

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

19 december 2019 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Belastbare handelingen – Aftrek van de voorbelasting – Verwerving van niet in het nationale kadaster ingeschreven onroerende goederen – Kosten verbonden aan de eerste inschrijving in dit kadaster die de koper ten laste neemt – Inschakeling van gespecialiseerde derde bedrijven – Tussenkost in een dienstverrichting of investeringsuitgaven ten behoeve van een onderneming”

In zaak C-707/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Timiș (rechter in eerste aanleg Timiș, Roemenië) bij beslissing van 30 oktober 2018, ingekomen bij het Hof op 13 november 2018, in de procedure

Am?r??ti Land Investment SRL

tegen

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

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

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: L. S. Rossi, kamerpresident, J. Malenovský (rapporteur) en N. Wahl, rechters,

advocaat-generaal: G. Hogan,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Roemeense regering, vertegenwoordigd door C. R. Can??r, R. I. Ha?ieganu en L. Li?u als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en A. Biolan als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 24, 28, 167 en 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Am?r??ti Land Investment SRL, enerzijds, en de Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara (regionaal directoraat-generaal overheidsfinanciën Timi?oara, Roemenië) en de Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Timi? (administratie overheidsfinanciën van het district Timi?, Roemenië), anderzijds, over het recht op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over handelingen waarbij Am?r??ti Land Investment op eigen kosten de nodige stappen heeft ondernomen voor de eerste inschrijving, in het nationale kadaster (hierna: „kadaster”), van de terreinen die zij voornemens was te verwerven.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 In artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn staat te lezen:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4 Artikel 24, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Als ‚dienst’ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”

5 Artikel 28 van die richtlijn luidt:

„Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.”

6 Artikel 167 van dezelfde richtlijn bepaalt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

7 Artikel 168 van de btw-richtlijn, onder titel X met als opschrift „Aftrek”, is als volgt verwoord:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

Roemeens recht

Wet nr. 227/2015

8 Artikel 297, lid 4, van Lege nr. 227/2015 privind Codul fiscal (wet nr. 227/2015 houdende het belastingwetboek) bepaalt:

„Elke belastingplichtige heeft recht op aftrek van de belasting over zijn verwervingen voor zover deze worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) belastbare handelingen;

[...]”

9 Artikel 271, lid 2, van deze wet bepaalt:

„Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.”

Burgerlijk wetboek

10 Artikel 885, lid 1, van Lege nr. 287/2009 privind Codul civil al României (wet nr. 287/2009 houdende het Roemeense burgerlijk wetboek) (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 505 van 15 juli 2011; hierna: „burgerlijk wetboek”) luidt als volgt:

„Tenzij in de wet anders is bepaald, worden de zakelijke rechten op onroerende goederen die in het kadaster zijn ingeschreven, zowel tussen de partijen als jegens derden verworven uitsluitend middels inschrijving ervan in het kadaster op grond van de akte of van het feit dat de inschrijving heeft gerechtvaardigd.”

11 Artikel 886 van het burgerlijk wetboek bepaalt:

„Een zakelijk recht op een onroerend goed wordt gewijzigd volgens de regels vastgesteld voor het verwerven of tenietgaan van zakelijke rechten, tenzij in de wet anders is bepaald.”

12 Artikel 888 van dit wetboek luidt:

„Inschrijving in het kadaster gebeurt op grond van een notariële akte in origineel, een definitieve rechterlijke uitspraak, een verklaring van erfrecht of enige ander door de overheid afgegeven stuk, in de gevallen waarin de wet voorziet.”

13 Artikel 893 van dat wetboek bepaalt het volgende:

„Een zakelijk recht kan alleen worden ingeschreven:

a) ten aanzien van degene die, op de datum dat het verzoek is geregistreerd, is ingeschreven als houder van het recht waarvoor de inschrijving zal worden gedaan;

[...]”

