

62018CJ0707

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. gruodžio 19 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – Apmokestinamieji sandoriai – Pirkimo mokesčio atskaita – Nekilnojamojo turto, neįregistruoto nacionaliniame nekilnojamojo turto registre, įsigijimas – Pirkėjo dengiamos pirmojo įregistravimo mokesčio registre išlaidos – Trečiųjų specializuotų bendrovių pasitelkimas – Dalyvavimas teikiant paslaugas ar investicinių išlaidos įmonės reikmėms“

Byloje C-707/18

dėl Tribunalul Timiș (Timișo apygardos teismas, Rumunija) 2018 m. spalio 30 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2018 m. lapkričio 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Amrărești Land Investment SRL

prieš

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. S. Rossi, teisėjai J. Malenovský (pranešėjas) ir N. Wahl,

generalinis advokatas G. Hogan,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos C. R. Canțar, R. I. Hațieganu ir L. Lițu,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir A. Biolan,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 24, 28, 167 ir 168 straipsnių išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Amruti Land Investment SRL giną su Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Timișoare regioninis viešųjų finansų generalinis direktoratas, Rumunija) ir Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș (Timișo apygardos viešųjų finansų administratorius, Rumunija) dėl teisės į pridėtinės vertės mokesčio (PVM), susijusio su sandoriais, kuriais Amruti Land Investment savo sąskaita atliko veiksmus, būtinus žemės sklypų, kuriuos ji ketino įsigyti, pirmajai registracijai nacionaliniame nekilnojamojo turto registre (toliau – nekilnojamojo turto registras), grąžinimui.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3

PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje išdėstyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c)

paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

4

Šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekės tiekimas.“

5

Šios direktyvos 28 straipsnis suformuluotas taip:

„Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats.“

6

Tos pačios direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitę atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

PVM direktyvos X antraštinėje dalyje esantis 168 straipsnis „Atskaita“ išdėstyta taip:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolę, atskaityti:

a)

mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

Rumunijos teisė

Įstatymas Nr. 227/2015

8

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Įstatymas Nr. 227/2015 dėl Mokesčių kodekso) 297 straipsnio 4 dalyje nurodyta:

„Bet kokiam apmokestinamajam asmeniui leidžiama atskaityti mokestį už pirkimus, jeigu jie naudojami tokiems sandoriams:

a)

apmokestinamiesiems sandoriams;

<...>“

9

Šio Įstatymo 271 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats.“

Civilinis kodeksas

10

Legea nr. 287/2009 privind Codul civil al României (Įstatymas Nr. 287/2009 dėl Rumunijos civilinio kodekso) (Monitorul Oficial al României, I dalis, Nr. 505, 2011 m. liepos 15 d., toliau – Civilinis kodeksas) 885 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu Įstatymuose nenurodyta kitaip, turintis teisę tiek tarp šalių, tiek trečiųjų asmenų atžvilgiu įžemėti registre registruotą nekilnojamąjį turtą yra įgyjamos tik kai jos registruojamos žemės registre, remiantis veiksmu ar faktine aplinkybe, kuriais grindžiamas jo registravimas.“

11

Civilinio kodekso 886 straipsnyje nurodyta:

„Jeigu įstatymuose nenurodyta kitaip, turtinė teisė pakeičiama atsižvelgiant į nuostatas, kuriomis reglamentuojamas turtinė teisė įgijimas arba netekimas.“

12

Šio kodekso 888 straipsnyje nustatyta:

„Įregistravimas žemės registre vykdomas remiantis notarinio aktu, galutiniu teismo sprendimu, paveldėjimo liudijimu ar kitu administracinės įstaigos priimtu aktu, jeigu tai numatyta įstatymuose.“

13

Minuto kodekso 893 straipsnyje nustatyta:

„Turtinė teisė gali būti įregistruota tik:

a)

priskiriant asmeniui, kuris prašymo įregistravimo dieną yra įregistruotas kaip registruojamos teisės turėtojas;

<...>“

14

Civilinio kodekso 1244 straipsnyje numatyta:

„Išskyrus įstatymuose nurodytus atvejus, notarine forma turi būti sudaromos sutartys, kuriomis pakeičiamos arba nustatomos turtinės teisės, kurios turi būti įregistruotos žemės registre, priešingu atveju jos negalioja.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

15

Amžėti Land Investment buvo įsteigta 2014 m., siekiant vykdyti žemės ūkio veiklą; šiuo tikslu ši bendrovė įsigijo žemės sklypą.

