EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

29. oktoober 2009 *

Kohtuasjas C-174/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Østre Landsreti (Taani) 17. aprilli 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. aprillil 2008, menetluses

NCC Construction Danmark A/S

versus

Skatteministeriet,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: kolmanda koja esimees K. Lenaerts neljanda koja esimehe ülesannetes, ning kohtunikud R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis ja J. Malenovský (ettekandja),

* Kohtumenetluse keel: taani.

kohtujurist: Y. Bot,
kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 23. aprilli 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– NCC Construction Danmark A/S, esindaja: *advokat* B. Møll Pederson,

– Taani valitsus, esindaja: B. Weis Fogh, keda abistas *advokat* D. Auken,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja S. Schønberg,

olles 18. juuni 2009. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 19 lõike 2 teise lause tõlgendamist ja kumuleeruvate käibemaksude valdkonnas neutraalse maksustamise põhimõtte ulatuse tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Taani äriühingu NCC Construction Danmark A/S (edaspidi „NCC") ja Skatteministerieti (maksu- ja aktsiisiministeerium) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab NCC õigust oma üldkuludelt käibemaks osaliselt maha arvata.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

4 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad tarnena tasu eest käsitada:

a)maksukohustuslase poolt sellise kauba oma majandustegevuse eesmärgil kasutamist, mis on nimetatud majandustegevuse käigus valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud, ostetud või imporditud, tingimusel et nimetatud kaubalt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui see oleks omandatud teiselt maksukohustuslaselt."Kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 3 on sätestatud:

„Konkurentsi moonutamise vältimiseks ning arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võivad liikmesriigid teenuste osutamisena tasu eest käsitada maksukohustuslase teenusetarnet oma ettevõtja huvides, tingimusel et selliselt teenuselt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui selle osutaks teine maksukohustuslane."

6 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a sätestab, et kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast maksust maha arvata käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud riigi territooriumil temale teise maksukohustuslase poolt tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt.

7 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 5 tuleneb, et kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii selle artikli lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega,

mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest. Nimetatud osa määratakse artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

8 Kuuenda direktiivi artikli 19 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvatava osa arvutamine

1. Artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt on mahaarvatav osa murdarv, milles:

– lugeja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma,

– nimetaja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma. […]

Osa määratakse kindlaks aasta kohta, esitatakse protsendina ning ümardatakse arvuni, mis ei ole suurem järgmisest ühikust.

2. Erandina lõike 1 sätetest jäetakse mahaarvatava osa väljaarvutamisel kõrvale käive, mis on tekkinud maksukohustuslase poolt majandustegevuseks kasutatavate kapitalikaupade tarnimisest. Välja jäetakse ka artikli 13 B osa punktis d nimetatud tehingutega seotud käive, kui tegemist on juhuslike tehingutega, ning juhuslike kinnisvara- ja finantstehingutega seotud käive. […]"

9 Vastavalt üleminekusättele, milleks on kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkt b, võivad liikmesriigid selle artikli lõikes 4 nimetatud üleminekuperioodil jätkata direktiivi F lisas sätestatud tehingute maksust vabastamist. Nimetatud lisa F punktis 16 on märgitud: „artikli 4 lõikes 3 nimetatud ehitiste ja maa võõrandamine".

Siseriiklikud õigusnormid

10 Kuues direktiiv on üle võetud käibemaksuseadusega (*momsloven*).

11 Ettevõtjasisese kasutamisotstarbega tarne kohta on selle seaduse artikli 6 lõikes 1 märgitud, et maksukohustuslane, kes ehitab enda arvel ja oma maal ehitise selle müügiks, tasub ehitustööde teostamisel käibemaksu, ning nimetatud artikli lõige 2 näeb ette, et ehitise, millelt tasutakse käibemaksu lõike 1 alusel, ehitamiseks tehtud tööd ja kasutatud materjal võrdsustatakse tarnega tasu eest ning seetõttu käsitletakse maksustatava tarnena.

