



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2019. gada 19. decembrī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Ar nodokli apliekami darījumi – Priekšnodokļa atskaitīšana – Nekustamā īpašuma valsts reģistrā neierakstītu nekustamo īpašumu pirkums – Izdevumi saistībā ar pirmreizēju ierakstīšanu minētajā reģistrā, 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 lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunalul Timiș* (Timișas apgabaltiesa, Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 30. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 13. novembrī, tiesvedībā

***Amărăști 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*],

ģenerāladvokāts: Dž. Hogans [*G. Hogan*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Rumānijas valdības vārdā – *C.-R. Canțăr*, kā arī *R. I. Hațieganu* un *L. Lițu*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *A. Biolan*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausišanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

\* Tiesvedības valoda – rumāņu.

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 24., 28., 167. un 168. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Amărăști Land Investment SRL* un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara* (Timișoāras Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija, Rumānija) un *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș* (Timișas apgabala Valsts finanšu administrācija, Rumānija) saistībā ar tiesībām uz pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atmaksu par darījumiem, ar kuriem *Amărăști Land Investment* par saviem līdzekļiem veica nepieciešamās darbības zemesgabalu, kurus tā vēlējās iegūt, pirmreizējai ierakstīšanai nekustamā īpašuma valsts reģistrā (turpmāk tekstā – “nekustamā īpašuma 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 rīkojas kā tāds”.

- 4 Šis direktīvas 24. panta 1. punktā 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 saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.”

- 6 Šīs pašas direktīvas 167. pantā ir noteikts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”

- 7 PVN direktīvas 168. pants, kas ietilpst tās X sadaļā “Atskaitīšana”, ir formulēts šādi:

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

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

## *Rumānijas tiesības*

### *Likums Nr. 227/2015*

- 8 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;

[..].”

- 9 Šī likuma 271. panta 2. punktā 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 *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 īpašumiem gan attiecībās starp pusēm, gan attiecībā uz trešajām personām tiek iegūtas tikai ar ierakstīšanu zemesgrāmatā, balstoties uz aktu vai faktu, kas pamatoja ierakstīšanu.”

- 11 Civilkodeksa 886. pantā ir noteikts:

“Ja likumā nav noteikts citādi, lietu tiesību grozīšana notiek atbilstoši tiesību normām, kuras regulē lietu tiesību iegūšanu un izbeigšanos.”

- 12 Atbilstoši šā kodeksa 888. pantam:

“Ierakstīšana zemesgrāmatā notiek, pamatojoties uz notariālu aktu, spriedumu, kas ir ieguvis *res judicata* spēku, mantošanas apliecību vai uz citu administratīvās iestādes pieņemtu aktu, ja to paredz likums.”

- 13 Minētā kodeksa 893. pantā ir noteikts:

“Lietu tiesību ierakstīšana var notikt tikai:

a) attiecībā uz personu, kura pieteikuma reģistrācijas dienā ir ierakstīta kā to tiesību īpašnice, kuru ierakstīšana tiks veikta;

[..].”

14 Civillkodeksa 1244. pantā ir paredzēts:

“Papildus likumā paredzētiem citiem gadījumiem rakstveidā un publiski ticama akta formā ir jānoslēdz vienošanās, kuras aizstāj vai veido lietu tiesības, kurām ir jābūt ierakstītām zemesgrāmatā, pretējā gadījumā darījums nav spēkā.”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

