

62018CJ0707

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

19 päivänä joulukuuta 2019 (*1)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Verolliset liiketoimet – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Kansalliseen kiinteistörekisteriin kirjaamattomien kiinteistöjen hankinta – Kulut, jotka liittyvät ensimmäiseen kirjaamiseen kiinteistörekisteriin ja joista ostaja vastaa – Kolmansina osapuolina toimivien erikoistuneiden yhtiöiden käyttö – Osallistuminen palvelujen suoritukseen tai investointikuluihin, jotka liittyvät yrityksen tarpeisiin

Asiassa C-707/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunalul Timiș (Timișin alioikeus, Romania) on esittänyt 30.10.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.11.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Am?r??ti Land Investment SRL

vastaaan

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara ja

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. S. Rossi sekä tuomarit J. Malenovský (esittelevä tuomari) ja N. Wahl,

julkisasiamies: G. Hogan,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

–

Romanian hallitus, asiamiehinään C.?R. Can??r, R. I. Ha?ieganu ja L. Li?u,

–

Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja A. Biolan,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1

Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 24, 28, 167 ja 168 artiklan tulkintaa.

2

Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat yhtäältä Am?r??ti Land Investment SRL ja toisaalta Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara (Timi?oaran alueellinen veroasioiden pääosasto, Romania) ja Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Timi? (Timi?in veroasioiden aluehallintoviranomainen, Romania) ja joka koskee oikeutta arvonlisäveron palautukseen sellaisten liiketoimien osalta, joiden yhteydessä Am?r??ti Land Investment suoritti omalla kustannuksellaan toimenpiteitä, joita edellytetään sellaisten maa-alueiden ensimmäiseen kirjaamiseen kansalliseen kiinteistörekisteriin (jäljempänä kiinteistörekisteri), jotka se aikoi hankkia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3

Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

c)

verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

4

Tämän direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

””Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

5

Mainitun direktiivin 28 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.”

6

Kyseisen direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa, joka kuuluu sen X osastoon, jonka otsikko on "Vähennykset", säädetään seuraavaa:

"Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a)

arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

— —"

Romanian oikeus

Laki nro 227/2015

Vero-oikeudellisten säännösten koonnoksesta annetun lain nro 227/2015 (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, jäljempänä laki nro 227/2015) 297 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

"Verovelvollinen voi vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, jos ostoja käytetään seuraaviin liiketoimiin:

a)

verollisiin liiketoimiin;

— —"

Kyseisen lain 271 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut."

Siviililaki

Romanian yksityisoikeudellisten säännösten koonnoksesta annetun lain nro 287/2009 (Legea nr. 287/2009 privind Codul civil al României; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 505, 15.7.2011; jäljempänä siviililaki) 885 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Ellei lailla ole toisin säädetty, esineoikeudet kiinteistörekisteriin merkittyyn kiinteään omaisuuteen syntyvät osapuolten välillä ja suhteessa kolmansiin vain siten, että ne merkitään kiinteistörekisteriin tähän oikeuttavan asiakirjan tai tosiseikan perusteella."

11

Siviililain 886 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Ellei lailla ole toisin säädetty, esineoikeuden muutos toteutetaan niiden säännösten mukaisesti, joissa säädetään esineoikeuden syntymisestä tai lakkaamisesta."

12

Kyseisen lain 888 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Esineoikeus merkitään kiinteistörekisteriin notaarin vahvistaman asiakirjan, lainvoimaisen tuomion, perinnön saamisesta laaditun todistuksen tai jonkin muun sellaisen toimen tai asiakirjan perusteella, jonka hallintoviranomainen on vahvistanut tai antanut, silloin kuin lailla on tästä säädetty."

13

Mainitun lain 893 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Esineoikeus voidaan vahvistaa rekisteriin tehtävällä merkinnällä vain:

a)

suhteessa henkilöön, joka on rekisteröinnin hakemispäivänä kirjattu sen oikeuden haltijaksi, johon merkinnällä puututaan;

— —"

14

Siviililain 1244 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Laissa säädettyjen tapausten lisäksi sopimukset, joilla kiinteistörekisteriin merkittäviä esineoikeuksia siirretään tai perustetaan, on ehdottoman pätemättömyyden uhalla tehtävä kirjallisesti ja vahvistettava."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15

Am?r??ti Land Investment perustettiin vuonna 2014 maataloustoiminnan harjoittamiseksi, ja tätä tarkoitusta varten kyseinen yhtiö hankki maa-alueita.

