

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 29. októbra 2009 *

Vo veci C-174/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Østre Landsret (Dánsko) zo 17. apríla 2008 a doručený Súdnemu dvoru 28. apríla 2008, ktorý súvisí s konaním:

NCC Construction Danmark A/S

proti

Skatteministeriet,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu predsedu štvrtej komory, sudcovia R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis a J. Malenovský (spravodajca),

* Jazyk konania: dánčina.

generálny advokát: Y. Bot,
tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 23. apríla 2009,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- NCC Construction Danmark A/S, v zastúpení: B. Møll Pederson, advokat,
- dánska vláda, v zastúpení: B. Weis Fogh, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci D. Auken, advokat,
- Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou a S. Schønberg, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 18. júna 2009,

vyhlásil tento

Rozsudok

- ¹ Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 19 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), ako aj dosahu zásady daňovej neutrality v oblasti daní z obratu.
- ² Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou NCC Construction Danmark A/S (ďalej len „NCC“) a Skatteministeriet (ministerstvo daní a spotrebných daní) týkajúceho sa práva na čiastočný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorý si mohol NCC uplatniť, pokiaľ ide o jeho všeobecné náklady.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

- ³ Článok 2 ods. 1 šiestej smernice stanovuje, že DPH podlieha dodávka tovaru alebo služieb za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.

4 Článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice znie takto:

„Členské štáty môžu považovať tovar za poskytnutý za úhradu [protihodnotu — *neoficiálny preklad*], ak ide o:

- a) aplikáciu zdaniteľnou osobou pre jej podnikateľské účely [pre svoje vlastné potreby — *neoficiálny preklad*] v prípade tovaru vyrobeného, zostrojeného, získaného, spracovaného, zakúpeného alebo dovezeného v priebehu jej obchodovania, kde by [DPH] za tento tovar, získaný [tovar, keby bol získaný — *neoficiálny preklad*] od inej zdaniteľnej osoby, nebola plne odpočítateľná.“

5 Článok 6 ods. 3 šiestej smernice stanovuje:

„Aby sa zabránilo narušeniu voľnej súťaže a na základe konzultácií uvedených v článku 29 môžu členské štáty považovať poskytovanie služieb za poskytovanie služieb za úhradu [za protihodnotu — *neoficiálny preklad*], ak tieto služby poskytuje zdaniteľná osoba na účely jej podnikania [pre svoje vlastné potreby — *neoficiálny preklad*], kde by [DPH] za tieto služby poskytnuté [služby, keby boli poskytnuté — *neoficiálny preklad*] inou zdaniteľnou osobou nebola plne odpočítateľná.“

6 Článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice stanovuje, že ak sa tovary a služby používajú na účely svojich zdaniteľných plnení, zdaniteľná osoba má právo odpočítať z dane, ktorú má zaplatiť DPH, ktorá je splatná alebo zaplatená vo vzťahu k tovarom, ktoré mu boli alebo majú byť dodané alebo službám, ktoré mu boli alebo majú byť poskytnuté v tuzemsku inou zdaniteľnou osobou.

7 Z článku 17 ods. 5 šiestej smernice vyplýva, že pokiaľ ide o tovary a služby používané zdaniteľnou osobou na plnenia, v prípade ktorých vzniká právo na odpočet, uvedené

v odsekoch 2 a 3 tohto článku a plnenia, v prípade ktorých toto právo na odpočet nevzniká, odpočet je možný len pre tú časť DPH, ktorá sa týka prvých uvedených plnení. Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované zdaniteľnou osobou.