- 15 *Amărăști Land Investment* ir nodibināta 2014. gada laikā ar mērķi veikt lauksaimniecības darbību, un šim nolūkam minētā sabiedrība pirka zemesgabalus.
- 16 Šo zemesgabalu pirkuma process ietvēra divus posmus. Pirmkārt, starp personu, kura solīja pārdot zemesgabalus, un *Amărăști Land Investment* tika noslēgts pirkuma līguma priekšlīgums, saskaņā ar kuru *Amărăști Land Investment* ieguva prasījuma tiesības uz šo zemesgabalu īpašumtiesībām. Otrkārt, pēc administratīvo formalitāšu, kas likumā ir paredzētas līguma noslēgšanai par minēto zemesgabalu pirkumu, izpildes attiecīgās puses parakstīja šo līgumu.
- 17 Šajā ziņā iesniedzējtiesa precizē, ka Rumānijas tiesībās ir paredzēts, ka tāda nekustamā īpašuma, kāds ir pamatlietā aplūkoti zemesgabali, pirkuma līgumiem ir jābūt publiski ticamu (notariālu) aktu formā un, lai šie līgumi tiktu noslēgti publiski ticamu aktu formā, attiecīgajiem zemesgabaliem ir jābūt ierakstītiem nekustamā īpašuma reģistrā un pārdevējam tajā ir jābūt norādītam kā to īpašniekam, kas tā nebija attiecībā uz pamatlietā aplūkojamajiem zemesgabaliem.
- 18 Veicot ieguldījumus nekustamajā īpašumā un lai izpildītu pirms pirkuma līguma noslēgšanas vajadzīgās administratīvās prasības, *Amărăști Land Investment* par saviem līdzekļiem izmantoja trešo personu, proti, advokātu, notāru un sabiedrību, kas specializējušās 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 pārdevumu, paziņo, ka piekrīt, ka *Amărăști Land Investment* uz sava rēķina veic visus darījumus, kas saistīti ar dokumentu vākšanu, lietas materiālu sagatavošanu, dokumentu apliecināšanu un reģistrēšanu, kadastru, kā arī ierakstīšanu nekustamā īpašuma reģistrā. Turklāt šī puse paziņoja, ka saprot, ka visas ar reģistrāciju saistītās procedūras, ko veikusi *Amărăști Land Investment*, ir pilnībā nepieciešamas, lai pirkuma līgums varētu tikt noslēgts publiski ticama akta formā.
- 20 No pārdevēja 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 *Amărăști Land Investment* samaksās pārdevējam visu zemesgabalu pirkuma maksu, kas neietver zemesgabalu reģistrēšanas darījumu vērtību.
- 21 Šajos pirkuma līguma priekšlīgumos bija ietverta arī klauzula, saskaņā ar kuru pārdevējam bija jāsamaksā *Amărăști Land Investment* izdevumi, kas tai bijuši saistībā ar attiecīgo zemesgabalu ierakstīšanu nekustamā īpašuma reģistrā, kā arī zaudējumu atlīdzība 2000 EUR par hektāru apmērā, ja pārdevējs neizpilda savu pienākumu noteiktajā termiņā noslēgt pirkuma līgumu tādu iemeslu dēļ, par kuriem tas ir vainojams, vai jebkādu citu iemeslu dēļ, izņemot iemeslus, par kuriem vainojama *Amărăști Land Investment*.
- 22 Pēc zemesgabalu pirkuma *Amărăști Land Investment* 2017. gada 23. janvārī iesniedza pieteikumu par PVN atmaksu 73 828 Rumānijas leju (RON) (aptuveni 15 456 EUR) apmērā, kuru nodokļu administrācija akceptēja.