12 Käibemaksuseaduse artikli 13 lõike 1 punkt 9 vabastab ehitise võõrandamise tehingu käibemaksust.

13 Mahaarvamisõiguse kohta on käibemaksuseaduse artiklis 37 sätestatud, et „käibemaksukohustuslasena registreeritud ettevõtjal on sisendkäibemaksu arvutamisel õigus maha arvata nendelt kaupadelt või teenustelt tasutud käibemaks, mida ta on kasutanud ainult ettevõtja sellisteks tarneteks, mis ei ole artikli 13 kohaselt maksust vabastatud".

14 Segakasutuse eesmärgil sooritatud ostude osas on käibemaksuseaduse artiklis 38 märgitud, et „kui registreeritud ettevõtja kasutab oma ettevõttes kaupu ja teenuseid nii otstarbel, mis võimaldab käibemaksu mahaarvamist artikli 37 alusel kui ka muul otstarbel, on tal õigus maksu mahaarvamisele selles osas, mis on proportsionaalne tema registreeritud tegevusega seotud käibega. Käibe arvutamisel ei võeta arvesse ettevõtja oma tarbeks kasutatud kapitalikaupade tarne käivet […]. Samuti ei võeta käibe arvutamisel arvesse juhuslikest kinnisvaratehingutest tekkinud käivet […]".

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 NCC on ehitusvaldkonnas tegutsev ettevõtja, olles eelkõige peatöövõtjaks. Ta viib läbi ehitustöid, mille hulka kuuluvad muu hulgas inseneritööd, planeerimine, nõustamine ja tööjõu palkamine avaliku tähtsusega objektidele ning ta tegutseb nii kolmandate isikute kui enda arvel.

16 Enda arvel ehitatud kinnisasjade müük ei ole kaebuse esitaja põhitegevusala, vaid eraldiseisev tegevus, mis tuleneb tema tegutsemisest ehitusvaldkonnas registreeritud käibemaksukohustuslasena.

17 Taani käibemaksuseadus vabastab käibemaksust enda arvel püstitatud ehitiste müügitehingud, mistõttu NCC kui segamaksukohustuslane oli kohustatud välja

arvutama mahaarvatava osa, et kindlaks määrata summa, mille osas oli tal õigus oma kahe tegevuse ühistelt kuludelt (üldkulud) käibemaks maha arvata.

18 Nimetatud osa väljaarvutamisel ei võtnud NCC arvesse käivet, mis tekkis tema enda arvel ehitatud ehitiste müügist. Ta käsitas seda kinnisasjade müügi tegevust kui „juhuslikke kinnisvaratehinguid" kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 2 teise lause tähenduses.

19 Alates 1. aprillist 2002 muutis Taani maksuhaldur oma praktikat ning võttis seisukoha, et ehitusettevõtja kinnisasjade müügi tegevust ei saa käsitada „juhuslike kinnisvaratehingutena". Äriühingule tähendas see, et ühistelt kuludelt makstud sisendkäibemaksu saab nüüd maha arvata vaid osaliselt.

20 NCC, kes tahtis maha arvata kogu ühiste kuludega seotud käibemaksu, vaidlustas Skatteministerieti seisukoha.

21 Neil asjaoludel otsustas Østre Landsret menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas mõistet „juhuslikud kinnisvaratehingud", mis on nimetatud kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 19 lõike 2 teises lauses, tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse maksukohustuslasest ehitusettevõtja enda arvel püstitatud ehitiste hilisema müügiga seotud tegevusele kui edasimüümise perspektiivis käibemaksuga täielikult maksustatud tegevusele?

2. Kas esimese küsimuse vastus sõltub sellest, millises ulatuses see müügitegevus eraldi käsitletuna hõlmab nende kaupade ja teenuste kasutamist, millelt tuleb tasuda käibemaksu?

