TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2009. gada 29. oktobrī *

Lieta C-174/08

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Østre Landsret* (Dānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2008. gada 17. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 28. aprīlī, tiesvedībā

NCC Construction Danmark A/S

pret

Skatteministeriet.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: trešās palātas priekšsēdētājs, ceturtās palātas priekšsēdētāja pienākumu izpildītājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], E. Juhāss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] un J. Malenovskis [*J. Malenovský*] (referents),

* Tiesvedības valoda — dāņu.

ģenerāladvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],
sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 23. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *NCC Construction Danmark A/S* vārdā — B. Mēls Pedersons [*B. Møll Pederson*], *advokat*,

— Dānijas valdības vārdā — B. Vaisa Foga [*B. Weis Fogh*], pārstāve, kurai palīdz D. Aukens [*D. Auken*], *advokat*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un S. Šēnbergs [*S. Schønberg*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2009. gada 18. jūnija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), 19. panta 2. punkta otro teikumu, kā arī par nodokļu neitralitātes principa piemērojamību apgrozījuma nodokļu jomā.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp sabiedrību *NCC Construction Danmark A/S* (turpmāk tekstā — "*NCC*") un *Skatteministeriet* (Nodokļu ministrija) jautājumā par tiesībām uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") daļēju atskaitījumu, ko *NCC* varēja prasīt attiecībā uz savām vispārējām izmaksām.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā ir noteikts, ka PVN ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

4 Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts ir izteikts šādi:

"Dalībvalstis var uzskatīt, ka piegādes par samaksu ir:

a) tas, ka nodokļa maksātājs savas uzņēmējdarbības vajadzībām izmanto savas uzņēmējdarbības gaitā saražotas, uzbūvētas, iegūtas, apstrādātas, iepirktas vai importētas preces, ja [PVN] par šīm precēm nebūtu pilnīgi atskaitāms, ja tās būtu pirktas no cita nodokļa maksātāja."

5 Sestās direktīvas 6. panta 3. punktā ir noteikts:

"Lai nepieļautu konkurences traucējumus un ievērojot 29. pantā paredzētās apspriedes, dalībvalstis var uzlūkot par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību to, ka nodokļa maksātājs sniedz pakalpojumu sava uzņēmuma vajadzībām, ja [PVN] par šādu pakalpojumu nebūtu pilnīgi atskaitāms tādā gadījumā, ja to būtu sniedzis cits nodokļa maksātājs."

6 Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts, ka, ja nodokļa maksātājs izmanto preces un pakalpojumus ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības no nodokļa, kurš viņam jāmaksā, atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs.

7 No Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta izriet, ka attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan šī panta 2. un 3. punkta paredzētiem darījumiem, par kuriem [PVN] ir atskaitāms, gan darījumiem, par

kuriem [PVN] nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kura attiecināma uz pirmā veida darījumiem. Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem nodokļa maksātāja veiktajiem darījumiem.

8 Sestās direktīvas 19. panta 1. un 2. punkts ir izteikts šādi:

"Atskaitāmās daļas aprēķināšana

1. Daļu, kas atskaitāma atbilstīgi 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, veido daļskaitlis:

— par kura skaitītāju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez [PVN], kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam,

— par kura saucēju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez [PVN], kura attiecināma uz darījumiem, kas iekļauti skaitītājā, un uz darījumiem, par kuriem [PVN] nav atskaitāms [..].

Šo daļu nosaka ik gadu, fiksē procentos un noapaļo līdz ciparam, kas nepārsniedz nākamo vienību.

2. Neatkarīgi no [Atkāpjoties no] 1. punkta noteikumiem no atskaitāmās daļas aprēķiniem izslēdz apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz tādu ražošanas līdzekļu piegādēm, ko nodokļa maksātājs lieto savām uzņēmējdarbības vajadzībām. Izslēdz arī apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz 13. panta B daļas d) punktā aprakstītajiem darījumiem, ciktāl tie ir gadījuma rakstura darījumi, kā arī uz gadījuma rakstura nekustamo īpašumu un finansiāliem darījumiem. [..]"