8 Článok 19 ods. 1 a 2 šiestej smernice znie takto:

„Výpočet odpočítateľnej čiastky

1. Čiastka odpočítateľná podľa prvého pododseku článku 17 (5) sa vypočíta podľa vzorca [je daná zlomkom — *neoficiálny preklad*], kde:

- ako čitateľ sa uvádza celková suma obratu bez [DPH] za rok za plnenia, pri ktorých možno [DPH] znížiť [odpočítať — *neoficiálny preklad*] podľa článku 17 (2) a (3),
- ako menovateľ sa uvádza celková suma obratu, bez [DPH], za rok za plnenia zahrnuté do čitateľa a za plnenia, kde sa [DPH] neznižuje [plnenia, v prípade ktorých nemožno vykonať odpočítanie DPH — *neoficiálny preklad*]. ...

Táto časť sa určí z ročného základu ako percento so zaokrúhlením na číslicu neprevyšujúcu ďalšiu jednotku.

2. Odchylné od [Ako výnimka z — *neoficiálny preklad*] ustanovenia odseku 1 budú z výpočtu odpočítateľnej čiastky vylúčené sumy obratu pri dodávkach investičných tovarov používaných zdaniteľnú osobou v rámci jeho podnikateľskej činnosti [osobou pre svoje vlastné potreby — *neoficiálny preklad*]. Sumy obratov súvisiacich s plneniami, ktoré definuje článok 13 B d), pokiaľ ide o náhodilé plnenia a taktiež náhodilé plnenia s nehnuteľnosťami a finančné plnenia, tieto budú vylúčené. ...“

- 9 V súlade s prechodným ustanovením uvedeným v článku 28 ods. 3 písm. b) šiestej smernice členské štáty môžu v priebehu prechodného obdobia uvedeného v odseku 4 tohto článku ponechať v platnosti oslobodenie od DPH, pokiaľ ide o plnenia stanovené v prílohe F uvedenej smernice. Táto príloha F obsahuje v bode 16 tento pojem: „rozpočtové výdavky na budovy a pôdu uvedenú [Dodávky budov a pozemkov uvedené — *neoficiálny preklad*] v článku 4 ods. 3“.

Vnútroštátna právna úprava

- 10 Zákon o DPH (momsloven) preberá šiestu smernicu.
- 11 Pokiaľ ide o vnútorné plnenia podniku, § 6 ods. 1 tohto zákona stanovuje, že DPH majú platiť zdaniteľné osoby, ktoré na svoj vlastný účet a na vlastnom pozemku postavia budovy na predaj, ak vykonajú sami stavebné práce, kým odsek 2 toho istého § stanovuje, že v prípade budov, za ktoré sa má platiť DPH v súlade s odsekom 1, sa vykonaná práca a materiály použité na túto prácu majú považovať za plnenia za protihodnotu, a preto za zdaniteľné plnenia.

- 12 § 13 ods. 1 bod 9) zákona o DPH oslobodzuje od DPH dodanie budov.

- 13 Pokiaľ ide o právo na odpočet, § 37 zákona o DPH uvádza, že „platitelia DPH môžu pri výpočte dane splatnej na vstupe odpočítať daň zaplatenú za ich nákupy tovarov a služieb, ktoré sú využívané výlučne na účely zdaniteľných plnení podniku, ktoré nie sú oslobodené od dane v súlade s § 13“.
- 14 Čo sa týka nákupov určených na zmiešané použitie, § 38 zákona o DPH stanovuje, že „pokiaľ ide o tovary a služby, ktoré zaregistrovaný podnik využíva tak na účely svojho nároku na odpočet podľa § 37, ako aj na iné účely v rámci svojej činnosti, odpočet možno vykonať vo vzťahu k tej časti dane, ktorá pripadá na sumu obratu z tej časti podnikateľskej činnosti, ktorá podlieha povinnosti registrácie. Z uvedeného obratu sú vylúčené sumy obratu pripadajúce na dodávky investičných tovarov používaných v rámci podnikateľskej činnosti... Rovnako sú vylúčené sumy obratu vzťahujúce sa na náhodilé plnenia s nehnuteľnosťami...“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 15 NCC je podnikom podnikajúcim v oblasti stavebníctva, najmä ako zhotoviteľ stavby. Vykonáva stavebné práce, zahŕňajúce najmä inžinierske činnosti, činnosti plánovania, poradenstva a samotné stavebné práce v odbore stavebného inžinierstva tak na účet tretích osôb, ako aj na svoj vlastný účet.
- 16 Predaj budov, ktoré NCC postavil na svoj vlastný účet, nepredstavuje jeho hlavnú činnosť, ale činnosť oddelenú, odvodenú od jeho činnosti ako zdaniteľnej osoby na účely DPH v oblasti stavebníctva.
- 17 Dánsky zákon o DPH oslobodzuje od DPH predaj budov postavených na svoj vlastný účet, takže NCC bol povinný ako zmiešaná zdaniteľná osoba vypočítať pomer, aby určil

