

Zadeva C-174/08

NCC Construction Danmark A/S

proti

Skatteministeriet

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Østre Landsret)

„Šesta direktiva o DDV – člen 19(2) – Odbitek vstopnega davka – Mešani davčni zavezanci – Blago in storitve, ki se uporabljajo hkrati za obdavčene dejavnosti in dejavnosti, ki so oproščene davka – Izračun odbitnega deleža – Pojem ‚priložnostna transakcija z nepremičninami‘ – Dobava samemu sebi – Načelo davčne nevtralnosti“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Blago in storitve, ki se uporabljajo hkrati za obdavčene dejavnosti in dejavnosti, ki so oproščene davka*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 19(2))

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka*

(Direktiva Sveta 77/388)

1. Člen 19(2) Šeste direktive Sveta 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da če gradbeno podjetje prodaja nepremičnine, ki jih je zgradilo za svoj račun, te prodaje ni mogoče šteti za „priložnostno transakcijo z nepremičninami“ v smislu te določbe, če ta dejavnost pomeni neposredno, trajno in nujno razširitev obdavčljive dejavnosti podjetja. V teh okoliščinah ni treba konkretno oceniti obsega, v katerem je v prodajne dejavnosti, obravnavane ločeno, vključena uporaba blaga in storitev, za katere je treba plačati DDV.

(Glej točki 34, 35 in točko 1 izreka.)

2. Načelo davčne nevtralnosti ne more nasprotovati temu, da gradbeno podjetje, ki plačuje DDV za gradbene storitve, ki jih opravlja za svoj račun (dobava samemu sebi), ne bi moglo v celoti odbiti DDV od splošnih stroškov, nastalih pri opravljanju teh storitev, če je promet od prodaje tako zgrajenih nepremičnin oproščen DDV.

Čeprav je namreč zakonodajalec Skupnosti na področju DDV z načelom davčne nevtralnosti izrazil splošno načelo enakega obravnavanja, pa – medtem ko je to načelo tako kot druga splošna načela prava Skupnosti na ravni ustavne določbe – načelo davčne nevtralnosti zahteva zakonodajno obravnavo, ki se lahko opravi le z aktom sekundarne zakonodaje Skupnosti. Načelo davčne nevtralnosti je zato v takem zakonodajnem aktu lahko natančneje določeno, tako kot v prenesenem danskem pravu, ki je posledica skupne uporabe členov 19(1) in 28(3)(b) Šeste direktive ter točke 16 Priloge F k tej direktivi, na podlagi katere davčni zavezanci, ki hkrati opravljajo obdavčene dejavnosti in dejavnosti prodaje nepremičnin, ki so oproščene plačila davka,

ne morejo v celoti odbiti DDV, s katerim so obdavčeni splošni stroški.

Poleg tega se na načelo davčne nevtralnosti ni mogoče učinkovito sklicevati za nasprotovanje uporabi določb, s katerimi je bila prenesena Šesta direktiva, če je s spornimi določbami o prenosu Šeste direktive nacionalni zakonodajalec ob pravilnem upoštevanju splošnega načela enakega obravnavanja in zaradi preprečitve izkrivljanja konkurence na notranjem trgu želel gradbena podjetja, ki poleg gradbene dejavnosti opravljajo dejavnosti prodaje nepremičnin, ki so oproščene davka, postaviti v enak položaj kot gradbene investitorje, ki zato, ker je ta dejavnost oproščena DDV, ne morejo odbiti DDV, s katerim so obdavčene gradbene storitve, ki jih opravljajo najeta tretja podjetja.

