

Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0707

TIESAS SPRIEDUMS (astot? pal?ta)

2019. gada 19. decembr? (*1)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – Ar nodokli apliekami dar?jumi – Priekšnodok?a atskait?šana – Nekustam? ?pašuma valsts re?istr? neierakst?tu nekustamo ?pašumu pirkums – Izdevumi saist?b? ar pirmreiz?ju ierakst?šanu min?taj? re?istr?, kurus sedz pirc?js – Specializ?tu trešo sabiedr?bu izmantošana – Starpniec?ba pakalpojumu sniegšan? vai ar invest?cij?m saist?to izdevumu segšan?, kas veikta uz??muma vajadz?b?m

Liet? C?707/18

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Tribunalul Timi? (Timišas apgabaltiesa, Rum?nija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2018. gada 30. oktobr? un kas Ties? re?istr?ts 2018. gada 13. novembr?, tiesved?b?

Am??ti Land Investment SRL

pret

Directia General? Regional? a Finan?elor Publice Bra?ov (DGRFP),

Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Timi?,

TIESA (astot? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?ja L. S. Rosi [L. S. Rossi], tiesneši J. Malenovskis [J. Malenovský] (referents) un N. V?ls [N. Wahl],

?ener?ladvok?ts: Dž. Hogans [G. Hogan],

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

–

Rum?nijas vald?bas v?rd? – C.?R. Can??r, k? ar? R. I. Ha?ieganu un L. Li?u, p?rst?vji,

–

Eiropas Komisijas v?rd? – L. Lozano Palacios un A. Biolan, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklau?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 24., 28., 167. un 168. pantu.

2

Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp Amruti Land Investment SRL un Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Timișoaras Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija, Rumānija) un Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș (Timișas apgabala Valsts finanšu administrācija, Rumānija) saistībā ar tiesību uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atmaksu par darījumiem, ar kuriem Amruti Land Investment par saviem līdzekļiem veica nepieciešamās darbības zemesgabalu, kurus tā vēlējās iegūt, pirmreizējai ierakstīšanai nekustamā pašuma valsts reģistrā (turpmāk tekstā – “nekustamā pašuma reģistrs”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

Atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punktam:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c)

pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās”.

4

Šīs direktīvas 24. panta 1. punkts ir paredzēts:

“Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.”

5

Minētās direktīvas 28. pants ir formulēts šādi:

“Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā valdē, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas personīgi ir saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.”

6

Šīs pašas direktīvas 167. pants ir noteikts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kāst iekasājams.”

PVN direktīvas 168. pants, kas ietilpst tās X sadaļā "Atskaitēšana", ir formulēts šādi:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kur viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a)

PVN, kas attiecas galējā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]"

Rumānijas tiesības

Likums Nr. 227/2015

8

Atbilstoši Leģei nr. 227/2015 par nodokļu kodeksu (Likums Nr. 227/2015 par Nodokļu kodeksu) 297. panta 4. punktam:

"Ikvienam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt ar pirkumiem saistītos nodokļus, ja šie pirkumi tiek izmantoti šādiem darījumiem:

a)

ar nodokli apliekamiem darījumiem;

[..]"

9

Šis likuma 271. panta 2. punkts ir noteikts:

"Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas personīgi ir saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus."

Civilkodekss

10

Leģei nr. 287/2009 par Civilo kodeksu (Likums Nr. 287/2009 par Rumānijas civilkodeksu) (2011. gada 15. jūlija Monitorul Oficial al României, Nr. 505, I daļa; turpmāk tekstā – "Civilkodekss") 885. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Ja tiesību normās nav noteikts citādi, lietu tiesības uz zemesgrāmatā reģistrētiem nekustamiem pašumiem gan attiecas starp pusēm, gan attiecas uz trešajām personām tiek iegūtas tikai ar ierakstēšanu zemesgrāmatā, balstoties uz aktu vai faktu, kas pamatoja ierakstēšanu."

11

Civilkodeksa 886. pant? ir noteikts:

“Ja likum? nav noteikts cit?di, lietu ties?bu groz?šana notiek atbilstoši ties?bu norm?m, kuras regul? lietu ties?bu ieg?šanu un izbeigšanas.”