16

Šis žemės sklypas įsigijimo procedūra atlikta dviem etapais. Pirma, tarp asmens, įsipareigojančio parduoti žemės sklypą, ir Amžėti Land Investment buvo sudaryta preliminarioji pirkimo-pardavimo sutartis, pagal kurią pastaroji bendrovė įgijo teisę reikalauti šio žemės sklypo nuosavybės. Antra, sutvarkius administracinius formalumus, kurie pagal įstatymą reikalaujami minėto žemės sklypo pirkimo-pardavimo sutarčiai sudaryti, atitinkamos šalys pasirašė šią sutartį.

17

Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagal Rumunijos teisę nekilnojamojo turto, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamo žemės sklypo, pirkimo-pardavimo sutartys turi būti notarinės formos, ir tam, kad šios sutartys būtų tinkamai sudarytos notarine forma, atitinkami sklypai turi būti įregistruoti nekilnojamojo turto registre ir

pardavėjas jame turi būti nurodytas kaip jo savininkas, o taip nebuvo pagrindinėje byloje aptariamų žemės sklypų atveju.

18

Investuodama į žemės sklypus ir siekdama atlikti reikalaujamus administracinius formalumus prieš sudarant šio žemės sklypų pirkimo-pardavimo sutartį Amŕtti Land Investment savo sąskaita pasinaudojo trečiojo asmens, t. y. advokato, notaro ir specializuoto kadastro ir topografijos srities žmonių, paslaugomis. Visų pirma pirmosios sklypų registracijos nekilnojamojo turto registre tikslais ji pasinaudojo kadastro žmonių paslaugomis.

19

Preliminariosiose atitinkamų žemės sklypų pirkimo-pardavimo sutartyse buvo sąlyga, pagal kurią būsimasis pardavėjas sutiko su tuo, kad Amŕtti Land Investment savo sąskaita atliks visus dokumentų rinkimo, bylų rengimo, dokumentų patvirtinimo ir registravimo, kadastro ir registravimo nekilnojamojo turto registre veiksmus. Be to, jis nurodė, kad supranta, jog visos Amŕtti Land Investment vykdomos registravimo procedūros buvo absoliučiai būtinos tam, kad galėtų būti sudaryta notarinės formos pirkimo-pardavimo sutartis.

20

Už išlaidas, susijusias su pirmąja šio žemės sklypų registracija nekilnojamojo turto registre, kurias sutarties šalys bendru sutarimu įvertino 750 EUR už hektarą, sąskaita faktūra pardavėjui nebuvo pateikta. Be to, preliminariosiose sutartyse buvo nustatyta, kad jo sudarymo metu Amŕtti Land Investment sumoka pardavėjui visų žemės sklypų kainą, o kurių neįeina kadastrinių veiksmų vertė.

21

Preliminariosiose sutartyse taip pat buvo sąlyga, pagal kurią pardavėjas privalėjo sumokėti Amŕtti Land Investment išlaidas, patirtas siekiant registruoti atitinkamus žemės sklypus nekilnojamojo turto registre, ir atlyginti 2000 EUR už hektarą dydžio nuostolius ir palūkanas, jei nevykdė pareigos sudaryti pirkimo-pardavimo sutartį per nustatytą terminą dėl savo kaltės arba dėl bet kurių kitų priežasčių, išskyrus tas, kurios siejamos su Amŕtti Land Investment.

22

Įsigijusi žemės sklypus Amŕtti Land Investment 2017 m. sausio 23 d. pateikė prašymą grąžinti PVM sumą, lygią 73828 RON (apie 15456 EUR); su ja mokesčių administratorius sutiko.