(Glej točke od 41 do 43, 46, 47 in točka 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 29. oktobra 2009(*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 19(2) – Odbitek vstopnega davka – Mešani davčni zavezanci – Blago in storitve, ki se uporabljajo hkrati za obdavčene dejavnosti in dejavnosti, ki so oproščene davka – Izražun odbitnega deleža – Pojem ‚priložnostna transakcija z nepremičninami‘ – Dobava samemu sebi – Načelo davčne nevtralnosti“

V zadevi C-174/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Østre Landsret (Danska) z odločbo z dne 17. aprila 2008, ki je prispela na Sodišče 28. aprila 2008, v postopku

NCC Construction Danmark A/S

proti

Skatteministeriet,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik tretjega senata v funkciji predsednika tretjega senata, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász, G. Arestis in J. Malenovský (poročevalci), sodniki,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 23. aprila 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za NCC Construction Danmark A/S B. Møll Pederson, odvetnik,
- za dansko vlado B. Weis Fogh, zastopnica, skupaj z D. Aukenom, odvetnikom,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in S. Schønberg, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 18. junija 2009

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 19(2), drugi stavek, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva) in na področje uporabe načela davčne nevtralnosti v zvezi s prometnimi davki.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo NCC Construction Danmark A/S (v nadaljevanju: NCC) in Skatteministeriet (ministrstvo za davke) v zvezi s pravico do delnega odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je družba NCC lahko zahtevala za svoje splošne stroške.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 2(1) Šeste direktive določa, da je predmet DDV dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.

4 Člen 5(7)(a) Šeste direktive določa:

„Za dobavo, opravljeno za plačilo, lahko države članice štejejo:

a) uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, nabavi ali uvozi v okviru takšne dejavnosti, kjer [DDV] od takšnega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bil v celoti odbiten.“

5 Člen 6(3) Šeste direktive določa:

„Za preprečitev izkrivljanja konkurence in s pogojem posvetovanj iz člena 29 lahko države članice obravnavajo kot opravljanje storitev za plačilo opravljanje storitev davčnega zavezanca za namene njegovega podjetja, če [DDV] od takšne storitve, če bi jo opravil drug davčni zavezanec, ne bi bil v celoti odbiten.“

6 Člen 17(2)(a) Šeste direktive določa, da dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec.

7 Iz člena 17(5) Šeste direktive je razvidno, da za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je DDV odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih DDV ni odbiten, je odbiten samo takšen delež DDV, ki se pripíše prvim transakcijam. Ta delež se v skladu s členom 19 določa za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

8 Člen 19(1) in (2) Šeste direktive določa:

„Izračun odbitnega deleža

1. Odbitni delež po prvem pododstavku člena 17(5) se določa z ulomkom, ki ima:

– v števcu skupni znesek letnega prometa brez [DDV], ki se nanaša na transakcije, pri katerih je [DDV] odbiten po členu 17(2) in (3),

– v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez [DDV], ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten. [...]

Delež se določa na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na število, ki ne sme presegati naslednjega celega števila.

2. Z odstopanjem od določb odstavka 1 se pri izračunu odbitnega deleža ne upošteva znesek prometa, nanašajočega se na dobavo investicijskega blaga, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti. Izključijo se tudi zneski prometa, ki se nanašajo na transakcije iz člena 13B(d), če so to priložnostne transakcije, in na priložnostne transakcije z nepremičninami in priložnostne finančne transakcije. [...]

9 V skladu s prehodno določbo iz člena 28(3)(b) Šeste direktive lahko države članice v prehodnem obdobju, določenem v odstavku 4 tega člena, še naprej oproščajo dejavnosti iz Priloge F k tej direktivi. Priloga F v točki 16 vsebuje pojem „[d]obave objektov in zemljišč“, opisanih v členu 4(3).

Nacionalna ureditev

10 Šesta direktiva je bila prenesena z zakonom o DDV (momsloven).

11 Člen 6(1) tega zakona glede notranjih storitev v podjetju določa, da davčni zavezanci, ki gradijo nepremičnine za svoj račun in na svojem zemljišču z namenom prodaje, plačujejo DDV, medtem ko je v odstavku 2 tega člena v zvezi z nepremičninami, za katere se na podlagi odstavka 1 plačuje DDV, določeno, da je treba dela in materiale, uporabljene v ta namen, izenačiti s storitvami, opravljenimi za plačilo, in da so torej to obdavčljive storitve.

