

Lieta C-174/08

NCC Construction Danmark A/S

pret

Skatteministeriet

(Østre Landsret l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – 19. panta 2. punkts – Priekšnodok?a atskait?šana – Jaukts nodok?u maks?t?js – Ar nodokli apliekamiem dar?jumiem un atbr?votiem dar?jumiem vienlaic?gi izmantotas preces un pakalpojumi – Atskait?m?s da?as apr??in?šana – J?dziens “gad?juma rakstura nekustamo ?pašumu dar?jumi” – Pieg?de sav?m vajadz?b?m – Nodok?u neitralit?tes princips

Sprieduma kopsavilkums

1. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Priekšnodok?a atskait?šana – Ar nodokli apliekamiem dar?jumiem un atbr?votiem dar?jumiem vienlaic?gi izmantotas preces un pakalpojumi*

(Padomes Direkt?vas 77/388 19. panta 2. punkts)

2. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Priekšnodok?a atskait?šana*

(Padomes Direkt?va 77/388)

1. Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 19. panta 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka gad?jum?, kad b?vniec?bas uz??mums p?rdod par saviem l?dzek?iem uzceltu nekustamo ?pašumu, tas nav kvalific?jams par “gad?juma rakstura nekustamo ?pašumu dar?jumu” š?s normas izpratn? t?p?c, ka š? darb?ba ir tiešs, past?v?gs un nepieciešams turpin?jums ar nodokli apliekamai darb?bai. Šajos apst?kos nav konkr?ti j?izskata, k?d? apm?r? š? p?rdošana, ja to apl?ko atseviš?i, noz?m?, ka tiek izmantotas preces un pakalpojumi, par kuriem j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis.

(sal. ar 34. un 35. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. Nodok?u neitralit?tes princips neaizliedz, ka b?vniec?bas uz??mums, kurš maks? pievienot?s v?rt?bas nodokli par b?vniec?bas pakalpojumiem, kurus tas veic par saviem l?dzek?iem (pieg?de sav?m vajadz?b?m), nevar piln?b? atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli saist?b? ar visp?r?j?m izmaks?m, sniedzot šo pakalpojumu, ja no š?di p?rdot?m ?k?m izrietošais apgroz?jums ir atbr?vots no pievienot?s v?rt?bas nodok?a.

Ja šis nodok?u neitralit?tes princips ir veids, k?d? Kopienu likumdev?js ir p?rnesis vienl?dz?gas attieksmes principu uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a jomu, tom?r, lai gan šim p?d?jam principam sal?dzin?jum? ar citiem Kopienu ties?bu visp?r?jiem principiem ir konstitucion?ls statuss, nodok?u neitralit?tes princips ir j?att?sta likumdošanas veid?, kas nav izdar?ms cit?di, k? tikai pie?emot atvasin?tu Kopienu ties?bu aktu. L?dz ar to par nodok?u neitralit?tes principu pie?emt t?dus preciz?jumus ties?bu akt?, kuri izriet no Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami

dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 19. panta 1. punkta un 28. panta 3. punkta b) apakšpunkta, kā arī šīs direktivas F pielikuma 16. punkta vienlaicīgās piemērošanas, atbilstoši kurai nodokļu maksātājs, kurš vienlaikus veic arī nodokli apliekamus un no nodokļa atbrīvotus nekustamo īpašuma pārdošanas darījumus, nevar pilnībā atskaitīt vispārīgiem izdevumiem piemērojamo pievienotās vērtības nodokli.

Turklāt nevar lietderīgi atsaukties uz nodokļu neitralitātes principu, lai iebilstu pret valsts tiesību aktos transponētajiem Sestās direktivas noteikumiem, jo ar apstrēdētajiem noteikumiem, ar kuriem tiek transponēta Sestās direktīva, likumdevājs, atbilstoši ģemotvērī vienlīdzīgās attieksmes principu, ir vēlējies tādus būvniecības uzņēmumus, kuri savas būvniecības uzņēmējdarbības ietvaros veic no nodokļa atbrīvotu nekustamo īpašuma pārdošanu, nostādīt tādā pašā situācijā kā nekustamo īpašuma tirgotājus, kuri tādēļ, ka šā pārdējā darbība ir atbrīvota no nodokļa, nevar atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kurš ir jāmaksā par tiem pieejamiem trešo personu sniegtajiem būvniecības pakalpojumiem, un tas tiek veikts, lai novērstu konkurences traucējumus iekšējā tirgū.