- 23 Tomēr vēlāk šī administrācija papildus aprēķināja PVN 41 911 RON (aptuveni 8772 EUR) apmērā, motivējot ar to, ka šī sprieduma 20. punktā minētā summa 750 EUR par hektāru veido atlīdzību par pakalpojumiem, kurus *Amărăști Land Investment* apmaiņā pret attiecīgo zemesgabalu pirkumu ir sniedzis pārdevējiem saistībā ar šo zemesgabalu reģistrāciju un pirkuma līgumu noslēgšanu publiski ticama akta formā. Minētā administrācija šajā ziņā norādīja, ka *Amărăști Land Investment* apmaiņā pret šiem zemesgabaliem, pirmkārt, ir samaksājusi pirkuma maksu un, otrkārt, sniegusi pārdevējiem pakalpojumu, kura izmaksas tiem noteikti bija jāsedz.
- 24 *Amărăști Land Investment* iesniedza sūdzību par nodokļa paziņojumu saistībā ar PVN papildus aprēķinu, kuru nodokļa administrācija noraidīja, motivējot ar to, ka šī sabiedrība savā vārdā, bet pārdevēju interesēs ir sniegusi attiecīgos pakalpojumus, tomēr nedz iekasējot to vērtību no labuma guvējiem, nedz saņemot par šo pakalpojumu sniegšanu pienākošos PVN.
- 25 Procesā iesniedzējtiesā *Amărăști Land Investment* apgalvo, ka izdevumi, kas tai ir bijuši un kas ir novērtēti 750 EUR apmērā par hektāru, ir ar ieguldījumiem saistītie izdevumi, kuri veikti ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, par kuriem tai ir tiesības atskaitīt PVN.
- 26 Turklāt tā norāda, ka izdevumu, kas saistīti ar attiecīgo zemesgabalu pamatlietā ierakstīšanu nekustamā īpašuma reģistrā, apmērs tika noteikts 750 EUR par hektāru, lai vienkāršotu tā kaitējuma novērtējumu, kas tai varētu rasties, ja pārdevēji neizpildītu savus pienākumus noslēgt zemesgabalu pirkuma līgumus publiski ticama akta formā. *Amărăști Land Investment* precizē, ka praksē šis apmērs, kas ir atšķirīgs katrā darījumā, var būt lielāks vai mazāks par šo summu 750 EUR.
- 27 Uzskatot, ka strīda, kuru tā izskata, risinājumam ir nepieciešama Savienības tiesību normu interpretācija, *Tribunalul Timiș* (Timișas apgabaltiesa, Rumānija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai [PVN direktīva], it īpaši tās 24., 28., 167. pants un 168. panta a) punkts, ir interpretējami tādējādi, ka, pārdodot nekustamo īpašumu, kas nav ierakstīts [valsts nekustamā īpašuma reģistrā] (zemesgrāmatā) un nodošanas brīdī nav reģistrēts kadastra informācijas sistēmā, pircējs, nodokļu maksātājs, kurš saskaņā ar līgumu uzņemas pienākumu uz sava rēķina veikt nepieciešamās darbības šī īpašuma pirmreizējai ierakstīšanai zemesgrāmatā, sniedz pakalpojumu pārdevējam vai arī viņš pērk pakalpojumus, kas ir saistīti ar viņa ieguldījumiem nekustamajā īpašumā, par ko viņam ir atzīstamas tiesības uz PVN atskaitīšanu?
- 2) Vai [PVN direktīvu], it īpaši tās 167. pantu un 168. panta a) punktu, var interpretēt tādējādi, ka pircējam, nodokļu maksātājam, radušies izdevumi saistībā ar tāda nekustamā īpašuma pirmreizēju ierakstīšanu nekustamā īpašuma reģistrā, attiecībā uz kuru pircējam ir prasījuma tiesības uz īpašumtiesību nodošanu nākotnē un kuru viņam nodevuši pārdevēji, kuri nav ierakstījuši zemesgrāmatā savas īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu, var tikt kvalificēti kā sagatavojošas ieguldījumu darbības, par kurām nodokļu maksātājam ir tiesības uz PVN atskaitīšanu?
- 3) Vai [PVN direktīvas] normas, it īpaši tās 24., 28., 167. pants un 168. panta a) punkts, ir interpretējamās tādējādi, ka pircējam, nodokļu maksātājam, radušies izdevumi saistībā ar tāda nekustamā īpašuma pirmreizēju ierakstīšanu nekustamā īpašuma reģistrā, kas viņam ir nodots un attiecībā uz kuru pircējam saskaņā ar līgumu ir prasījuma tiesības uz īpašumtiesību nodošanu nākotnē pret pārdevējiem, kuri nav ierakstījuši zemesgrāmatā savas īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu, ir jākvalificē kā pakalpojumu sniegšana pārdevējiem apstākļos, kuros pārdevēji un pircējs ir vienojušies, ka nekustamā īpašuma cena neietver ar kadastru saistīto darījumu ekvivalento vērtību?
- 4) Vai [PVN direktīvas] nozīmē tādi administratīvie izdevumi par nekustamo īpašumu, kas ir nodots pircējam un attiecībā uz kuru pircējam ir prasījuma tiesības uz īpašumtiesību nodošanu nākotnē pret pārdevēju, kuri ietver, bet neaprobežojas ar izdevumiem par pirmreizēju ierakstīšanu

nekustamā īpašuma reģistrā, ir obligāti jāsedz pārdevējam? Vai tomēr šādus izdevumus, pamatojoties uz pušu vienošanos, var segt pircējs vai jebkura no darījumā iesaistītajām pusēm, kā rezultātā šim tiesību subjektam tiek atzītas tiesības uz PVN atskaitīšanu?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Par ceturto jautājumu*

