

62018CJ0707

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 19 december 2019 (*1)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Beskattningsbara transaktioner – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Förvärv av fastigheter som ej är inskrivna i det nationella fastighetsregistret – Kostnader för den första inskrivningen i nämnda register som bärs av köparen – Anlitande av utomstående specialiserade bolag – Deltagande i tillhandahållandet av tjänster eller investeringskostnader för ett företags verksamhet”

I mål C-707/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunalul Timiș (Förstainstansdomstolen i Timiș, Rumänien) genom beslut av den 30 oktober 2018, som inkom till domstolen den 13 november 2018, i målet

Am?r??ti Land Investment SRL

mot

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

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

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L.S. Rossi samt domarna J. Malenovský (referent) och N. Wahl,

generaladvokat: G. Hogan,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

—

Rumäniens regering, genom C.-R. Can??r, R.I. Ha?ieganu och L. Li?u, samtliga i egenskap av ombud,

—

Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och A. Biolan, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 24, 28, 167 och 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2

Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Am?r??ti Land Investment SRL och å andra sidan Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara (Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Timi?oara, Rumänien) och Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Timi? (Distriktsmyndigheten för offentliga finanser i Timi?, Rumänien). Målet rör rätten till återbetalning av mervärdesskatt som hänför sig till transaktioner genom vilka Am?r??ti Land Investment, på egen bekostnad, har vidtagit de åtgärder som krävs för en första registrering i det nationella fastighetsregistret (nedan kallat fastighetsregistret) av de fastigheter som bolaget avsåg att förvärva.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3

I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c)

Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

4

Artikel 24.1 i detta direktiv stadgar följande:

”Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

5

Artikel 28 i direktivet har följande lydelse:

"Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga."

6

I artikel 167 i direktivet föreskrivs följande:

"Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar."

7

I direktivets artikel 168, som ingår i avdelning X, med rubriken "Avdrag", föreskrivs följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a)

Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

..."

Rumänsk rätt

Lag nr 227/2015

8

I artikel 297.4 i Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lag nr 227/2015 om skatt):

"Varje beskattningsbar person har rätt att göra avdrag för skatt som är hänförlig till inköp om dessa används för någon av nedanstående transaktioner

a)

beskattade transaktioner,

..."

9

Följande anges i artikel 271.2 i denna lag:

"Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga."

Civillagen

10

Artikel 885.1 i Legea nr. 287/2009 privind Codul civil al României (den rumänska civillagen nr 287/2009) (Monitorul Oficial al României, del I, nr 505 av den 15 juli 2011) (nedan kallad civillagen) har följande lydelse:

"Om inte annat föreskrivs i lag ska sakrätter i fast egendom som är inskriven i fastighetsregistret enbart kunna förvärfvas, mellan parterna och i förhållande till tredje man, genom inskrivning i fastighetsboken, på grundval av den handling eller den omständighet som rättfärdigar inskrivning."

11

Artikel 886 i civillagen har följande lydelse:

"En ändring av en sakrätt i fast egendom ska ske i enlighet med de regler som styr förvärv eller utsläckning av sakrätter, om inte annat föreskrivs i lag."

12

Artikel 888 i denna lag har följande lydelse:

"Inskrivning i fastighetsboken sker på grundval av en notariebestyrkt handling, ett domstolsavgörande som inte kan överklagas, ett arvsintyg eller en annan handling som utfärdats av förvaltningsmyndigheterna, i de fall där detta föreskrivs i lag."

13

I artikel 893 i nämnda lag anges följande:

"Inskrivning av en sakrätt kan endast ske

a)

mot den som vid tidpunkten för registreringen av ansökan är inskriven som innehavare av den rättighet med avseende på vilken sakrätten ska skrivas in,

..."

14

I artikel 1244 i civillagen föreskrivs följande:

"Förutom i de i lag angivna fallen, måste avtal som överför eller utgör sakrätter för vilka inskrivning i fastighetsboken är obligatorisk ingås skriftligen och i en form som äger vitsord, vid äventyr av att de annars saknar giltighet."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15

Am?r??ti Land Investment bildades år 2014 för att bedriva jordbruksverksamhet och bolaget förvärvade för detta ändamål ett antal fastigheter.

16

Förvärvet av dessa fastigheter skedde i två steg. Först ingicks ett avtal om en ömsesidigt

förpliktande utfästelse om försäljning (nedan kallat utfästelseavtal) mellan den person som förband sig att sälja fastigheterna och Am?r??ti Land Investment, varigenom Am?r??ti Land Investment förvärvade en rätt att köpa fastigheterna. Därefter, efter fullgörandet av de administrativa formaliteter som krävdes enligt lag för att ingå ett avtal om försäljning av nämnda fastigheter, undertecknade de berörda parterna ett köpeavtal.