sumu, akej sa týka právo na odpočet DPH, ktorú si mohol nárokovať v prípade spoločných nákladov na svoje dve činnosti (všeobecné náklady).

18 V rámci tohto výpočtu NCC nezohľadnil obrat vyplývajúci z predaja budov postavených na svoj vlastný účet. Domnieval sa totiž, že táto činnosť predaja nehnuteľností musí byť považovaná za „náhodilé plnenie s nehnuteľnosťami“ v zmysle článku 19 ods. 2 druhej vety šiestej smernice.

19 Dánske orgány zmenili svoju prax od 1. apríla 2002 a usúdili, že činnosť predaja nehnuteľností stavebným podnikom nemožno považovať za „náhodilé plnenie s nehnuteľnosťami“. Z toho pre spoločnosť vyplývalo, že DPH zaťažujúca na vstupe jej všeobecné náklady bola potom odpočítateľná len čiastočne.

20 NCC, ktorý chcel využiť odpočet celej DPH týkajúcej sa jeho všeobecných nákladov, namietal proti stanovisku Skatteministeriet.

21 Za týchto okolností Østre Landsret rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa pojem „náhodilé plnenia s nehnuteľnosťami“ uvedený v druhej vete článku 19 ods. 2 šiestej smernice o DPH vykladať tak, že zahŕňa činnosti stavebného podniku, ktorý podlieha plateniu DPH, týkajúce sa následného predaja nehnuteľnosti, ktorú stavebný podnik postavil na svoj vlastný účet v rámci činnosti plne podliehajúcej DPH s cieľom jej opätovného predaja?

2. Je na účely odpovede na prvú otázku relevantný rozsah, v akom činnosť predaja, chápaná samostatne, zahŕňa použitie tovarov a služieb, v prípade ktorých sa platí DPH?

3. Je v súlade so zásadou neutrality DPH, keď stavebný podnik, ktorý podľa právnej úpravy predmetného členského štátu — na základe článku 5 ods. 7 a článku 6 ods. 3 šiestej smernice o DPH — je povinný platiť DPH za svoje vnútorné plnenia v podniku v súvislosti s výstavbou budov na svoj vlastný účet s cieľom následného predaja, má len čiastočné právo na odpočet DPH za všeobecné náklady stavebnej činnosti, z dôvodu, že následný predaj nehnuteľnosti je podľa právnej úpravy členského štátu týkajúcej sa DPH oslobodený od DPH na základe článku 28 ods. 3 písm. b) šiestej smernice o DPH v spojení s bodom 16 prílohy F tej istej smernice?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

- ²² V týchto dvoch prvých otázkach, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate na jednej strane pýta, či článok 19 ods. 2 šiestej smernice musí byť vykladaný v tom zmysle, že v prípade stavebného podniku predaj zo strany tohto podniku budovy postavené na svoj vlastný účet možno považovať za „náhodilé plnenie s nehnuteľnosťami“ v zmysle tohto ustanovenia, a na druhej strane, či v rámci tejto kvalifikácie je potrebné posúdiť *in concreto*, v akom rozsahu uvedená činnosť, posudzovaná samostatne, zahŕňa používanie tovarov a služieb, v prípade ktorých sa má platiť DPH.