12 Na podlagi člena 13(1), točka 9, zakona o DDV je dobava nepremičnin oproščena plačila DDV.

13 Glede pravice do odbitka je v členu 37 zakona o DDV določeno, da „lahko podjetja, registrirana za DDV, ob izračunu vstopnega davka odbijejo davek, ki so ga plačala za nakup blaga in storitev, ki se uporabljajo izključno za dobave podjetja, ki v skladu s členom 13 niso oproščene plačila DDV“.

14 Glede nakupov za mešano uporabo je v členu 38 zakona o DDV določeno, da „za blago in storitve, ki jih registrirano podjetje hkrati uporablja za namene, ki omogočajo pravico do odbitka v skladu s členom 37, in za druge namene, se lahko odbije tisti del davka, ki je sorazmeren prometu, ki ustreza registrirani dejavnosti. Pri izračunu prometa se odbije znesek prometa, ki se

nanaša na dobavo investicijskega blaga, ki je bilo uporabljeno v podjetju [...]. Odbije se tudi znesek prometa od priložnostnih transakcij z nepremi?ninami [...].“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

15 Družba NCC je podjetje, ki deluje v stavbnem sektorju, zlasti kot nadzornik. Opravlja gradbena dela, zlasti inženirska, na?rtovalna, svetovalna in dela v gradbenem sektorju tako za druge kot za svoj ra?un.

16 Prodaja nepremi?nin, ki jih je zgradila za svoj ra?un, ni glavna dejavnost tože?e stranke, ampak lo?ena dejavnost, izpeljana iz dejavnosti tega podjetja kot zavezanca za DDV na gradbenem podro?ju.

17 Ker je z danskim zakonom o DDV prodaja nepremi?nin, zgrajenih za svoj ra?un, oproš?ena DDV, je družba NCC, ker je mešani dav?ni zavezanec, morala izra?unati delež, da bi ugotovila znesek, na katerega se nanaša njena pravica do odbitka DDV, ki jo je lahko zahtevala za skupne stroške obeh projektov (splošne stroške).

18 Pri izra?unu družba NCC ni upoštevala prometa iz prodaje nepremi?nin, zgrajenih za njen ra?un. Presodila je namre?, da se mora prodaja nepremi?nin šteti za „priložnostno transakcijo z nepremi?ninami“ v smislu ?lena 19(2), drugi stavek, Šeste direktive.

19 Po spremembi svoje prakse 1. aprila 2002 so danski dav?ni organi menili, da se prodaja nepremi?nin, ki jo je opravilo gradbeno podjetje, ne more ena?iti s „priložnostno transakcijo z nepremi?ninami“. To za podjetje pomeni, da je vstopni DDV za skupne stroške od takrat le delno odbiten.

20 Družba NCC, ki je pri?akovala, da bo upravi?ena do odbitka celotnega DDV za skupne stroške, je mnenju Skatteministeriet nasprotovala.

21 V teh okoliš?inah je Østre Landsret prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba pojem ‚priložnostna transakcija z nepremi?ninami‘ iz drugega stavka ?lena 19(2) Šeste direktive o DDV razlagati tako, da se nanaša na dejavnosti gradbenega podjetja, zavezanca za DDV, v okviru poznejše prodaje nepremi?nine, ki jo je gradbeno podjetje z namenom ponovne prodaje zgradilo za lasten ra?un v okviru dejavnosti, ki je v celoti predmet DDV?

2. Ali se za namene odgovora na prvo vprašanje upošteva obseg, v katerem je v prodajne dejavnosti, obravnavane lo?eno, vklju?ena uporaba blaga in storitev, obdav?enih z DDV?