12

Atbilstoši š? kodeksa 888. pantam:

“Ierakst?šana zemesgr?mat? notiek, pamatojoties uz notari?lu aktu, spriedumu, kas ir ieguvis res judicata sp?ku, mantošanas apliec?bu vai uz citu administrat?v?s iest?des pie?emtu aktu, ja to paredz likums.”

13

Min?t? kodeksa 893. pant? ir noteikts:

“Lietu ties?bu ierakst?šana var notikt tikai:

a)

attiec?b? uz personu, kura pieteikuma re?istr?cijas dien? ir ierakst?ta k? to ties?bu ?pašniece, kuru ierakst?šana tiks veikta;

[..].”

14

Civilkodeksa 1244. pant? ir paredz?ts:

“Papildus likum? paredz?tiem citiem gad?jumiem rakstveid? un publiski ticama akta form? ir j?nosl?dz vienošan?s, kuras aizst?j vai veido lietu ties?bas, kur?m ir j?b?t ierakst?t?m zemesgr?mat?, pret?j? gad?jum? dar?jums nav sp?k?.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

15

Am?r??ti Land Investment ir nodibin?ta 2014. gada laik? ar m?r?i veikt lauksaimniec?bas darb?bu, un šim nol?kam min?t? sabiedr?ba pirka zemesgabalus.

16

Šo zemesgabalu pirkuma process ietv?ra divus posmus. Pirmk?rt, starp personu, kura sol?ja p?rdot zemesgabalus, un Am?r??ti Land Investment tika nosl?gts pirkuma l?guma priekšl?gums, saska?? ar kuru Am?r??ti Land Investment ieguva pras?juma ties?bas uz šo zemesgabalu ?pašumties?b?m. Otrk?rt, p?c administrat?vo formalit?šu, kas likum? ir paredz?tas l?guma nosl?gšanai par min?to zemesgabalu pirkumu, izpildes attiec?g?s puses parakst?ja šo l?gumu.

17

Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa preciz?, ka Rum?nijas ties?b?s ir paredz?ts, ka t?da nekustam? ?pašuma, k?ds ir pamatliet? apl?kotie zemesgabali, pirkuma l?gumiem ir j?b?t publiski ticamu (notari?lu) aktu form? un, lai šie l?gumi tiktu nosl?gti publiski ticamu aktu form?, attiec?gajiem

zemesgabaliem ir jābūt ierakstītiem nekustamā īpašuma reģistrā un pārdēvējam tajā ir jābūt norādītam kā to īpašniekam, kas tas nebija attiecībā uz pamatlīdzekļiem zemesgabaliem.

18

Veicot ieguldījumu nekustamajā īpašumā un lai izpildītu pirms pirkuma līguma noslēgšanas vajadzīgās administratīvās prasības, Amruti Land Investment par saviem līdzekļiem izmantoja trešo personu, proti, advokātu, notāru un sabiedrību, kas specializējās kadastrālajos un topogrāfiskajos jautājumos, pakalpojumus. Konkrēti, lai veiktu zemesgabalu pirmreizējo ierakstīšanu nekustamā īpašuma reģistrā, tā izmantoja sabiedrību, kas sniedz kadastrālos pakalpojumus.

19

Attiecīgajos zemesgabalu pirkuma līguma priekšlīgumos bija ietverta klauzula, saskaņā ar kuru puse, kas apsola veikt pārdēvēšanu, paziņo, ka piekrīt, ka Amruti Land Investment uz sava rēķina veic visus darījumus, kas saistīti ar dokumentu vākšanu, lietas materiālu sagatavošanu, dokumentu apliecināšanu un reģistrāciju, kadastru, kā arī ierakstīšanu nekustamā īpašuma reģistrā. Turklāt šī puse paziņoja, ka saprot, ka visas ar reģistrāciju saistītās procedūras, ko veikusi Amruti Land Investment, ir pilnībā nepieciešamas, lai pirkuma līgums varētu tikt noslēgts publiski ticama akta formā.

20

No pārdēvēja netika iekasēti izdevumi saistībā ar minēto zemesgabalu pirmreizējo ierakstīšanu nekustamā īpašuma reģistrā, kurus līguma puses ar savstarpēju vienošanos bija novērtējušas 750 EUR par hektāru apmērā. Tāpat pirkuma līguma priekšlīgumos bija paredzēts, ka to noslēgšanas brīdī Amruti Land Investment samaksās pārdēvējam visu zemesgabalu pirkuma maksu, kas neietver zemesgabalu reģistrāciju darījumu vārtību.