17

Den hänskjutande domstolen har i detta avseende preciserat att det enligt rumänsk rätt krävs att avtal om försäljning av fast egendom, såsom de fastigheter som är aktuella i det nationella målet, har ingåtts i en form som äger vitsord och att det, för att avtalen ska anses ha ingåtts i en form som äger vitsord, krävs att de berörda fastigheterna är inskrivna i fastighetsregistret och att säljaren där anges som ägare till dessa, vilket inte var fallet med de fastigheter som var i fråga i det nationella målet.

18

För att fullgöra de administrativa formaliteter som krävdes innan avtalet om försäljning av fastigheterna kunde ingås beslutade Am?r??ti Land Investment att inom ramen för sina fastighetsinvesteringsåtgärder, på egen bekostnad, köpa in tjänster från utomstående parter, nämligen från advokater, notarius publicus och bolag som specialiserat sig på fastighetsrätt och topografi. Bland annat tog Am?r??ti Land Investment hjälp av ett fastighetsregistreringsbolag för den första inskrivningen av fastigheterna i fastighetsregistret.

19

Utfästelseavtalen om försäljning av de berörda fastigheterna innehöll en klausul enligt vilken den part som gjorde försäljningsutfästelsen samtyckte till att Am?r??ti Land Investment, på egen bekostnad, vidtog samtliga åtgärder för sammanställning av handlingar, upprättande av akter, legalisering och registrering av handlingar, informationshantering och inskrivning i fastighetsregistret. Denna part förklarade sig också vara införstådd med att samtliga registreringsåtgärder som Am?r??ti Land Investment vidtagit var absolut nödvändiga för att köpeavtalet skulle kunna ingås i en form som äger vitsord.

20

Säljaren fakturerades inte för kostnaderna för den första inskrivningen av fastigheterna i fastighetsregistret, vilka avtalsparterna i samförstånd hade uppskattat till 750 euro per hektar. I utfästelseavtalen angavs dessutom att Am?r??ti Land Investment, i samband med ingåendet av dessa, skulle erlägga den fulla köpeskillingen för fastigheterna, vilken inte inbegrep motvärdet för åtgärderna för inskrivning i fastighetsregistret.

21

Utfästelseavtalen innehöll vidare en klausul enligt vilken säljaren var skyldig att ersätta Am?r??ti Land Investment för kostnaderna för att skriva in de berörda fastigheterna i fastighetsregistret samt utge ett vite om 2000 euro per hektar för det fall säljaren inte fullgjorde sin skyldighet att ingå köpeavtalet inom avtalad tid, på grund av en brist som kunde tillskrivas säljaren eller av någon annan orsak som Am?r??ti Land Investment inte kunde tillskrivas ansvaret för.

22

Efter förvärvet av fastigheterna lämnade Am?r??ti Land Investment den 23 januari 2017 in en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt avseende ett belopp på 73828 rumänsk leu (RON)

(ungefär 15456 euro), vilken godtog av skattemyndigheten.

23

Myndigheten beslutade emellertid därefter att ålägga Am?r??ti Land Investment att betala ytterligare 41911 RON (ungefär 8772 euro) i mervärdesskatt. Som skäl angavs att beloppet 750 euro per hektar som avses ovan i punkt 20 motsvarade motvärdet för den tjänst som Am?r??ti Land Investment tillhandahöll säljarna – det vill säga åtgärderna för inskrivningen av de aktuella fastigheterna och ingåendet av köpeavtalen i en form som äger vitsord – i utbyte mot tillträdet till dessa fastigheter. Nämda myndighet gjorde i detta hänseende gällande att Am?r??ti Land Investment i utbyte mot dessa fastigheter dels hade betalat en köpeskilling, dels hade tillhandahållit försäljarna en tjänst, som dessa med nödvändighet måste bära kostnaden för.

24

Am?r??ti Land Investment begärde omprövning av beskattningsbeslutet om ytterligare mervärdesskatt. Skattemyndigheten vidhöll sitt beslut med motiveringen att bolaget hade tillhandahållit tjänsterna i eget namn men för säljarnas räkning, dock utan att fakturera mottagarna av tjänsten för motvärdet eller uppbära mervärdesskatt för detta tillhandahållande av tjänster.

25

Am?r??ti Land Investment har vid den hänskjutande domstolen gjort gällande att de kostnader som bolaget har ådragit sig och som uppskattats till 750 euro per hektar utgör investeringskostnader som bolaget har haft för sina beskattade transaktioner, för vilka det har rätt att dra av mervärdesskatten.