(sal. ar 41.–43., 46. un 47. punktu un rezolūcijas daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2009. gada 29. oktobrī (*)

Sestās PVN direktīva – 19. panta 2. punkts – Priekšnodokļa atskaitīšana – Jaukts nodokļu maksātājs – Ar nodokli apliekamiem darījumiem un atbrīvotiem darījumiem vienlaicīgi izmantotas preces un pakalpojumi – Atskaitīšanas daļas aprēķināšana – Jādziens “gadījuma rakstura nekustamo īpašumu darījumi” – Piegādes savām vajadzībām – Nodokļu neitralitātes princips

Lieta C-174/08

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Østre Landsret* (Dānija) iesniedza ar līgumu, 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. L'naertss [K. Lenaerts], tiesneši R. Silva de Lapuerta [R. Silva de Lapuerta], E. Juhász [E. Juhász], Dž. Arestis [G. Arestis] un J. Malenovskis [J. Malenovsky] (referents),

enerģadavokāts J. Bots [Y. Bot],

sekretāre S. Strömholma [C. Strömholm], administratore,

emotīvā rakstveida procesu un 2009. gada 23. aprīļa tiesas sēdi,

emotīvā apsvērumus, ko sniedza:

– *NCC Construction Danmark A/S* vērds – B. Mølls Pedersons [B. Møll Pederson], advokat,

– Dānijas valdības vērds – B. Vaisa Foga [B. Weis Fogh], pārstāve, kurai palīdz D. Aukens [D. Auken], advokat,

– Eiropas Kopienu Komisijas vērds – D. Triandafilu [D. Triantafyllou] un S. Šņbergs [S. Schønberg], pārstāvji,

noklausījies enerģadavokāta secinājumus 2009. gada 18. jūnija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 līgums tika iesniegts tiesvedībā starp sabiedrību *NCC Construction Danmark A/S* (turpmāk tekstā – “NCC”) un *Skatteministeriet* (Nodokļu ministrija) jautājumā par tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) daļēju atskaitījumu, ko NCC varēja prasīt attiecībā uz savām vispārīgām izmaksām.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punkts ir noteikts, ka PVN ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās 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 atskaitītas, ja tās būtu pirktas no cita nodokļa maksātāja.”

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

“Lai nepieautu konkurences traucējumus un ievērojot 29. pantā paredzētās apspriedes, dalībvalstis var uzliktot par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību to, ka nodokļa maksātājs

sniedz pakalpojumu sava uz??muma vajadz??m, ja [PVN] par š?du pakalpojumu neb?tu piln?gi atskait?ms t?d? gad?jum?, ja to b?tu sniedzis cits nodok?a maks?t?js.”

6 Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka, ja nodok?a maks?t?js izmanto preces un pakalpojumus ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas no nodok?a, kurš vi?am j?maks?, atskait?t PVN, kas maks?jams vai samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am jau pieg?d?jis vai sniedzis vai v?l pieg?d?s vai sniegs cits nodok?a maks?t?js.

7 No Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta izriet, ka attiec?? uz prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js izmanto gan š? panta 2. un 3. punkta paredz?tiem dar?jumiem, par kuriem [PVN] ir atskait?ms, gan dar?jumiem, par kuriem [PVN] nav atskait?ms, atskait?ma ir tikai t? PVN da?a, kura attiecin?ma uz pirm? veida dar?jumiem. Šo da?u saska?? ar 19. pantu nosaka visiem nodok?a maks?t?ja veiktajiem dar?jumiem.