9 Atbilstoši Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta b) apakšpunktā paredzētajam pārejas noteikumam dalībvalstis šī panta 4. punktā paredzētajā pārejas periodā var turpināt atbrīvot no nodokļa šīs direktīvas F pielikumā uzskaitītos darījumus. Šī F pielikuma 16. punktā ir piezīme "tādu celtņu un zemes gabalu pārdošana, kas minēti 4. panta 3. punktā".

Valsts tiesiskais regulējums

10 Sestā direktīva ir transponēta ar PVN likumu (*momsloven*).

11 Attiecībā uz pakalpojumiem uzņēmuma iekšienē šī likuma 6. panta 1. punktā ir paredzēts, ka PVN maksā nodokļa maksātāji, kuri pārdošanas nolūkos par saviem līdzekļiem un uz sev piederošas zemes veic ēku būvdarbus, bet šī paša panta 2. punktā ir paredzēts, ka attiecībā uz ēkām, par kurām PVN maksājams atbilstoši 1. punktam, būvniecībā veiktie darbi un izmantotie materiāli jāpielīdzina par atlīdzību sniegtiem pakalpojumiem, t.i., pakalpojumiem, kuri ir apliekami ar nodokli.

12 Saskaņā ar PVN likuma 13. panta 1. punkta 9) apakšpunktu nekustamā īpašuma pārdošana [piegāde] ir atbrīvota no PVN.

13 Attiecībā uz atskaitījuma tiesībām PVN likuma 37. pantā noteikts, ka, "aprēķinot priekšnodoklī maksājamo PVN, reģistrēti uzņēmumi var atskaitīt nodokli, kas maksāts par to preču iegādi un pakalpojumu saņemšanu, kuri izmantoti vienīgi tādu uzņēmuma piegāžu veikšanai, kas nav atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar 13. pantu".

14 Attiecībā uz jauktiem nolūkiem izmantojamu iegādi PVN likuma 38. pantā noteikts, ka "par precēm un pakalpojumiem, ko reģistrēts uzņēmums izmanto gan nolūkiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitījumu atbilstoši 37. pantam, gan citiem nolūkiem, nodokli atskaita daļā, kas ir proporcionāla apgrozījuma daļai, kura attiecas uz reģistrēto darbības veidu. Aprēķinot apgrozījumu, neņem vērā apgrozījuma daļu, kas attiecas uz uzņēmumā izmantotu ražošanas līdzekļu piegādēm [..]. Neņem vērā arī apgrozījuma daļu, kas attiecas uz gadījuma rakstura nekustamo īpašumu darījumiem [..]."

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

15 *NCC* ir uzņēmums, kas darbojas būvniecības nozarē, tostarp kā būvuzņēmējs. Civilās celtniecības jomā tas veic būvniecības darbus, ieskaitot inženieru darbu, plānošanu, konsultācijas un darba spēka nodrošināšanu, gan pēc trešo personu pasūtījuma, gan arī par saviem līdzekļiem.

16 Nekustamā īpašuma, ko tas ir uzcēlis par saviem līdzekļiem, pārdošana nav šī uzņēmuma pamata darbības veids, bet gan atsevišķs darbības veids, kurš ir atvasināts no tā darbības būvniecības jomā PVN maksātāja statusā.

17 Tā kā Dānijas PVN likums nekustamā īpašuma, kas ir uzbūvēts par saviem līdzekļiem, pārdošanas darījumu atbrīvo no PVN, *NCC* kā jaukta veida nodokļu maksātājam, lai

noteiktu summu, uz kuru attiecas tiesības atskaitīt PVN, bija jāaprēķina daļa, ko tas varēja prasīt saistībā ar kopējām izmaksām šo divu darbību ietvaros (vispārējie izdevumi).