3. Kas käibemaksu neutraalsuse põhimõttega on kooskõlas see, kui ehitusettevõtjal, kes kõnealuse liikmesriigi õigusnormide kohaselt, mis põhinevad kuuenda direktiivi artikli 5 lõikel 7 ja artikli 6 lõikel 3, on kohustatud tasuma käibemaksu ettevõtjasisese kasutamisotstarbega tarnelt, mis tehakse seoses oma arvel ja müügi eesmärgil püstitatava ehitise ehitustöödega, on õigus ehitustegevuse üldkulude käibemaksu maha arvata üksnes osaliselt, kuna ehitise hilisem müük on liikmesriigi käibemaksualaste õigusnormide kohaselt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 28 lõike 3 punkti b koostoimes selle direktiivi F lisa punktiga 16 käibemaksust vabastatud?"

Eelotsuse küsimused

Esimene ja teine küsimus

22 Kahes esimeses küsimuses, mida tuleb uurida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada esiteks, kas kuuenda direktiivi artikli 19 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et kui tegemist on ehitusettevõtjaga, võib tema poolt tema enda arvel püstitatud ehitise müüki käsitada „juhusliku kinnisvaratehinguna" selle sätte tähenduses, ja teiseks, kas selle hinnangu andmisel tuleb täpselt kindlaks teha, millises ulatuses see müügitegevus eraldi käsitletuna hõlmab nende kaupade ja teenuste kasutamist, millelt tuleb tasuda käibemaksu.

23 Sissejuhatava märkusena tuleb meenutada, et ühenduse õigusnormi kohaldamisala kindlaksmääramiseks tuleb arvesse võtta nii selle sõnastust, konteksti kui eesmärke (vt 15. oktoobri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-162/91: Tenuta il Bosco, EKL 1992, lk I-5279, punkt 11; 16. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-315/00: Maierhofer, EKL 2003, lk I-563, punkt 27, ja 8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-280/04: Jyske Finans, EKL 2005, lk I-10683, punkt 34).

24 Lisaks tuleneb nii ühenduse õiguse ühetaolise kohaldamise nõudest kui ka võrdsuse põhimõttest, et ühenduse õigusnorme, mis ei viita otseselt liikmesriikide õigusele nende tähenduse ning ulatuse kindlaksmääramiseks, tuleb tavaliselt kogu ühenduses tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt (vt eelkõige 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-321/02: Harbs, EKL 2004, lk I-7101, punkt 28, ja 18. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-195/06: Österreichischer Rundfunk, EKL 2007, lk I-8817, punkt 24).

25 Selles osas tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 19 lõikes 2 ei esine ühtegi sõnaselget viidet liikmesriikide õigusele selle normi tähenduse ning ulatuse kindlaksmääramiseks ning et artikli 19 lõike 2 sõnastusest endast ei ole võimalik täie kindlusega järeldada, et selles peetakse silmas sellist tegevust, mis on põhikohtuasjas vaidluse all.

26 Neid asjaolusid arvestades tuleb arvesse võtta selle sätte konteksti ja eesmärke.

27 Konteksti suhtes tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikkel 19 kuulub selle direktiivi XI jaotisesse, mis reguleerib mahaarvamiste tegemise korda. Nimetatud direktiivi artikli 17 lõikes 2 ette nähtud sellise mahaarvamisõiguse eesmärk, mis puudutab maksukohustuslase poolt oma maksustatavate tehingute tarvis omandatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu, on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega maksukoormuse täieliku neutraalsuse mis tahes majandustegevuse osas, tingimusel et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt selle kohta eelkõige 8. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-435/05: Investrand, EKL 2007, lk I-1315, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Kui maksukohustuslane teeb nii maksustatavaid tehinguid, mille puhul saab teha mahaarvamise, kui ka maksust vabastatud tehinguid, mille puhul mahaarvamisõigust ei ole, lubab kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis on proportsionaalne maksustatavatest tehingutest tekkiva käibega. See mahaarvatav osa arvutatakse nimetatud direktiivi artiklis 19 määratletud meetodi kohaselt.