- 28 Ar ceturto jautājumu, uz kuru ir jāatbild vispirms, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj, ka darījuma, kura priekšmets ir īpašumtiesību uz nekustamo īpašumu nodošana, puses vienojas, ka nākotnes pircējs (turpmāk tekstā – “pircējs”) sedz visus vai daļu no nepieciešamajiem administratīvo formalitāšu izdevumiem saistībā ar šo darījumu, tostarp izdevumus par šī nekustamā īpašuma pirmreizēju ierakstīšanu nekustamo īpašumu reģistrā, un ka šim pircējam līdz ar to tiek atzītas tiesības uz PVN atskaitīšanu.
- 29 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka PVN direktīvā nav nevienas normas, kura ierobežo brīvību, kas principā ir tāda nekustamā īpašuma darījuma kā pamatlietā pusēm, proti, ar līgumu noteikt pusi, kura sedz ar šo darījumu saistītos administratīvo formalitāšu izdevumus.
- 30 Turklāt ir jānorāda, ka tas izriet no iesniedzējtiesas lēmuma, ka valsts tiesiskais regulējums pamatlietā paredz, ka nekustamajam īpašumam, ko paredz pārdot, ir jābūt ierakstītam nekustamo īpašumu reģistrā un ka personai, kurai ir pārdevēja statuss, tajā ir jābūt norādītai kā šī nekustamā īpašuma īpašnieci, pretējā gadījumā pirkuma līgums nav spēkā.
- 31 Taču šī nekustamā īpašuma pirmreizējā ierakstīšana nekustamo īpašumu reģistrā un tā īpašnieka norādīšana šajā reģistrā neietilpst nekustamā īpašuma pirkuma darījuma pušu līgumslēgšanas brīvībā tāpēc, ka šis darbības nozīmē likumisko pienākumu, kas gulstas uz pārdevēju.
- 32 Tādējādi, iekļaujot tādu līgumisko klauzulu kā attiecīgā klauzula pamatlietā, kas domāta, lai pircējs segtu izdevumus saistībā ar minētā nekustamā īpašuma pirmreizējo ierakstīšanu un tā īpašnieka norādīšanu nekustamo īpašumu reģistrā, nevar nedz neievērot pienākuma, kas gulstas uz nākotnes pārdevēju (turpmāk tekstā – “pārdevējs”) un ir šo izdevumu pamatā, likumisko raksturu, nedz arī to aizstāt.
- 33 Līdz ar to šādas klauzulas esamība vien nekustamā īpašuma pirkuma priekšlīgumā nav izšķiroša, lai noskaidrotu, vai pircējam ir tiesības atskaitīt PVN, kas saistīts ar tādu izdevumu samaksu, kuri izriet no attiecīgo nekustamo īpašumu pirmreizējas ierakstīšanas nekustamo īpašumu reģistrā.
- 34 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj, ka darījuma, kura priekšmets ir īpašumtiesību uz nekustamo īpašumu nodošana, puses vienojas par klauzulu, saskaņā ar kuru pircējs sedz visus vai daļu no nepieciešamajiem administratīvo formalitāšu izdevumiem saistībā ar šo darījumu, tostarp tādus, kas ir saistīti ar šo nekustamo īpašumu pirmreizēju ierakstīšanu nekustamo īpašumu reģistrā. Tomēr šādas klauzulas esamība vien nekustamā īpašuma pirkuma priekšlīgumā nav izšķiroša, lai noskaidrotu, vai pircējam ir tiesības atskaitīt PVN, kas saistīts ar tādu izdevumu samaksu, kuri izriet no attiecīgo nekustamo īpašumu pirmreizējas ierakstīšanas nekustamo īpašumu reģistrā.

### *Par pirmo un trešo jautājumu*

- 35 Ar pirmo un trešo jautājumu, kuri ir jāizskata kopā un otrām kārtām, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai 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



viņš to līgumiski ir uzņēmis attiecībā uz pārdevēju, veic vajadzīgos pasākumus minēto nekustamo īpašumu pirmreizējai ierakstīšanai šajā reģistrā, izmantojot pakalpojumus, kurus sniegušas trešās personas, kas ir nodokļa maksātājas, tiek uzskatīts par tādu, kas personīgi ir sniedzis pārdevējam attiecīgos pakalpojumus šī 28. panta izpratnē, pat ja līguma puses ir vienojušās, ka minēto nekustamo īpašumu pirkuma cena neiekļauj kadastrālo darbību vērtību.

