DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 29 oktober 2009 *

I mål C-174/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Østre Landsret (Danmark) genom beslut av den 17 april 2008, som inkom till domstolen den 28 april 2008, i målet

NCC Construction Danmark A/S

mot

Skatteministeriet,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på tredje avdelningen K. Lenaerts, tillförordnad ordförande på fjärde avdelningen, samt domarna R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis och J. Malenovský (referent),

* Rättegångsspråk: danska.

generaladvokat: Y. Bot,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 23 april 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— NCC Construction Danmark A/S, genom B. Møll Pederson, advokat,

— Danmarks regering, genom B. Weis Fogh, i egenskap av ombud, biträdd av D. Auken, advokat,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och S. Schønberg, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 18 juni 2009 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 19.2 andra meningen i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), samt omfattningen av principen om skatteneutralitet på området för mervärdesskatt.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan NCC Construction Danmark A/S (nedan kallat NCC) och Skatteministeriet, angående NCC:s partiella rätt till avdrag för mervärdesskatt på företagets allmänna kostnader.

Tillämpliga bestämmelser

Den gemenskapsrättsliga lagstiftningen

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för följande: ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

4 Artikel 5.7 a i sjätte direktivet har följande lydelse:

”7. Medlemsstaterna kan behandla följande som leverans mot vederlag:

a) Leverans enligt beställningsuppdrag med material som kunden ställer till förfogande, dvs. leverans från en uppdragstagare till dennes kund av lös egendom som framställts eller sammansatts av uppdragstagaren av material eller föremål som ställts till förfogande av kunden för ändamålet, vare sig uppdragstagaren har tillhandahållit någon del av det använda materialet eller inte.”

5 I artikel 6.3 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”För att hindra snedvridning av konkurrensen och med förbehåll för det samråd som föreskrivs i artikel 29, får medlemsstaterna behandla en skattskyldigs tillhandahållande av en tjänst åt sitt företag som tillhandahållande av tjänster mot vederlag om mervärdeskatten på tjänsten inte skulle ha varit helt avdragsgill, om den hade tillhandahållits av en annan skattskyldig person.”

6 I artikel 17.2 a i sjätte direktivet föreskrivs att i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, ska han ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas honom av en annan skattskyldig person.

7 Det framgår av artikel 17.5 i sjätte direktivet att, beträffande varor och tjänster som är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för

transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. Denna andel ska bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

8 Artikel 19.1 och 19.2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Beräkning av avdragsgill andel

1. Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

— täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

— nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill …

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.

2. Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 1, skall från beräkningen av den avdragsgilla andelen undantas den omsättning som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse. Vidare undantas vad som kan hänföras till kringtjänster antingen i samband med fastighets- och finansiella transaktioner eller transaktioner som anges i artikel 13 B d …”

9 Enligt övergångsbestämmelsen i artikel 28.3b i sjätte direktivet får medlemsstaterna under den övergångsperiod som avses i punkt 4 i artikeln fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F i nämnda direktiv. I punkt 16 i nämnda bilaga F anges följande: ”[t]illhandahållande av sådana byggnader och sådan mark som avses i artikel 4.3”.

Den nationella lagstiftningen

10 Sjätte direktivet har införlivats genom mervärdesskattelagen (momsloven).

11 I 6 § första stycket i mervärdesskattelagen föreskrivs beträffande företagsinterna leveranser att mervärdesskatt ska betalas av skattskyldiga personer som i egen regi och på egen mark uppför byggnader i försäljningssyfte, när de utför arbeten vid uppförandet. I 6 § andra stycket i nämnda lag föreskrivs däremot att i fråga om byggnationer för vilka mervärdesskatt ska betalas enligt första stycket ska det arbete som utförts och det material som använts till detta arbete jämställas med tillhandahållande mot vederlag, och följaktligen med skattepliktiga tillhandahållanden.

12 Enligt 13 § första stycket punkt 9 i mervärdesskattelagen är tillhandahållande av fast egendom undantaget från mervärdesskatteplikt.

13 Beträffande avdragsrätten anges i 37 § i mervärdesskattelagen att ”mervärdesskatteregistrerade företag får, vid beräkningen av den ingående skatten, dra av den skatt som erlagts för företagets inköp av varor och tjänster som uteslutande används för sådana tillhandahållanden av företaget som inte omfattas av det i 13 § föreskrivna undantaget från skatteplikt”.