29 Kui kuuenda direktiivi artikli 19 lõige 1 näeb ette, et mahaarvatav osa on murdarv, milles lugeja on maksustatavate tehingutega seotud käive ja nimetaja on käibe kogusumma, siis sama artikli lõige 2 sätestab, et erandina ei võeta arvesse „juhuslike kinnisvaratehingutega" seotud käivet. Samas ei ole kuuendas direktiivis kusagil mõistet „juhuslik kinnisvaratehing" lahti mõtestatud.

30 Nimetatud lõike 2 eesmärk ilmneb Euroopa Ühenduste Komisjoni poolt 29. juunil 1973 Euroopa Ühenduste Nõukogule kuuenda direktiivi kohta tehtud ettepaneku põhjendustest (vt Euroopa Ühenduste Bülletään, lisa 11/73, lk 20). Ettepanekus on märgitud, et „[m]ahaarvatava osa arvutamisel tuleb välja jätta selles lõikes nimetatud tegurid, et vältida olukorda, kus need võiksid moonutada selle tegelikku tähendust, kuna need elemendid ei kajasta maksukohustuslase majandustegevust. See puudutab kapitalikaupade müüki ning kinnisvara- ja finantstehinguid, mida teostatakse üksnes juhuslikult, st millel on ettevõtja kogukäibe suhtes vaid teisejärguline või juhuslik tähtsus. Need tehingud jäetakse välja üksnes siis, kui need ei kuulu maksukohustuslase tavapärase majandustegevuse hulka".

31 Nagu tuleneb ka Euroopa Kohtu praktikast, mis puudutab nimetatud sätte eesmärki, siis ei saa majandustegevust käsitada „juhuslikuna" kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 2 mõttes, kui see on ettevõtja maksustatava tegevuse otsene, püsiv ja vajalik laiendamine (11. juuli 1996. aasta otsus kohtuasjas C-306/94: Régie dauphinoise, EKL 1996, lk I-3695, punkt 22) või kui sellega kaasneb olulisel määral nende kaupade ja teenuste kasutamine, millelt tasutakse käibemaksu (29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-77/01: EDM, EKL 2004, lk I-4295, punkt 76).

32 Eelotsusetaotluse esitanud kohtule tuleb seega vastata eespool viidatud kohtupraktikat silmas pidades.

33 Esimese tingimuse täitmise osas tuleb märkida, et selliste ehitiste müügi toiminguid, mille ehitusettevõtja on ehitanud enda arvel, ei saa vaadelda juhusliku tegevusena tema maksustatava majandustegevuse kõrval, milleks on ehitiste ehitamine kolmandate isikute või enda arvel. Kuna see tuleneb samast ehitustegevusest, on see viimati nimetatud tegevuse otsene laiendamine. NCC tegevuse üldine korraldus tingib, et ta planeeriks kogu aeg regulaarselt ette teatud arvu enda arvel ehitatavate ehitiste ehitamise; see arv on küll nii väike, et ta tegeleb nende ehitiste hilisema turustamisega ise. Sellest tulenev kinnisasja müügitegevus ei ole seega juhuslik, vaid väljendab paratamatult äriühingu selget tahet arendada oma majandustegevuse raames enda arvel ehitatud ehitiste turustamise tegevust. See on osa maksukohustuslase ettevõtte eesmärgist ja seda viiakse läbi kaubanduslikul eesmärgil (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus EDM, punkt 67).

34 Neid asjaolusid silmas pidades tuleb põhikohtuasjas arutusel oleva tegevusega sarnast kinnisasja müügitegevust käsitada äriühingu maksustatava majandustegevuse otsese, püsiva ja vajaliku laiendamisena, ilma et oleks vaja täpselt kindlaks teha, millises ulatuses see müügitegevus eraldi käsitletuna hõlmab nende kaupade ja teenuste kasutamist, millelt tuleb tasuda käibemaksu.