- 36 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka PVN direktīvas 28. pantā ir paredzēts – ja nodokļu maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kādas citas personas interesēs, ir iesaistīts pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas personīgi ir saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.
- 37 Tādējādi ar šo tiesību normu ir radīta juridiska fikcija par divu identisku pakalpojumu sniegšanas darbību secīgu veikšanu, uzskatot, ka saimnieciskās darbības subjekts, kurš piedalās pakalpojumu sniegšanā un kurš ir starpnieks, vispirms ir saņēmis attiecīgos pakalpojumus no specializētiem pakalpojumu sniedzējiem, pirms pats šos pakalpojumus pēc tam ir sniedzis saimnieciskās darbības veicējam, kura interesēs viņš darbojas (spriedums, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga, C-274/15, EU:C:2017:333, 86. punkts).
- 38 Ievērojot iepriekš izklāstīto un ņemot vērā, ka Direktīvas 2006/112 28. pants ietilpst šīs direktīvas IV sadaļā “Darījumi, par kuriem uzliek nodokli”, ir jāuzskata – ja pakalpojumu sniegšana, kurā ir iesaistīts saimnieciskās darbības subjekts, ir apliekama ar PVN, juridiskajām attiecībām starp šo saimnieciskās darbības subjektu un to saimnieciskās darbības subjektu, kura interesēs viņš rīkojas, arī ir jābūt apliekamām 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 *Amārāšti Land Investment*, noslēdzot līgumu ar trešajām personām, nodokļa maksātājiem, lai veiktu nepieciešamās darbības attiecīgo nekustamo īpašumu ierakstīšanai nekustamo īpašumu reģistrā, ir rīkojusies savā vārdā.
- 40 Otrkārt, attiecībā uz to, vai saistībā ar šo *Amārāšti Land Investment* ir rīkojusies minēto nekustamo īpašumu pārdevēju interesēs, ir jāatgādina, kā 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 īpašniekam.
- 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 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 sniegšanā atlīdzības raksturu, šī panta piemērošanas mērķiem nav nozīmes apstāklim, ka pircējs nav no pārdevēja iekasējis izdevumus saistībā ar attiecīgā nekustamā īpašuma pirmreizēju ierakstīšanu nekustamo īpašumu reģistrā tādējādi, ka kadastrālo darbību vērtība nav tikusi iekļauta 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 viņš to līgumiski ir uzņēmis attiecībā uz pārdevēju, veic vajadzīgos pasākumus attiecīgo nekustamo īpašumu pirmreizējai ierakstīšanai minētajā reģistrā, izmantojot pakalpojumus, kurus sniegušas trešās personas, kas ir nodokļa maksātājas, – tiek uzskatīts par tādu, kas personīgi ir sniedzis pārdevējam attiecīgos pakalpojumus šī 28. panta izpratnē, pat ja līguma puses ir vienojušās, ka minēto nekustamo īpašumu pirkuma cena neiekļauj kadastrālo darbību vērtību.

### *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 uzņēmusies segt sabiedrība, kas ir dibināta lauksaimniecības darbības veikšanai un kas izmanto trešo personu, nodokļa maksātāju, pakalpojumus zemesgabalu, kurus tā pērk, pirmreizējai ierakstīšanai nekustamo īpašumu reģistrā, var tikt kvalificēti kā ieguldījumu izdevumi tās saimnieciskās darbības vajadzībām, kuru tā vēlas uzsākt.
- 45 Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un no paša pirmā jautājuma formulējuma, šķiet, ka otrais jautājums ir uzdots, aplūkojot gadījumu, kurā pircējs, nodokļa maksātājs, nebūtu uzskatāms par tādu, kas personīgi ir sniedzis pārdevējam attiecīgos pakalpojumus PVN direktīvas 28. panta izpratnē.
- 46 Tāpēc, ka Tiesa savā atbildē uz pirmo un trešo jautājumu ir nospriedusi, ka tāds pircējs kā prasītāja pamatlietā ir uzskatāms par personīgi sniegušu pārdevējam attiecīgos pakalpojumus PVN direktīvas 28. panta izpratnē, uz otro jautājumu nav jāatbild.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 47 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

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 priekšligumā nav izšķiroša, lai noskaidrotu, vai nākotnes pircējam ir tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas saistīts ar tādu izdevumu samaksu, kuri izriet no attiecīgo nekustamo īpašumu pirmreizējas 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 pārdevuma līguma priekšligumu nākotnes pircējs, nodokļa maksātājs – kurš, kā viņš to līgumiski ir uzņēmies attiecībā uz nākotnes pārdevēju, veic vajadzīgos pasākumus šo nekustamo īpašumu pirmreizējai ierakstīšanai minētajā reģistrā, izmantojot pakalpojumus, kurus sniegušas trešās personas, nodokļa maksātājas, – tiek uzskatīts par tādu, kas personīgi ir sniedzis nākotnes pārdevējam attiecīgos pakalpojumus šī 28. panta izpratnē, pat ja līguma puses ir vienojušās, ka minēto nekustamo īpašumu pirkuma cena neiekļauj kadastrālo darbību vērtību.

[Paraksti]