14 Artikel 1244 van het burgerlijk wetboek is als volgt verwoord:

„Tenzij in de wet anders is bepaald, moeten overeenkomsten op grond waarvan in het kadaster in

te schrijven zakelijke rechten worden overgedragen of gevestigd, op straffe van absolute nietigheid, worden vastgelegd in een authentieke akte.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 De vennootschap Am??ti Land Investment is in 2014 opgericht om landbouwactiviteiten uit te oefenen en heeft daartoe terreinen aangekocht.

16 De procedure voor de aankoop van deze terreinen verliep in twee fasen. In een eerste fase werd een wederzijds bindende voorlopige verkoopakte gesloten tussen de persoon die beloofde om de terreinen te verkopen en Am??ti Land Investment, op grond waarvan deze laatste aanspraak kon maken op het eigendomsrecht op die terreinen. In een tweede fase hebben de betrokken partijen de verkoopovereenkomst voor de terreinen ondertekend nadat de door de wet voorgeschreven administratieve formaliteiten voor het sluiten van die overeenkomst waren vervuld.

17 Dienaangaande merkt de verwijzende rechter op dat de Roemeense wetgeving vereist dat verkoopovereenkomsten voor onroerende goederen, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde terreinen, bij authentieke akte worden gesloten, en dat voor een rechtsgeldige totstandkoming van die overeenkomsten bij authentieke akte de terreinen in het kadaster moeten zijn ingeschreven en de verkoper daarbij als eigenaar ervan vermeld moet zijn, wat bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde terreinen niet het geval was.

18 Am??ti Land Investment heeft in het kader van haar vastgoedinvesteringen op eigen kosten een beroep gedaan op diensten van derden zoals advocaten- en notariskantoren en gespecialiseerde kadaster- en topografische bureaus voor de afhandeling van de administratieve formaliteiten waaraan moest zijn voldaan vóór het sluiten van de verkoopovereenkomst voor deze terreinen. Zij heeft meer bepaald een beroep gedaan op een kadasterbureau voor de eerste inschrijving van de terreinen in het kadaster.

19 De voorlopige verkoopakten inzake de betrokken terreinen bevatten een beding waarbij de toekomstige verkoper ervan verklaarde ermee in te stemmen dat Am??ti Land Investment op eigen kosten alle werkzaamheden zou verrichten voor informatiegaring, het aanleggen van dossiers, het legaliseren en registreren van documenten, alle werkzaamheden bij het kadaster en de inschrijving in het kadaster. Voorts heeft hij verklaard te begrijpen dat alle door Am??ti Land Investment verrichte inschrijvingsprocedures absoluut noodzakelijk waren om de verkoopovereenkomst bij authentieke akte te kunnen sluiten.

20 De kosten verbonden aan de eerste inschrijving van die terreinen in het kadaster, die door de partijen bij de overeenkomst in onderling overleg op 750 EUR per hectare zijn begroot, zijn niet aan de verkoper doorberekend. De voorlopige verkoopakten bepaalden bovendien dat Am??ti Land Investment op het moment van sluiting van de voorlopige verkoopakten de verkoper de volledige koopsom van de terreinen zou betalen en dat deze prijs niet de tegenprestatie voor inschrijving in het kadaster omvatte.

21 In die voorlopige verkoopakten was overigens ook een beding opgenomen op grond waarvan de verkoper gehouden was om bij niet-nakoming van zijn verplichting tot sluiting van de verkoopovereenkomst binnen de gestelde termijn, door zijn schuld of om enige andere reden, met uitzondering van redenen die aan Am??ti Land Investment toerekenbaar zijn, Am??ti Land Investment te vergoeden voor de kosten die zij heeft gemaakt met het oog op inschrijving van de betrokken terreinen in het kadaster, alsmede om haar een schadeloosstelling ten bedrage van 2 000 EUR per hectare te betalen.

22 Na de aankoop van de terreinen heeft Am?r??ti Land Investment op 23 januari 2017 een verzoek om teruggaaf van de btw voor een bedrag van 73 828 Roemeense leu (RON) (ongeveer 15 456 EUR) ingediend, dat door de belastingdienst is toegewezen.

