

Sag C-174/08

NCC Construction Danmark A/S

mod

Skatteministeriet

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Østre Landsret)

»Sjette momsdirektiv – artikel 19, stk. 2 – fradrag for indgående afgift – delvis afgiftspligtig person – goder og tjenesteydelser, som benyttes såvel til afgiftspligtige som til afgiftsfritagne former for virksomhed – beregning af pro rata-satsen for fradraget – begrebet »bitransaktioner vedrørende fast ejendom« – leveringer til sig selv – princippet om afgiftsneutralitet«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – goder og ydelser, der benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag*

(Rådets direktiv 77/388, art. 19, stk. 2)

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift*

(Rådets direktiv 77/388)

1. Artikel 19, stk. 2, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at en byggevirksomheds salg af faste ejendomme, som den har opført for egen regning, ikke kan kvalificeres som »bitransaktioner vedrørende fast ejendom« i denne bestemmelses forstand, når denne aktivitet ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af selskabets afgiftspligtige aktivitet. Det er under disse omstændigheder ufornuddent konkret at vurdere, i hvilket omfang denne salgsaktivitet isoleret set indebærer en anvendelse af goder og tjenesteydelser, for hvilke der skal betales merværdiafgift.

(jf. præmis 34 og 35 samt domskonkl. 1)

2. Princippet om afgiftsneutralitet kan ikke være til hinder for, at en byggevirksomhed, som erlægger merværdiafgift af byggedelser, som den opfører for egen regning (leveringer til sig selv), ikke fuldt ud kan fradrage merværdiafgiften vedrørende de generalomkostninger, der er afholdt i forbindelse med disse ydelser, når den omsætning, der følger af salget af det således opførte byggeri, er fritaget for merværdiafgift.

Nævnte princip om afgiftsneutralitet er udtryk for, at fællesskabslovgiver har overført det almindelige ligebehandlingsprincip til merværdiafgiftsområdet, men mens sidstnævnte princip i lighed med de øvrige almindelige fællesskabsretlige principper har forfatningsmæssig status, nødvendiggør princippet om afgiftsneutralitet imidlertid, at der udarbejdes forskrifter på lovgivningsniveau, hvilket kun kan bestå i en afledt fællesskabsretsakt. Princippet om afgiftsneutralitet kan derfor i en sådan retsakt gøres til genstand for præciseringer som dem, der følger af anvendelsen af artikel 19, stk. 1, og artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv 77/388 om

harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter samt punkt 16 i bilag F til direktivet, hvorefter en afgiftspligtig, der samtidigt udøver såvel afgiftspligtige som afgiftsfritagne former for virksomhed i form af salg af fast ejendom, ikke kan fradrage merværdiafgiften af sine generalomkostninger fuldt ud.

Princippet om afgiftsneutralitet kan desuden ikke med føje påberåbes mod anvendelsen af de bestemmelser i sjette direktiv, der er gennemført ved den nationale lovgivning, idet den nationale lovgiver under behørig hensyntagen til det almindelige ligebehandlingsprincip med de kritiserede bestemmelser til gennemførelse af sjette direktiv ønskede at stille byggevirksomheder, der ved siden af deres byggeaktivitet udøver en afgiftsfritagen aktivitet med salg af fast ejendom, på samme måde som andre byggevirksomheder, der i betragtning af, at denne sidstnævnte form for aktivitet er fritaget, ikke kan fradrage den merværdiafgift, der påhviler byggedelser leveret af tredjemænd, som de har anvendt, og det med henblik på at undgå fordrejning af konkurrencen inden for det indre marked.

(jf. præmis 41-43, 46 og 47 samt domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

29. oktober 2009 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 19, stk. 2 – fradrag for indgående afgift – delvis afgiftspligtig person – goder og tjenesteydelser, som benyttes såvel til afgiftspligtige som til afgiftsfritagne former for virksomhed – beregning af pro rata-satsen for fradraget – begrebet »bitransaktioner vedrørende fast ejendom« – leveringer til sig selv – princippet om afgiftsneutralitet«

I sag C-174/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Østre Landsret (Danmark) ved afgørelse af 17. april 2008, indgået til Domstolen den 28. april 2008, i sagen:

NCC Construction Danmark A/S

mod

Skatteministeriet,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af formanden for Tredje Afdeling, K. Lenaerts, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, og dommerne R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis og J. Malenovský (refererende dommer),

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 23. april 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

- NCC Construction Danmark A/S ved advokat B. Møll Pederson
- den danske regering ved B. Weis Fogh, som befuldmægtiget, bistået af advokat D. Auken
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og S. Schönberg, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 18. juni 2009,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 19, stk. 2, andet punktum, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), samt rækkevidden af princippet om afgiftsneutralitet på merværdiafgiftsområdet.