18 Veicot šo aprēķinu, *NCC* nav ņēmis vērā apgrozījumu, kurš radies no par saviem līdzekļiem uzbūvētā nekustamā īpašuma pārdošanas. Tas uzskatīja, ka šis nekustamā īpašuma pārdošanas darījums būtu jāuzskata par "gadījuma rakstura darījumu" Sestās direktīvas 19. panta 2. punkta otrā teikuma izpratnē.

19 Pēc savas [administratīvās] prakses grozīšanas no 2002. gada 1. aprīļa Dānijas nodokļu iestādes uzskata, ka būvniecības uzņēmuma veikto nekustamā īpašuma pārdošanu nevar pielīdzināt "gadījuma rakstura darījumam". No tā uzņēmumam izrietēja, ka PVN, kurš bija jāmaksā priekšnodoklī par tā kopējiem izdevumiem, bija atskaitāms tikai daļēji.

20 *NCC*, kurš bija iecerējis uz PVN par kopējiem izdevumiem atskaitījumu pilnā apmērā, apstrīdēja *Skatteministeriet* nostāju.

21 Šajos apstākļos *Østre Landsret* [Austrumu apgabaltiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai jēdziens "gadījuma rakstura nekustamo īpašumu darījumi" Sestās PVN direktīvas 19. panta 2. punkta otrajā teikumā ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas uz būvniecības uzņēmuma nodokļa maksātāja darbībām, būvniecības uzņēmumam vēlāk pārdodot par saviem līdzekļiem uzbūvēto nekustamo īpašumu, kā darbību, kas ir pilnībā apliekama ar PVN ar mērķi to pārdot tālāk?

2) Lai atbildētu uz pirmo jautājumu, vai ir nozīme tam, kādā mērā pārdošanas darījumi, aplūkojot tos atsevišķi, ir saistīti ar preču un pakalpojumu, par ko maksājams PVN, izmantošanu?

3) Vai ar PVN tiesību neitralitātes principu ir saderīgs tas, ka būvniecības uzņēmumam, kam atbilstoši attiecīgās dalībvalsts tiesību aktiem — pamatojoties uz Sestās PVN direktīvas 5. panta 7. punktu un 6. panta 3. punktu — ir pienākums maksāt PVN par saviem iekšējiem pirkumiem saistībā ar ēkas būvniecību par saviem līdzekļiem ar mērķi to pārdot tālāk, ir tiesības tikai daļēji atskaitīt PVN par vispārējiem izdevumiem, kuri radušies būvniecības dēļ, pamatojoties uz to, ka vēlāka nekustamā īpašuma pārdošana saskaņā ar dalībvalsts PVN tiesību aktiem ir atbrīvota no PVN, pamatojoties uz Sestās PVN direktīvas 28. panta 3. punkta b) apakšpunktu, to aplūkojot kopsakarā ar šīs direktīvas F pielikuma 16. punktu?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

22 Ar šiem pirmajiem diviem jautājumiem, kuri ir jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, pirmkārt, vai Sestās direktīvas 19. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, kad būvniecības uzņēmums pārdod par saviem līdzekļiem uzbūvētu nekustamo īpašumu, [šo darījumu] var uzskatīt par "gadījuma rakstura nekustamā īpašuma darījumu" šīs normas izpratnē, un, otrkārt, vai šīs kvalifikācijas ietvaros ir konkrēti jānovērtē, cik lielā apmērā minētā darbība, aplūkojot to atsevišķi, ietver tādu preču un pakalpojumu izmantošanu, par kuriem jāmaksā PVN.

23 Vispirms ir jāatgādina, ka, lai noteiktu Kopienu tiesību normas piemērošanas jomu, ir jāņem vērā gan tās formulējums, gan konteksts, gan arī tās mērķi (1992. gada 15. oktobra spriedums lietā C-162/91 *Tenuta il Bosco*, *Recueil*, I-5279. lpp., 11. punkts; 2003. gada 16. janvāra spriedums lietā C-315/00 *Maierhofer*, *Recueil*, I-563. lpp., 27. punkts, un 2005. gada 8. decembra spriedums lietā C-280/04 *Jyske Finans*, Krājums, I-10683. lpp., 34. punkts).