- 23 Na úvod je potrebné pripomenúť, že pri určení dosahu ustanovenia práva Spoločenstva je potrebné súčasne zohľadniť jeho znenie, kontext a jeho ciele (rozsudky z 15. októbra 1992, *Tenuta il Bosco*, C-162/91, Zb. s. I-5279, bod 11; zo 16. januára 2003, *Maierhofer*, C-315/00, Zb. s. I-563, bod 27, a z 8. decembra 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Zb. s. I-10683, bod 34).
- 24 Okrem toho z potreby jednotného uplatňovania práva Spoločenstva a zásady rovnosti vyplýva, že znenie ustanovenia práva Spoločenstva, ktoré neobsahuje žiadny výslovný odkaz na právo členských štátov s cieľom určiť jeho zmysel a rozsah pôsobnosti, v zásade vyžaduje v celom Spoločenstve autonómny a jednotný výklad (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 15. júla 2004, *Harbs*, C-321/02, Zb. s. I-7101, bod 28, a z 18. októbra 2007, *Österreichischer Rundfunk*, C-195/06, Zb. s. I-8817, bod 24).
- 25 V tejto súvislosti treba uviesť, že článok 19 ods. 2 šiestej smernice neobsahuje žiadny výslovný odkaz na právo členských štátov s cieľom určiť jeho zmysel a rozsah pôsobnosti a že jeho znenie samo osebe neumožňuje s určitosťou konštatovať, že sa týka činnosti, akou je tá, o ktorú ide vo veci samej.
- 26 Za týchto podmienok je potrebné zohľadniť kontext a ciele tohto ustanovenia.
- 27 Pokiaľ ide o jeho kontext, je potrebné pripomenúť, že článok 19 šiestej smernice je súčasťou jej hlavy XI, ktorá je venovaná režimu odpočtov. Právo na odpočet uvedené v článku 17 ods. 2 predmetnej smernice týkajúce sa dane, ktorá zatažovala na vstupe tovary alebo služby použité zdaniteľnou osobou na účely jej zdaniteľných plnení, má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH, splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho podnikateľských činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje úplnú neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých podnikateľských činností, pod podmienkou, že tieto činnosti v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudok z 8. februára 2007, *Investrand*, C-435/05, Zb. s. I-1315, bod 22 a citovanú judikatúru).

- 28 Keď zdaniteľná osoba vykonáva zároveň zdaniteľné plnenia, ktoré zakladajú právo na odpočet, a plnenia oslobodené od DPH, ktoré takéto právo nezakladajú, článok 17 ods. 5 šiestej smernice stanovuje, že odpočítať je možné iba sumu DPH, ktorá sa týka súm zdaniteľných plnení. Táto suma sa počíta podľa podmienok určených v článku 19 tejto smernice.
- 29 Hoci odsek 1 uvedeného článku 19 stanovuje, že suma odpočtu vyplýva zo zlomku, ktorý v čitateli obsahuje obrat týkajúci sa zdaniteľných plnení a v menovateli celkový obrat, odsek 2 toho istého článku stanovuje, že ako výnimka z tohto pravidla budú z výpočtu odpočítateľnej sumy vylúčené najmä sumy obratu týkajúce sa „náhodilých plnení s nehnuteľnosťami“. Šiesta smernica však neobsahuje nijakú definíciu tohto pojmu „náhodilých plnení s nehnuteľnosťami“.
- 30 Pokiaľ ide ďalej o cieľ predmetného odseku 2, tento vyplýva najmä zo zhrnutia dôvodov pripojených k návrhu šiestej smernice predloženého Komisiou Európskych spoločenstiev Rade Európskych spoločenstiev 29. júna 1973 (pozri *Bulletin des Communautés européennes*, príloha 11/73, s. 20). Podľa tohto zhrnutia „faktory uvádzané v tomto odseku sa nebudú zahŕňať do výpočtu odpočítateľnej sumy vzhľadom na to, že nevyjadrujú podnikateľskú činnosť platiteľa dane, a preto by mohli koncept odpočítateľnej sumy zbaviť akéhokoľvek skutočného zmyslu. Ide o prípady predaja investičných tovarov, obratu súvisiaceho s nehnuteľnosťami, obratu finančného charakteru, ktorý má doplnkovú povahu, t. j. je druhotný alebo okrajový vo vzťahu k celkovému obratu podnikateľa. Navyše tieto druhy obratu sú vylúčené len v prípade, že netvoria súčasť obvyklej podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby“.
- 31 V tejto súvislosti, ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora založenej na uvedenom ciele, hospodárska činnosť nemôže byť považovaná za „náhodilú“ v zmysle článku 19 ods. 2 šiestej smernice, ak predstavuje priame, trvalé a nevyhnutné predĺženie zdaniteľnej činnosti podniku (rozsudok z 11. júla 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Zb. s. I-3695, bod 22), alebo ak zahŕňa značné používanie tovarov alebo služieb, v prípade ktorých sa platí DPH (rozsudok z 29. apríla 2004, EDM, C-77/01, Zb. s. I-4295, bod 76).