2 Denne anmodning er fremsat inden for rammerne af en sag mellem selskabet NCC Construction Danmark A/S (herefter »NCC«) og Skatteministeriet vedrørende NCC's delvise fradragret for merværdiafgift (herefter »moms«) af selskabets generalomkostninger.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1.

4 Sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan sidestille følgende med levering mod vederlag:

a) en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for sin virksomhed af et gode som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af et sådant gode hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af [momsen].«

5 Sjette direktivs artikel 6, stk. 3, bestemmer:

»Med henblik på at modvirke konkurrencefordrejning kan medlemsstaterne, med forbehold af det i artikel 29 nævnte samråd, med tjenesteydelser mod vederlag sidestille tjenesteydelser, som af en afgiftspligtig person udføres til brug for dennes virksomhed, såfremt en anden afgiftspligtig persons udførelse af en sådan tjenesteydelse ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af [momsen].«

6 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer, at i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.

7 Det fremgår af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, at fradrag, for så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af denne artikels stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, kun er tilladt for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner. Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

8 Sjette direktivs artikel 19, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»Beregning af pro rata-satsen for fradraget

1. Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

- i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, [momsen] ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3
- i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, [momsen] ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret. [...]

Pro rata-satsen beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.

2. Uanset stk. 1 ses der ved beregning af pro rata-satsen bort fra det omsætningsbeløb, som vedrører levering af investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed. Der ses endvidere bort fra den del af omsætningen, der vedrører dels sådanne transaktioner, som er omhandlet i artikel 13, punkt B, litra d), når der er tale om bitransaktioner, dels bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål [...]

9 I henhold til overgangsbestemmelsen i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), kan medlemsstaterne i den i artiklens stk. 4 omhandlede overgangsperiode fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F til direktivet. Bilag F indeholder i punkt 16 angivelsen: »Levering af bygninger og jord, omhandlet i artikel 4, stk. 3«.

Nationale bestemmelser

10 Momsloven gennemfører sjette direktiv.

11 Momslovens § 6, stk. 1, bestemmer hvad angår leveringer inden for en virksomhed, at der betales moms af afgiftspligtige personer, der for egen regning på egen grund opfører bygninger til salg, hvis de udfører arbejde ved opførelsen, mens § 6, stk. 2, bestemmer, at for byggeri, hvoraf

der skal betales moms efter stk. 1, sidestilles det arbejde, der udføres, og de materialer, der anvendes til dette arbejde, med levering mod vederlag og følgelig med afgiftspligtige ydelser.

12 Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, fritager levering af fast ejendom for moms.

13 Med hensyn til fradragsretten bestemmer momslovens § 37 følgende: »Registrerede virksomheder kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift [...] fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13.«

14 Med hensyn til indkøb til blandede formål bestemmer momslovens § 38 følgende: »For varer og ydelser, som en registreret virksomhed anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden. Ved opgørelse af omsætningen ses bort fra omsætningsbeløb, der vedrører levering af investeringsgoder, som har været benyttet i virksomheden. [...] Der ses endvidere bort fra omsætningsbeløb, som vedrører bitransaktioner vedrørende fast ejendom [...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 NCC driver bygge- og entreprenørvirksomhed, herunder ingeniør-, projekterings-, rådgivnings- og håndværksvirksomhed inden for entreprenørbranchen, både for fremmed og for egen regning.

16 Salg af fast ejendom, som selskabet har opført for egen regning, er ikke sagsøgerens hovedaktivitet, men en selvstændig aktivitet, der er afledt af den momspligtige byggeaktivitet.