16

Näiden maa-alueiden hankintamenettelyssä oli kaksi vaihetta. Ensiksi maa-alueiden myyntitarjouksen tehnyt henkilö ja Am?r??ti Land Investment tekivät kauppaa koskevan esisopimuksen, jolla viimeksi mainittu yhtiö hankki saamisoikeuden maa-alueiden omistukseen. Toiseksi osapuolet allekirjoittivat kyseisiä maa-alueita koskevan kauppasopimuksen sen jälkeen, kun laissa säädettyt hallinnolliset muodollisuudet kyseisen sopimuksen tekemiseksi oli täytetty.

17

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää tältä osin, että Romanian oikeudessa edellytetään, että pääasiassa kyseessä olevien maa-alueiden kaltaisen kiinteän omaisuuden kauppaa koskevat sopimukset vahvistetaan, ja – jotta nämä sopimukset olisivat päteviä ja vahvistettuja – kyseessä olevat maa-alueet on merkittävä kiinteistörekisteriin ja myyjä on mainittava rekisterissä niiden omistajana, mitä ei ollut tehty pääasiassa kyseessä olevien maa-alueiden osalta.

18

Kiinteistöinvestoinneissaan ja täyttäessään ennen kyseisten maa-alueiden kauppasopimuksen tekemistä edellytettäviä hallinnollisia muodollisuuksia Am?r??ti Land Investment turvautui omalla kustannuksellaan kolmansien, nimittäin asianajajien, notaarien sekä kiinteistörekisteriin ja maanmittaukseen erikoistuneiden yhtiöiden, tarjoamiin palveluihin. Se hyödynsi erityisesti kiinteistörekisteriin erikoistuneen yhtiön palveluja maa-alueiden kirjaamiseksi ensimmäistä kertaa kiinteistörekisteriin.

19

Kyseessä olevien maa-alueiden myyntitarjouksiin sisältyi ehto, jonka mukaan myyntitarjouksen tekijä ilmoitti hyväksyvänsä sen, että Am?r??ti Land Investment vastaa omalla kustannuksellaan kaikista toimenpiteistä, jotka liittyvät asiakirjojen kokoamiseen, laatimiseen, vahvistamiseen ja rekisteröintiin sekä kiinteistörekisteriin merkitsemisen valmisteluun ja itse rekisteröintiin. Lisäksi se ilmoitti ymmärtäneensä, että kaikki Am?r??ti Land Investmentin suorittamat rekisteröintimenettelyt olivat ehdottoman välttämättömiä, jotta kauppasopimus voitaisiin tehdä notaarin vahvistamana.

20

Mainittujen maa-alueiden ensimmäisestä kirjaamisesta kiinteistörekisteriin aiheutuneita kuluja, jotka sopimuksen osapuolet ovat yhteisesti arvioineet 750 euroksi hehtaarilta, ei peritty myyjältä. Myyntitarjouksissa todettiin lisäksi, että Am?r??ti Land Investment suorittaa myyjälle tarjoustensa vahvistamisen yhteydessä maa-alueiden kokonaishinnan, johon ei kuulu kiinteistörekisteröintitoimenpiteiden hinta.

21

Näihin myyntitarjouksiin sisältyi lisäksi ehto, jonka mukaan myyjä oli velvollinen korvaamaan Am?r??ti Land Investmentille kyseessä olevien maa-alueiden kirjaamisesta kiinteistörekisteriin aiheutuneet kulut ja maksamaan 2000 euroa hehtaarilta vahingonkorvausta korkoineen, jos se ei asetetussa määräajassa noudata velvoitettaan kauppasopimuksen tekemiseen sen omasta tai mistä tahansa muusta syystä, lukuun ottamatta Am?r??ti Land Investmentille luettavasta syystä.

22

Maa-alueiden hankkimisen jälkeen Am?r??ti Land Investment teki 23.1.2017 73828 Romanian leun (RON) (noin 15456 euroa) suuruisen arvonlisäveron palautusta koskevan hakemuksen, jonka veroviranomainen hyväksyi.

