TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. spalio 29 d.*

Byloje C-174/08

dėl *Østre Landsret* (Danija) 2008 m. balandžio 17 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2008 m. balandžio 28 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

NCC Construction Danmark A/S

prieš

Skatteministeriet,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro ketvirtosios kolegijos pirmininko pareigas einantis trečiosios kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis ir J. Malenovský (pranešėjas),

* Proceso kalba: danų.

generalinis advokatas Y. Bot,
posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2009 m. balandžio 23 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs 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,

susipažinęs su 2009 m. birželio 18 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

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* bendrų 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 atlygį 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 atlygį:

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 iškraipymams ir pasikonsultavusios, kaip numatyta 29 straipsnyje, valstybės narės gali laikyti paslaugų teikimu už atlygį apmokestinamojo asmens sau teikiamą paslaugą verslo tikslais, jei ne visa [PVM] už tokią paslaugą suma, 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, apskaičiuotą ar sumokėtą 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 būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės

mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga PVM dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams. Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų.

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

„Atskaitos proporcijos apskaičiavimas

1. Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte, turi būti apskaičiuojama trupmena, kurios:

— skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be [PVM] iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,

— vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be [PVM] ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, suma. <…>

Atskaitos proporcija apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus.

2. Išimties iš 1 dalies tvarka, apskaičiuojant atskaitos proporciją, nereikia įtraukti sumų, priskirtinų tiekiamoms gamybos priemonėms, kurias apmokestinamasis asmuo naudojo savo verslui. Į apskaičiavimą taip pat neturi būti įtraukiamos ir sumos, priskirtinos 13 straipsnio B dalies d punkte nurodytiems sandoriams ir nekilnojamojo turto tiekimo ir finansiniams sandoriams, su sąlyga, kad jie yra atsitiktinio pobūdžio. <…>“

9 Pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies b punkte numatytą pereinamojo laikotarpio nuostatą per 4 dalyje nurodytą pereinamąjį laikotarpį valstybės narės gali ir toliau neapmokestinti šios direktyvos F priede nurodytos veiklos. Šio F priedo 16 punkte yra tokia frazė: „4 straipsnio 3 dalyje nurodytų pastatų ir žemės tiekimas“.

Nacionalinės teisės aktai

10 PVM įstatymu (momsloven) perkeliama Šeštoji direktyva.

11 Kalbant apie įmonės vidaus paslaugas, šio įstatymo 6 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad PVM moka apmokestinamieji asmenys, kurie savo lėšomis ir ant savo sklypo stato pastatus, skirtus parduoti, o to paties straipsnio 2 dalyje numatyta, kad su pastatais, kurie yra apmokestinami PVM pagal 1 dalį, susiję darbai ir panaudotos medžiagos turi būti laikomi paslaugų teikimu už atlygį ir todėl apmokestinamosiomis paslaugomis.

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

13 Dėl teisės į atskaitą PVM įstatymo 37 straipsnyje numatyta, kad „įmonės, įregistruotos kaip PVM mokėtojos, apskaičiuodamos pirkimo mokestį gali atskaityti mokestį už įmonės prekių ir paslaugų, naudojamų tik įmonės tiekimui, pirkimą, kuris nėra atleistas nuo mokesčio remiantis 13 straipsniu“.

14 Dėl pirkimo mišriam naudojimui PVM įstatymo 38 straipsnyje numatyta, kad „prekėms ir paslaugoms, kurias registruota įmonė naudoja tikslais, suteikiančiais teisę į mokesčio atskaitą pagal 37 dalį, taip pat ir kitais įmonės tikslais, atskaita galima dėl tos mokesčio dalies, kuri yra proporcinga pajamoms iš veiklos, dėl kurios įmonė buvo registruota. Apskaičiuojant apyvartą neatsižvelgiama į pajamų sumas, susijusias su ilgalaikio turto, kuris buvo naudojamas įmonės tikslais, tiekimu. <…> Taip pat neatsižvelgiama į pajamų sumas, priskirtinas atsitiktiniams nekilnojamojo turto sandoriams <…>“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

15 *NCC* yra statybų sektoriuje veikianti įmonė, būtent – rangovė. Ji trečiųjų asmenų ir savo lėšomis vykdo statybos darbus, kurie, be kita ko, apima inžinerinę veiklą, planavimą, konsultavimą ir darbų atlikimą civilinių pastatų sektoriuje.

16 Savo lėšomis pastatyto nekilnojamojo turto pardavimas nėra pagrindinė ieškovės veikla, tačiau ji susijusi su jos, kaip PVM apmokestinamo asmens, veikla statybų sektoriuje.

17 Kadangi Danijos PVM įstatymas atleidžia nuo PVM savo lėšomis pastatyto nekilnojamojo turto pardavimą, *NCC*, kaip mišrią veiklą vykdantis apmokestinamas

asmuo, norėdama nustatyti iš savo dviejų veiklos rūšių bendrųjų išlaidų (bendrosios išlaidos) atskaitomą PVM sumą privalėjo apskaičiuoti atskaitos proporciją.