21

Šajos pirkuma līguma priekšlīgumos bija ietverta arī klauzula, saskaņā ar kuru pārdēvējam bija jāsamaksā Amruti Land Investment izdevumi, kas tai bijuši saistībā ar attiecīgo zemesgabalu ierakstīšanu nekustamā īpašuma reģistrā, kā arī zaudējumu atlīdzība 2000 EUR par hektāru apmērā, ja pārdēvējs neizpilda savu pienākumu noteiktajās termiņos noslēgt pirkuma līgumu tādā iemeslu dēļ, par kuriem tas ir vainojams, vai jebkādu citu iemeslu dēļ, izņemot iemeslus, par kuriem vainojama Amruti Land Investment.

22

Pēc zemesgabalu pirkuma Amruti Land Investment 2017. gada 23. janvārī iesniedza pieteikumu par PVN atmaksu 73828 Rumānijas leju (RON) (aptuveni 15456 EUR) apmērā, kuru nodokļu administrācija akceptēja.

23

Tomēr vēlāk šī administrācija papildus aprēķināja PVN 41911 RON (aptuveni 8772 EUR) apmērā, motivējot ar to, ka šī sprieduma 20. punktā minētā summa 750 EUR par hektāru veido atlīdzību par pakalpojumiem, kurus Amruti Land Investment apmaiņā pret attiecīgo zemesgabalu pirkumu ir sniedzis pārdēvējiem saistībā ar šo zemesgabalu reģistrāciju un pirkuma līgumu noslēgšanu publiski ticama akta formā. Minētā administrācija šajās ziņās norādīja, ka Amruti Land Investment apmaiņā pret šiem zemesgabaliem, pirmkārt, ir samaksājis pirkuma maksu un,

otrķrt, sniegusi pŗdevŗjiem pakalpojumu, kura izmaksas tiem noteikti bija jŗsedz.

24

Amŗŗŗti Land Investment iesniedza sŗdzŗbu par nodokŗa paziŗojumu saistŗbŗ ar PVN papildus aprŗŗinu, kuru nodokŗa administrŗcija noraidŗja, motivŗjot ar to, ka ņŗ sabiedŗba savŗ vŗrdŗ, bet pŗdevŗju interesŗs ir sniegusi attiecŗgos pakalpojumus, tomŗr nedz iekasŗjot to vŗrtŗbu no labuma guvŗjiem, nedz saŗmot par ņŗo pakalpojumu sniegŗanu pienŗkoŗos PVN.

25

Procesŗ iesniedzŗjtiesŗ Amŗŗŗti Land Investment apgalvo, ka izdevumi, kas tai ir bijuŗi un kas ir novŗrtŗti 750 EUR apmŗŗr par hektŗru, ir ar ieguldŗjumiem saistŗtie izdevumi, kuri veikti ar nodokli apliekamo darŗjumu vajadzŗbŗm, par kuriem tai ir tiesŗbas atskaitŗt PVN.

26

Turklŗt tŗ norŗda, ka izdevumu, kas saistŗti ar attiecŗgo zemesgabalu pamatlietŗ ierakstŗŗanu nekustamŗ ņŗpaŗuma reŗistrŗ, apmŗrs tika noteikts 750 EUR par hektŗru, lai vienkŗŗŗotu tŗ kaitŗjuma novŗrtŗjumu, kas tai varŗtu rasties, ja pŗdevŗji neizpildŗtu savus pienŗkumus noslŗgt zemesgabalu pirkuma lŗgumus publiski ticama akta formŗ. Amŗŗŗti Land Investment precizŗ, ka praksŗ ņŗis apmŗrs, kas ir atŗŗirŗgs katŗ darŗjumŗ, var bŗt lielŗks vai mazŗks par ņŗo summu 750 EUR.