8 Sest?s direkt?vas 19. panta 1. un 2. punkts ir izteikts š?di:

“Atskait?m?s da?as apr??in?šana

1. Da?u, kas atskait?ma atbilst?gi 17. panta 5. punkta pirmajai da?ai, veido da?skaitlis:

– par kura skait?t?ju ?em kop?jo gada apgroz?juma summu bez [PVN], kura attiecin?ma uz dar?jumiem, par kuriem pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir atskait?ms atbilst?gi 17. panta 2. un 3. punktam,

– par kura sauc?ju ?em kop?jo gada apgroz?juma summu bez [PVN], kura attiecin?ma uz dar?jumiem, kas iek?auti skait?t?j?, un uz dar?jumiem, par kuriem [PVN] nav atskait?ms [...].

Šo da?u nosaka ik gadu, fiks? procentos un noapa?o l?dz ciparam, kas nep?rsniedz n?kamo vien?bu.

2. Neatkar?gi no [Atk?pjoties no] 1. punkta noteikumiem no atskait?m?s da?as apr??iniem izsl?dz apgroz?juma summas, kuras attiecin?mas uz t?du ražošanas l?dzek?u pieg?d?m, ko nodok?a maks?t?js lieto sav?m uz??m?jdarb?bas vajadz??m. Izsl?dz ar? apgroz?juma summas, kuras attiecin?mas uz 13. panta B da?as d) punkt? aprakst?tajiem dar?jumiem, cikt?l tie ir gad?juma rakstura dar?jumi, k? ar? uz gad?juma rakstura nekustamo ?pašumu un finansi?liem dar?jumiem. [...]”

9 Atbilstoši Sest?s direkt?vas 28. panta 3. punkta b) apakšpunkt? paredz?tajam p?rejas noteikumam dal?bvalstis š? panta 4. punkt? paredz?taj? p?rejas period? var turpin?t atbr?vot no nodok?a š?s direkt?vas F pielikum? uzskait?tos dar?jumus. Š? F pielikuma 16. punkt? ir piez?me “t?du celt?u un zemes gabalu p?rdošana, kas min?ti 4. panta 3. punkt?”.

Valsts tiesiskais regul?jums

10 Sest? direkt?va ir transpon?ta ar PVN likumu (*momsloven*).

11 Attiec?? uz pakalpojumiem uz??muma iekšien? š? likuma 6. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka PVN maks? nodok?a maks?t?ji, kuri p?rdošanas nol?kos par saviem l?dzek?iem un uz sev piederošas zemes veic ?ku b?vdarbus, bet š? paša panta 2. punkt? ir paredz?ts, ka attiec?? uz ?k?m, par kur?m PVN maks?jams atbilstoši 1. punktam, b?vniec?? veiktie darbi un izmantotie materi?li j?piel?dzina par atl?dz?bu 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, “apriņot priekšnodokļa maksājamo PVN, reģistrēti uzņēmumi var atskaitīt nodokli, kas maksāts par to preču iegādi un pakalpojumu saņemšanu, kuri izmantoti vienīgi tādus 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 daļēji, kas ir proporcionāla apgrozījuma daļai, kura attiecas uz reģistrēto darbības veidu. Apriņot apgrozījumu, neņem vērā apgrozījuma daļu, kas attiecas uz uzņēmuma izmantotu ražošanas līdzekļu piegādi [..]. 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 būvuzņēmums. 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 šā uzņēmuma pamata darbības veids, bet gan atsevišķs darbības veids, kurš ir atvasināts no tā darbības būvniecības jomā PVN maksātāja statusa.

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 jāaprīnā daļa, ko tas varēja prasīt saistībā ar kopīgā izmaksā šo divu darbību ietvaros (vispārīgie izdevumi).

18 Veicot šo aprīnā, 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 priekšnodokļa par tā kopīgiem izdevumiem, bija atskaitāms tikai daļēji.

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

21 Šajos apstākļos *Østre Landsret* [Austrumu apgabaltiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai j?dziens “gad?juma rakstura nekustamo ?pašumu dar?jumi” Sest?s PVN direkt?vas 19. panta 2. punkta otraj? teikum? ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas attiecas uz b?vniec?bas uz??muma nodok?a maks?t?ja darb?b?m, b?vniec?bas uz??mumam v?l?k p?rdodot par saviem l?dzek?iem uzb?v?to nekustamo ?pašumu, k? darb?bu, kas ir piln?b? apliekama ar PVN ar m?r?i to p?rdot t?l?k?”

