

62018CJ0707

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2019. gada 19. decembrī (*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Ar nodokli apliekami darījumi – Priekšnodokļa atskaitošana – Nekustamā īpašuma valsts reģistrācija neierakstītu nekustamo īpašumu pirkums – Izdevumi saistībā ar pirmreizēju ierakstīšanu minētajā reģistrācijā, kurus sedz pircējs – Specializētu trešo sabiedrību izmantošana – Starpniecība pakalpojumu sniegšanā vai ar investīcijām saistīto izdevumu segšanā, kas veikta uzņēmuma vajadzībām

Lietā C-707/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Tribunalul Timiș (Timișas apgabaltiesa, Rumānija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2018. gada 30. oktobrī un kas Tiesas reģistrāts 2018. gada 13. novembrī, tiesvedībā

Amrētī Land Investment SRL

pret

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov (DGRFP),

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja L. S. Rosi [L. S. Rossi], tiesneši J. Malenovskis [J. Malenovský] (referents) un N. Vāls [N. Wahl],

ģenerālvokāts: Dž. Hogans [G. Hogan],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

—

Rumānijas valdības vārdā – C. R. Canārs, kura ar R. I. Haģieganu un L. Liņu, pārstāvji,

—

Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un A. Biolan, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanas pieņemto lūgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

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 vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas personīgi ir saņemis un sniedzis šos pakalpojumus.”

6

Šīs pašas direktīvas 167. pants ir noteikts:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kāst iekasjams.”

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 gājēj dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

Rumānijas tiesības

Likums Nr. 227/2015

Atbilstoši Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Likums Nr. 227/2015 par Nodokļu kodeksu) 297. panta 4. punktam:

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

a)

ar nodokli apliekamiem darījumiem;

[..]."

Šā 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

Legea nr. 287/2009 privind Codul civil al României (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."

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 j?b?t ierakst?tiem nekustam? ?pašuma re?istr? un p?rdev?jam taj? ir j?b?t nor?d?tam k? to ?pašniekam, kas t? nebija attiec?b? uz pamatliet? apl?kojamajiem zemesgabaliem.

18

Veicot ieguld?jumus nekustamaj? ?pašum? un lai izpild?tu pirms pirkuma l?guma nosl?gšanas vajadz?g?s administrat?v?s pras?bas, Am?r??ti Land Investment par saviem l?dzek?iem izmantoja trešo personu, proti, advok?tu, not?ru un sabiedr?bu, kas specializ?juš?s kadastr?lajos un topogr?fiskajos jaut?jumos, pakalpojumus. Konkr?ti, lai veiktu zemesgabalu pirmreiz?jo ierakst?šanu nekustam? ?pašuma re?istr?, t? izmantoja sabiedr?bu, kas sniedz kadastr?los pakalpojumus.

19

Attiec?gajos zemesgabalu pirkuma l?guma priekšl?gumos bija ietverta klauzula, saska?? ar kuru puse, kas apsola veikt p?rdevumu, pazi?o, ka piekr?t, ka Am?r??ti Land Investment uz sava r??ina veic visus dar?jumus, kas saist?ti ar dokumentu v?kšanu, lietas materi?lu sagatavošanu, dokumentu apliecin?šanu un re?istr?šanu, kadastru, k? ar? ierakst?šanu nekustam? ?pašuma re?istr?. Turkl?t š? puse pazi?oja, ka saprot, ka visas ar re?istr?ciju saist?t?s proced?ras, ko veikusi Am?r??ti Land Investment, ir piln?b? nepieciešamas, lai pirkuma l?gums var?tu tikt nosl?gts publiski ticama akta form?.

20

No p?rdev?ja netika iekas?ti izdevumi saist?b? ar min?to zemesgabalu pirmreiz?jo ierakst?šanu nekustam? ?pašuma re?istr?, kurus l?guma puses ar savstarp?ju vienošanos bija nov?rt?jušas 750 EUR par hekt?ru apm?r?. T?pat pirkuma l?guma priekšl?gumos bija paredz?ts, ka to nosl?gšanas br?d? Am?r??ti Land Investment samaks?s p?rdev?jam visu zemesgabalu pirkuma maksu, kas neietver zemesgabalu re?istr?šanas dar?jumu v?rt?bu.

21

Šajos pirkuma l?guma priekšl?gumos bija ietverta ar? klauzula, saska?? ar kuru p?rdev?jam bija j?samaks? Am?r??ti Land Investment izdevumi, kas tai bijuši saist?b? ar attiec?go zemesgabalu ierakst?šanu nekustam? ?pašuma re?istr?, k? ar? zaud?jumu atl?dz?ba 2000 EUR par hekt?ru apm?r?, ja p?rdev?js neizpilda savu pien?kumu noteiktaj? termi?? nosl?gt pirkuma l?gumu t?du iemeslu d??, par kuriem tas ir vainojams, vai jebk?du citu iemeslu d??, iz?emot iemeslus, par kuriem vainojama Am?r??ti Land Investment.

22

P?c zemesgabalu pirkuma Am?r??ti Land Investment 2017. gada 23. janv?r? iesniedza pieteikumu par PVN atmaksu 73828 Rum?nijas leju (RON) (aptuveni 15456 EUR) apm?r?, kuru nodok?u administr?cija akcept?ja.