14 När det gäller inköp av varor och tjänster som är avsedda för en blandad användning föreskrivs följande i 38 § i mervärdesskattelagen: ”För varor och tjänster som ett mervärdesskatteregistrerat företag använder såväl för transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill enligt 37 § som för andra transaktioner i företaget, får avdrag göras för den andel av mervärdesskatten som står i proportion till den omsättning som kan hänföras till den registreringspliktiga delen av verksamheten. Vid beräkningen av omsättningen ska det bortses från den del av omsättningen som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som har använts i företaget … Det ska även bortses från den del av omsättningen som kan hänföras till kringtjänster i samband med fastighetstransaktioner …”

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 NCC är ett företag som bedriver verksamhet inom byggbranschen, bland annat som byggentreprenör. Företaget utför såväl för andras som för egen räkning byggnadsarbeten, bestående i bland annat ingenjörstjänster, projektering, rådgivning och hantverksarbeten inom bygg- och anläggningsbranschen.

16 Försäljningen av fast egendom som har uppförts av företaget utgör inte sökandens huvudsakliga verksamhet, utan är en självständig verksamhet som följer av dess mervärdesskattepliktiga byggverksamhet.

17 Eftersom försäljning av fastigheter som uppförts i egen regi är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt den danska lagen om mervärdesskatt, var NCC i egenskap av skattskyldig person som bedriver blandad verksamhet tvunget att beräkna en andel

i syfte att fastställa det belopp till vilket den från mervärdesskatt avdragsgilla andelen på de gemensamma kostnaderna för dess två verksamheter (allmänna kostnader) var hänförligt.

18 Vid beräkningen beaktade NCC omsättningen från försäljningen av fastigheter som hade uppförts för dess egen räkning. NCC ansåg nämligen att denna fastighetsförsäljning skulle betraktas som en ”kringtjänst i samband med fastighetstransaktion” i den mening som avses i artikel 19.2 andra meningen i sjätte direktivet.

19 Då de danska skattemyndigheterna hade ändrat sin praxis från och med den 1 april 2002 fastställde de att ett byggföretags försäljning av fastigheter som uppförts i egen regi inte kunde likställas med en ”kringtjänst i samband med fastighetstransaktion”. För företaget innebar detta att den ingående mervärdesskatt som var hänförlig till de gemensamma kostnaderna i fortsättningen endast kunde ge upphov till partiell avdragsrätt.

20 NCC, som hade yrkat fullt avdrag för den mervärdesskatt som var hänförlig till de gemensamma kostnaderna, överklagade Skatteministeriets beslut.

21 Østre Landsret beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1. Ska begreppet ’kringtjänster i samband med fastighetstransaktioner’ i artikel 19.2 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så, att det omfattar verksamheten i ett byggföretag, som är skattskyldigt till mervärdesskatt, i samband med den efterföljande försäljningen av fastigheter, vilka har uppförts av byggföretaget i egen regi som en fullt ut mervärdesskattepliktig verksamhet i avsikt att säljas vidare?

2. Har det någon betydelse för svaret på fråga 1 i vilken omfattning försäljningsverksamheten, betraktad för sig, innebär en användning av varor och tjänster för vilka mervärdesskatt ska betalas?

3. Är det förenligt med principen om mervärdesskattens neutralitet att ett byggföretag, som enligt lagstiftningen i den berörda medlemsstaten – med stöd av artiklarna 5.7 och 6.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet – ska erlägga mervärdesskatt på företagets interna leveranser i samband med utförandet av byggnadsarbeten i egen regi, i avsikt att fastigheterna därefter ska säljas vidare, endast delvis har rätt att dra av mervärdesskatten för allmänna kostnader i byggföretaget, med hänvisning till att den efterföljande försäljningen av fastigheterna enligt medlemsstatens lagstiftning om mervärdesskatt är befriad från mervärdesskatt med stöd av artikel 28.3 b i sjätte mervärdesskattedirektivet jämförd med punkt 16 i bilaga F till direktivet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan

22 Den hänskjutande domstolen har ställt de två första frågorna, som ska prövas gemensamt, i syfte att få klarhet i dels huruvida artikel 19.2 i sjätte direktivet ska tolkas så, att ett byggföretags försäljning av en fastighet som uppförts för företagets egen räkning kan kvalificeras som ”en kringtjänst i samband med fastighetstransaktion” i den mening som avses i den artikeln, dels huruvida det i samband därmed konkret ska bedömas i vilken omfattning verksamheten i fråga, betraktad för sig, innebär en användning av mervärdesskattepliktiga varor och tjänster.