35 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kahele esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 19 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et ehitusettevõtja poolt tema enda arvel ehitatud ehitise müüki ei saa käsitada „juhusliku kinnisvaratehinguna” selle sätte tähenduses, kui see tegevus on tema maksustatava majandustegevuse otsene, püsiv ja vajalik laiendamine. Seda arvestades ei ole vaja täpselt kindlaks teha, millises ulatuses see müügitegevus eraldi käsitletuna hõlmab nende kaupade ja teenuste kasutamist, millelt tuleb tasuda käibemaksu.

Kolmas küsimus

36 Kolmandas küsimuses soovib eelotsusetaotlus esitanud kohus Euroopa Kohtult sisuliselt teada, kas neutraalse maksustamise põhimõttega on kooskõlas see, et ehitusettevõtjal, kes tasub käibemaksu enda arvel teostatud ehitusteenuselt (tarnimine iseendale), ei ole õigust maha arvata kogu käibemaksu, mis ta tasub seoses selle ehitusteenuse üldkuludega, kuna enda arvel ehitatud ehitiste müügist tekkiv käive on käibemaksust vabastatud.

37 NCC väidab, et kuigi tema kinnisasjade müügi käive on käibemaksust vabastatud, maksustati ehitiste enda arvel ehitamise tegevus (kui tarne iseendale ja olenemata sellest, et vastav käive võis üldse puududa) selle tegevuse omahinna alusel, mida suurendati selle tegevusvaldkonna tavapärase tulumarginaali võrra. NCC leiab, et temalt kui käibemaksu maksukohustuslaselt on võetud võimalus saada tagasi käibemaks nendelt kaupadelt ja teenustelt (üldkulud), mida ta kasutas maksustatud tehingu tarbeks (ehitiste ehitamine enda arvel). Ta on seisukohal, et niisugune olukord ei ole kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega.

38 Lisaks väidab NCC, et Taani Kuningriigi poolt valitud direktiivi ülevõtmise üksikasjad on seoses kuuendas direktiivis ettenähtud maksuvabastusi reguleerivate sätetega sellised, et teda koheldakse halvemini võrreldes nende õigustega, mis on ehitusettevõtjatele ette nähtud selles direktiivis, nimelt kõigi üldkulude täieliku mahaarvamisõiguse osas.

39 Kõigepealt tuleb meenutada, et neutraalse maksustamise põhimõte, mis tuleneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 2, nõuab, et maksukohustuslasel peab olema õigus täielikult maha arvata oma maksustatava tegevuse tarvis omandatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaks (vt selle kohta 6. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-98/07: Nordania Finans ja BG Factoring, EKL 2008, lk I-1281, punkt 19).

40 Oluline on meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on neutraalse maksustamise põhimõte ja eriti mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osana ühenduse õigusega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi üks aluspõhimõtetest (vt 10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-25/07: Sosnowska, EKL 2008, lk I-5129, punktid 14 ja 15 ning seal viidatud kohtupraktika, ning 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-74/08: PARAT Automotive Cabrio, EKL 2009, lk I-3459, punkt 15).

41 Neutraalse maksustamise põhimõte on ühenduse seadusandja arusaam võrdse kohtlemise üldpõhimõttest käibemaksu valdkonnas (vt selle kohta 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer, EKL 2008, lk I-2283, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Samas, kuigi sarnaselt muude ühenduse õiguse üldpõhimõtetega asetseb eelmises punktis nimetatud põhimõte põhiseaduslikul tasandil, peab neutraalse maksustamise põhimõte kajastuma ka õigusaktis, milleks saab olla vaid ühenduse teisese õiguse akt (vt analoogia alusel väikeaktsionäride kaitse teemal 15. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-101/08: Audiolux jt, EKL 2009, lk I-9823, punkt 63).

43 Neutraalse maksustamise põhimõttele võib järelikult sellises õigusaktis lisada täpsustusi, nagu need, mis on üle võetud Taani õigusesse ja mis tulenevad kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 1, artikli 28 lõike 3 punkti b ja selle direktiivi F lisa punkti 16 ühisest kohaldamisest ning mille alusel ei ole maksukohustuslasel, kes teeb nii maksustatud kui ka maksust vabastatud kinnisasjade müügitoiminguid, õigust maha arvata kogu üldkuludelt tasutud käibemaksu.