3. Ali je skladno z na?elom nevtralnosti DDV, da ima gradbeno podjetje, ki mora v skladu z zakonodajo zadevne države ?lanice – na podlagi ?lena 5(7) in ?lena 6(3) Šeste direktive – pla?ati DDV za dobavo znotraj podjetja v okviru gradnje objektov za lasten ra?un z namenom poznejše prodaje, pravico le do delnega odbitka DDV za splošne stroške v zvezi z gradbeno dejavnostjo, ob upoštevanju tega, da je poznejša prodaja nepremi?nine v skladu z zakonodajo države ?lanice o DDV oproš?ena pla?ila DDV na podlagi ?lena 28(3)(b) Šeste direktive o DDV v zvezi s to?ko 16 Priloge F k isti direktivi?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo in drugo vprašanje

22 Predložitveno sodiš?e s prvima vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu

sprašuje, prvi?, ali je treba ?len 19(2) Šeste direktive razlagati tako, da ?e gradbeno podjetje prodaja nepremi?nine, ki jih je zgradilo za svoj ra?un, se ta prodaja lahko šteje za „priložnostno transakcijo z nepremi?ninami“ v smislu te dolo?be, in, drugi?, ali je pri tej opredelitvi treba konkretno oceniti obseg, v katerem je v prodajne dejavnosti, obravnavane lo?eno, vklju?ena uporaba blaga in storitev, za katere je treba pla?ati DDV.

23 Najprej je treba opozoriti, da je treba pri dolo?itvi podro?ja uporabe dolo?be prava Skupnosti upoštevati hkrati njeno besedilo, njen smisel in njene cilje (sodbe z dne 15. oktobra 1992 v zadevi *Tenuta il Bosco*, C?162/91, Recueil, str. I-5279, to?ka 11; z dne 16. januarja 2003 v zadevi *Maierhofer*, C-315/00, Recueil, str. I?563, to?ka 27, in z dne 8. decembra 2005 v zadevi *Jyske Finans*, C-280/04, ZOdl., str. I?10683, to?ka 34).

24 Poleg tega iz zahtev za enotno uporabo prava Skupnosti in iz na?ela enakosti izhaja, da je treba izraze dolo?be prava Skupnosti, ki se pri opredelitvi smisla in podro?ja uporabe ne sklicuje posebej na pravo držav ?lanic, obi?ajno razlagati samostojno in enotno v celotni Skupnosti (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 15. julija 2004 v zadevi *Harbs*, C?321/02, ZOdl., str. I-7101, to?ka 28, in z dne 18. oktobra 2007 v zadevi *Österreichischer Rundfunk*, C-195/06, ZOdl., str. I?8817, to?ka 24).

25 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se ?len 19(2) Šeste direktive pri opredelitvi smisla in podro?ja uporabe ne sklicuje posebej na pravo držav ?lanic in da njegovo besedilo samo ne omogo?a, da bi lahko zagotovo šteli, da se nanaša na dejavnost, kakršna je v postopku v glavni stvari.

26 Glede na to je treba upoštevati sobesedilo in cilje te dolo?be.

27 Glede njenega sobesedila je treba najprej opozoriti, da je ?len 19 Šeste direktive del njenega naslova XI, ki ureja odbitek. Namen pravice do odbitka, ki je dolo?ena v ?lenu 17(2) navedene direktive in se nanaša na vstopni davek za blago in storitve, ki jih dav?ni zavezanec uporabi za obdav?ene transakcije, je, da se podjetnika v celoti razbremeni bremena DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je pla?al v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. S skupnim sistemom DDV je poslediqno zagotovljena nevtralnost v zvezi z dav?nim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ?e so navedene dejavnosti na?eloma same predmet DDV (glej zlasti sodbo z dne 8. februarja 2007 v zadevi *Investrand*, C?435/05, ZOdl., str. I?1315, to?ka 22 in navedena sodna praksa).

28 Kadar dav?ni zavezanec hkrati opravlja obdav?ene transakcije, pri katerih je davek odbiten, in transakcije, pri katerih davek ni odbiten, ?len 17(5) Šeste direktive dolo?a, da je odbiten samo delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam. Ta delež se izra?una v skladu s postopki, opredeljenimi v ?lenu 19 navedene direktive.

29 ?prav odstavek 1 navedenega ?lena 19 dolo?a, da se odbitni delež dolo?i z ulomkom, ki ima v števcu promet, ki se nanaša na obdav?ene transakcije, in v imenovalcu skupni promet, pa odstavek 2 istega ?lena dolo?a, da se z odstopanjem predvsem ne upošteva znesek prometa, nanašajo?ega se na „priložnostne transakcije z nepremi?ninami“. Vendar Šesta direktiva ne vsebuje nobene opredelitve pojma „priložnostna transakcija z nepremi?ninami“.