26

Bolaget har dessutom gjort gällande att kostnaderna i samband med inskrivningen av de aktuella fastigheterna i fastighetsregistret fastställts till ett belopp på 750 euro per hektar, för att underlätta uppskattningen av den skada som bolaget skulle kunna ha lidit om säljarna inte hade uppfyllt sin skyldighet att ingå avtalen om försäljning av fastigheterna i en form som äger vitsord. Am?r??ti Land Investment har preciserat att detta belopp, som varierade från en transaktion till en annan, i praktiken kunde understiga eller överstiga 750 euro.

27

Tribunalul Timi? (Förstainstansdomstolen i Timi?, Rumänien) fann att det behövs en tolkning av unionsbestämmelser för att målet ska kunna avgöras, och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1)

Ska [mervärdesskattedirektivet] och särskilt artiklarna 24, 28, 167 och 168 a i det direktivet tolkas på så sätt att en köpare som är en beskattningsbar person och som, i samband med en försäljning av fastigheter som inte var inskrivna i [fastighetsregistret] (fastighetsboken) och inte hade registrerats vid tidpunkten för tillträdet, fullgör sin avtalsenliga skyldighet att på egen bekostnad vidta de åtgärder som krävs för att fastigheterna ska skrivas in för första gången i fastighetsregistret, ska anses utföra tjänster till förmån för säljaren eller köpa in tjänster i samband med den egna investeringen i fastigheter varvid vederbörande ska anses ha rätt till avdrag för mervärdesskatt?

2)

Kan [mervärdesskattedirektivet] och särskilt artiklarna 167 och 168 a i det direktivet tolkas på så sätt att de kostnader som bärs av en köpare som är en beskattningsbar person, i samband med inskrivningen för första gången i fastighetsregistret av fastigheter med avseende på vilka köparen har rätt till en framtida äganderättsövergång och till vilken tillträde har lämnats av säljare vilka inte har låtit skriva in sin äganderätt till den egendomen i fastighetsboken, kan anses utgöra transaktioner inför investeringen som ger den beskattningsbara personen rätt till avdrag för mervärdesskatt?

3)

Ska [mervärdesskattedirektivet] och särskilt artiklarna 24, 28, 167 och 168 a i det direktivet tolkas på så sätt att de kostnader som bärs av en köpare som är en beskattningsbar person, i samband med inskrivningen för första gången i fastighetsregistret av fastigheter med avseende på vilka köparen har rätt till en framtida äganderättsövergång och till vilken tillträde har lämnats av säljare vilka inte har låtit skriva in sin äganderätt till den egendomen i fastighetsboken, kan anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster till säljarna, när köparen och säljarna har kommit överens om att köpeskillingen för fastigheterna inte inbegriper motvärdet för de åtgärder som vidtagits för inskrivningen i fastighetsregistret?

4)

Ska [mervärdesskattedirektivet] förstås så att de administrativa kostnader som rör fastigheter som köparen har getts tillträde till och med avseende på vilka denne har rätt till en framtida äganderättsövergång från säljaren, som inkluderar – men inte är begränsade till – kostnaderna för inskrivningen för första gången i fastighetsregistret, med nödvändighet ska bäras av säljaren, eller kan dessa kostnader, på grundval av ett avtal mellan parterna, bäras av köparen eller vilken som helst av parterna i transaktionen, med den följd att det rättssubjektet ges rätt till avdrag för mervärdesskatt?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den fjärde frågan

28

Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan, som ska besvaras först, för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det utgör hinder för att parterna i en transaktion som syftar till att överföra äganderätten till en fastighet kommer överens om att den framtida köparen (nedan kallad köparen) bär hela eller en del av de kostnader som är hänförliga till de administrativa formaliteterna i samband med denna transaktion, bland annat de som avser den första inskrivningen av denna fastighet i fastighetsregistret, och att denna köpare följaktligen ges rätt till avdrag för mervärdesskatt.

29

Domstolen konstaterar att mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon bestämmelse som inskränker den frihet som parterna vid en fastighetsförsäljning, såsom den i det nationella målet, har att avtala om vilken av dem som ska bära kostnaden för de administrativa formaliteter som hänger samman med denna transaktion.

Vidare ska det påpekas att det är ett krav enligt den nationella lagstiftningen i målet, vilket även framgår av beslutet om hänskjutande, att den fastighet som ska säljas är inskriven i fastighetsregistret och att säljaren är inskriven i registret såsom ägare till fastigheten, vid äventyr av att köpeavtalet annars är ogiltigt.