23

Vis dėlto vėliau šis administratorius nurodė sumokėti 41911 RON (apie 8772 EUR) PVM nepriemoką, motyvuodamas tuo, kad šio sprendimo 20 punkte nurodyta 750 EUR suma už hektarą yra paslaugos, kurią Amŕtti Land Investment suteikė pardavėjams ir kuri susijusi su atitinkamų žemės sklypų registravimu ir notarinės formos pirkimo-pardavimo sutarties sudarymu, mainais į šio žemės sklypų perdavimą, vertė. Šiuo klausimu minėtas administratorius nurodė, kad mainais į šiuos žemės sklypus Amŕtti Land Investment, pirma, sumokėjo kainą ir, antra, suteikė pardavėjams paslaugą, kurios išlaidas jie būtinai turėjo padengti.

24

Amŕtti Land Investment pateikė skundą dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį su nurodyta PVM nepriemoka; jo mokesčių administratorius atmetė, motyvuodamas tuo, kad ši bendrovė

suteik? nagrin?jamas paslaugas savo vardu, ta?iau pardav?j? naudai ir neišraš? atitinkamo dydžio s?skaitos fakt?ros gav?jams, taip pat nesurinko su ši? paslaug? teikimu susijusio PVM.

25

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme Am?r??ti Land Investment teigia, kad jos patirtos ir 750 EUR už hektar? ?vertintos išlaidos yra su investicijomis susijusios išlaidos, patirtos d?l apmokestinam?j? sandori?, d?l kuri? ji turi teis? ? PVM atskait?.

26

Be to, ji tvirtina, kad išlaid?, susijusi? su pagrindin?je byloje nagrin?jam? žem?s sklyp? ?registravimu, suma buvo nustatyta 750 EUR už hektar?, siekiant palengvinti žalos, kuri jai gal?jo b?ti padaryta, jei pardav?jai neb?t? ?vykd? savo pareigos sudaryti notarin?s formos žem?s sklyp? pirkimo-pardavimo sutartis, ?vertinim?. Am?r??ti Land Investment nurodo, kad praktiškai ši suma, kurios dydis svyravo atsižvelgiant ? sandor?, gal?jo b?ti didesn? arba mažesn? nei ši 750 eur? suma.

27

Manydamas, kad jo nagrin?jamam gin?ui išspr?sti reikalingas S?jungos teis?s nuostat? išaiškinimas, Tribunalul Timi? (Timišo apygardos teismas, Rumunija) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar [PVM direktyv?], konkre?iai jos 24, 28 ir 167 straipsnius bei 168 straipsnio a punkt?, reikia aiškinti taip, kad, parduodant nekilnojam?j? turt?, kuris perleidimo momentu n?ra ?trauktas ? [nekilnojamojo turto registr?] (žem?s registr?) ir neregistruotas, pirk?jas, apmokestinamasis asmuo, kuris pagal sutartis ?sipareigoja savo s?skaita atlikti veiksmus, reikalingus siekiant pirm? kart? ?registruoti t? turt? nekilnojamojo turto registre, teikia paslaugas pardav?jui arba ?sigyja su jo investicija ? nekilnojam?j? turt? susijusias paslaugas, tod?l jam turi b?ti suteikta teis? atskaityti PVM?

2.

Ar [PVM direktyv?], konkre?iai jos 167 straipsn? bei 168 straipsnio a punkt?, galima aiškinti taip, kad pirk?jo, apmokestinamojo asmens, išlaidos, susijusios su turto, ? kur? pirk?jas turi reikalavimo teis?, susijusi? su b?simu nuosavyb?s teis?s perdavimu, ir kurio pardav?jai n?ra ?registrav? savo nekilnojamojo turto nuosavyb?s teisi? žem?s registre, gal?t? b?ti pripažintos pasirengimo investavimui veiksmais, d?l kuri? apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti PVM?

3.

