos tikslas ar rezultatas, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 2007 m. vasario 8 d. Sprendimo *Investrand*, C-435/05, Rink. p. I-1315, 22 punktą ir ten nurodytą teismų praktiką).

28 Jei apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu sudaro sandorius, kurie suteikia teisę? atskaitą, ir atleistas nuo mokesčio sandorius, kurie tokios teisės nesuteikia, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje numatyta, kad galima atskaityti tik apmokestinamiems sandoriams priskirtiną proporcingą PVM dalį. Ši atskaitos proporcija yra apskaičiuojama pagal taisykles, apibrėžtas šios direktyvos 19 straipsnyje.

29 Nors šio 19 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad atskaitos proporcija apskaičiuojama trupmena, kurios skaitiklyje yra apyvarta iš apmokestinamųjų sandorių, o vardiklyje – bendra apyvarta, to paties straipsnio 2 dalyje numatyta, kad išimties tvarka apskaičiuojant atskaitos proporciją nereikia traukti apyvartos iš „atsitiktinių nekilnojamojo turto sandorių“. Tačiau Šeštojoje direktyvoje nepateikiamas šios sąvokos „atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai“ apibrėžimas.

30 Toliau, kalbant apie minėtų 2 dalies tikslą, jis, be kita ko, matyti iš Šeštosios direktyvos projekto lydraščio, 1973 m. birželio 29 d. Europos Bendrijų Komisijos pateikto Europos Bendrijų Tarybai (žr. Europos Bendrijų biuletenio priedas 11/73, p. 20), pagal kurį „šioje dalyje nurodyti kriterijai neturi būti traukti apskaičiuojant proporciją, kad, neatspindėdami apmokestinamojo asmens verslo veiklos, jie neiškraipytų tikrosios reikšmės. Taip yra su dalies kapitalo ir nekilnojamojo turto pardavimu bei finansiniais sandoriais, kurie priskiriami tik atsitiktiniams sandoriams, t. y. jie – tik antraeilės svarbos atsižvelgiant į bendras veiklos pajamas. Šie sandoriai ne-traukiami, tik jeigu jie nėra apmokestinamojo asmens įprasta verslo veikla“.

31 Šiuo atžvilgiu, kaip matyti ir iš Teisingumo Teismo praktikos, kurioje remiamasi šiuo tikslu, ekonominė veikla neturėtų būti kvalifikuojama kaip „atsitiktinė“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies prasme, jei tai yra tiesioginis, tęstinis ir būtinas apmokestinamos įmonės veiklos išplėtimas (1996 m. liepos 11 d. Sprendimo *Régie dauphinoise*, C-306/94, Rink. p. I-3695, 22 punktą) arba jeigu ji reikalauja žymaus PVM apmokestinamų prekių ar paslaugų panaudojimo (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM*, C-77/01, Rink. p. I-4295, 76 punktą).

32 Būtent šios teismo praktikos kontekste Teisingumo Teismas privalo atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo klausimą.

33 Kalbant apie pirmosios sąlygos laikymąsi, nekilnojamojo turto, kurį savo lėšomis pastatė statybos bendrovė, pardavimo veikla neturėtų būti laikoma atsitiktine veikla, kuri papildo jos pagrindinę apmokestinamąją veiklą ir nekilnojamojo turto statybą savo ar kitų asmenų lėšomis. Iš tiesų, kadangi išplaukia iš tos pačios statybų veiklos, ji yra tiesioginis veiklos išplėtimas. Bendras jos veiklos organizavimas reikalauja, kad NCC iš karto ir reguliariai nuolat planuotų tam tikro skaičiaus pastatų statybą savo lėšomis, kad ir koks jis būtų ribotas, kuriuos ji vėliau siekia parduoti. Todėl nekilnojamojo turto vėlesnis pardavimas nėra atsitiktiniai sandoriai; jie neišvengiamai atsiranda iš bendrovės valios vykdant savo veiklą plėtoti pastatų, kuriuos ji pastatė savo lėšomis, pardavimo veiklą. Ji prisideda prie apmokestinamojo asmens veiklos ir yra vykdoma siekiant komercinį tikslą (analogiškai žr. minėto sprendimo *EDM* 67 punktą).