24 Turklāt gan no Kopienu tiesību vienveidīgas piemērošanas, gan no vienlīdzības principa izriet, ka tādas Kopienu tiesību normas teksts, kurā nav nevienas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, lai noteiktu tās jēgu un piemērojamību, ir jāinterpretē autonomi un vienveidīgi, ņemot vērā normas kontekstu un attiecīgā regulējuma mērķi (šajā izpratnē it īpaši skat. 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-321/02 *Harbs*, Krājums, I-7101. lpp., 28. punkts, un 2007. gada 18. oktobra spriedumu lietā C-195/06 *Österreichischer Rundfunk*, Krājums, I-8817. lpp., 24. punkts).

25 Šajā sakarā jākonstatē, ka Sestās direktīvas 19. panta 2. punktā nav tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, lai noteiktu tā saturu un piemērošanas jomu, un ka no tā formulējuma vien nevar skaidri saprast, ka [šis punkts] attiektos uz pamata tiesvedībā aplūkojamo darbību.

26 Šajos apstākļos būtiski ir ņemt vērā šīs normas kontekstu un mērķus.

27 Vispirms, runājot par kontekstu, jāatgādina, ka Sestās direktīvas 19. panta 2. punkts ir tās XI sadaļā, kura regulē atskaitījumu sistēmu. Šīs direktīvas 17. panta 2. punktā noteikto atskaitījuma tiesību par priekšnodokli par precēm vai pakalpojumiem, kurus nodokļu maksātājs izmanto savos ar nodokli apliekamos darījumos, mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kurš tam jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā piemēro PVN (it īpaši skat. 2007. gada 8. februāra spriedumu lietā C-435/05 *Investrand*, Krājums, I-1315. lpp., 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Ja nodokļu maksātājs vienlaikus veic ar nodokli apliekamus darījumus, kas dod tiesības uz atskaitījumu, un darījumus, kas šādas tiesības nedod, Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts paredz, ka atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kas ir proporcionāla ar nodokli apliekamo darījumu summai. Šo daļu aprēķina saskaņā ar šīs direktīvas 19. pantā definētajiem noteikumiem.

29 Lai gan šī minētā 19. panta 1. punktā paredzēts, ka atskaitāmā daļa izriet no daļskaitļa, par kura skaitītāju ņem apgrozījuma summu, kura attiecināma uz darījumiem, kas apliekami ar nodokli, un par saucēju — apgrozījuma summu, tad šī paša panta 2. punktā ir noteikts, ka, atkāpjoties [no iepriekš noteiktā], no atskaitāmās daļas aprēķiniem izslēdz apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz "gadījuma rakstura darījumiem". Tomēr Sestajā direktīvā nav definēts šis "gadījuma rakstura darījumu" jēdziens.

30 Turklāt, runājot par minētā 2. punkta mērķi, — tas it īpaši izriet no Eiropas Kopienu Komisijas 1973. gada 29. jūnija Sestās direktīvas priekšlikuma Eiropas Kopienu Padomei pamatojuma izklāsta (skat. *Bulletin des Communautés européennes*, pielikums 11/73, 20. lpp.). Šajā izklāstā ir noteikts: "Šajā punktā minētie elementi ir jāizslēdz no atskaitāmās daļas aprēķina, lai novērstu, ka tie izkropļo patieso nozīmi, jo šādi elementi neatspoguļo nodokļu maksātāja profesionālo darbību. Tāds ir ražošanas līdzekļu pārdošanas gadījums un gadījuma rakstura nekustamā vai finanšu īpašuma darījumi, proti, kuriem ir tikai otršķirīga nozīme vai gadījuma raksturs attiecībā uz uzņēmuma kopējo apgrozījumu. Šie darījumi turklāt tiek izslēgti tikai tad, ja tie nav nodokļu maksātāja pierastā profesionālā uzņēmējdarbība".