17 Da den danske momslov giver momsfritagelse for salg af bygninger, der er opført for egen regning, skulle NCC som delvis afgiftspligtig beregne en pro rata-sats til brug for opgørelsen af fradragsretten for momsen af de omkostninger, der er fælles for selskabets to aktiviteter (generalomkostninger).

18 Ved beregningen af pro rata-satsen havde NCC ikke medregnet omsætningen fra salget af fast ejendom, der var opført for egen regning. Selskabet var af den opfattelse, at denne aktivitet med salg af fast ejendom måtte anses for en »bitransaktion vedrørende fast ejendom« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, andet punktum.

19 Da skattemyndighederne havde ændret praksis med virkning fra den 1. april 2002, fandt de, at en aktivitet med salg af fast ejendom, som udøves af en byggevirksomhed, ikke kunne sidestilles med en »bitransaktion vedrørende fast ejendom«. Heraf fulgte for selskabet, at den indgående moms af selskabets fællesomkostninger fremover kun kunne fradrages delvist.

20 NCC, der ønsker fradrag for det fulde momsbeløb vedrørende fællesomkostningerne, har anfægtet Skatteministeriets standpunkt.

21 Østre Landsret har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal begrebet »bitransaktioner vedrørende fast ejendom« i sjette momsdirektivs artikel 19, stk. 2, andet punktum, fortolkes således, at det omfatter en momspligtig byggevirksomheds aktiviteter i forbindelse med efterfølgende salg af faste ejendomme, som er opført af byggevirksomheden for egen regning som en fuldt ud momspligtig aktivitet med henblik på videresalg?

2) Er det ved besvarelsen af spørgsmål 1 af betydning, i hvilket omfang salgsaktiviteterne isoleret set indebærer en anvendelse af goder og tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms?

3) Er det i overensstemmelse med det momsretlige neutralitetsprincip, at en byggevirksomhed, som ifølge den pågældende medlemsstats lovgivning – med hjemmel i sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 7, og artikel 6, stk. 3 – er momsplichtig af virksomhedens interne leverancer i forbindelse med opførelse af byggeri for egen regning med henblik på efterfølgende salg, kun har delvis momsfradragetsret for generalomkostninger i byggevirksomheden under henvisning til, at det efterfølgende salg af de faste ejendomme ifølge medlemsstatens momslovgivning er fritaget for moms med hjemmel i sjette momsdirektivs artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, nr. 16?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om første og andet spørgsmål

22 Med disse to første spørgsmål, der behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, for det første om sjette direktivs artikel 19, stk. 2, skal fortolkes således, at en byggevirksomheds salg af faste ejendomme, som den har opført for egen regning, kan kvalificeres som »bitransaktioner vedrørende fast ejendom« i denne bestemmelses forstand, og for det andet om det i forbindelse hermed konkret skal vurderes, i hvilket omfang aktiviteten isoleret set indebærer en anvendelse af goder og tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms.

23 Indledningsvis bemærkes, at en fællesskabsretlig bestemmelses rækkevidde både skal vurderes ud fra dens indhold, dens kontekst og dens målsætninger (dom af 15.10.1992, sag C-162/91, Tenuta il Bosco, Sml. I, s. 5279, præmis 11, af 16.1.2003, sag C-315/00, Maierhofer, Sml. I, s. 563, præmis 27, og af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 34).

24 Det følger desuden såvel af kravene om en ensartet anvendelse af fællesskabsretten som af lighedsprincippet, at indholdet af en fællesskabsretlig bestemmelse, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med henblik på at fastlægge dens betydning og rækkevidde, normalt i hele Fællesskabet skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning (jf. i denne retning dom af 15.7.2004, sag C-321/02, Harbs, Sml. I, s. 7101, præmis 28, og af 18.10.2007, sag C-195/06, Österreichischer Rundfunk, Sml. I, s. 8817, præmis 24).

25 Herved bemærkes, at sjette direktivs artikel 19, stk. 2, ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med henblik på at fastlægge dens betydning og rækkevidde, og at bestemmelsens indhold ikke i sig selv gør det muligt med sikkerhed at antage, at den omfatter en aktivitet som den, der er genstand for hovedsagen.