2) Lai atbild?tu uz pirmo jaut?jumu, vai ir noz?me tam, k?d? m?r? p?rdošanas dar?jumi, apl?kojot tos atseviš?i, ir saist?ti ar pre?u un pakalpojumu, par ko maks?jams PVN, izmantošanu?

3) Vai ar PVN ties?bu neitralit?tes principu ir sader?gs tas, ka b?vniec?bas uz??mumam, kam atbilstoši attiec?g?s dal?bvalsts ties?bu aktiem – pamatojoties uz Sest?s PVN direkt?vas 5. panta 7. punktu un 6. panta 3. punktu – ir pien?kums maks?t PVN par saviem iekš?jiem pirkumiem saist?b? ar ?kas b?vniec?bu par saviem l?dzek?iem ar m?r?i to p?rdot t?l?k, ir ties?bas tikai da??ji atskait?t PVN par visp?r?jiem izdevumiem, kuri radušies b?vniec?bas d??, pamatojoties uz to, ka v?l?ka nekustam? ?pašuma p?rdošana saska?? ar dal?bvalsts PVN ties?bu aktiem ir atbr?vota no PVN, pamatojoties uz Sest?s PVN direkt?vas 28. panta 3. punkta b) apakšpunktu, to apl?kojot kopsakar? ar š?s direkt?vas F pielikuma 16. punktu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo un otro jaut?jumu

22 Ar šiem pirmajiem diviem jaut?jumiem, kuri ir j?apl?ko kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, pirmk?rt, vai Sest?s direkt?vas 19. panta 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka gad?jum?, kad b?vniec?bas uz??mums p?rdod par saviem l?dzek?iem uzb?v?tu nekustamo ?pašumu, [šo dar?jumu] var uzskat?t par “gad?juma rakstura nekustam? ?pašuma dar?jumu” š?s normas izpratn?, un, otrk?rt, vai š?s kvalifik?cijas ietvaros ir konkr?ti j?nov?rt?, cik liel? apm?r? min?t? darb?ba, apl?kojot to atseviš?i, ietver t?du pre?u un pakalpojumu izmantošanu, par kuriem j?maks? PVN.

23 Vispirms ir j?atg?dina, ka, lai noteiktu Kopienu ties?bu normas piem?rošanas jomu, ir j??em v?r? gan t?s formul?jums, gan konteksts, gan ar? t?s m?r?i (1992. gada 15. oktobra spriedums liet? C?162/91 *Tenuta il Bosco, Recueil*, l?5279. lpp., 11. punkts; 2003. gada 16. janv?ra spriedums liet? C?315/00 *Maierhofer, Recueil*, l?563. lpp., 27. punkts, un 2005. gada 8. decembra spriedums liet? C?280/04 *Jyske Finans, Kr?jums*, l?10683. lpp., 34. punkts).

24 Turkl?t gan no Kopienu ties?bu vienveid?gas piem?rošanas, gan no vienl?dz?bas principa izriet, ka t?das Kopienu ties?bu normas teksts, kur? nav nevienas tiešas nor?des uz dal?bvalstu ties?b?m, lai noteiktu t?s j?gu un piem?rojam?bu, ir j?interpret? autonomi un vienveid?gi, ?emot v?r? normas kontekstu un attiec?g? regul?juma m?r?i (šaj? izpratn? it ?paši skat. 2004. gada 15. j?lija spriedumu liet? C?321/02 *Harbs, Kr?jums*, l?7101. lpp., 28. punkts, un 2007. gada 18. oktobra spriedumu liet? C?195/06 *Österreichischer Rundfunk, Kr?jums*, l?8817. lpp., 24. punkts).

25 Šaj? sakar? j?konstat?, ka Sest?s direkt?vas 19. panta 2. punkt? nav tiešas nor?des uz dal?bvalstu ties?b?m, lai noteiktu t? saturu un piem?rošanas jomu, un ka no t? formul?juma vien nevar skaidri saprast, ka [šis punkts] attiektos uz pamata tiesved?b? apl?kajamo darb?bu.

26 Šajos apst?k?os b?tiski ir ?emt v?r? š?s normas kontekstu un m?r?us.