31 Šajā sakarā, kā tas izriet no Tiesas judikatūras, kura balstīta uz šo mērķi, saimniecisku darbību nevar kvalificēt kā "gadījuma" Sestās direktīvas 19. panta 2. punkta nozīmē, ja tā ir tiešs, pastāvīgs un nepieciešams turpinājums uzņēmuma ar nodokli apliekamai darbībai (1996. gada 11. jūlija spriedums lietā C-306/94 *Régie dauphinoise*, *Recueil*, I-3695. lpp., 22. punkts) vai ja tā ietver būtisku preču un pakalpojumu, par kuriem jāmaksā PVN, izmantošanu (2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-77/01 *EDM*, *Recueil*, I-4295. lpp., 76. punkts).

32 Tātad Tiesai uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu ir jāatbild, ņemot vērā šo judikatūru.

33 Runājot par pirmā nosacījuma izpildi — nekustamā īpašuma, kuru būvniecības uzņēmums ir uzbūvējis par saviem līdzekļiem, pārdošana nav uzskatāma par gadījuma rakstura darījumu attiecībā pret tā ar nodokli apliekamo darbību, kas ir nekustamo īpašumu būvniecība par trešo personu līdzekļiem vai par saviem līdzekļiem. Tā kā pārdošana izriet no būvniecības, tā ir tās tiešs turpinājums. *NCC* darbības vispārējā organizācija nozīmē, ka, lai arī cik nenozīmīgi tas būtu, pastāvīgi jau no paša sākuma un regulāri ir jāplāno, cik daudzus nekustamos īpašumus tas uzbūvēs par saviem līdzekļiem un nodrošinās vēlāku to pārdošanu. Nekustamā īpašuma pārdošana, kura tādējādi nešķiet gadījuma rakstura darījums, bet gan noteikti izriet no sabiedrības izteiktās vēlmes savas uzņēmējdarbības ietvaros attīstīt nekustamo īpašumu, kurus tā ir uzbūvējusi par saviem līdzekļiem, pārdošanu. Tā iekļaujas nodokļu maksātāja uzņēmuma mērķī un tiek veikta komerciālā nolūkā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *EDM*, 67. punkts).

34 Šajos apstākļos tāda nekustamā īpašuma pārdošana, par kādu ir pamata lieta, ir jāuzskata par tiešu, pastāvīgu un nepieciešamu turpinājumu sabiedrības ar nodokli apliekamai uzņēmējdarbībai, un nav vajadzības konkrēti novērtēt apmēru, kādā šī pārdošana, aplūkojot to atsevišķi, ietver tādu preču un pakalpojumu izmantošanu, par kuriem ir jāmaksā PVN.

35 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmajiem diviem jautājumiem ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 19. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, kad būvniecības uzņēmums pārdod par saviem līdzekļiem uzceltu nekustamo īpašumu, tas nav kvalificējams par "gadījuma rakstura nekustamo īpašumu darījumu" šīs normas izpratnē tāpēc, ka šī darbība ir tiešs, pastāvīgs un nepieciešams turpinājums ar nodokli apliekamai darbībai. Šajos apstākļos nav konkrēti jāapskata, kādā apmērā šī pārdošana, ja to aplūko atsevišķi, nozīmē, ka tiek izmantotas preces un pakalpojumi, par kuriem jāmaksā PVN.

Par trešo jautājumu

36 Ar savu trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai, vai nodokļu neitralitātes principam atbilst tas, ka būvniecības uzņēmums, kurš maksā PVN par būvniecības pakalpojumiem, ko tas veic par saviem līdzekļiem (piegāde savām vajadzībām), nevar pilnībā atskaitīt PVN, kurš ir samaksāts par vispārējiem izdevumiem saistībā ar šo pakalpojumu sniegšanu tāpēc, ka no šādi veiktas būvniecības izrietošais apgrozījums ir atbrīvots no PVN.