27

Uzskatot, ka strŗda, kuru tŗ izskata, risinŗjumam ir nepiecieŗama Savienŗbas tiesŗbu normu interpretŗcija, Tribunalul Timiŗ (Timiŗas apgabaltiesa, Rumŗnija) nolŗma apturŗt tiesvedŗbu un uzdot Tiesai ņŗdus prejudiciŗlus jautŗjumus:

“1)

Vai [PVN direktŗva], it ņŗpaŗi tŗs 24., 28., 167. pants un 168. panta a) punkts, ir interpretŗjami tŗdŗjŗdi, ka, pŗrdodot nekustamo ņŗpaŗumu, kas nav ierakstŗts [valsts nekustamŗ ņŗpaŗuma reŗistrŗ] (zemesgrŗmatŗ) un nodoŗanas brŗdŗ nav reŗistrŗts kadastra informŗcijas sistŗmŗ, pircŗjs, nodokŗu maksŗtŗjs, kurŗ saskaŗŗ ar lŗgumu uzŗemas pienŗkumu uz sava rŗŗina veikt nepiecieŗamŗs darbŗbas ņŗ ņŗpaŗuma pirmreizŗjai ierakstŗŗanai zemesgrŗmatŗ, sniedz pakalpojumu pŗdevŗjam vai ar? viŗŗ pŗrk pakalpojumu, kas ir saistŗti ar viŗa ieguldŗjumiem nekustamajŗ ņŗpaŗumŗ, par ko viŗam ir atzŗstamas tiesŗbas uz PVN atskaitŗŗanu?

2)

Vai [PVN direktŗvu], it ņŗpaŗi tŗs 167. pantu un 168. panta a) punktu, var interpretŗt tŗdŗjŗdi, ka pircŗjam, nodokŗu maksŗtŗjam, raduŗies izdevumi saistŗbŗ ar tŗda nekustamŗ ņŗpaŗuma pirmreizŗju ierakstŗŗanu nekustamŗ ņŗpaŗuma reŗistrŗ, attiecŗbŗ uz kuru pircŗjam ir prasŗjuma tiesŗbas uz ņŗpaŗumtiesŗbu nodoŗanu nŗkotnŗ un kuru viŗam nodevuŗi pŗdevŗji, kuri nav ierakstŗjuŗi zemesgrŗmatŗ savas ņŗpaŗumtiesŗbas uz nekustamo ņŗpaŗumu, var tikt kvalificŗti kŗ sagatavojoŗas ieguldŗjumu darbŗbas, par kurŗm nodokŗu maksŗtŗjam ir tiesŗbas uz PVN atskaitŗŗanu?

3)

Vai [PVN direktŗvas] normas, it ņŗpaŗi tŗs 24., 28., 167. pants un 168. panta a) punkts, ir interpretŗjamas tŗdŗjŗdi, ka pircŗjam, nodokŗu maksŗtŗjam, raduŗies izdevumi saistŗbŗ ar tŗda

nekustam? ?pašuma pirmreiz?ju ierakst?šanu nekustam? ?pašuma re?istr?, kas vi?am ir nodots un attiec?b? uz kuru pirc?jam saska?? ar l?gumu ir pras?juma ties?bas uz ?pašumties?bu nodošanu n?kotn? pret p?rdev?jiem, kuri nav ierakst?juši zemesgr?mat? savas ?pašumties?bas uz nekustamo ?pašumu, ir j?kvalific? k? pakalpojumu sniegšana p?rdev?jiem apst?k?os, kuros p?rdev?ji un pirc?js ir vienojušies, ka nekustam? ?pašuma cena neietver ar kadastru saist?to dar?jumu ekvivalento v?rt?bu?

4)

Vai [PVN direkt?vas] noz?m? t?di administrat?vie izdevumi par nekustamo ?pašumu, kas ir nodots pirc?jam un attiec?b? uz kuru pirc?jam ir pras?juma ties?bas uz ?pašumties?bu nodošanu n?kotn? pret p?rdev?ju, kuri ietver, bet neaprobežojas ar izdevumiem par pirmreiz?ju ierakst?šanu nekustam? ?pašuma re?istr?, ir oblig?ti j?sedz p?rdev?jam? Vai tom?r š?dus izdevumus, pamatojoties uz pušu vienošanos, var segt pirc?js vai jebkura no dar?jum? iesaist?taj?m pus?m, k? rezult?t? šim ties?bu subjektam tiek atz?tas ties?bas uz PVN atskait?šanu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par ceturto jaut?jumu

28

Ar ceturto jaut?jumu, uz kuru ir j?atbild vispirms, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?va ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? nepie?auj, ka dar?juma, kura priekšmets ir ?pašumties?bu uz nekustamo ?pašumu nodošana, puses vienojas, ka n?kotnes pirc?js (turpm?k tekst? – “pirc?js”) sedz visus vai da?u no nepieciešamajiem administrat?vo formalit?šu izdevumiem saist?b? ar šo dar?jumu, tostarp izdevumus par š? nekustam? ?pašuma pirmreiz?ju ierakst?šanu nekustamo ?pašumu re?istr?, un ka šim pirc?jam l?dz ar to tiek atz?tas ties?bas uz PVN atskait?šanu.