32 Súdny dvor teda musí odpovedať na otázku položenú vnútroštátnym súdom práve vzhľadom na túto judikatúru.

33 Pokiaľ ide o dodržanie prvej podmienky, činnosť predaja budov, ktoré stavebná spoločnosť postavila na svoj vlastný účet, nemôže byť považovaná za činnosť, ktorá by bola náhodilá vo vzťahu k jej zdaniteľnej podnikateľskej činnosti, ktorá spočíva vo výstavbe budov na účet tretích osôb alebo na svoj vlastný účet. Keďže vyplýva z tej istej stavebnej činnosti, predstavuje jej priame predĺženie. Všeobecná organizácia činnosti NCC implikuje, že NCC plánuje od začiatku a pravidelne trvale výstavbu na svoj vlastný účet určitého počtu budov, hoci menšieho počtu, ktorých neskorší predaj má zámer sama zabezpečovať. Činnosť predaja, ktorá z toho vyplýva, sa teda nezdá byť náhodilou, ale vyplýva nevyhnutne z vlastnej vôle spoločnosti vyvíjať v rámci svojej podnikateľskej činnosti činnosť predaja budov, ktoré postavila na svoj vlastný účet. Táto činnosť vyplýva z cieľa podniku zdaniteľnej osoby a je vykonávaná s obchodným úmyslom (pozri analogicky rozsudok EDM, už citovaný, bod 67).

34 Za týchto podmienok činnosť predaja budov, o akú ide vo veci samej, musí byť považovaná za predstavujúcu priame, trvalé a nevyhnutné predĺženie zdaniteľnej podnikateľskej činnosti spoločnosti, bez toho, aby bolo potrebné posúdiť *in concreto* rozsah, v akom táto činnosť predaja, posudzovaná samostatne, zahŕňa používanie tovarov a služieb, v prípade ktorých sa má platiť DPH.

35 Vzhľadom na uvedené úvahy je potrebné odpovedať na dve prvé otázky tak, že článok 19 ods. 2 šiestej smernice sa musí vykladať v tom zmysle, že v prípade stavebného podniku nemôže byť jeho predaj nehnuteľností postavených na svoj vlastný účet považovaný za „náhodilé plnenie s nehnuteľnosťami“ v zmysle tohto ustanovenia, keďže táto činnosť predstavuje priame, trvalé a nevyhnutné predĺženie jeho zdaniteľnej činnosti. Za týchto podmienok nie je potrebné skúmať *in concreto* rozsah, v akom táto činnosť predaja, posudzovaná samostatne, zahŕňa používanie tovarov a služieb, v prípade ktorých sa má platiť DPH.