Den första inskrivningen av fastigheten i fastighetsregistret och angivandet av namnet på ägaren i detta register omfattas inte av den avtalsfrihet som gäller för parterna vid en fastighetsförsäljning, eftersom dessa inskrivningar utgör en lagstadgad skyldighet som åvilar säljaren.

Således kan införandet av ett avtalsvillkor såsom det som är i fråga i det nationella målet, vars syfte är att låta köparen av en fastighet bära kostnaderna för den första inskrivningen av fastigheten i fastighetsregistret och för angivandet av namnet på fastighetsägaren, inte innebära någon ändring av den rättsliga karaktären hos den skyldighet som åvilar den framtida säljaren (nedan kallad säljaren) och som gett upphov till dessa kostnader. Inte heller kan införandet av detta avtalsvillkor ersätta denna skyldighet.

Det betyder att enbart den omständigheten i sig att ett avtal om en ömsesidigt förpliktande utfästelse om fastighetsförsäljning innehåller en sådan klausul inte är avgörande för frågan huruvida köparen har rätt att dra av den mervärdesskatt som är hänförlig till betalningen av kostnaderna för den första inskrivningen av de berörda fastigheterna i fastighetsregistret.

Mot bakgrund av det ovan anförda ska den fjärde frågan besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det inte utgör hinder för att parterna i en transaktion som syftar till att överföra äganderätten till fastigheter kommer överens om att införa en avtalsklausul enligt vilken köparen bär hela eller en del av de kostnader som är hänförliga till de administrativa formaliteterna i samband med denna transaktion, bland annat de som avser den första inskrivningen av dessa fastigheter i fastighetsregistret. Enbart den omständigheten i sig att ett avtal om en ömsesidigt förpliktande utfästelse om fastighetsförsäljning innehåller en sådan klausul är dock inte avgörande för frågan huruvida köparen har rätt att dra av den mervärdesskatt som är hänförlig till betalningen av kostnaderna för den första inskrivningen av de berörda fastigheterna i fastighetsregistret.

Den första och den tredje frågan

Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den tredje frågan, som ska prövas gemensamt och i andra hand, för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet, särskilt artikel 28, ska tolkas så, att det ska anses att en köpare som är en beskattningsbar person och som, när det föreligger ett avtal om en ömsesidigt förpliktande utfästelse om försäljning av fastigheter som inte är inskrivna i fastighetsregistret, i enlighet med sina avtalsenliga åtaganden gentemot säljaren, vidtar de åtgärder som krävs för en första inskrivning av de berörda fastigheterna i fastighetsregistret genom att använda sig av tjänster som tillhandahålls av andra beskattningsbara

personer, själv har tillhandahållit säljaren de aktuella tjänsterna, i den mening som avses i artikel 28 i direktivet, även då avtalsparterna har kommit överens om att köpeskillingen för nämnda fastigheter inte inbegriper motvärdet för åtgärderna för inskrivning i fastighetsregistret.

36

Här ska det understrykas att det i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet anges att om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska han anses själv ha tillhandahållit de aktuella tjänsterna.

37

Denna bestämmelse skapar alltså den rättsliga fiktionen att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra: den näringsidkare som deltar i tillhandahållandet av tjänster, och som är kommissionär, anses först ha mottagit de aktuella tjänsterna från specialiserade näringsidkare, och därefter ha utfört tjänsterna åt den för vars räkning näringsidkaren handlar (dom av den 4 maj 2017, kommissionen/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 86).

38

Med hänsyn till det ovan anförda och med beaktande av att artikel 28 i direktiv 2006/112 ingår i avdelning IV, med rubriken "Beskattningsbara transaktioner", ska det anses att om det tillhandahållande av tjänster som en näringsidkare deltar i är föremål för mervärdesskatt, så är även det rättsliga förhållande som råder mellan den näringsidkaren och den näringsidkare för vars räkning denne handlar föremål för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 maj 2017, kommissionen/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 87).

39

För det första är det i det nationella målet ostridigt att Am?r??ti Land Investment agerade i eget namn när det ingick avtal med andra beskattningsbara personer i syfte att vidta de åtgärder som krävs för inskrivningen av de berörda fastigheterna i fastighetsregistret.

40

För det andra, vad gäller frågan huruvida Am?r??ti Land Investment har handlat för fastighetssäljarens räkning, ska det erinras om att skyldigheten att göra en första inskrivning av en fastighet i fastighetsregistret, såsom angetts ovan i punkt 31, utgör en lagstadgad skyldighet som åvilar säljaren, vilken måste stå angiven i fastighetsregistret som ägare till fastigheten.