18 Atlikdama tokį apskaičiavimą *NCC* neatsižvelgė į apyvartą iš savo lėšomis pastatyto nekilnojamojo turto pardavimo. Iš esmės ji manė, kad ši nekilnojamojo turto pardavimo veikla turėjo būti traktuojama kaip „atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai" Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies antrosios pastraipos prasme.

19 Kadangi Danijos mokesčių institucijos pakeitė savo praktiką nuo 2002 m. balandžio 1 d., jos manė, kad statybos įmonės vykdoma nekilnojamojo turto pardavimo veikla negalėjo būti prilyginta „atsitiktiniams nekilnojamojo turto sandoriams". Iš to darytina išvada, kad po šios datos bendrovės atžvilgiu pirkimo PVM dėl bendrų išlaidų gali būti atskaitomas tik iš dalies.

20 *NCC*, kuri siekė pasinaudoti visiška PVM atskaita jos bendrų išlaidų atžvilgiu, apskundė šią poziciją *Skatteministeriet*.

21 Šiomis aplinkybėmis *Østre Landsret* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios PVM direktyvos 19 straipsnio 2 dalies antrajame sakinyje esanti sąvoka „atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai" turi būti aiškinama kaip taikoma statybų įmonės veiklai, kuri dėl vėlesnio savo lėšomis pastatytų pastatų pardavimo yra apmokestinama PVM kaip visiškai apmokestinama PVM veikla turint tikslą perparduoti?

2. Ar atsakant į pirmąjį klausimą yra svarbi PVM apmokestinamų prekių ir paslaugų, naudojamų pardavimo veikloje, vertinamoje atskirai, apimtis?

3. Ar PVM neutralumo principui neprieštarauja tai, kad statybos įmonė, kurios pagal atitinkamos valstybės narės teisės 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 į PVM atskaitą statybos įmonės tikslams skirtų bendrų išlaidų 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 prejudicinį 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 apmokestinamų 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 reikšmė 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 aiškios 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 į atskaitą, ir atleistus 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 įtraukti apyvartos iš „atsitiktinių nekilnojamojo turto sandorių“. Tačiau Šeštojoje direktyvoje nepateikiamas šios sąvokos „atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai“ apibrėžimas.

30 Toliau, kalbant apie minėtos 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 priedą 11/73, p. 20), pagal kurį „šioje dalyje nurodyti kriterijai neturi būti įtraukti 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 neįtraukiami, 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 punktas) 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 punktas).

32 Būtent šios teismo praktikos kontekste Teisingumo Teismas privalo atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 – 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 komercinių tikslų (analogiškai žr. minėto sprendimo *EDM* 67 punktą).

34 Šiomis aplinkybėmis nekilnojamojo turto pardavimo veikla, kokia nagrinėjama pagrindinėje 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 apimties.

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 apimties.

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 įmonė, 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 įprasto pelno šiame veiklos sektoriuje maržos. Šiomis aplinkybėmis *NCC* tvirtina, kad nors ji yra PVM mokėtoja, iš jos buvo atimta galimybė į PVM, susijusį su prekių ir paslaugų (bendrų išlaidų), naudotų apmokestinamosios veiklos poreikiams (nekilnojamojo turto statyba savo lėšomis), grąžinimą. Ji tvirtina, kad tokia situacija neatitinka mokesčių neutralumo principo reikalavimų.

38 Be to, *NCC* tvirtina, kad Danijos Karalystės pasirinktas būdas įgyvendinti Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimo nuo mokesčio nuostatas reiškia, jog ji yra blogesnėje padėtyje nei ta, kurią statybos įmonės turi pagal šią direktyvą, t. y. visišką atskaitą bendrų išlaidų 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 į atskaitą 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-3459, 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-9823, 63 punktą).

43 Todėl mokesčių neutralumo principas tokiame teisės akte gali būti detalizuojamas tokiomis 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, vykdantis apmokestinamą ir atleistą nuo mokesčio 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 konkreti išraiška antrinėje Bendrijos teisėje ir specifiniame mokesčių sektoriuje yra

mokesčių neutralumo principas, reikalauja, kad panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, nebent tai yra objektyviai pateisinama (minėto sprendimo *Marks & Spencer* 51 punktas 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 privalėjo 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 pareiškimų, 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 atleistą nuo mokesčių nekilnojamojo turto pardavimo veiklą, taikyti tokias pačias sąlygas kaip ir nekilnojamojo turto bendrovėms, kurios, atsižvelgiant į tai, kad pastarųjų veikla atleidžiama nuo mokesčio, 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 perkeltų nuostatų taikymą.

47 Atsižvelgiant į prieš tai išdėstytas aplinkybes į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad mokesčių neutralumo principui neprieštarauja tai, kad statybų įmonė, kuri moka PVM statydama pastatus savo lėšomis (tiekimas sau), negali visiškai atskaityti PVM dėl bendrų 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 pateikusio 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 - Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 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 mokesčiu apmokestinamų prekių ir paslaugų panaudojimo atskirai vertinamai pardavimo veiklai apimties.**

2. **Mokesčių neutralumo principui neprieštarauja tai, kad statybų įmonė, kuri moka PVM statydama pastatus savo lėšomis (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.