23 Det ska inledningsvis erinras om att det vid fastställandet av en gemenskapsrättslig bestämmelses räckvidd är nödvändigt att ta hänsyn till såväl dess lydelse som dess sammanhang och ändamål (dom av den 15 oktober 1992 i mål C-162/91, Tenuta il Bosco, REG 1992, s. I-5279, punkt 11, av den 16 januari 2003 i mål C-315/00, Maierhofer, REG 2003, s. I-563, punkt 27, och av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans, REG 2005, s. I-10683, punkt 34).

24 Det följer dessutom såväl av kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten som av likhetsprincipen att en gemenskapsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för att bestämma dess betydelse och räckvidd normalt ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela gemenskapen, med beaktande av bestämmelsens sammanhang och det med bestämmelserna i fråga eftersträvade målet (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 15 juli 2004 i mål C-321/02, Harbs, REG 2004, s. I-7101, punkt 28, och av den 18 oktober 2007 i mål C-195/06, Österreichischer Rundfunk, REG 2007, s. I-8817, punkt 24).

25 Domstolen konstaterar att artikel 19.2 i sjätte direktivet inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för att bestämma dess betydelse och räckvidd. Den konstaterar även att det inte med säkerhet framgår av bestämmelsens lydelse i sig att den omfattar en sådan verksamhet som avses i det nationella målet.

26 Under sådana omständigheter ska bestämmelsens sammanhang och ändamål beaktas.

27 Vad för det första gäller bestämmelsens sammanhang är artikel 19 i sjätte direktivet en del av direktivets avdelning XI som rör avdragssystemet. Den avdragsrätt som föreskrivs i artikel 17.2 i nämnda direktiv och som rör den ingående skatten på varor eller tjänster som en skattskyldig person använt för sina beskattade transaktioner har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för hela sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, bland annat, dom av den 8 februari 2007 i mål C-435/05, Investrand, REG 2007, s. I-1315, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

28 När en skattskyldig person genomför såväl beskattade transaktioner, med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som undantagna transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, ska enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de beskattade transaktionerna. Denna andel ska beräknas enligt den metod som föreskrivs i artikel 19 i sjätte direktivet.

29 I artikel 19.1 i sjätte direktivet föreskrivs att den avdragsgilla andelen ska bestå av ett allmänt bråk där täljaren är den omsättning som kan hänföras till beskattade transaktioner och nämnaren är den sammanlagda omsättningen, inräknat, i förekommande fall, vissa subventioner, medan det i artikel 19.2 i samma direktiv föreskrivs att bland annat den omsättning som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse eller till ”kringtjänster i samband med fastighetstransaktioner” och finansiella transaktioner ska undantas. Sjätte direktivet innehåller dock ingen definition av begreppet ”kringtjänster i samband med fastighetstransaktioner”.

30 Vad för det andra gäller syftet med nämnda artikel 19.2, framgår detta av redogörelsen för skälen i det förslag till sjätte direktivet som Europeiska gemenskapernas kommission lade fram för Europeiska gemenskapernas råd den 29 juni 1973 (se *Europeiska gemenskapernas bulletin*, tillägg 11/73, s. 20), enligt vilken ”[d]e förhållanden som avses i denna punkt skall undantas från beräkningen av andelen, för att hindra att de skall kunna snedvrida den verkliga betydelsen därav i den mån som dessa förhållanden inte återspeglar den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet. Detta är fallet med försäljning av anläggningstillgångar och med fastighets- och finansiella transaktioner som endast utgör kringtjänster, det vill säga som endast har en underordnad eller tillfällig betydelse i förhållande till företagets totala omsättning. Dessa transaktioner undantas för övrigt endast om de inte omfattas av den skattskyldiga personens normala ekonomiska verksamhet”.

31 En ekonomisk verksamhet kan enligt domstolens rättspraxis angående nämnda syfte inte utgöra en kringtjänst i den mening som avses i artikel 19.2 i sjätte direktivet, när den utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av ett företags skattepliktiga verksamhet (dom av den 11 juli 1996 i mål C-306/94, Régie dauphinoise, REG 1996, s. I-3695, punkt 22) eller om den innebär en omfattande användning av skattepliktiga varor och tjänster (dom av den 29 april 2004 i mål C-77/01, EDM, REG 2004, s. I-4295, punkt 76).

32 Det är således mot bakgrund av denna rättspraxis som domstolen ska besvara den fråga som den hänskjutande domstolen har ställt.