23

Veroviranomainen teki kuitenkin tämän jälkeen 41911 leun (noin 8772 euroa) suuruisen jälkiverotuspäätöksen sillä perusteella, että tämän tuomion 20 kohdassa tarkoitettu 750 euron summa hehtaaria kohti vastasi summaa, joka oli maksettu Am?r??ti Land Investmentin myyjille suorittamasta palvelusta ja joka koski kyseisten maa-alueiden rekisteröintiä ja kauppasopimusten

tekemistä vahvistetussa muodossa kyseisten maa-alueiden luovutusta vastaan. Veroviranomainen väitti tältä osin, että Am?r??ti Land Investment oli kyseisten maa-alueiden luovutusta vastaan yhtäältä maksanut hinnan ja toisaalta suorittanut myyjille palvelun, joiden kuluista myyjien oli väistämättä vastattava.

24

Am?r??ti Land Investment teki arvonlisäveron jälkiverotuspäätöksestä oikaisuvaatimuksen, jonka veroviranomainen hylkäsi sillä perusteella, että tämä yhtiö oli suorittanut kyseessä olevat palvelut omissa nimissään mutta myyjien lukuun toimittamatta niistä kuitenkaan laskua palvelujen vastaanottajille vastaavan summan osalta ja kantamatta kyseiseen palvelujen suoritukseen liittyvää arvonlisäveroa.

25

Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa Am?r??ti Land Investment väittää, että sille aiheutuneet kulut, jotka on arvioitu 750 euroksi hehtaarilta, liittyvät investointeihin, jotka on tehty sellaisia arvonlisäverollisia liiketoimia varten, joiden osalta sillä on oikeus vähentää arvonlisävero.

26

Se väittää lisäksi, että pääasiassa kyseessä olevien maa-alueiden merkitsemisestä kiinteistörekisteriin aiheutuvien kulujen määräksi on vahvistettu 750 euroa hehtaarilta, jotta helpotettaisiin sen vahingon arviointia, joka sille olisi voinut aiheutua, jos myyjät eivät olisi noudattaneet velvollisuuttaan tehdä maa-alueiden kauppasopimuksia vahvistetussa muodossa. Am?r??ti Land Investment täsmentää, että käytännössä tämä määrä, joka vaihtelee liiketoimen mukaan, voi olla kyseistä 750 euron määrää korkeampi tai alempi.

27

Koska Tribunalul Timi? (Timi?in alioikeus, Romania) katsoi, että sen käsiteltäväksi saatettu asia edellyttää unionin oikeuden säännösten tulkintaa, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1)

Onko [arvonlisäverodirektiiviä] ja erityisesti sen 24, 28 ja 167 artiklaa sekä 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että kun kyse on sellaisen kiinteän omaisuuden myynnistä, jonka omistusoikeutta ei ole ilmoitettu kiinteää omaisuutta koskevaan rekisteriin (kiinteistörekisteri) ja jota ei myyntihetkellä ollut merkitty kiinteistönä kyseiseen rekisteriin, ostajana oleva verovelvollinen, vastatessaan sopimuksen perusteella omalla kustannuksellaan toimenpiteistä, joita kiinteän omaisuuden kirjaaminen ensimmäistä kertaa kyseiseen rekisteriin edellyttää, suorittaa myyjälle palvelun, vai siten, että tämä katsotaan kiinteistöinvestointiin liittyvien palvelujen hankinnaksi, jonka osalta ostajalle on myönnettävä oikeus vähentää arvonlisävero?

2)

Voidaanko [arvonlisäverodirektiiviä] ja erityisesti sen 167 artiklaa ja 168 artiklan a alakohtaa tulkita siten, että kulut, joista ostajana oleva verovelvollinen on vastannut niiden kiinteistöjen ensimmäisestä kirjaamisesta kiinteistörekisteriin, joiden osalta sillä on oikeus vaatia omistusoikeuden siirtymistä tulevaisuudessa ja jotka on luovuttanut myyjä, joka ei ole ilmoittanut omistusoikeuttaan kiinteistöihin kiinteistörekisteriin, voidaan katsoa sellaisiksi investointitoimintaa valmistaviksi toimenpiteiksi, joiden osalta verovelvollisella on arvonlisäveron vähennysoikeus?