O tretej otázke

- ³⁶ Vnútroštátny súd sa vo svojej tretej otázke v podstate pýta Súdneho dvora, či je v súlade so zásadou daňovej neutrality, keď stavebný podnik, ktorý zaplatí DPH zo stavebných plnení, ktoré vykonáva na svoj vlastný účet (plnenia samému sebe), nemôže odpočítat úplne DPH týkajúcu sa všeobecných nákladov vzniknutých realizáciou týchto plnení, keďže obrat vyplývajúci z predaja takto postavených stavieb je oslobodený od DPH.
- ³⁷ NCC tvrdí, že hoci obrat vyplývajúci z jeho činnosti predaja budov je oslobodený od DPH, činnosť výstavby budov na jeho vlastný účet bola zdanená (ako dodávky samému sebe a bez ohľadu na prípadnú neexistenciu príslušného obratu) na základe obstarávacej ceny uvedenej činnosti zvýšenej o zvyčajnú ziskovú maržu v tomto odbore činností. Za týchto podmienok NCC tvrdí, že hoci podlieha DPH, bol zbavený možnosti získať vrátenie DPH z tovarov a služieb (všeobecné náklady) použitých na potreby zdaniteľného plnenia (výstavba budov na jeho vlastný účet). Uvádza, že takáto situácia nie je v súlade s požiadavkami zásady daňovej neutrality.
- ³⁸ Okrem toho NCC tvrdí, že osobitný spôsob, akým sa Dánske kráľovstvo rozhodlo prebrať ustanovenia o oslobodení zo šiestej smernice, znamená, že NCC sa nachádza v horšom postavení, ako je to, na ktoré majú stavebné podniky právo podľa tejto smernice, teda na odpočítanie DPH v plnej výške za všetky všeobecné náklady.
- ³⁹ Najprv je potrebné pripomenúť, že zásada daňovej neutrality, vyplývajúca z ustanovení článku 17 ods. 2 šiestej smernice, implikuje to, aby zdaniteľná osoba mohla odpočítat v plnej výške DPH, ktorá zaťažila tovary a služby na vstupe, nadobudnuté na účely výkonu jej zdaniteľných činností (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. marca 2008, Nordania Finans a BG Factoring, C-98/07, Zb. s. I-1281, bod 19).

- 40 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry zásada daňovej neutrality a osobitne právo na odpočet predstavuje ako integrálna súčasť mechanizmu DPH základnú zásadu vlastnú spoločnému systému DPH zavedeného právnou úpravou Spoločenstva (pozri rozsudky z 10. júla 2008, Sosnowska, C-25/07, Zb. s. I-5129, body 14 a 15, ako aj citovanú judikatúru, a z 23. apríla 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Zb. s. I-3459, bod 15).
- 41 Uvedená zásada daňovej neutrality je reflexiou všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania zo strany normotvorcu Spoločenstva v oblasti DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Zb. s. I-2283, bod 49 a citovanú judikatúru).
- 42 Hoci zásada rovnosti zaobchádzania má, podobne ako ostatné všeobecné zásady práva Spoločenstva, ústavnú povahu, zásada daňovej neutrality si vyžaduje legislatívnu úpravu, ktorá sa dá realizovať len aktom sekundárneho práva Spoločenstva (pozri analogicky v oblasti ochrany menšinových akcionárov rozsudok z 15. októbra 2009, Audiolux a i., C-101/08, Zb. s. I-9823, bod 63).
- 43 Zásada daňovej neutrality môže v dôsledku toho byť v takom legislatívnom akte predmetom spresnení, akými sú tie, ktoré boli prebraté do dánskeho práva, vyplývajúce z uplatnenia článku 19 ods. 1 v spojení s článkom 28 ods. 3 písm. b) šiestej smernice, ako aj bodom 16 prílohy F tejto smernice, podľa ktorej zdaniteľná osoba vykonávajúca zdaniteľné činnosti a činnosti predaja nehnuteľností oslobodené od DPH nemôže odpočítať celú výšku DPH zaťažujúcej jej všeobecné náklady.
- 44 Treba ešte zdôrazniť, že všeobecná zásada rovnosti zaobchádzania, kam patrí zásada daňovej neutrality, je osobitným výrazom na úrovni sekundárneho práva Spoločenstva a v špecifickom odbore zdaňovania, a vyžaduje, aby porovnateľné situácie neboli