41

Av detta följer att om köparen, i enlighet med det avtal som ingåtts med säljaren av fastigheten, på egen bekostnad vidtar de åtgärder som krävs för en första registrering av fastigheten i fastighetsregistret och för införandet i detta register av namnet på fastighetsägaren, för fullgörandet av en lagstadgad skyldighet som åvilar fastighetsägaren, måste det anses att dessa åtgärder har vidtagits för någon annans räkning i den mening som avses i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet.

42

För det tredje finner domstolen att det, med hänsyn till att artikel 28 i mervärdesskattedirektivet inte innehåller något krav på att deltagandet i tillhandahållandet av tjänster ska ske mot vederlag, saknar betydelse vid tillämpningen av den artikeln att köparen inte har fakturerat säljaren för

kostnaderna för den första inskrivningen av den berörda fastigheten i fastighetsregistret, med följden att motvärdet för åtgärderna för inskrivning i fastighetsregistret inte har inkluderats i köpeskillingen för fastigheten.

43

Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första och den tredje frågan besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet, särskilt artikel 28, ska tolkas så, att det ska anses att en köpare som är en beskattningsbar person och som, när det föreligger ett avtal om en ömsesidigt förpliktande utfästelse om försäljning av fastigheter som inte är inskrivna i fastighetsregistret, i enlighet med sina avtalsenliga åtaganden gentemot säljaren, vidtar de åtgärder som krävs för en första inskrivning av de berörda fastigheterna i fastighetsregistret genom att använda sig av tjänster som tillhandahålls av andra beskattningsbara personer, själv har tillhandahållit säljaren de aktuella tjänsterna, i den mening som avses i artikel 28 i direktivet, även då avtalsparterna har kommit överens om att köpeskillingen för nämnda fastigheter inte inbegriper motvärdet för åtgärderna för inskrivning i fastighetsregistret.

Den andra frågan

44

Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet, bland annat artiklarna 167 och 168 a, ska tolkas så, att de kostnader som bärs av ett bolag som har bildats i syfte att bedriva jordbruksverksamhet och som, för den första inskrivningen i fastighetsregistret av de fastigheter som det förvärvar, använder sig av tjänster som tillhandahålls av andra beskattningsbara personer, kan kvalificeras som investeringskostnader för den ekonomiska verksamhet som det har för avsikt att börja utöva.

45

Det framgår av begäran om förhandsavgörande och av själva ordalydelsen i den första frågan att den andra frågan har ställts för det fall att det inte ska anses att den beskattningsbara personen själv har tillhandahållit säljaren de aktuella tjänsterna, i den mening som avses i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet.

46

Eftersom domstolen i sitt svar på den första och den tredje frågan har slagit fast att det ska anses att en sådan köpare som klaganden i målet vid den nationella domstolen själv har tillhandahållit säljaren de aktuella tjänsterna, i den mening som avses i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

47

Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

1)

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det inte utgör hinder för att parterna i en transaktion som syftar till att överföra äganderätten till fastigheter kommer överens om att införa en avtalsklausul enligt vilken köparen bär hela eller en del av de kostnader som är hänförliga till de administrativa formaliteterna i samband med denna transaktion, bland annat de som avser den första inskrivningen av dessa fastigheter i fastighetsregistret. Enbart den omständigheten i sig att ett avtal om en ömsesidigt förpliktande utfästelse om fastighetsförsäljning innehåller en sådan klausul är dock inte avgörande för frågan huruvida köparen har rätt att dra av den mervärdesskatt som är hänförlig till betalningen av kostnaderna för den första inskrivningen av de berörda fastigheterna i fastighetsregistret.

2)

Direktiv 2006/112, särskilt artikel 28, ska tolkas så, att det ska anses att en köpare som är en beskattningsbar person och som, när det föreligger ett avtal om en ömsesidigt förpliktande utfästelse om försäljning av fastigheter som inte är inskrivna i fastighetsregistret, i enlighet med sina avtalsenliga åtaganden gentemot säljaren, vidtar de åtgärder som krävs för en första inskrivning av de berörda fastigheterna i fastighetsregistret genom att använda sig av tjänster som tillhandahålls av andra beskattningsbara personer, själv har tillhandahållit säljaren de aktuella tjänsterna, i den mening som avses i artikel 28 i direktivet, även då avtalsparterna har kommit överens om att köpeskillingen för nämnda fastigheter inte inbegriper motvärdet för åtgärderna för inskrivning i fastighetsregistret.

Underskrifter

(*1) Rättegångsspråk: rumänska.