33 Beträffande iakttagandet av det första villkoret kan inte ett byggföretags försäljning av fastigheter som uppförts i egen regi betraktas som en kringtjänst i samband med dess skattepliktiga näringsverksamhet, vilken består i uppförande av byggnader för tredje mans eller egen räkning. Eftersom denna verksamhet härrör från samma byggverksamhet utgör den en direkt förlängning av denna. Den övergripande organisationen av företagets verksamheter innebär för NCC att det direkt och kontinuerligt stadigvarande planerar för uppförande av ett visst antal fastigheter i egen regi, hur få de än är, som företaget senare själv har för avsikt att sälja. Den därpå följande fastighetsförsäljningen förefaller således inte genomföras av en händelse utan vara en nödvändig följd av företagets avsiktliga önskan att, inom ramen för dess näringsverksamhet, utveckla verksamheten till att innefatta försäljning av fastigheter som det uppför i egen regi. Försäljningen i fråga ingår i företagets verksamhetsmål och utförs i kommersiellt syfte (se, analogt, domen i det ovannämnda målet EDM, punkt 67).

34 En sådan fastighetsförsäljning som avses i det nationella målet ska under dessa förhållanden betraktas som en direkt, bestående och nödvändig förlängning av företagets skattepliktiga näringsverksamhet, utan att det finns anledning att konkret bedöma i vilken omfattning denna försäljningsverksamhet, betraktad för sig, innebär en användning av mervärdesskattepliktiga varor och tjänster.

35 Det två första frågorna ska mot bakgrund av det ovan anförda besvaras enligt följande. Artikel 19.2 i sjätte direktivet ska tolkas så, att när ett byggföretag säljer en fastighet som det uppfört i egen regi, kan denna försäljning inte kvalificeras som en ”kringtjänst i samband med fastighetstransaktion” i den mening som avses i denna bestämmelse, eftersom denna verksamhet utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av företagets skattepliktiga verksamhet. Under dessa förhållanden saknas anledning att konkret bedöma i vilken omfattning denna försäljningsverksamhet, betraktad för sig, innebär en användning av mervärdesskattepliktiga varor och tjänster.

Den tredje frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan i syfte att få klarhet i huruvida det är förenligt med principen om skatteneutralitet att ett byggföretag som betalar mervärdesskatt på de byggtjänster det utför i egen regi (interna leveranser) inte får göra fullt avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till de allmänna kostnader som uppstått i samband med tjänsternas utförande, när omsättningen från försäljning av byggnader som uppförts på det sättet är undantagen från mervärdesskatteplikt.

37 NCC har gjort gällande att även om omsättningen från dess fastighetsförsäljning är undantagen från mervärdesskatteplikt, har företagets uppförande av fastigheter i egen regi beskattats (såsom interna leveranser, och trots en eventuell avsaknad av motsvarande omsättning) på grundval av att självkostnadspriset för denna verksamhet ökat med den sedvanliga vinstmarginalen inom denna verksamhetssektor. NCC har därför hävdat att det, trots sin skyldighet att betala mervärdesskatt, har nekats möjligheten att få tillbaka den mervärdesskatt som är hänförlig till varor och tjänster (de allmänna kostnaderna) som använts i samband med en skattepliktig transaktion (uppförande av en fastighet i egen regi). Företaget har gjort gällande att en sådan situation är oförenlig med kraven enligt principen om skatteneutralitet.

38 NCC har vidare gjort gällande att det sätt på vilket Konungariket Danmark har valt att införliva bestämmelserna om undantag från skatteplikt i sjätte direktivet innebär att företaget erhåller en sämre behandling än vad byggföretag har rätt till enligt detta direktiv. I direktivet föreskrivs nämligen en rätt till fullt avdrag för samtliga allmänna kostnader.

39 Domstolen påpekar inledningsvis att principen om skatteneutralitet, som följer av bestämmelserna i artikel 17.2 i sjätte direktivet, innebär att den skattskyldiga personen får dra av hela mervärdesskatten på de varor och tjänster som förvärvats för att utöva skattepliktig verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 mars 2008 i mål C-98/07, Nordania Finans och BG Factoring, REG 2008, s. I-1281, punkt 19).

40 Det framgår av fast rättspraxis att principen om skatteneutralitet och i synnerhet avdragsrätten, utgör en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och därmed en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som införts genom gemenskapslagstiftningen (se dom av den 10 juli 2008 i mål C-25/07, Sosnowska, REG 2008, s. I–5129, punkterna 14 och 15 och där angiven rättspraxis, och av den 23 april 2009 i mål C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, REG 2009, s. I-3459, punkt 15).