30 Dalje, namen navedenega odstavka 2 je razviden iz obrazložitve v Predlogu Šeste direktive, ki ga je Komisija Evropskih skupnosti 29. junija 1973 predložila Svetu Evropskih skupnosti (glej *Bilten Evropskih skupnosti*, Dodatek 11/73, str. 20). V skladu s to obrazložitvijo se morajo „[d]ejavniki, ki so navedeni v tem odstavku, [...] izklju?iti iz izra?una tega deleža, da se izogne temu, da bi lahko izkrivili njegov dejanski pomen, kadar ti dejavniki ne odražajo poslovne dejavnosti dav?nega zavezanca. Tak primer so prodaje investicijskega blaga in nepremi?ninske ali

finan?ne transakcije, ki so opravljene zgolj priložnostno, to je da so le sekundarnega ali postranskega pomena glede na skupni promet podjetja. Med drugim so te transakcije izklju?ene le, ?e ne spadajo v redno poslovno dejavnost dav?nega zavezanca.“

31 Tako kot je v zvezi s tem razvidno iz sodne prakse Sodiš?a, ki temelji na tem namenu, gospodarske dejavnosti ni mogo?e šteti za „priložnostne“ v smislu ?lena 19(2) Šeste direktive, ?e gre za neposredno, trajno in nujno razširitev obdav?ljive dejavnosti podjetja (sodba z dne 11. julija 1996 v zadevi Régie dauphinoise, C?306/94, Recueil, str. I?3695, to?ka 22) ali ?e vklju?uje znatno uporabo blaga in storitev, ki so predmet DDV (sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi EDM, C?77/01, Recueil, str. I?4295, to?ka 76).

32 V smislu te sodne prakse mora torej Sodiš?e odgovoriti na postavljeno vprašanje predložitvenega sodiš?a.

33 Glede izpolnjevanja prvega pogoja se prodaja nepremi?nin, ki jo je gradbeno podjetje opravilo za svoj ra?un, ne more šteti za priložnostno dejavnost ob njegovi obdav?ljivi poslovni dejavnosti, ki vklju?uje gradnjo nepremi?nin za druge ali za svoj ra?un. Ker namre? izhaja iz iste gradbene dejavnosti, pomeni njeno neposredno razširitev. Splošna ureditev dejavnosti družbe NCC vklju?uje takojšnje redno in trajno na?rtovanje gradnje dolo?enega, ?eprav še tako majhnega števila nepremi?nin za svoj ra?un, ki jih namerava nato prodati. Prodaja nepremi?nin, ki sledi iz tega, torej ni priložnostna, ampak nujno temelji na namenu podjetja, da bo v svoji poslovni dejavnosti razvilo prodajo nepremi?nin, ki jih je zgradilo za svoj ra?un. Je poslovni cilj dav?nega zavezanca in se opravlja s poslovnim namenom (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo EDM, to?ka 67).

34 Prodaja nepremi?nin, kot je ta v postopku v glavni stvari, se mora v teh okoliš?inah šteti za neposredno, trajno in nujno razširitev obdav?ljive dejavnosti podjetja, ne da bi bilo treba konkretno oceniti obseg, v katerem je v prodajne dejavnosti, obravnavane lo?eno, vklju?ena uporaba blaga in storitev, za katere je treba pla?ati DDV.

35 Glede na navedeno je treba na prvi vprašanji odgovoriti, da je treba ?len 19(2) Šeste direktive razlagati tako, da ?e gradbeno podjetje prodaja nepremi?nine, ki jih je zgradilo za svoj ra?un, te prodaje ni mogo?e šteti za „priložnostno transakcijo z nepremi?ninami“ v smislu te dolo?be, ?e ta dejavnost pomeni neposredno, trajno in nujno razširitev obdav?ljive dejavnosti podjetja. V teh okoliš?inah ni treba konkretno oceniti obsega, v katerem je v prodajne dejavnosti, obravnavane lo?eno, vklju?ena uporaba blaga in storitev, za katere je treba pla?ati DDV.