29

Šaj? zi?? ir j?konstat?, ka PVN direkt?v? nav nevienas normas, kura ierobežo br?v?bu, kas princip? ir t?da nekustam? ?pašuma dar?juma k? pamatliet? pus?m, proti, ar l?gumu noteikt pusi, kura sedz ar šo dar?jumu saist?tos administrat?vo formalit?šu izdevumus.

30

Turkl?t ir j?nor?da, k? tas izriet no iesniedz?jtiesas l?muma, ka valsts tiesiskais regul?jums pamatliet? paredz, ka nekustamajam ?pašumam, ko paredz p?rdot, ir j?b?t ierakst?tam nekustamo ?pašumu re?istr? un ka personai, kurai ir p?rdev?ja statuss, taj? ir j?b?t nor?d?tai k? š? nekustam? ?pašuma ?pašnieci, pret?j? gad?jum? pirkuma l?gums nav sp?k?.

31

Ta?u š? nekustam? ?pašuma pirmreiz?j? ierakst?šana nekustamo ?pašumu re?istr? un t? ?pašnieka nor?d?šana šaj? re?istr? neietilpst nekustam? ?pašuma pirkuma dar?juma pušu l?gumsl?gšanas br?v?b? t?p?c, ka š?s darb?bas noz?m? likumisko pien?kumu, kas gulstas uz p?rdev?ju.

32

T?d?j?di, iek?aujot t?du l?gumisko klauzulu k? attiec?g? klauzula pamatliet?, kas dom?ta, lai pirc?js segtu izdevumus saist?b? ar min?t? nekustam? ?pašuma pirmreiz?jo ierakst?šanu un t? ?pašnieka nor?d?šanu nekustamo ?pašumu re?istr?, nevar nedz neiev?rot pien?kuma, kas

gulstas uz n?kotnes p?rdev?ju (turpm?k tekst? – “p?rdev?js”) un ir šo izdevumu pamat?, likumisko raksturu, nedz ar? to aizst?t.

33

L?dz ar to š?das klauzulas esam?ba vien nekustam? ?pašuma pirkuma priekšl?gum? nav izš?iroša, lai noskaidrotu, vai pirc?jam ir ties?bas atskait?t PVN, kas saist?ts ar t?du izdevumu samaksu, kuri izriet no attiec?go nekustamo ?pašumu pirmreiz?jas ierakst?šanas nekustamo ?pašumu re?istr?.

34

?emot v?r? visus iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?va ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? pie?auj, ka dar?juma, kura priekšmets ir ?pašumties?bu uz nekustamo ?pašumu nodošana, puses vienojas par klauzulu, saska?? ar kuru pirc?js sedz visus vai da?u no nepieciešamajiem administrat?vo formalit?šu izdevumiem saist?b? ar šo dar?jumu, tostarp t?dus, kas ir saist?ti ar šo nekustamo ?pašumu pirmreiz?ju ierakst?šanu nekustamo ?pašumu re?istr?. Tom?r š?das klauzulas esam?ba vien nekustam? ?pašuma pirkuma priekšl?gum? nav izš?iroša, lai noskaidrotu, vai pirc?jam ir ties?bas atskait?t PVN, kas saist?ts ar t?du izdevumu samaksu, kuri izriet no attiec?go nekustamo ?pašumu pirmreiz?jas ierakst?šanas nekustamo ?pašumu re?istr?.