34 Šiomis aplinkybėmis nekilnojamojo turto pardavimo veikla, kokia nagrinėjama pagrindiniame byloje, turi būti traktuojama kaip tiesioginis, tęstinis ir būtinas apmokestinamos įmonės veiklos išplėtimas ir nėra būtinybės konkrečiai vertinti PVM apmokestinamų prekių ir paslaugų panaudojimo atskirai vertinamai pardavimo veiklai apimtį.

35 Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes, į pirmuosius du klausimus reikia atsakyti, jog Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad statybų įmonės parduodamas savo lėšomis pastatytas nekilnojamasis turtas neturėtų būti traktuojamas kaip „atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai“ šios nuostatos prasme, nes ši veikla yra tiesioginis, tęstinis ir būtinas apmokestinamos įmonės veiklos išplėtimas. Šiomis sąlygomis nėra būtinybės konkrečiai vertinti PVM apmokestinamų prekių ir paslaugų panaudojimo atskirai vertinamai pardavimo veiklai apimtį.

Dėl trečiojo klausimo

36 Savo trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas

Teisingumo Teismo iš esmės klausia, ar mokesčių neutralumo principui neprieštarauja tai, kad statybų kompanija, kuri moka PVM statydama pastatus savo lėšomis (tiekimas sau), negali atskaityti viso PVM, susijusio su bendrosiomis išlaidomis, kurios atsiranda realizuojant šias paslaugas, nes apyvarta iš taip pastatytų pastatų pardavimo yra atleista nuo PVM.

37 NCC tvirtina, kad nors apyvarta iš nekilnojamojo turto pardavimo veiklos yra atleista nuo PVM, nekilnojamojo turto statybos savo lėšomis veikla buvo apmokestinta (kaip tiekimas sau ir nepaisant to, kad nėra atitinkamos apyvartos) remiantis savikaina, padidinta iš prasto pelno šiame veiklos sektoriuje maržos. Šiomis aplinkybėmis NCC tvirtina, kad nors ji yra PVM mokėtoja, iš jos buvo atimta galimybė PVM, susijusį su prekėmis ir paslaugomis (bendrą išlaidą), naudoti apmokestinamosios veiklos poreikiams (nekilnojamojo turto statyba savo lėšomis), grąžinimui. Ji tvirtina, kad tokia situacija neatitinka mokesčių neutralumo principo reikalavimų.

38 Be to, NCC tvirtina, kad Danijos Karalystės pasirinktas būdas gyvendinti Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimo nuo mokesčių nuostatas reiškia, jog ji yra blogesnėje padėtyje nei ta, kurių statybos kompanijos turi pagal šią direktyvą, t. y. visiškai atskaitę bendrą išlaidą atžvilgiu.

39 Iš pradžių reikia priminti, kad mokesčių neutralumo principas, išplaukiantis iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies reikalavimų, reiškia, kad mokesčių mokėtojai turi teisę atskaityti visą PVM, sumokėtą įsigijant prekes ir paslaugas savo apmokestinamajai veiklai (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 6 d. Sprendimo *Nordania Finans ir BG Factoring*, C-98/07, Rink. p. I-1281, 19 punktą).

40 Šiuo požiūriu reikia priminti, kad, remiantis nusistovėjusia teismų praktika, mokesčių neutralumo principas ir ypač teisė atskaitę yra, kaip sudedamoji PVM sistemos dalis, pagrindinis Bendrijos teisės nustatytos bendros PVM sistemos principas (žr. 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Sosnowska*, C-25/07, Rink. p. I-5129, 14 ir 15 punktus bei ten nurodytą teismų praktiką ir 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, Rink. p. I-0000, 15 punktą).

41 Šis mokesčių neutralumo principas yra Bendrijos teisės aktų leidėjo taikomo bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje (šiuo klausimu žr. 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 49 punktą ir ten nurodytą teismų praktiką).

42 Tačiau kai šis principas, kaip ir kiti bendrieji Bendrijos teisės principai, turi konstitucinį statusą, mokesčių neutralumo principas reikalauja priimti teisės aktus Bendrijos lygmeniu antrinės teisės forma (analogiškai dėl smulkiųjų akcininkų apsaugos žr. 2009 m. spalio 15 d. Sprendimo *Audiolux ir kt.*, C-101/08, Rink. p. I-0000, 63 punktą).