Ar [PVM direktyv?], konkre?iai jos 24, 28 ir 167 straipsnius bei 168 straipsnio a punkt?, reikia aiškinti taip, kad pirk?jo, apmokestinamojo asmens, išlaidos, susijusios su jam parduoto nekilnojamojo turto, kurio atžvilgiu jis turi reikalavimo teis? ? pardav?j?, kurie n?ra šio turto ?registrav? žem?s registre, turim? nuosavyb?s teisi? perdavim? ateityje, pirmuoju ?registravimu nekilnojamojo turto registre, tur?t? b?ti laikomos paslaug? teikimu pardav?jams, turint omenyje, kad pardav?jas ir pirk?jas yra sutar?, kad kadastro veiksm? vert? n?ra ?traukta ? nekilnojamojo turto kain??

4.

Ar, remiantis [PVM direktyva], administracinės išlaidos, susijusias su parduotu nekilnojamuoju turtu, ? kur? pirk?jas turi reikalavimo teis?, susijusi? su b?simu pardav?jo nuosavyb?s teis?s perdavimu, ?skaitant pirmojo ?registravimo nekilnojamojo turto registre išlaidas, bet jomis neapsiribojant, b?tina tur?t? padengti pardav?jas? Ar, remiantis šali? susitarimu, tokias išlaidas gal?t? padengti pirk?jas arba bet kuri sandorio šalis, ir d?l to toks subjektas tur?t? teis? atskaityti PVM?“

D?l prejudicin? klausim?

D?l ketvirtojo klausimo

28

Ketvirtuoju klausimu, ? kur? reikia atsakyti pirmiausia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyva turi b?ti aiškinama taip, jog pagal j? draudžiama, kad sandorio, kurio tikslas yra nekilnojamojo turto nuosavyb?s perleidimas, šalys numatyt? s?lyg?, kad b?simasis pirk?jas (toliau – pirk?jas) padengs visas ar dal? išlaid?, patirt? tvarkant su šiuo sandoriu susijusius administracinius formalumus, be kita ko, pirm? kart? ?registruojant š? nekilnojam?j? turt? nekilnojamojo turto registre, ir draudžiama šiam pirk?jui atitinkamai suteikti teis? ? PVM atskait?.

29

Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad PVM direktyvoje n?ra nuostatos, ribojan?ios nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandorio, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, šali? iš principo turim? laisv? sutartyje numatyti, kuri iš j? padengs su šiuo sandoriu susijusi? administracin? formalum? išlaidas.

30

Be to, reikia pažym?ti, kad, kaip matyti iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamus nacionalin?s teis?s aktus reikalaujama, kad nekilnojamasis turtas, kur? ketinama parduoti, b?t? ?registruotas nekilnojamojo turto registre ir kad asmuo, kuris yra pardav?jas, b?t? jame nurodytas kaip šio nekilnojamojo turto savininkas, nes priešingu atveju pirkimo-pardavimo sutartis b?t? niekin?.

31

Vis d?lto nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandorio šali? sutartin? laisv? neapima pirmojo šio nekilnojamojo turto ?registravimo nekilnojamojo turto registre ir šio registro ?rašo apie šio turto savinink?, nes tai atitinka pardav?jui tenkan?i? teisin? pareig?.

32

Taigi numatant toki? sutarties s?lyg?, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, kuria siekiama, kad nekilnojamojo turto pirk?jas padengt? su pirm?ja to nekilnojamojo turto registracija nekilnojamojo turto registre ir jo savininko nurodymu susijusias išlaidas, negali b?ti nukrypstama nuo pareigos, tenkan?ios b?simajam pardav?jui (toliau – pardav?jas), kuriam kyla tokios išlaidos, teisinio pob?džio ir ji negali b?ti pakeista.

33

Vadinasi, vien tokios s?lygos buvimas preliminariojoje nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo

sutartyje neturi lemiamos reikšmės nustatant, ar pirkėjas turi teisę atskaityti PVM, susijusį su išlaidų, patirtų pirmą kartą registruojant atitinkamą nekilnojamąjį turtą nekilnojamojo turto registre, apmokėjimu.

34

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į ketvirtą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad pagal ją sandorio, kurio tikslas yra nekilnojamojo turto nuosavybės perleidimas, šalims nedraudžiama numatyti sąlygą, kad pirkėjas padengia visas ar dalį išlaidų, patirtų tvarkant su šiuo sandoriu susijusius administracinius formalumus, be kita ko, pirmą kartą registruojant šį nekilnojamąjį turtą nekilnojamojo turto registre. Vis dėlto vien tokios sąlygos buvimas nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartyje neturi lemiamos reikšmės nustatant, ar pirkėjas turi teisę atskaityti PVM, susijusį su išlaidų, patirtų pirmą kartą registruojant atitinkamą nekilnojamąjį turtą nekilnojamojo turto registre, apmokėjimu.