Par pirmo un trešo jaut?jumu

35

Ar pirmo un trešo jaut?jumu, kuri ir j?izskata kop? un otr?m k?rt?m, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?va, it ?paši t?s 28. pants, ir j?interpret? t?d?j?di, ka saist?b? ar nekustamo ?pašumu re?istr? neierakst?tu nekustamo ?pašumu p?rdevuma l?guma priekšl?gumu pirc?js, nodok?a maks?t?js, kurš, k? viš to l?gumiski ir uz??mies attiec?b? uz p?rdev?ju, veic vajadz?gos pas?kumus min?to nekustamo ?pašumu pirmreiz?jai ierakst?šanai šaj? re?istr?, izmantojot pakalpojumu, kurus sniegušas treš?s personas, kas ir nodok?a maks?t?jas, tiek uzskat?ts par t?du, kas person?gi ir sniedzis p?rdev?jam attiec?gos pakalpojumus š? 28. panta izpratn?, pat ja l?guma puses ir vienojuš?s, ka min?to nekustamo ?pašumu pirkuma cena neiek?auj kadastr?lo darb?bu v?rt?bu.

36

Šaj? zi?? ir j?uzsver, ka PVN direkt?vas 28. pant? ir paredz?ts – ja nodok?u maks?t?js, kas darbojas sav? v?rd?, bet k?das citas personas interes?s, ir iesaist?ts pakalpojumu sniegšan?, uzskata, ka tas person?gi ir sa??mis un sniedzis šos pakalpojumus.

37

T?d?j?di ar šo ties?bu normu ir rad?ta juridiska fikcija par divu identisku pakalpojumu sniegšanas darb?bu sec?gu veikšanu, uzskatot, ka saimniecisk?s darb?bas subjekts, kurš piedal?s pakalpojumu sniegšan? un kurš ir starpnieks, vispirms ir sa??mis attiec?gos pakalpojumus no specializ?tiem pakalpojumu sniedz?jiem, pirms pats šos pakalpojumus p?c tam ir sniedzis saimniecisk?s darb?bas veic?jam, kura interes?s viš darbojas (spriedums, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga, C?274/15, EU:C:2017:333, 86. punkts).

38

lev?rojot iepriekš izkl?st?to un ?emot v?r?, ka Direkt?vas 2006/112 28. pants ietilpst š?s

direktīvas IV sadaļā “Darījumi, par kuriem uzliek nodokli”, ir jāuzskata – ja pakalpojumu sniegšana, kurā ir iesaistīts saimnieciskās darbības subjekts, ir apliekama ar PVN, juridiskajam attiecībā starp šo saimnieciskās darbības subjektu un to saimnieciskās darbības subjektu, kura interesēs višķā rīkojas, ar jebkādu apliekamību ar PVN (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga, C-274/15, EU:C:2017:333, 87. punkts).

39

Pirmkārt, pamatlietā ir skaidrs, ka Amerikāņu Land Investment, noslēdzot līgumu ar trešajam personām, nodokļa maksājumiem, lai veiktu nepieciešamās darbības attiecīgā nekustamo īpašumu ierakstīšanai nekustamo īpašumu reģistrā, ir rīkojusies savā vārdā.

40

Otrkārt, attiecībā uz to, vai saistībā ar šo Amerikāņu Land Investment ir rīkojusies minētā nekustamo īpašumu pārdevēju interesēs, ir jāatgādina, ka tas izriet no šī sprieduma 31. punkta, ka pienākums veikt nekustamo īpašuma pirmreizēju ierakstīšanu nekustamo īpašumu reģistrā nozīmē likumisku pienākumu, kas gulstas uz pārdevēju, kuram šajā reģistrā ir jābūt minētam kā šī nekustamo īpašuma īpašniekam.

41

No tā izriet – ja pircējs saskaņā ar līgumu, kas noslēgts ar minētā nekustamo īpašuma pārdevēju, par saviem līdzekļiem veic nepieciešamās darbības minētā nekustamo īpašuma pirmreizējai ierakstīšanai nekustamo īpašumu reģistrā un šī īpašuma īpašnieka norādīšanai šajā reģistrā, lai izpildītu likumisko pienākumu, kas gulstas uz šo īpašnieku, šīs darbības ir jāuzskata par tādām, kas ir veiktas šī īpašnieka interesēs PVN direktīvas 28. panta izpratnē.

42

Treškārt, ņemot vērā, ka PVN direktīvas 28. panta formulējumā nav paredzēts nekāds nosacījums attiecībā uz starpniecības pakalpojumu sniegšanu atlīdzības raksturu, šī panta piemērošanas mērķiem nav nozīmes apstāklim, ka pircējs nav no pārdevēja iekasjis izdevumus saistībā ar attiecīgā nekustamo īpašuma pirmreizēju ierakstīšanu nekustamo īpašumu reģistrā tādējādi, ka kadastrālo darbību vārdā nav tikusi iekasāta šī nekustamo īpašuma pirkuma maksā.