26 Der skal under disse omstændigheder tages hensyn til bestemmelsens kontekst og målsætninger.

27 Hvad for det første angår bestemmelsens kontekst bemærkes, at sjette direktivs artikel 19, stk. 2, findes i dets afsnit XI, der indeholder bestemmelser om fradragetsordningen. Fradragetsretten, der er fastsat i direktivets artikel 17, stk. 2, for den indgående afgift, der er erlagt for goder og tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person benyttes til hans afgiftspligtige virksomhed, tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer derfor, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momsplichtig (jf. bl.a. dom af 8.2.2007, sag C-435/05, Investstrand, Sml. I, s. 1315, præmis 22

og den deri nævnte retspraksis).

28 Når den afgiftspligtige person udfører såvel afgiftspligtige transaktioner, der giver ret til fradrag, som afgiftsfritagne transaktioner, der ikke giver en sådan ret, er fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, kun tilladt for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for afgiftspligtige transaktioner. Denne pro rata-sats beregnes efter den fremgangsmåde, der er defineret i direktivets artikel 19.

29 Selv om stk. 1 i nævnte artikel 19 bestemmer, at pro rata-satsen fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som i tælleren har omsætningsbeløbet vedrørende afgiftspligtig virksomhed og i nævneren det samlede omsætningsbeløb, foreskriver samme artikels stk. 2, som en undtagelse, at der bl.a. skal ses bort fra det omsætningsbeløb, som vedrører »bitransaktioner vedrørende fast ejendom«. Sjette direktiv indeholder imidlertid intetsteds en definition af begrebet »bitransaktion vedrørende fast ejendom«.

30 Hvad herefter angår formålet med stk. 2 fremgår dette bl.a. af betragtningerne til forslaget til Rådet for De Europæiske Fællesskabers sjette direktiv, der blev forelagt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber den 29. juni 1973 (*Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, supplement 11/73, s. 20). I henhold til disse betragtninger »[skal d]e faktorer, der er omhandlet i dette stykke, [...] ikke medtages ved beregningen af pro rata-satsen, idet de ikke afspejler den afgiftspligtiges erhvervsmæssige virksomhed og derfor ville kunne berøve pro rata-satsen nogen reel betydning. Dette er tilfældet hvad angår salg af investeringsgoder, omsætning af fast ejendom og omsætning af finansiel karakter, der kun har accessorisk karakter, dvs. der har en underordnet eller tilfældig karakter i forhold til virksomhedens samlede omsætning. Disse former for omsætning er i øvrigt kun undtaget, hvis de ikke er en del af den afgiftspligtiges regelmæssige erhvervsaktiviteter«.

31 En økonomisk aktivitet kan herved, som det fremgår af Domstolens praksis, der bygger på nævnte formål, kun anses for en »bitransaktion« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, hvis den ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af virksomhedens afgiftspligtige virksomhed (dom af 11.7.1996, sag C-306/94, Régie dauphinoise, Sml. I, s. 3695, præmis 22), eller hvis den indebærer en væsentlig anvendelse af goder og tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms (dom af 29.4.2004, sag C-77/01, EDM, Sml. I, s. 4295, præmis 76).

32 Det er således i lyset af denne retspraksis, at Domstolen skal besvare det spørgsmål, den forelæggende ret har stillet.

33 Hvad angår overholdelsen af den første betingelse kan aktiviteten med salg af fast ejendom, som et byggeselskab har opført for egen regning, ikke anses for en accessorisk virksomhed i forhold til selskabets afgiftspligtige erhvervsmæssige virksomhed, der består i opførelse af fast ejendom for fremmed og for egen regning. Da salgsaktiviteten følger af denne byggeaktivitet, ligger den således i direkte forlængelse heraf. Den generelle organisation af NCC's aktiviteter indebærer, at selskabet permanent uden videre og regelmæssigt planlægger opførelse for egen regning af et vist antal faste ejendomme – uanset hvor lavt antallet end måtte være – som det selv påtænker at forestå den efterfølgende markedsføring af. Den aktivitet med salg af fast ejendom, som følger heraf, forekommer derfor ikke at være tilfældig, men følger nødvendigvis af en velovervejet vilje hos selskabet til i forbindelse med sin erhvervsmæssige virksomhed at udvikle en aktivitet med salg af faste ejendomme, som det har opført for egen regning. Aktiviteten er derfor en del af den afgiftspligtiges driftsformål og udøves med en kommerciel målsætning (jf. analogt EDM-dommen, præmis 67).