Dėl pirmojo ir trečiojo klausimų

35

Pirmuoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti toliau ir kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva, visų pirma jos 28 straipsnis, turi būti aiškinami taip, kad nekilnojamojo turto registre neįregistruoto nekilnojamojo turto preliminariosios pirkimo-pardavimo sutarties atveju pirkėjas, apmokestinamasis asmuo, kuris, kaip įsipareigojo sutartyje su pardavėju, atlieka veiksmus, būtinus pirmajai atitinkamo nekilnojamojo turto registracijai tame registre atlikti, naudodamasis trečiojo apmokestinamojo asmens teikiamomis paslaugomis, laikomas pats suteikusių pardavėjui nagrinjamąsias paslaugas, kaip tai suprantama pagal 28 straipsnį, nors sutarties šalys susitarė, kad šio nekilnojamojo turto pardavimo kaina neapima kadastrinių veiksmų vertės.

36

Šiuo klausimu pažymėtina, kad PVM direktyvos 28 straipsnyje nurodyta, jog kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats.

37

Taigi, šia nuostata sukuriama dviejų tapatybių, viena po kitos teikiamų paslaugų teisinė fikcija: tokio subjektas, kuris dalyvauja teikiant paslaugas ir yra komisionierius, laikomas, pirma, gavusiu aptariamąsias paslaugas iš specializuotų paslaugų teikėjų, ir, antra, vėliau teikiančiu šias paslaugas tam tokio subjektui, kurio naudai jis veikia (2017 m. gegužės 4 d. Sprendimo Komisija / Liuksemburgas, C-274/15, EU:C:2017:333, 86 punktas).

38

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ir į tai, kad Direktyvos 2006/112 28 straipsnis yra šios direktyvos IV antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji sandoriai“, reikia pripažinti, kad jeigu paslaugų, kurias teikiant dalyvauja tokio subjektas, teikimui taikomas PVM, šio tokio subjekto ir tokio subjekto, kurio naudai jis veikia, teisiniams santykiams taip pat taikomas PVM (2017 m. gegužės 4 d. Sprendimo Komisija / Liuksemburgas, C-274/15, EU:C:2017:333, 87 punktas).

39

Pirma, pagrindinėje byloje neginėjama, kad tuo metu, kai Amrėti Land Investment su

apmokestinamaisiais trečiaisiais asmenimis sudarytą sutartį dėl veiksmų, reikalingų nekilnojamojamam turtui registruoti nekilnojamojo turto registre, ji veiks savo vardu.

40

Antra, dėl klausimo, ar šiomis aplinkybėmis Amerikietiški Land Investment veiks to nekilnojamojo turto pardavėjo naudai, reikia priminti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 31 punkto, pareiga pirmą kartą registruoti nekilnojamąjį turtą nekilnojamojo turto registre yra teisinė pareiga, tenkanti pardavėjui, kuris turi būti jame nurodytas kaip šio nekilnojamojo turto savininkas.

41

Darytina išvada, kad jeigu pagal su minėto nekilnojamojo turto pardavėju sudarytą sutartį pirkėjas savo sąskaita atlieka veiksmus, būtinus pirmajai to paties nekilnojamojo turto registracijai nekilnojamojo turto registre atlikti ir nurodyti šiame registre šio nekilnojamojo turto savininką, kad vykdytų pastarajam tenkančią teisinę pareigą, šie veiksmai turi būti laikomi vykdytais kito asmens naudai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 28 straipsnį.