43

Ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo un trešo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīva, it īpaši tās 28. pants, ir jāinterpretā tādējādi, ka saistībā ar nekustamo īpašumu reģistrā neierakstītu nekustamo īpašumu pārdevuma līguma priekšlīgumu pircējs, nodokļa maksātājs – kurš, kā višķā to līgumiski ir uzņēmis attiecībā uz pārdevēju, veic vajadzīgos pasākumus attiecīgā nekustamo īpašumu pirmreizējai ierakstīšanai minētajā reģistrā, izmantojot pakalpojumu, kurus sniegušas trešās personas, kas ir nodokļa maksātājas, – tiek uzskatīts par tādām, kas personīgi ir sniedzis pārdevējam attiecīgās pakalpojumu šī 28. panta izpratnē, pat ja līguma puses ir vienojušās, ka minētā nekustamo īpašumu pirkuma cena neiekasājus kadastrālo darbību vārdā.

Par otro jautājumu

44

Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīva, it īpaši tās 167. pants un 168.

panta a) punkts, ir jāinterpretē tādējādi, ka izdevumi, kurus uzņēmumiem segt sabiedrība, kas ir dibināta lauksaimniecības darbības veikšanai un kas izmanto trešo personu, nodokļa maksātāju, pakalpojumus zemesgabalu, kurus tērē, pirmreizējai ierakstīšanai nekustamo īpašumu reģistrā, var tikt kvalificēti kā ieguldījumu izdevumi šīs saimnieciskās darbības vajadzībām, kuru tērēšanas uzskats.

45

Kā izriet no Ieguma sniegtā prejudiciālā nolikuma un no paša pirmā jautājuma formulējuma, šeit, ka otrs jautājums ir uzdots, aplūkojot gadījumu, kurā pircējs, nodokļa maksātājs, nebūtu uzskatāms par to, kas personīgi ir sniedzis pārdēvējam attiecīgos pakalpojumus PVN direktīvas 28. panta izpratnē.

46

Tāpēc, ka Tiesa savā atbildē uz pirmo un trešo jautājumu ir nospriedusi, ka tās pircējs kā prasītāja pamatlietā ir uzskatāms par personīgi sniegušu pārdēvējam attiecīgos pakalpojumus PVN direktīvas 28. panta izpratnē, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesīšanu izdevumiem

47

Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atļaujami.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

1)

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj, ka darījuma, kura priekšmets ir īpašumtiesību uz nekustamo īpašumu nodošana, puses vienojas par klauzulu, saskaņā ar kuru nākotnes pircējs sedz visus vai daļu no nepieciešamajiem administratīvo formalitāšu izdevumiem saistībā ar šo darījumu, tostarp izdevumus saistībā ar šo nekustamo īpašumu pirmreizēju ierakstīšanu nekustamo īpašumu reģistrā. Tomēr šādas klauzulas esamība vien nekustamā īpašuma pirkuma priekšīgumam nav izšķiroša, lai noskaidrotu, vai nākotnes pircējam ir tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas saistīts ar to izdevumu samaksu, kuri izriet no attiecīgo nekustamo īpašumu pirmreizējās ierakstīšanas nekustamo īpašumu valsts reģistrā.

2)

Direktīva 2006/112, it īpaši tās 28. pants, ir jāinterpretē tādējādi, ka saistībā ar nekustamo īpašumu valsts reģistrā neierakstītu nekustamo īpašumu pārdēvēšanas līguma priekšīgumu nākotnes pircējs, nodokļa maksātājs – kurš, kā višis to līgumiski ir uzņēmies attiecībā uz nākotnes pārdēvēju, veic vajadzīgos pasākumus šo nekustamo īpašumu pirmreizējai ierakstīšanai minētajā reģistrā, izmantojot pakalpojumus, kurus sniegušas trešās personas, nodokļa maksātājs, – tiek uzskatīts par to, kas personīgi ir sniedzis nākotnes pārdēvējam attiecīgos pakalpojumus šīs 28. panta izpratnē, pat ja līguma puses ir vienojušās, ka minēto nekustamo īpašumu pirkuma cena neiekļauj kadastrālo darbību vērtību.

[Paraksti]

(*1) Tiesved?bas valoda – rum??u.