34 Under disse omstændigheder må en aktivitet med salg af fast ejendom som den, der er

genstand for hovedsagen, anses for at ligge i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af en af selskabet udøvet afgiftspligtig erhvervsmæssig virksomhed, uden at det herved konkret skal vurderes, i hvilket omfang denne salgsaktivitet isoleret set indebærer en anvendelse af goder og tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms.

35 Under hensyn til det ovenfor anførte skal de to første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 19, stk. 2, skal fortolkes således, at en byggevirksomheds salg af faste ejendomme, som den har opført for egen regning, ikke kan kvalificeres som »bitransaktioner vedrørende fast ejendom« i denne bestemmelses forstand, når denne aktivitet ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af selskabets afgiftspligtige aktivitet. Det er under disse omstændigheder ufornuddent konkret at vurdere, i hvilket omfang denne salgsaktivitet isoleret set indebærer en anvendelse af goder og tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms.

Om det tredje spørgsmål

36 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det er i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, at en byggevirksomhed, som erlægger moms af byggeydelser, som den udfører for egen regning (leveringer til sig selv), ikke fuldt ud kan fradrage momsen vedrørende de generalomkostninger, der er afholdt i forbindelse med disse ydelser, når den omsætning, der følger af salget af det således opførte byggeri, er fritaget for moms.

37 NCC har gjort gældende, at selv om omsætningen fra selskabets aktivitet med salg af fast ejendom er momsfritaget, er aktiviteten med opførelse af faste ejendomme for egen regning afgiftspligtig (som en levering til sig selv, og uanset at der i teorien ikke er nogen tilsvarende omsætning) på grundlag af kostprisen for denne aktivitet med tillæg af den sædvanlige avance i denne erhvervssektor. NCC har gjort gældende, at selskabet, selv om det er momspligtigt, under disse omstændigheder er blevet frataget muligheden for at opnå tilbagebetaling af momsen vedrørende goder og tjenesteydelser (generalomkostningerne), der er anvendt til brug for en afgiftspligtig transaktion (opførelse af faste ejendomme for egen regning). Selskabet har gjort gældende, at en sådan situation ikke er i overensstemmelse med kravene i henhold til princippet om afgiftsneutralitet.

38 NCC har desuden gjort gældende, at den særlige måde, som Kongeriget Danmark har valgt at implementere sjette direktivs fritagelsesbestemmelser på, indebærer, at selskabet stilles dårligere, end hvad byggevirksomheder har krav på efter dette direktiv, nemlig fuldt momsfradrag for alle generalomkostninger.

39 Indledningsvis bemærkes, at princippet om afgiftsneutralitet, der følger af bestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, indebærer, at den afgiftspligtige person fuldt ud kan fradrage den moms, der påhviler de goder og tjenesteydelser, der er erhvervet til udøvelsen af den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed (jf. i denne retning dom af 6.3.2008, sag C-98/07, Nordania Finans og BG Factoring, Sml. I, s. 1281, præmis 19).

40 Herved bemærkes, at ifølge fast retspraksis udgør princippet om afgiftsneutralitet, og navnlig retten til fradrag, som en integrerende del af momsordningen et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved fællesskabslovgivningen (jf. dom af 10.7.2008, sag C-25/07, Sosnowska, Sml. I, s. 5129, præmis 14 og 15 og den deri nævnte retspraksis, og af 23.4.2009, sag C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 15).

41 Nævnte princip om afgiftsneutralitet er udtryk for, at fællesskabslovgiver har overført det almindelige ligebehandlingsprincip til momsområdet (jf. i denne retning dom af 10.4.2008, sag C-

309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

42 Mens sidstnævnte princip i lighed med de øvrige almindelige fællesskabsretlige principper har forfatningsmæssig status, nødvendiggør princippet om afgiftsneutralitet imidlertid, at der udarbejdes forskrifter på lovgivningsniveau, hvilket kun kan bestå i en afledt fællesskabsretsakt (jf. analogt på området for beskyttelse af mindretalsaktionærer dom af 15.10.2009, sag C-101/08, Audiolux m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 63).