3)

Onko arvonlisäverodirektiiviä ja erityisesti sen 24, 28 ja 167 artiklaa ja 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että se, että ostajana oleva verovelvollinen on vastannut sellaisten sille myytyjen kiinteistöjen ensimmäisestä kirjaamisesta kiinteistörekisteriin aiheutuneista kuluista, joiden osalta sillä on sopimuksen perusteella oikeus vaatia omistusoikeuden siirtymistä myyjiltä, jotka eivät ole ilmoittaneet omistusoikeuttaan kiinteistöihin kiinteistörekisteriin, katsottava palvelusuorituksiksi myyjälle tilanteessa, jossa myyjä ja ostaja ovat sopineet, että kiinteistörekisteritoimenpiteiden hinta ei sisälly kiinteistön kauppahintaan?

4)

Onko arvonlisäverodirektiivin mukaan myyjän välttämättä vastattava sellaisia myyjiä kiinteistöjä koskevista hallintokuluista, joiden ostajalla on oikeus vaatia myyjää siirtämään omistusoikeutensa tulevaisuudessa, kuten kuluista kiinteistön ensimmäisestä kirjaamisesta kiinteistörekisteriin ja mahdollisista muista kuluista? Vai voiko ostaja tai kuka tahansa tällaiseen liiketoimeen osallistuvista maksaa tällaiset kulut osapuolten välisen sopimuksen perusteella sillä seurauksella, että kyseiselle verovelvolliselle myönnetään oikeus arvonlisäveron vähennykseen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Neljäs kysymys

28

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään, johon on vastattava ensiksi, pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että se on esteenä sille, että sellaisen liiketoimen, jonka tarkoituksena on kiinteistön omistusoikeuden siirto, osapuolet sopivat, että tuleva ostaja (jäljempänä ostaja) vastaa kaikista kuluista tai osasta kuluja, jotka aiheutuvat tähän liiketoimeen liittyvistä hallinnollisista muodollisuuksista, kuten kuluista kyseisen kiinteistön ensimmäisestä kirjaamisesta kiinteistörekisteriin, sekä sille, että kyseessä olevalle ostajalle näin ollen myönnetään oikeus arvonlisäveron vähennykseen.

29

Tältä osin on todettava, että arvonlisäverodirektiivissä ei ole yhtään säännöstä, joka rajoittaisi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kiinteistön kauppaa koskevan toimenpiteen osapuolilla lähtökohtaisesti olevaa vapautta sopimuksessa määrittää, kumpi osapuoli vastaa kuluista, jotka aiheutuvat kyseiseen liiketoimeen liittyvistä hallinnollisista muodollisuuksista.

30

Lisäksi on syytä huomauttaa, että – kuten ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee – pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä edellytetään, että kiinteistö, joka aiotaan myydä, on kirjattu kiinteistörekisteriin ja että myyjänä toimiva henkilö mainitaan rekisterissä kyseisen kiinteistön omistajana kauppasopimuksen pätemättömyyden uhalla.

31

Kyseisen kiinteistön ensimmäinen kirjaaminen kiinteistörekisteriin ja se, että kiinteistörekisterissä mainitaan kiinteistön omistaja, eivät kuitenkaan kuulu kiinteistön myynnin osapuolten sopimusvapauden piiriin, koska ne ovat myyjän lakisääteisiä velvollisuuksia.

Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen sellaisen sopimusehdon lisäämisellä, jonka tarkoituksena on se, että kiinteistön ostaja vastaa kyseisen kiinteistön ensimmäiseen kirjaamiseen liittyvistä kuluista ja sen omistajan maininnasta, ei voida poiketa tulevan myyjän (jäljempänä myyjä) lakisääteisestä velvollisuudesta, johon tällaiset kulut perustuvat, eikä sillä voida korvata kyseistä velvollisuutta.

Näin ollen pelkästään se seikka, että kiinteistöjen kauppaa koskevassa esisopimuksessa on tällainen ehto, ei ole ratkaiseva sen määrittämiseksi, onko ostajalla oikeus vähentää arvonlisävero, joka liittyy kyseessä olevien kiinteistöjen ensimmäisestä kirjaamisesta kiinteistörekisteriin aiheutuviin kuluihin.