43 Todėl mokesčių neutralumo principas tokiame teisės akte gali būti detalizuojamas tokiais nuostatomis, kokios buvo perkeltos į Danijos teisę, išplaukiančiomis iš kartu taikomų Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalies ir 28 straipsnio 3 dalies b punkto bei šios direktyvos F priedo 16 punkto, pagal kurias apmokestinamas asmuo, vykdomas apmokestinamą ir atleistą nuo mokesčių nekilnojamojo turto pardavimo veiklą, negali visiškai atskaityti PVM, kuris padidina jos bendras išlaidas.

44 Be to, šiuo klausimu reikia pabrėžti, kad bendrasis vienodo požiūrio principas, kurio konkreči išraiška antriniuose Bendrijos teisėje ir specifiniame mokesčių sektoriuje yra mokesčių neutralumo principas, reikalauja, kad panašios situacijos nebūt vertinamos skirtingai, nebent tai yra objektyviai pateisinama (minuto sprendimo *Marks & Spencer* 51 punktą ir ten nurodyta teismų praktika). Juo, remiantis EB 3 straipsnio 1 dalies g punktu, be kita ko, reikalaujama, kad panašioje padėtyje esantys ūkio subjektai būtų vertinami vienodai siekiant išvengti konkurencijos iškraipymų vidaus rinkoje.

45 Perkeldamos Šeštosios direktyvos nuostatas valstybės narės privalo atsižvelgti į vienodo požiūrio principą kaip ir į bendruosius Bendrijos teisės principus, kurie, turėdami konstitucinį statusą, įpareigoja jas, kai jos imasi veiksmų Bendrijos teisės srityje (šiuo klausimu žr. 2000 m. gegužės 18 d. Sprendimo *Rombi ir Arkopharma*, C-107/97, Rink. p. I-3367, 65 punktą ir 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Schloßstrasse*, C-396/98, Rink. p. I-4279, 44 punktą).

46 Kaip matyti iš Danijos vyriausybės pareiškimo, skundžiamomis Šeštąją direktyvą perkeliančiomis nuostatomis Danijos teisės aktų leidėjas, tinkamai atsižvelgdamas į bendrąjį vienodo požiūrio principą, siekė tokioms statybos įmonėms kaip NCC, be savo statybų veiklos vykdančioms atleisti nuo mokesčių nekilnojamojo turto pardavimo veiklą, taikyti tokias pačias sąlygas kaip ir nekilnojamojo turto bendrovėms, kurios, atsižvelgiant į tai, kad pastarąją veiklą atleidžiama nuo mokesčių, negali atskaityti PVM, taikomo kitų įmonių, kurių paslaugomis jos naudojasi, teikiamoms statybos paslaugoms, siekiant išvengti konkurencijos iškreipimo vidaus rinkoje. Šiomis aplinkybėmis mokesčių neutralumo principu neturėtų būti veiksmingai remiamasi siekiant užginčyti taip perkeltą nuostatą taikymą.

47 Atsižvelgiant į prieš tai išdėstytas aplinkybes į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad mokesčių neutralumo principui neprieštaruoja tai, kad statybų įmonė, kuri moka PVM statydama pastatus savo iššomis (tiekimas sau), negali visiškai atskaityti PVM dėl bendrą išlaidų, kurios atsiranda realizuojant šias paslaugas, nes apyvarta iš taip pastatytų pastatų pardavimo yra atleista nuo PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo į Bendrą pridėtinės vertės mokesčių sistemą: vienodas vertinimo pagrindas 19 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad statybų įmonės parduodamas savo iššomis pastatytas nekilnojamasis turtas neturėtų būti traktuojamas kaip „atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai“ šios nuostatos prasme, nes ši veikla yra tiesioginis, tęstinis ir būtinas apmokestinamos įmonės veiklos išplėtimas. Šiomis sąlygomis nėra būtinybės konkrečiai vertinti pridėtinės vertės mokesčių apmokestinamą prekių ir paslaugų panaudojimo atskirai vertinamai pardavimo veiklai apimties.

2. Mokesčių neutralumo principui neprieštaruoja tai, kad statybų įmonė, kuri moka PVM statydama pastatus savo išlaidomis (tiekimas sau), negali atskaityti viso pridėtinės vertės mokesčio, susijusio su išlaidomis, kurios atsiranda realizuojant šias paslaugas, nes apyvarta iš taip pastatytų pastatų pardavimo yra atleista nuo pridėtinės vertės mokesčio.

Parašai.

* Proceso kalba: danų.