37 *NCC* norāda, ka, ja apgrozījums, kurš izriet no tā darbības saistībā ar nekustamā īpašuma pārdošanu, ir atbrīvots no PVN, tad nekustamā īpašuma būvniecība par saviem līdzekļiem tiek aplikta ar nodokli (kā piegāde savām vajadzībām un neraugoties uz teorētisko atbilstošā apgrozījuma neesamību), pamatojoties uz šīs darbības pašizmaksas cenu, kurai pieskaitīta parastā peļņas norma šajā darbības jomā. Šajos apstākļos *NCC* apgalvo, ka, lai gan tas ir PVN maksātājs, tam tika liegta iespēja saņemt PVN atmaksu par precēm un pakalpojumiem (par vispārējām izmaksām), kuri tika izmantoti ar nodokli apliekamai darbībai (nekustamā īpašuma būvniecībai par saviem līdzekļiem). Tas apgalvo, ka šāda situācija ir pretrunā nodokļu neitralitātes principa prasībām.

38 Turklāt *NCC* norāda, ka Dānijas Karalistes izvēlētā Sestās direktīvas paredzēto normu par atbrīvošanu no nodokļa transponēšanas kārtība pret to radīja mazāk labvēlīgu attieksmi salīdzinājumā ar šīs direktīvas noteikto attieksmi pret būvniecības uzņēmumiem, proti, tiem pienākas pilna nodokļa atmaksa par vispārējiem izdevumiem.

39 Vispirms ir jāatgādina, ka nodokļu neitralitātes princips, kurš izriet no Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā noteiktā, nozīmē, ka nodokļu maksātājs var pilnībā atskaitīt PVN, kurš jāmaksā par precēm vai pakalpojumiem, ko tas izmantojis ar nodokli apliekamo darījumu veikšanai (šajā nozīmē skat. 2008. gada 6. marta spriedumu lietā C-98/07 *Nordania Finans* un *BG Factoring*, Krājums, I-1281. lpp., 19. punkts).

40 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai nodokļu neitralitātes princips un it īpaši atskaitījuma tiesības kā PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kurš tiek īstenots Kopienu likumdošanā (skat. 2008. gada 10. jūlija spriedumu lietā C-25/07 *Sosnowska*, Krājums, I-5129. lpp., 14. un 15. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-74/08 *PARAT Automotive Cabrio*, Krājums, I-3459. lpp., 15. punkts).

41 Šis nodokļu neitralitātes princips ir veids, kādā Kopienu likumdevējs ir pārnesis vienlīdzīgas attieksmes principu uz PVN jomu (šajā sakarā skat. 2008. gada 10. aprīļa spriedumu lietā C-309/06 *Marks & Spencer*, Krājums, I-228. lpp., 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Tomēr, lai gan šim pēdējam principam salīdzinājumā ar citiem Kopienu tiesību vispārējiem principiem ir konstitucionāls statuss, nodokļu neitralitātes princips ir jāattīsta likumdošanas veidā, kas nav izdarāms citādi, kā tikai pieņemot atvasinātu Kopienu tiesību aktu (mazākuma akcionāru aizsardzības jomā pēc analoģijas skat. 2009. gada 15. oktobra spriedumu lietā C-101/08 *Audiolux* u.c., Krājums, I-9823. lpp., 63. punkts).

43 Līdz ar to par nodokļu neitralitātes principu pieņemt tādus precizējumus tiesību aktā, kādi ir tie, kurus transponē Dānijas tiesībās un kuri izriet no Sestās direktīvas 19. panta 1. punkta un 28. panta 3. punkta b) apakšpunkta, kā arī šīs direktīvas F pielikuma 16. punkta vienlaicīgas piemērošanas, atbilstoši kurai nodokļu maksātājs, kurš vienlaikus veic ar nodokli apliekamus un no nodokļa atbrīvotus nekustamā īpašuma pārdošanas darījumus, nevar pilnībā atskaitīt vispārējiem izdevumiem piemērojamo PVN.