27 Vispirms, run?jot par kontekstu, j?atg?dina, ka Sest?s direkt?vas 19. panta 2. punkts ir t?s XI sada??, kura regul? atskait?jumu sist?mu. Š?s direkt?vas 17. panta 2. punkt? noteikto atskait?juma ties?bu par priekšnodokli par prec?m vai pakalpojumiem, kurus nodok?u maks?t?js

izmanto savos ar nodokli apliekamos darbūjumus, mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu 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 darbūjumus, kas dod tiesības uz atskaitījumu, un darbūjumus, kas šādas tiesības nedod, Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts paredz, ka atskaitīma ir tikai tā PVN daļa, kas ir proporcionāla ar nodokli apliekamo darbūjumu summai. Šo daļu aprēķina saskaņā ar šīs direktīvas 19. pantā definētajiem noteikumiem.

29 Lai gan šā minētā 19. panta 1. punkta paredzēts, ka atskaitīma daļa izriet no daļskaitļa, par kura skaitījumu jāņem apgrozījuma summu, kura attiecināma uz darbūjiem, kas apliekami ar nodokli, un par saucēju – apgrozījuma summu, tad šā paša panta 2. punkta ir noteikts, ka, atkļojoties [no iepriekš noteiktā], no atskaitīmas daļas aprēķināmiem izslēdz apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz “gadījuma rakstura darbūjiem”. Tomēr Sestajā direktīvā nav definēts šis “gadījuma rakstura darbūjumu” 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 atskaitīmas daļas aprēķinā, lai novērstu, ka tie izkropo patieso nozīmi, jo šādi elementi neatspoguļo nodokļu maksātāja profesionālo darbību. Tāds ir ražošanas līdzekļu pārdošanas gadījums un gadījuma rakstura nekustamā vai finanšu pārsuma darbūjumi, proti, kuriem ir tikai otršķirīga nozīme vai gadījuma raksturs attiecībā uz uzņēmuma kopējo apgrozījumu. Šie darbūjumi 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 pirmo nosacījuma izpildi – nekustamā pārsuma, kuru būvniecības uzņēmums ir uzbūvējis par saviem līdzekļiem, pārdošana nav uzskatāma par gadījuma rakstura darbūjumu attiecībā pret to ar nodokli apliekamo darbību, kas ir nekustamo pārsumu 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 pārsumus tas uzbūvēs par saviem līdzekļiem un nodrošinās vāļku to pārdošanu. Nekustamā pārsuma pārdošana, kura tādējādi nešāiet gadījuma rakstura darbūjums, bet gan noteikti izriet no sabiedrības izteiktās vāļmes savas uzņēmējdarbības ietvaros attāstīt nekustamo pārsumu, kurus tā ir uzbūvējusi par saviem līdzekļiem, pārdošanu. Tā iekļaujas nodokļu maksātāja uzņēmuma mērķā un tiek veikta komerciāli nolūkā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *EDM*, 67. punkts).

34 Šajos apstākļos tāda nekustamā pārsuma pārdošana, par kļu ir pamata lieta, ir jāuzskata par tiešu, pastāvīgu un nepieciešamu turpinājumu sabiedrības ar nodokli apliekamai

uz??m?jdarb?bai, un nav vajadz?bas konkr?ti nov?rt?t apm?ru, k?d? š? p?rdošana, apl?kojot to atseviš?i, ietver t?du pre?u un pakalpojumu izmantošanu, par kuriem ir j?maks? PVN.

35 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmajiem diviem jaut?jumiem ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 19. panta 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka gad?jum?, kad b?vniec?bas uz??mums p?rdod par saviem l?dzek?iem uzceltu nekustamo ?pašumu, tas nav kvalific?jams par "gad?juma rakstura nekustamo ?pašumu dar?jumu" š?s normas izpratn? t?p?c, ka š? darb?ba ir tiešs, past?v?gs un nepieciešams turpin?jums ar nodokli apliekamai darb?bai. Šajos apst?k?os nav konkr?ti j?apskata, k?d? apm?r? š? p?rdošana, ja to apl?ko atseviš?i, noz?m?, ka tiek izmantotas preces un pakalpojumi, par kuriem j?maks? PVN.