23 Vervolgens heeft de belastingdienst echter btw ten bedrage van 41 911 RON (ongeveer 8 772 EUR) nageheven op grond dat het in punt 20 van het onderhavige arrest bedoelde bedrag van 750 EUR per hectare de tegenwaarde vormde van de dienst bestaande in de inschrijving van de betrokken terreinen en het sluiten van de verkoopovereenkomsten bij authentieke akte, die Am?r??ti Land Investment ten behoeve van de verkopers heeft verricht in ruil voor de levering van die terreinen. De belastingdienst heeft dienaangaande aangevoerd dat Am?r??ti Land Investment in ruil voor de terreinen niet alleen een prijs had betaald maar ook een dienst ten behoeve van de verkopers had verricht, waarvan laatstgenoemden noodzakelijkerwijs de kosten moesten dragen.

24 Am?r??ti Land Investment heeft bezwaar gemaakt tegen de naheffingsaanslag in de btw, waarbij dit bezwaar is afgewezen door de belastingdienst op grond dat deze vennootschap de betreffende diensten op eigen naam maar voor rekening van de verkopers had verricht en daarbij evenwel had nagelaten de tegenwaarde ervan aan de dienstontvanger in rekening te brengen en de daarover verschuldigde btw te innen.

25 Voor de verwijzende rechter betoogt Am?r??ti Land Investment dat de door haar gedragen kosten die worden begroot op 750 EUR per hectare, investeringsuitgaven zijn die zij heeft gedaan om belastbare handelingen te verrichten en waarvoor zij recht op aftrek van de overeenkomstige btw heeft.

26 Voorts stelt zij dat het bedrag van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde kosten van inschrijving van de betrokken terreinen in het kadaster op 750 EUR per hectare werd vastgesteld om gemakkelijker de schade te kunnen beoordelen die zij zou hebben geleden indien de verkopers niet hadden voldaan aan hun verplichting om de verkoopovereenkomsten voor de terreinen bij authentieke akte te sluiten. Am?r??ti Land Investment preciseert hierbij dat dit bedrag in de praktijk varieerde naargelang de transactie en hoger of lager dan 750 EUR kon zijn.

27 Van oordeel dat voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding de uitlegging van Unierechtelijke bepalingen noodzakelijk is, heeft de Tribunal Timi? (rechter in eerste aanleg Timi?, Roemenië) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet [de btw-richtlijn], met name de artikelen 24, 28 en 167 en artikel 168, onder a), aldus worden uitgelegd dat wanneer bij een verkoop van onroerende goederen die niet zijn ingeschreven in het [kadaster] en die op het moment van levering niet kadastraal bekend zijn, de belastingplichtige koper zich op grond van de overeenkomst ertoe verbindt om op zijn kosten de noodzakelijke stappen te ondernemen voor eerste inschrijving van deze goederen in het kadaster, hij een dienst ten behoeve van de verkoper verricht dan wel diensten betreft die verband houden met zijn investering in onroerend goed waarvoor hij recht op aftrek van de btw behoort te krijgen?

2) Kan [de btw-richtlijn], met name artikel 167 en artikel 168, onder a), aldus worden uitgelegd dat de kosten die de belastingplichtige koper heeft gemaakt voor eerste inschrijving in het kadaster van onroerende goederen waarvoor hij aanspraak kan maken op de toekomstige overdracht van het eigendomsrecht en die hem zijn geleverd door de verkoper wiens eigendomsrecht op deze goederen niet in het kadaster is ingeschreven, kunnen worden aangemerkt als aan de investering voorafgaande handelingen waarvoor de belastingplichtige recht op btw-aftrek geniet?

3) Moeten de bepalingen van [de btw-richtlijn], met name de artikelen 24, 28 167 en artikel 168, onder a), aldus worden uitgelegd dat de kosten die de belastingplichtige koper maakt voor eerste inschrijving in het kadaster van onroerende goederen die aan hem zijn geleverd en waarvoor hij, op grond van een overeenkomst, aanspraak maakt op de toekomstige overdracht van het eigendomsrecht door de verkoper wiens eigendomsrecht op deze goederen niet in het kadaster is ingeschreven, worden aangemerkt als een ten behoeve van de verkoper verrichte dienst in omstandigheden waarin de koper en de verkoper zijn overeengekomen dat de tegenwaarde van de inschrijving in het kadaster niet in de prijs van de onroerende goederen is begrepen?