44 Vēl ir jāuzsver, ka vispārējais vienlīdzīgas attieksmes princips, kura īpaša izteiksme Kopienu atvasināto tiesību līmenī un īpašajā nodokļu jomā ir nodokļu neitralitātes princips, nosaka, ka salīdzināmas situācijas nevar vērtēt atšķirīgi, ja vien šī atšķirība nav objektīvi pamatota (iepriekš minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 51. punkts un tajā minētā judikatūra). Tas it īpaši nozīmē, ka atšķirīgas uzņēmēju kategorijas, kuras ir

salīdzināmā situācijā, ir jāvērtē vienādi, lai atbilstoši EKL 3. panta 1. punkta g) apakšpunktam novērstu konkurences traucējumus iekšējā tirgū.

45 Transponējot Sestās direktīvas noteikumus, dalībvalstīm bija pienākums ievērot vienlīdzīgas attieksmes principu salīdzinājumā ar citiem vispārējiem Kopienu principiem, kuri tiem piešķirtās konstitucionālās nozīmes dēļ tām ir obligāti, ja tās darbojas Kopienu tiesību jomā (šajā sakarā skat. 2000. gada 18. maija spriedumu lietā C-107/97 *Rombi* un *Arkopharma*, *Recueil*, I-3367. lpp., 65. punkts, kā arī 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-396/98 *Schloßstrasse*, *Recueil*, I-4279. lpp., 44. punkts).

46 Kā izriet no Dānijas valdības rakstveida apsvērumiem, Dānijas likumdevējs, pienācīgi ņemot vērā vispārējo vienlīdzīgas attieksmes principu, transponējot Sesto direktīvu ar apstrīdētajiem noteikumiem, ir vēlējies tādus būvniecības uzņēmumus kā *NCC*, kuri savas būvniecības uzņēmējdarbības ietvaros veic no nodokļa atbrīvotu nekustamā īpašuma pārdošanu, nostādīt tādā pašā situācijā kā nekustamā īpašuma tirgotājus, kuri tādēļ, ka šī pēdējā darbība ir atbrīvota no nodokļa, nevar atskaitīt PVN, kurš ir jāmaksā par tiem pieejamiem trešo personu sniegtajiem būvniecības pakalpojumiem, un tas tiek veikts, lai novērstu konkurences traucējumus iekšējā tirgū. Šajos apstākļos nevar lietderīgi atsaukties uz nodokļu neitralitātes principu, lai iebilstu pret šādi transponēto noteikumu piemērošanu.

47 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka nodokļu neitralitātes princips neaizliedz, ka būvniecības uzņēmums, kurš maksā PVN par būvniecības pakalpojumiem, kurus tas veic par saviem līdzekļiem (piegāde savām vajadzībām), nevar pilnībā atskaitīt PVN saistībā ar vispārējām izmaksām, sniedzot šo pakalpojumu, ja no šādi pārdotām ēkām izrietošais apgrozījums ir atbrīvots no PVN.

Par tiesāšanās izdevumiem

48 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 19. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, kad būvniecības uzņēmums pārdod par saviem līdzekļiem uzceltu nekustamo īpašumu, tas nav kvalificējams par "gadījuma rakstura nekustamo īpašumu darījumu" šīs normas izpratnē tāpēc, ka šī darbība ir tiešs, pastāvīgs un nepieciešams turpinājums ar nodokli apliekamai darbībai. Šajos apstākļos nav konkrēti jāizskata, kādā apmērā šī pārdošana, ja to aplūko atsevišķi, nozīmē, ka tiek izmantotas preces un pakalpojumi, par kuriem jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis;

2) nodokļu neitralitātes princips neaizliedz, ka būvniecības uzņēmums, kurš maksā pievienotās vērtības nodokli par būvniecības pakalpojumiem, kurus tas veic par saviem līdzekļiem (piegāde savām vajadzībām), nevar pilnībā atskaitīt pievienotās vērtības nodokli saistībā ar vispārējām izmaksām, sniedzot šo pakalpojumu, ja no šādi pārdotām ēkām izrietošais apgrozījums ir atbrīvots no pievienotās vērtības nodokļa.

[Paraksti]