23

Tom?r v?l?k š? administr?cija papildus apr??in?ja PVN 41911 RON (aptuveni 8772 EUR) apm?r?, motiv?jot ar to, ka š? sprieduma 20. punkt? min?t? summa 750 EUR par hekt?ru veido atl?dz?bu par pakalpojumiem, kurus Am?r??ti Land Investment apmai?? pret attiec?go zemesgabalu pirkumu ir sniedzis p?rdev?jiem saist?b? ar šo zemesgabalu re?istr?ciju un pirkuma l?gumu nosl?gšanu publiski ticama akta form?. Min?t? administr?cija šaj? zi?? nor?d?ja, ka Am?r??ti Land Investment apmai?? pret šiem zemesgabaliem, pirmk?rt, ir samaks?jusi 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 řŗ sabiedŗba savŗ vŗrdŗ, bet pŗdevŗju interesŗs ir sniegusi attiecŗgos pakalpojumus, tomŗr nedz iekasŗjot to vŗrtŗbu no labuma guvŗjiem, nedz saŗemot par řo pakalpojumu sniegŗanu pienŗkoŗos PVN.

25

Procesŗ iesniedzŗjtiesŗ Amŗŗŗti Land Investment apgalvo, ka izdevumi, kas tai ir bijuŗi un kas ir novŗrtŗti 750 EUR apmŗŗ 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 nekustamŗŗpaŗuma reŗistrŗ, apmŗŗs tika noteikts 750 EUR par hektŗru, lai vienkŗrŗotu tŗkaitŗjuma novŗrtŗjumu, kas tai varŗtu rasties, ja pŗdevŗji neizpildŗtu savus pienŗkumus noslŗgt zemesgabalu pirkuma lŗgumus publiski ticama akta formŗ. Amŗŗŗti Land Investment precizŗ, ka praksŗ řis apmŗŗs, kas ir atŗŗirŗgs katŗ darŗjumŗ, var bŗt lielŗks vai mazŗks par řo 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 řŗdus prejudiciŗlus jautŗjumus:

“1)

Vai [PVN direktŗva], it řpaŗi tŗs 24., 28., 167. pants un 168. panta a) punkts, ir interpretŗjami tŗdŗjŗdi, ka, pŗrdodot nekustamo řpaŗumu, kas nav ierakstŗts [valsts nekustamŗŗpaŗuma 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 řŗ řpaŗuma pirmreizŗjai ierakstŗŗanai zemesgrŗmatŗ, sniedz pakalpojumu pŗdevŗjam vai arŗ viŗŗ pŗrk pakalpojumu, kas ir saistŗti ar viŗa ieguldŗjumiem nekustamajŗ řpaŗumŗ, par ko viŗam ir atzŗstamas tiesŗbas uz PVN atskaitŗŗanu?

2)

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

3)

Vai [PVN direktŗvas] normas, it řpaŗi 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 ?pašniecei, 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. pants 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

Iev?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 višķi rīkojas, arī ir jābūt apliekamam 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 nekustamā īpašuma pirmreizēju ierakstīšanu nekustamo īpašumu reģistrā nozīmē likumisku pienākumu, kas gulstas uz pārdevēju, kuram šajā reģistrā ir jābūt minētam kā šī nekustamā īpašuma pašniekam.

41

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

42

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

43

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

Par otro jautājumu

44

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

panta a) punkts, ir j?interpret? t?d?j?di, ka izdevumi, kurus uz??musies segt sabiedr?ba, kas ir dibin?ta lauksaimniec?bas darb?bas veikšanai un kas izmanto trešo personu, nodok?a maks?t?ju, pakalpojums zemesgabalu, kurus t? p?rk, pirmreiz?jai ierakst?šanai nekustamo ?pašumu re?istr?, var tikt kvalific?ti k? ieguld?jumu izdevumi t?s saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m, kuru t? v?las uzs?kt.

45

K? izriet no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu un no paša pirm? jaut?juma formul?juma, š?iet, ka otrais jaut?jums ir uzdots, apl?kojot gad?jumu, kur? pirc?js, nodok?a maks?t?js, neb?tu uzskat?ms par t?du, kas person?gi ir sniedzis p?rdev?jam attiec?gos pakalpojumus PVN direkt?vas 28. panta izpratn?.

46

T?p?c, ka Tiesa sav? atbild? uz pirmo un trešo jaut?jumu ir nospriedusi, ka t?ds pirc?js k? pras?t?ja pamatliet? ir uzskat?ms par person?gi sniegušu p?rdev?jam attiec?gos pakalpojumus PVN direkt?vas 28. panta izpratn?, uz otro jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

47

Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (astot? pal?ta) nospriež:

1)

Padomes Direkt?va 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 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 n?kotnes pirc?js sedz visus vai da?u no nepieciešamajiem administrat?vo formalit?šu izdevumiem saist?b? ar šo dar?jumu, tostarp izdevumus saist?b? 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 n?kotnes pirc?jam ir ties?bas atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas saist?ts ar t?du izdevumu samaksu, kuri izriet no attiec?go nekustamo ?pašumu pirmreiz?jas ierakst?šanas nekustamo ?pašumu valsts re?istr?.

2)

Direkt?va 2006/112, it ?paši t?s 28. pants, ir j?interpret? t?d?j?di, ka saist?b? ar nekustamo ?pašumu valsts re?istr? neierakst?tu nekustamo ?pašumu p?rdevuma l?guma priekšl?gumu n?kotnes pirc?js, nodok?a maks?t?js – kurš, k? viš? to l?gumiski ir uz??mies attiec?b? uz n?kotnes p?rdev?ju, veic vajadz?gos pas?kumus šo nekustamo ?pašumu pirmreiz?jai ierakst?šanai min?taj? re?istr?, izmantojot pakalpojumus, kurus sniegušas treš?s personas, nodok?a maks?t?jas, – tiek uzskat?ts par t?du, kas person?gi ir sniedzis n?kotnes 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.

[Paraksti]

(*1) Tiesved?bas valoda – rum??u.