Par trešo jaut?jumu

36 Ar savu trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut? Tiesai, vai nodok?u neitralit?tes principam atbilst tas, ka b?vniec?bas uz??mums, kurš maks? PVN par b?vniec?bas pakalpojumiem, ko tas veic par saviem l?dzek?iem (pieg?de sav?m vajadz?b?m), nevar piln?b? atskait?t PVN, kurš ir samaks?ts par visp?r?jiem izdevumiem saist?b? ar šo pakalpojumu sniegšanu t?p?c, ka no š?di veiktas b?vniec?bas izrietošais apgroz?jums ir atbr?vots no PVN.

37 NCC nor?da, ka, ja apgroz?jums, kurš izriet no t? darb?bas saist?b? ar nekustam? ?pašuma p?rdošanu, ir atbr?vots no PVN, tad nekustam? ?pašuma b?vniec?ba par saviem l?dzek?iem tiek aplikta ar nodokli (k? pieg?de sav?m vajadz?b?m un neraugoties uz teor?tisko atbilstoš? apgroz?juma neesam?bu), pamatojoties uz š?s darb?bas pašizmaksas cenu, kurai pieskait?ta parast? pe??as norma šaj? darb?bas jom?. Šajos apst?k?os NCC apgalvo, ka, lai gan tas ir PVN maks?t?js, tam tika liegta iesp?ja sa?emt PVN atmaksu par prec?m un pakalpojumiem (par visp?r?j?m izmaks?m), kuri tika izmantoti ar nodokli apliekamai darb?bai (nekustam? ?pašuma b?vniec?bai par saviem l?dzek?iem). Tas apgalvo, ka š?da situ?cija ir pretrun? nodok?u neitralit?tes principa pras?b?m.

38 Turkl?t NCC nor?da, ka D?nijas Karalistes izv?l?t? Sest?s direkt?vas paredz?to normu par atbr?vošanu no nodok?a transpon?šanas k?rt?ba pret to rad?ja maz?k labv?l?gu attieksmi sal?dzin?jum? ar š?s direkt?vas noteikto attieksmi pret b?vniec?bas uz??mumiem, proti, tiem pien?kas pilna nodok?a atmaksa par visp?r?jiem izdevumiem.

39 Vispirms ir j?atg?dina, ka nodok?u neitralit?tes princips, kurš izriet no Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkt? noteikt?, noz?m?, ka nodok?u maks?t?js var piln?b? atskait?t PVN, kurš j?maks? par prec?m vai pakalpojumiem, ko tas izmantojis ar nodokli apliekamo dar?jumu veikšanai (šaj? noz?m? skat. 2008. gada 6. marta spriedumu liet? C?98/07 *Nordania Finans* un *BG Factoring*, Kr?jums, l?1281. lpp., 19. punkts).

40 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka atbilstoši past?v?gajai judikat?rai nodok?u neitralit?tes princips un it ?paši atskait?juma ties?bas k? PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a ir kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips, kurš tiek ?stenots Kopienu likumdošan? (skat. 2008. gada 10. j?lija spriedumu liet? C?25/07 *Sosnowska*, Kr?jums, l?5129. lpp., 14. un 15. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra, un 2009. gada 23. apr??a spriedumu liet? C?74/08 *PARAT Automotive Cabrio*, Kr?jums, l?3459. lpp., 15. punkts).

41 Šis nodok?u neitralit?tes princips ir veids, k?d? Kopienu likumdev?js ir p?rnesis vienl?dz?gas attieksmes principu uz PVN jomu (šaj? sakar? skat. 2008. gada 10. apr??a spriedumu liet? C?309/06 *Marks & Spencer*, Kr?jums, l?228. lpp., 49. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42 Tom?r, lai gan šim p?d?jam principam sal?dzin?jum? ar citiem Kopienu ties?bu visp?r?jiem

principiem ir konstitucionāls statuss, nodokļu neitralitātes princips ir jāattīsta likumdošanas veidā, kas nav izdarījis 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-0000. lpp., 63. punkts).