42

Trečia, atsižvelgiant į tai, kad PVM direktyvos 28 straipsnio tekste nėra jokios sąlygos dėl dalyvavimo teikiant paslaugas atlygintinio pobūdžio, taikant šį straipsnį neturi reikšmės aplinkybės, kad pirkėjas neišrašė pardavėjui sąskaitos faktūros už išlaidas, susijusias su pirmąja atitinkamo nekilnojamojo turto registracija nekilnojamojo turto registre, nes kadastrinė veiksmų vertė nebuvo traukta į šio nekilnojamojo turto pardavimo kainą.

43

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyva, visų pirma jos 28 straipsnis, turi būti aiškinami taip, kad nekilnojamojo turto registre neregistruoto nekilnojamojo turto preliminarinės pirkimo-pardavimo sutarties atveju pirkėjas, apmokestinamasis asmuo, kuris, kaip sipareigojo sutartyje su pardavėju, atlieka veiksmus, būtinus pirmajai atitinkamo nekilnojamojo turto registracijai tame registre atlikti, naudodamasis trečiąjį apmokestinamąjį asmenį teikiamomis paslaugomis, laikomas pats suteikęs pardavėjui nagrinėjamas paslaugas, kaip tai suprantama pagal šį 28 straipsnį, nors sutarties šalys susitarė, kad šio nekilnojamojo turto pardavimo kaina neapima kadastrinė veiksmų vertės.

Dėl antrojo klausimo

44

Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyva, visų pirma jos 167 straipsnis ir 168 straipsnio a punktas, turi būti aiškinami taip, kad išlaidos, kurias patyrė bendrovė, steigta siekiant vykdyti žemės ūkio veiklą ir besinaudojanti trečiąjį apmokestinamąjį asmenį paslaugomis, kad jos sigyjami žemės sklypai būtų pirmą kartą registruoti nekilnojamojo turto registre, gali būti kvalifikuojamos kaip investicinės išlaidos, skirtos ekonominės veiklos, kuri ji ketina pradėti, reikmėms.

45

Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir pačio pirmojo klausimo formuluotės, atrodo, kad antrasis klausimas buvo pateiktas tuo atveju, jei pirkėjas, apmokestinamasis asmuo, nebūtų laikomas pats suteikusių pardavėjui atitinkamas paslaugas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 28 straipsnį.

46

Kadangi Teisingumo Teismas savo atsakyme į pirmąjį ir trečiąjį klausimus nusprendė, kad toks pirkėjas, kaip ieškovų pagrindinėje byloje, yra laikomas pats suteikusių pardavėjui minėtas paslaugas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 28 straipsnį, į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

47

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

1.

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos turi būti aiškinama taip, kad pagal ją sandorio, kurio tikslas yra nekilnojamojo turto nuosavybės perleidimas, šalims nedraudžiama numatyti sąlygą, kad būsimasis pirkėjas padengia visas ar dalį išlaidų, patirtų tvarkant su šiuo sandoriu susijusius administracinius formalumus, be kita ko, pirmą kartą registruojant šį nekilnojamąjį turtą nacionaliniame nekilnojamojo turto registre. Vis dėlto vien tokios sąlygos buvimas preliminarinioje nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartyje neturi lemiamos reikšmės nustatant, ar būsimasis pirkėjas turi teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį, susijusį su išlaidų, patirtų pirmą kartą registruojant atitinkamą nekilnojamąjį turtą nacionaliniame nekilnojamojo turto registre, apmokėjimu.

2.

Tarybos direktyva 2006/112, visų pirma jos 28 straipsnis, turi būti aiškinami taip, kad nacionaliniame nekilnojamojo turto registre neįregistruoto nekilnojamojo turto preliminarinės pirkimo-pardavimo sutarties atveju būsimasis pirkėjas, apmokestinamasis asmuo, kuris, kaip šipareigojo sutartyje su būsimuoju pardavėju, atlieka veiksmus, būtinus pirmajai atitinkamo nekilnojamojo turto registracijai minėtame registre atlikti, naudodamasis trečiąjį apmokestinamąjį asmenį teikiamomis paslaugomis, laikomas pats suteikusių būsimajam pardavėjui aptariamas paslaugas, kaip tai suprantama pagal šio 28 straipsnį, nors sutarties šalys susitarė, kad šio nekilnojamojo turto pardavimo kaina neapima kadastrinio veiksmų vertės.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: rumun?.