Tretje vprašanje

36 Predložitveno sodiš?e s tretjim vprašanjem Sodiš?e v bistvu sprašuje, ali je skladno z na?elom dav?ne nevtralnosti, da gradbeno podjetje, ki pla?uje DDV za gradbene storitve, ki jih opravlja za svoj ra?un (dobava samemu sebi), ne sme v celoti odbiti DDV od splošnih stroškov, nastalih pri opravljanju teh storitev, ?e je promet od prodaje tako zgrajenih nepremi?nin oproš?en DDV.

37 Družba NCC trdi, da ?prav je promet iz dejavnosti prodaje nepremi?nin oproš?en DDV, pa je bila nepremi?ninska gradbena dejavnost za svoj ra?un obdav?ena (kot dobava samemu sebi in kljub domnevnemu neobstoju ustreznega prometa) na podlagi lastne cene navedene dejavnosti, pove?ane za stopnjo dobi?ka, ki je obi?ajna v tem sektorju dejavnosti. Družba NCC v teh okoliš?inah trdi, da ji je bila, ?prav je zavezanec za DDV, odvzeta možnost zahtevati vra?ilo tistega DDV, ki se nanaša na blago in storitve (splošni stroški), potrebne za obdav?eno transakcijo (gradnjo nepremi?nin za svoj ra?un). Trdi, da tak položaj ni skladen z zahtevami na?ela dav?ne nevtralnosti.

38 Tože?a stranka poleg tega trdi, da je zaradi na?inov prenosa, ki jih je izbrala Kraljevina Danska v zvezi z dolo?bami o odbitku iz Šeste direktive, obravnavana slabše, kot imajo pravico biti obravnavana gradbena podjetja na podlagi te direktive, v skladu s katero imajo pravico do celotnega odbitka za celotne splošne stroške.

39 Najprej je treba spomniti, da na?elo dav?ne nevtralnosti, ki izhaja iz dolo?b ?lena 17(2) Šeste direktive, pomeni, da lahko dav?ni zavezanec odbije celoten znesek DDV, obra?unan za blago in storitve, pridobljene za opravljanje obdav?ljivih dejavnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 6. marca 2008 v zadevi Nordania Finans in BG Factoring, C?98/07, ZOdl., str. I?1281, to?ka 19).

40 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso na?elo dav?ne nevtralnosti in še posebej pravica do odbitka kot sestavni del mehanizma DDV pomenita temeljno na?elo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Skupnosti (glej sodbi z dne 10. julija 2008 v zadevi Sosnowska, C?25/07, ZOdl., str. I-5129, to?ki 14 in 15 ter navedena sodna praksa, in z dne 23. aprila 2009 v zadevi PARAT Automotive Cabrio, C?74/08, ZOdl., str. I-3459, to?ka 15).

41 Zakonodajalec Skupnosti je na podro?ju DDV z na?elom dav?ne nevtralnosti izrazil splošno na?elo enakega obravnavanja (glej v tem smislu sodbo z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer, C?309/06, ZOdl., str. I?2283, to?ka 49 in navedena sodna praksa).

42 Medtem ko je to na?elo tako kot druga splošna na?ela prava Skupnosti na ravni ustavne dolo?be, pa na?elo dav?ne nevtralnosti zahteva zakonodajno obravnavo, ki se lahko opravi le z aktom sekundarne zakonodaje Skupnosti (glej po analogiji glede zaš?ite manjšinskih delni?arjev sodbo z dne 15. oktobra 2009 v zadevi Audiolux in drugi, C-101/08, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 63).

43 Na?elo dav?ne nevtralnosti je zato v takem zakonodajnem aktu lahko natan?neje dolo?eno, tako kot v prenesenem danskem pravu, ki je posledica skupne uporabe ?lenov 19(1) in 28(3)(b) Šeste direktive ter to?ke 16 Priloge F k tej direktivi, na podlagi katere dav?ni zavezanci, ki hkrati opravljajo obdav?ene dejavnosti in dejavnosti prodaje nepremi?nin, ki so oproš?ene pla?ila davka, ne morejo v celoti odbiti DDV, s katerim so obdav?eni splošni stroški.