44 Sellega seoses tuleb veel kord toonitada, et võrdse kohtlemise üldpõhimõte – mille eriomaseks väljenduseks ühenduse teisese õiguse tasandil ja oma spetsiifikaga maksustamise valdkonnas on neutraalse maksustamise põhimõte – nõuab, et sarnaseid olukordi ei koheldaks erinevalt, välja arvatud juhul, kui erinev kohtlemine on objektiivselt põhjendatud (eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 51 ja

seal viidatud kohtupraktika). Nimetatud põhimõte eeldab nimelt, et sarnases olukorras olevaid erinevate kategooriate majandustegevuses osalejaid tuleb kohelda sarnaselt, et vältida konkurentsi kahjustamist siseturul, mida nõuab EÜ artikli 3 lõike 1 punkt g.

45 Kuuenda direktiivi ülevõtmisel olid liikmesriigid kohustatud arvesse võtma võrdse kohtlemise põhimõtet, nagu ka muid ühenduse õiguse üldpõhimõtteid, mida nad nende põhimõtete põhiseaduslike väärtuste tõttu peavad kohaldama juhul, kui nad tegutsevad ühenduse õigusega reguleeritud valdkonnas (vt selle kohta 18. mai 2000. aasta otsus kohtuasjas C-107/97: Rombi ja Arkopharma, EKL 2000, lk I-3367, punkt 65, ja 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-396/98: Schloßstrasse, EKL 2000, lk I-4279, punkt 44).

46 Nagu nähtub ka Taani valitsuse esitatust, soovis Taani seadusandja – võttes nõuetekohaselt arvesse võrdse kohtlemise üldpõhimõtet ja eesmärgiga vältida konkurentsi kahjustamist siseturul – asetada kuuenda direktiivi ülevõtmiseks vastuvõetud kritiseeritud õigusnormidega sellised ehitusettevõtjad nagu NCC, kes täiendavalt oma ehitustegevusele tegelevad kinnisasjade maksuvaba müügiga, samasse olukorda kinnisvaraarendajatega, kes nende tegevuse suhtes kehtiva maksuvabastuse tõttu ei saa maha arvata kolmandast isikust ettevõtja poolt neile osutatud ehitusteenuselt tasutud käibemaksu. Seda arvestades ei saa sel viisil ülevõetud sätete vaidlustamisel anda tulemusi tuginemine neutraalse maksustamise põhimõttele.

47 Arvestades eespool toodud kaalutlusi tuleb kolmandale küsimusele vastata, et neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus, et ehitusettevõtjal, kes tasub käibemaksu enda arvel teostatud ehitusteenuselt (tarne iseendale), ei ole õigust maha arvata kogu käibemaksu, mis ta tasub seoses selle ehitusteenuse üldkuludega, kuna enda arvel püstitatud ehitiste müügist tekkiv käive on käibemaksust vabastatud.

Kohtukulud

48 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 19 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et ehitusettevõtja poolt tema enda arvel ehitatud ehitise müüki ei saa käsitada „juhusliku kinnisvaratehinguna" selle sätte tähenduses, kui see tegevus on tema maksustatava majandustegevuse otsene, püsiv ja vajalik laiendamine. Seda arvestades ei ole vaja täpselt kindlaks teha, millises ulatuses see müügitegevus eraldi käsitletuna hõlmab nende kaupade ja teenuste kasutamist, millelt tuleb tasuda käibemaksu.**

2. **Neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus, et ehitusettevõtjal, kes tasub käibemaksu enda arvel teostatud ehitusteenuselt (tarne iseendale), ei ole õigust maha arvata kogu käibemaksu, mis ta tasub seoses selle ehitusteenuse üldkuludega, kuna enda arvel püstitatud ehitiste müügist tekkiv käive on käibemaksust vabastatud.**

Allkirjad