43 Princippet om afgiftsneutralitet kan derfor i en sådan retsakt gøres til genstand for præciseringer som dem, der – gennemført i dansk ret – følger af anvendelsen af sjette direktivs artikel 19, stk. 1, sammenholdt med artikel 28, stk. 3, litra b), og med punkt 16 i bilag F til direktivet, hvorefter en afgiftspligtig, der samtidigt udøver såvel afgiftspligtige som afgiftsfritagne former for virksomhed i form af salg af fast ejendom, ikke kan fradrage momsen af sine generalomkostninger fuldt ud.

44 Det skal endvidere bemærkes, at det almindelige ligebehandlingsprincip, som princippet om afgiftsneutralitet er et særligt udtryk for inden for den afledte fællesskabsret og i den særlige fiskale sektor, kræver, at ensartede situationer ikke behandles forskelligt, medmindre en forskellig behandling er objektivt begrundet (Marks & Spencer-dommen, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis). Det forudsætter bl.a., at de forskellige kategorier af erhvervsdrivende, der befinder sig i ensartede situationer, behandles ens for at undgå enhver konkurrencefordrejning inden for det indre marked i henhold til bestemmerne i artikel 3, stk. 1, litra g), EF.

45 Ved gennemførelsen af sjette direktivs bestemmelser var medlemsstaterne forpligtede til at tage hensyn til ligebehandlingsprincippet i lighed med de andre almindelige fællesskabsretlige principper med forfatningsmæssig rang, som de skal overholde, når de handler inden for fællesskabsrettens område (jf. i denne retning dom af 18.5.2000, sag C-107/97, Rombi og Arkopharma, Sml. I, s. 3367, præmis 65, og af 8.6.2000, sag C-396/98, Schloßstrasse, Sml. I, s. 4279, præmis 44).

46 Som det fremgår af den danske regerings skriftlige indlæg, ønskede den danske lovgiver under behørig hensyntagen til det almindelige ligebehandlingsprincip med de kritiserede bestemmelser til gennemførelse af sjette direktiv at stille byggevirksomheder, der som NCC ved siden af deres byggeaktivitet udøver en afgiftsfritagen aktivitet med salg af fast ejendom, på samme måde som andre byggevirksomheder, der i betragtning af, at denne sidstnævnte form for aktivitet er fritaget, ikke kan fradrage den moms, der påhviler byggeydelser leveret af tredjemænd, som de har anvendt, og det med henblik på at undgå fordrejning af konkurrencen inden for det indre marked. Under disse omstændigheder kan princippet om afgiftsneutralitet ikke med føje påberåbes mod anvendelsen af de således gennemførte bestemmelser.

47 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at princippet om afgiftsneutralitet ikke kan være til hinder for, at en byggevirksomhed, som erlægger moms af byggeydelser, som den opfører for egen regning (leveringer til sig selv), ikke fuldt ud kan fradrage momsen vedrørende de generalomkostninger, der er afholdt i forbindelse med disse ydelser, når den omsætning, der følger af salget af det således opførte byggeri, er fritaget for moms.

Sagens omkostninger

48 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 19, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at en byggevirksomheds salg af faste ejendomme, som den har opført for egen regning, ikke kan kvalificeres som »bitransaktioner vedrørende fast ejendom« i denne bestemmelses forstand, når denne aktivitet ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af selskabets afgiftspligtige aktivitet. Det er under disse omstændigheder ufornuddent konkret at vurdere, i hvilket omfang denne salgsaktivitet isoleret set indebærer en anvendelse af goder og tjenesteydelser, for hvilke der skal betales merværdiafgift.**
- 2) **Princippet om afgiftsneutralitet kan ikke være til hinder for, at en byggevirksomhed, som erlægger moms af byggeydelser, som den opfører for egen regning (leveringer til sig selv), ikke fuldt ud kan fradrage momsen vedrørende de generalomkostninger, der er afholdt i forbindelse med disse ydelser, når den omsætning, der følger af salget af det således opførte byggeri, er fritaget for merværdiafgift.**

Underskrifter

* Processprog: dansk.