44 Glede tega je treba še poudariti, da splošno na?elo enakega obravnavanja – v zvezi s katerim je na?elo dav?ne nevtralnosti na ravni sekundarne zakonodaje Skupnosti in v posebnem dav?nem sektorju le njegov poseben izraz – zahteva, da se primerljivi položaji ne smejo obravnavati razli?no, razen ?e je razlikovanje objektivno utemeljeno (zgoraj navedena sodba Marks & Spencer, to?ka 51 in navedena sodna praksa). Zahteva zlasti, da so razli?ni gospodarski subjekti, ki so v primerljivem položaju, zaradi prepre?itve izkrivljanja konkurence na notranjem trgu v skladu z dolo?bami ?lena 3(1)(g) ES obravnavani enako.

45 Države ?lanice so pri prenosu dolo?b Šeste direktive morale upoštevati na?elo enakega obravnavanja, tako kot druga splošna na?ela prava Skupnosti, ki imajo ustavno mo? in jih

zavezujejo, ?e delujejo na podro?ju uporabe prava Skupnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 18. maja 2000 v zadevi Rombi in Arkopharma, C?107/97, Recueil, str. I?3367, to?ka 65, in z dne 8. junija 2000 v zadevi Schlo?strasse, C?396/98, Recueil, str. I?4279, to?ka 44).

46 Kot je razvidno iz dopisov danske vlade, je danski zakonodajalec s spornimi dolo?bami, s katerimi je bila prenesena ?esta direktiva, ob pravilnem upoštevanju splošnega na?ela enakega obravnavanja in zaradi prepre?itve izkrivljanja konkurence na notranjem trgu ?elel gradbena podjetja, ki kot družba NCC poleg gradbene dejavnosti opravljajo dejavnosti prodaje nepremi?nin, ki so oproš?ene davka, postaviti v enak polo?aj kot gradbene investitorje, ki zato, ker je ta dejavnost oproš?ena DDV, ne morejo odbiti DDV, s katerim so obdav?ene gradbene storitve, ki jih opravljajo najeta tretja podjetja. V teh okoliš?inah se za nasprotovanje uporabi tako prenesenih dolo?b ni mogo?e u?inkovito sklicevati na na?elo dav?ne nevtralnosti.

47 Glede na navedeno je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da na?elo dav?ne nevtralnosti ne more nasprotovati temu, da gradbeno podjetje, ki pla?uje DDV za gradbene storitve, ki jih opravlja za svoj ra?un (dobava samemu sebi), ne bi moglo v celoti odbiti DDV od splošnih stroškov, nastalih pri opravljanju teh storitev, ?e je promet od prodaje tako zgrajenih nepremi?nin oproš?en DDV.

Stroški

48 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predlo?itev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (?etrti senat) razsodilo:

1) **?len 19(2) ?este direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da ?e gradbeno podjetje prodaja nepremi?nine, ki jih je zgradilo za svoj ra?un, te prodaje ni mogo?e šteti za „priložnostno transakcijo z nepremi?ninami“ v smislu te dolo?be, ?e ta dejavnost pomeni neposredno, trajno in nujno razširitev obdav?ljive dejavnosti podjetja. V teh okoliš?inah ni treba konkretno oceniti obsega, v katerem je v prodajne dejavnosti, obravnavane lo?eno, vklju?ena uporaba blaga in storitev, za katere je treba pla?ati DDV.**

2) **Na?elo dav?ne nevtralnosti ne more nasprotovati temu, da gradbeno podjetje, ki pla?uje davek na dodano vrednost za gradbene storitve, ki jih opravlja za svoj ra?un (dobava samemu sebi), ne bi moglo v celoti odbiti davka na dodano vrednost od splošnih stroškov, nastalih pri opravljanju teh storitev, ?e je promet od prodaje tako zgrajenih nepremi?nin oproš?en davka na dodano vrednost.**

Podpisi

* Jezik postopka: danš?ina.