Kaiken edellä esitetyn perusteella neljänteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että sellaisen liiketoimen, jonka tarkoituksena on kiinteistöjen omistusoikeuden siirto, osapuolet sopivat ehdosta, jonka mukaan ostaja vastaa kaikista kuluista tai osasta kuluja, jotka aiheutuvat tähän liiketoimeen liittyvistä hallinnollisista muodollisuuksista, kuten kuluista kyseisten kiinteistöjen ensimmäisestä kirjaamisesta kiinteistörekisteriin. Pelkästään se seikka, että kiinteistöjen kauppaa koskevassa esisopimuksessa on tällainen ehto, ei kuitenkaan ole ratkaiseva sen määrittämiseksi, onko ostajalla oikeus vähentää arvonlisävero, joka liittyy kyseessä olevien kiinteistöjen ensimmäisestä kirjaamisesta kiinteistörekisteriin aiheutuviin kuluihin.

Ensimmäinen ja kolmas kysymys

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä ja kolmannella kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä ja toiseksi, pääasiallisesti sitä, onko arvonlisäverodirektiiviä ja erityisesti sen 28 artiklaa tulkittava siten, että kiinteistörekisteriin kirjaamattomien kiinteistöjen kauppaa koskevan esisopimuksen osalta verovelvollisen ostajan, joka – kuten se on kyseisessä esisopimuksessa sopinut myyjän kanssa – suorittaa toimenpiteet, joita kyseessä olevien kiinteistöjen ensimmäinen kirjaaminen kiinteistörekisteriin edellyttää, turvautuen verovelvollisten kolmansien osapuolten tarjoamiin palveluihin, on katsottava itse suorittaneen palvelut myyjälle kyseisessä 28 artiklassa tarkoitetulla tavalla, vaikka sopimuksen osapuolet ovat sopineet, että kyseisten kiinteistöjen kauppahinta ei sisällä kiinteistörekisteröintitoimenpiteiden hintaa.

Tältä osin on korostettava, että arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa säädetään, että verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.

Kyseisessä säännöksessä luodaan näin ollen oikeudellinen fiktio kahdesta peräkkäin suoritetusta identtisestä palvelusta, koska toimijan, joka osallistuu palvelujen suoritukseen ja on komissionsaajana, katsotaan ensin vastaanottaneen kyseiset palvelut erikoistuneilta palveluntarjoajilta, ennen kuin se toiseksi suorittaa nämä palvelut toimijalle, jonka lukuun se toimii

(tuomio 4.5.2017, komissio v. Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, 86 kohta).

38

Kun otetaan huomioon edellä esitetty ja se, että direktiivin 2006/112 28 artikla kuuluu tämän direktiivin IV osastoon, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, on katsottava, että jos palvelujen suoritus, johon toimija osallistuu, on arvonlisäverollinen, oikeudellinen suhde tämän toimijan ja toimijan, jonka lukuun se toimii, välillä on myös arvonlisäverollinen (ks. vastaavasti tuomio 4.5.2017, komissio v. Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, 87 kohta).

39

Ensinnäkin pääasiassa on riidatonta, että kun Am?r??ti Land Investment teki verovelvollisten kolmansien osapuolten kanssa sopimuksen sellaisten toimenpiteiden suorittamisesta, joita edellytetään kyseisten kiinteistöjen kirjaamiseksi kiinteistörekisteriin, se toimi omissa nimissään.

40

Siltä osin kuin toiseksi on kysymys siitä, toimiko Am?r??ti Land Investment tässä yhteydessä kyseisten kiinteistöjen myyjän lukuun, on muistutettava, että – kuten tämän tuomion 31 kohdasta ilmenee – kiinteistön ensimmäinen kirjaaminen kiinteistörekisteriin on myyjän lakisääteinen velvollisuus ja myyjä on mainittava kiinteistörekisterissä kyseisen kiinteistön omistajana.

41

Tästä seuraa, että jos kiinteistön ostaja toteuttaa kyseisen kiinteistön myyjän kanssa tekemänsä sopimuksen nojalla omalla kustannuksellaan toimenpiteet, joita edellytetään saman kiinteistön ensimmäiseksi kirjaamiseksi ja sen omistajan mainitsemiseksi kyseisessä rekisterissä, jotta omistajalle kuuluvaa lakisääteistä velvollisuutta noudatetaan, on katsottava, että nämä toimenpiteet on suoritettu toisen lukuun arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa tarkoitettulla tavalla.