41 Principen om skatteneutralitet är ett, av gemenskapslagstiftaren skapat, uttryck för principen om likabehandling på mervärdesskatteområdet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer, REG 2008, s. I-2283, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

42 Medan sistnämnda princip, till skillnad från andra allmänna gemenskapsrättsliga principer, har samma rang som bestämmelserna i fördraget, nödvändiggör principen om skatteneutralitet att det utarbetas närmare föreskrifter, vilket i gemenskapen endast kan ske genom en sekundärrättsakt (se, analogt, med avseende på skydd för minoritetsaktieägare, dom av den 15 oktober 2009 i mål C-101/08, Audiolux m.fl., REG 2009, s. I-9823, punkt 63).

43 Principen om skatteneutralitet kan följaktligen, genom en sådan rättsakt, bli föremål för närmare föreskrifter, såsom dem som har införlivats med den danska rättsordningen och som följer av en tillämpning av såväl artiklarna 19.1 och 28.3 b i sjätte direktivet som punkt 16 i bilaga F till nämnda direktiv, enligt vilket en skattskyldig person som är verksam med såväl skattepliktig som icke skattepliktig fastighetsförsäljning inte har rätt till fullt avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till dess allmänna kostnader.

44 Det ska ytterligare en gång understrykas att den allmänna principen om likabehandling, för vilken principen om skatteneutralitet utgör ett särskilt uttryck inom sekundärrätten och särskilt på skatteområdet, kräver att jämförbara situationer inte ska behandlas olika, om det inte finns objektiva skäl för en sådan åtskillnad (domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 51 och där angiven rättspraxis). Den utgår bland annat

från att de olika kategorier av näringsidkare som befinner sig i jämförbara situationer ska behandlas lika, för att förhindra att konkurrensen på den inre marknaden snedvrids, enligt bestämmelserna i artikel 3.1 g EG.

45 Medlemsstaterna var vid införlivandet av bestämmelserna i sjätte direktivet skyldiga att beakta principen om likabehandling på samma sätt som andra allmänna gemenskapsrättsliga principer som, med hänsyn till att de har samma rang som bestämmelserna i fördraget, ska beaktas så snart medlemsstaterna agerar inom ramen för gemenskapsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 maj 2000 i mål C-107/97, Rombi och Arkopharma, REG 2000, s. I-3367, punkt 65, och av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schloßstrasse, REG 2000, s. I-4279, punkt 44).

46 Det framgår av den danska regeringens skriftliga yttranden att den danska lagstiftarens vilja med de omtvistade bestämmelserna om införlivande av det sjätte direktivet var att, med vederbörlig hänsyn till principen om likabehandling, placera sådana byggföretag som NCC, som vid sidan av sin byggverksamhet sysslar med sådan fastighetsförsäljning som är undantagen från mervärdesskatteplikt, i samma situation som fastighetsförsäljare som, med hänsyn till att sistnämnda verksamhet är undantagen från mervärdesskatteplikt, inte har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt på byggtjänster som utomstående företag har tillhandahållit, och detta i syfte att förhindra att konkurrensen på den inre marknaden snedvrids. Under dessa förhållanden kan inte principen om skatteneutralitet åberopas för att ifrågasätta en tillämpning av de sålunda införlivade bestämmelserna.

47 Den tredje frågan ska mot bakgrund av det ovan anförda besvaras enligt följande. Principen om skatteneutralitet hindrar inte att ett byggföretag som betalar mervärdesskatt på byggtjänster som det utför i egen regi (interna leveranser) inte ska ha rätt att göra fullt avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till allmänna kostnader som uppstått i samband med utförandet av dessa tjänster, när omsättningen från försäljning av byggnader som uppförts på det sättet är undantagen från mervärdesskatteplikt.

Rättegångskostnader

48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Artikel 19.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att när ett byggföretag säljer en fastighet som det uppfört i egen regi, kan denna försäljning inte kvalificeras som en ”kringtjänst i samband med fastighetstransaktion” i den mening som avses i denna bestämmelse, eftersom denna verksamhet utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av företagets skattepliktiga verksamhet. Under dessa förhållanden saknas anledning att konkret bedöma i vilken omfattning denna försäljningsverksamhet, betraktad för sig, innebär en användning av mervärdesskattepliktiga varor och tjänster.**

2) **Principen om skatteneutralitet hindrar inte att ett byggföretag som betalar mervärdesskatt på byggtjänster som det utför i egen regi (interna leveranser) inte ska ha rätt att göra fullt avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till allmänna kostnader som uppstått i samband med utförandet av dessa tjänster, när omsättningen från försäljning av byggnader som uppförts på det sättet är undantagen från mervärdesskatteplikt.**

Underskrifter