43 Līdz ar to par nodokļu neitralitātes principu pieņemta tādus precizizācijas tiesību aktus, kādi ir tie, kurus transponējamas Direktīvas un kuri izriet no Sesto direktīvas 19. panta 1. punkta un 28. panta 3. punkta b) apakšpunkta, kā arī šīs direktīvas F pielikuma 16. punkta vienlaicīgās piemērošanas, atbilstoši kurai nodokļu maksātājs, kurš vienlaikus veic arī nodokli apliekamus un no nodokļa atbrīvotus nekustamā īpašuma pārdošanas darījumus, nevar pilnībā atskaitīt vispārīgiem izdevumiem piemērojamo PVN.

44 Vēl ir jāuzsver, ka vispārīgais vienlīdzīgās attieksmes princips, kura īpaša izteiksme Kopienu atvasināto tiesību lēmumu un īpašajam nodokļu jomā ir nodokļu neitralitātes princips, nosaka, ka salīdzināmas situācijās nevar vērtēt atšķirīgi, ja vien šā atšķirība nav objektīvi pamatota (iepriekš minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 51. punkts un tajā minētā judikatūra). Tas it īpaši nozīmē, ka atšķirīgās uzņēmumu kategorijas, kuras ir salīdzināmā situācijā, ir jāvērtē vienādi, lai atbilstoši EKL 3. panta 1. punkta g) apakšpunktam novērstu konkurences traucējumus iekšējā tirgū.

45 Transponējot Sesto direktīvas noteikumus, dalībvalstīm bija pienākums ievērot vienlīdzīgās attieksmes principu salīdzinājumā ar citiem vispārīgiem 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 Direktīvas valdības rakstveida atbildēm, Direktīvas likumdevējs, pieņēmis šādu lēmumu, kas attiecas uz vienlīdzīgās attieksmes principu, transponējot Sesto direktīvu ar apstrādājamiem noteikumiem, ir vēlējies tādus bērnniecības uzņēmumus kā NCC, kuri savas bērnniecības uzņēmējdarbības ietvaros veic arī nodokļa atbrīvotus nekustamā īpašuma pārdošanu, nostādīt tādā pašā situācijā kā nekustamā īpašuma tirgotājus, kuri tādēļ, ka šā pārdotā darba ir atbrīvota no nodokļa, nevar atskaitīt PVN, kurš ir jāmaksā par tiem pieejamiem trešo personu sniegtajiem bērnniecības 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 Pieņemot šādu iepriekš minēto atbildi, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka nodokļu neitralitātes princips neaizliedz, ka bērnniecības uzņēmums, kurš maksā PVN par bērnniecības pakalpojumiem, kurus tas veic par saviem līdzekļiem (piegāde savam vajadzībam), nevar pilnībā atskaitīt PVN saistībā ar vispārīgā izmaksām, sniedzot šo pakalpojumu, ja no šādi pārdotā pakalpojuma izrietošais apgrozījums ir atbrīvots no PVN.

Par tiesāšanas izdevumiem

48 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzētājam, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot atbildi Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sesto 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**

gad?jum?, kad b?vniec?bas uz??mums p?rdod par saviem l?dzek?iem uzceltu nekustamo ?pašumu, tas nav kvalific?jams par “gad?juma rakstura nekustamo ?pašumu dar?jumu” š?s normas izpratn? t?p?c, ka š? darb?ba ir tiešs, past?v?gs un nepieciešams turpin?jums ar nodokli apliekamai darb?bai. Šajos apst?k?os nav konkr?ti j?izskata, k?d? apm?r? š? p?rdošana, ja to apl?ko atseviš?i, noz?m?, ka tiek izmantotas preces un pakalpojumi, par kuriem j?maks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis;

2) nodok?u neitralit?tes princips neizliedz, ka b?vniec?bas uz??mums, kurš maks? pievienot?s v?rt?bas nodokli par b?vniec?bas pakalpojumiem, kurus tas veic par saviem l?dzek?iem (pieg?de sav?m vajadz?b?m), nevar piln?b? atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli saist?b? ar visp?r?j?m izmaks?m, sniedzot šo pakalpojumu, ja no š?di p?rdot?m ?k?m izrietošais apgroz?jums ir atbr?vots no pievienot?s v?rt?bas nodok?a.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – d??u.