42

Kolmanneksi on todettava, että koska arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan sanamuodon mukaan siinä ei aseteta mitään edellytystä, jonka mukaan osallistumisen palvelujen suoritukseen on oltava vastikkeellista, tämän artiklan soveltamisen kannalta ei ole merkitystä sillä, ettei ostaja ole perinyt myyjältä kyseisen kiinteistön ensimmäisestä kirjaamisesta kiinteistörekisteriin aiheutuneita kuluja, eli sillä, että kyseisen kiinteistön kauppahintaan ei ole sisällytetty kiinteistörekisteröintitoimenpiteiden hintaa.

43

Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä ja erityisesti sen 28 artiklaa on tulkittava siten, että kiinteistörekisteriin kirjaamattomien kiinteistöjen kauppaa koskevan esisopimuksen osalta verovelvollisen ostajan, joka – kuten se on kyseisessä esisopimuksessa sopinut myyjän kanssa – suorittaa toimenpiteet, joita kyseessä olevien kiinteistöjen ensimmäinen kirjaaminen kiinteistörekisteriin edellyttää, turvautuen verovelvollisten kolmansien osapuolten tarjoamiin palveluihin, on katsottava itse suorittaneen palvelut myyjälle kyseisessä 28 artiklassa tarkoitettulla tavalla, vaikka sopimuksen osapuolet ovat sopineet, että kyseisten kiinteistöjen kauppahinta ei sisällä kiinteistörekisteröintitoimenpiteiden hintaa.

Toinen kysymys

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko arvonlisäverodirektiiviä ja erityisesti sen 167 artiklaa ja 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että kulut, jotka aiheutuvat maataloustoiminnan harjoittamiseksi perustetulle yhtiölle, joka turvautuu verovelvollisten kolmansien osapuolten tarjoamiin palveluihin sen hankkimien maa-alueiden kirjaamiseksi kiinteistörekisteriin ensimmäisen kerran, voidaan luokitella sellaisen taloudellisen toiminnan investointikuluiksi, jonka harjoittamisen se aikoo aloittaa.

Kuten ennakkoratkaisupyyntöä ja ensimmäisen kysymyksen sanamuodosta ilmenee, toinen kysymys on esitetty sen varalta, ettei verovelvollisen ostajan katsottaisi itse suorittaneen kyseessä olevia palveluja myyjälle arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

Koska unionin tuomioistuin on todennut ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen antamassaan vastauksessa, että pääasian valittajan kaltaisen ostajan katsotaan itse suorittaneen kyseessä olevat palvelut myyjälle arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa tarkoitetulla tavalla, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1)

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että sellaisen liiketoimen, jonka tarkoituksena on kiinteistöjen omistusoikeuden siirto, osapuolet sopivat ehdosta, jonka mukaan tuleva ostaja vastaa kaikista kuluista tai osasta kuluja, jotka aiheutuvat tähän liiketoimeen liittyvistä hallinnollisista muodollisuuksista, kuten kuluista kyseisten kiinteistöjen ensimmäisestä kirjaamisesta kansalliseen kiinteistörekisteriin. Pelkästään se seikka, että kiinteistöjen kauppaa koskevassa esisopimuksessa on tällainen ehto, ei kuitenkaan ole ratkaiseva sen määrittämiseksi, onko tulevalla ostajalla oikeus vähentää arvonlisävero, joka liittyy kyseessä olevien kiinteistöjen ensimmäisestä kirjaamisesta kansalliseen kiinteistörekisteriin aiheutuviin kuluihin.

2)

Direktiiviä 2006/112 ja erityisesti sen 28 artiklaa on tulkittava siten, että kiinteistörekisteriin kirjaamattomien kiinteistöjen kauppaa koskevan esisopimuksen osalta verovelvollisen tulevan

ostajan, joka – kuten se on kyseisessä esisopimuksessa sopinut tulevan myyjän kanssa – suorittaa toimenpiteet, joita kyseessä olevien kiinteistöjen ensimmäinen kirjaaminen kansalliseen kiinteistörekisteriin edellyttää, turvautuen verovelvollisten kolmansien osapuolten tarjoamiin palveluihin, on katsottava itse suorittaneen palvelut tulevalle myyjälle kyseisessä 28 artiklassa tarkoitetulla tavalla, vaikka sopimuksen osapuolet ovat sopineet, että kyseisten kiinteistöjen kauppahinta ei sisällä kiinteistörekisteröintitoimenpiteiden hintaa.

Allekirjoitukset

(*1) Oikeudenkäyntikieli: romania.