posudzované rozdielne s výnimkou prípadu, keby takéto rozdielne zaobchádzanie bolo možné objektívne odôvodniť (rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 51 a citovaná judikatúra). Vyžaduje si najmä, aby sa s rôznymi kategóriami hospodárskych subjektov nachádzajúcimi sa v porovnateľnej situácii zaobchádzalo rovnako, aby sa predišlo akémukoľvek skresleniu hospodárskej súťaže na vnútornom trhu v súlade s ustanoveniami článku 3 ods. 1 písm. g) ES.

45 Členské štáty pri preberaní ustanovení šiestej smernice mali povinnosť zohľadniť zásadu rovnosti zaobchádzania, podobne ako ostatné všeobecné zásady práva Spoločenstva, ktoré vzhľadom na to, že majú ústavnú povahu, sa v ich prípade uplatňujú, keďže konajú v oblasti práva Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. mája 2000, Rombi a Arkopharma, C-107/97, Zb. s. I-3367, bod 65, ako aj z 8. júna 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Zb. s. I-4279, bod 44).

46 Ako vyplýva z písomných podaní dánskej vlády, dánsky zákonodarca chcel kritizovanými ustanoveniami preberajúcimi šiestu smernicu, zohľadniac riadne všeobecnú zásadu rovnosti zaobchádzania, uviesť stavebné podniky, ktoré tak ako NCC vykonávajú okrem svojej stavebnej činnosti činnosť predaja nehnuteľností oslobodenú od DPH, do tej istej situácie, v akej sú promotéri nehnuteľností, ktorí vzhľadom na to, že táto posledná uvedená činnosť je oslobodená od DPH, nemôžu odpočítavať DPH zafažujúcu stavebné plnenia poskytované tretími podnikmi, ktoré tieto využívajú, a to s cieľom vyhnúť sa skresleniu hospodárskej súťaže na vnútornom trhu. Za týchto podmienok sa nemožno účinne odvolávať na zásadu daňovej neutrality na účely bránenia uplatňovaniu takto prebratých ustanovení.

47 Vzhľadom na uvedené úvahy je potrebné odpovedať na tretiu otázku tak, že v rozpore so zásadou daňovej neutrality nie je, keď stavebný podnik, ktorý zaplatil DPH zo stavebných plnení, ktoré vykonáva na svoj vlastný účet (dodávky samému sebe), nemôže v plnej výške odpočítavať DPH zo všeobecných nákladov vzniknutých vykonávaním týchto plnení, keďže obrat vyplývajúci z predaja takto postavených budov je oslobodený od DPH.

O trovách

48

Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. Článok 19 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa musí vykladať v tom zmysle, že v prípade stavebného podniku nemôže byť jeho predaj nehnuteľností postavených na svoj vlastný účet považovaný za „náhodilé plnenie s nehnuteľnosťami“ v zmysle tohto ustanovenia, keďže táto činnosť predstavuje priame, trvalé a nevyhnutné predĺženie jeho zdaniteľnej činnosti. Za týchto podmienok nie je potrebné skúmať *in concreto* rozsah, v akom táto činnosť predaja, posudzovaná samostatne, zahŕňa používanie tovarov a služieb, v prípade ktorých sa má platiť daň z pridanej hodnoty.
2. V rozpore so zásadou daňovej neutrality nie je, keď stavebný podnik, ktorý zaplatil daň z pridanej hodnoty zo stavebných plnení, ktoré vykonáva na svoj vlastný účet (dodávky samému sebe), nemôže v plnej výške odpočítať daň z pridanej hodnoty zo všeobecných nákladov vzniknutých vykonávaním týchto plnení, keďže obrat vyplývajúci z predaja takto postavených budov je oslobodený od dane z pridanej hodnoty.

Podpisy