4) Dienen, in de zin van [de btw-richtlijn], de kosten voor de administratieve handelingen betreffende de onroerende goederen die aan deze koper zijn geleverd en waarvoor hij, op grond van een overeenkomst, aanspraak maakt op de toekomstige overdracht van het eigendomsrecht door de verkoper – waaronder doch niet uitsluitend de kosten voor eerste inschrijving in het kadaster – noodzakelijkerwijs door de verkoper te worden gedragen? Of kunnen deze kosten ook door de koper of door een van de partijen bij de transactie worden gedragen, overeenkomstig hetgeen tussen partijen is overeengekomen, met als gevolg dat het recht op btw-aftrek aan die persoon toekomt?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Vierde vraag

28 Met zijn vierde vraag, die als eerste moet worden beantwoord, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat de partijen bij een handeling die de eigendomsoverdracht van een onroerend goed tot doel heeft, overeenkomen dat de toekomstige koper (hierna: „koper”) alle of een deel van de kosten van de daaraan verbonden administratieve formaliteiten draagt, met name de kosten voor de eerste inschrijving van dat onroerend goed in het kadaster, en dat de koper bijgevolg recht op btw-aftrek heeft.

29 Dienaangaande moet om te beginnen worden vastgesteld dat de btw-richtlijn geen enkele bepaling bevat die de vrijheid beperkt waarover partijen bij een verkoop van een onroerend goed als aan de orde in het hoofdgeding in beginsel beschikken om contractueel vast te leggen wie van hen de kosten zal dragen van de daaraan verbonden administratieve formaliteiten.

30 Verder dient te worden opgemerkt dat, zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling vereist dat een onroerend goed waarvan de verkoop wordt overwogen, ingeschreven is in het kadaster en de verkoper aldaar is vermeld als eigenaar ervan, op straffe van nietigheid van de verkoopovereenkomst.

31 De eerste inschrijving van het onroerend goed in het kadaster en de vermelding van de eigenaar daarvan in dit kadaster vallen niet onder de contractvrijheid van de partijen bij een verkoop van een onroerend goed, aangezien zij voor de verkoper een wettelijke verplichting uitmaken.

32 De opneming van een contractueel beding als aan de orde in het hoofdgeding, bedoeld om de koper van een onroerend goed de kosten van de eerste inschrijving van dat onroerend goed in het kadaster en van de vermelding van de eigenaar ervan te laten dragen, kan dus geen afbreuk doen aan de wettelijke aard van de verplichting die rust op de toekomstige verkoper (hierna: „verkoper”) – die aan de basis ligt van deze kosten – noch in de plaats daarvan komen.

33 Het loutere feit dat een wederzijds bindende voorlopige verkoopakte voor onroerende

goederen een dergelijk beding bevat, is bijgevolg niet doorslaggevend om te bepalen of de koper recht heeft op aftrek van de btw over de kosten die voortvloeien uit de eerste inschrijving van de betreffende onroerende goederen in het kadaster.

34 Gelet op een en ander moet op de vierde vraag worden geantwoord dat de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzet dat de partijen bij een handeling die de eigendomsoverdracht van een onroerend goed tot doel heeft, overeenkomen een beding op te nemen volgens hetwelk de koper alle of een deel van de kosten van de daaraan verbonden administratieve formaliteiten zal dragen, met name de kosten voor de eerste inschrijving van dat onroerend goed in het kadaster. Het loutere feit dat een wederzijds bindende voorlopige verkoopakte voor onroerende goederen een dergelijk beding bevat, is evenwel niet doorslaggevend om te bepalen of de koper recht heeft op aftrek van de btw met betrekking tot de betaling van de kosten die voortvloeien uit de eerste inschrijving van de betreffende onroerende goederen in het kadaster.

Eerste en derde vraag

35 Met zijn eerste en zijn derde vraag, die samen en vervolgens moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn, met name artikel 28 ervan, aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige koper die in het kader van een wederzijds bindende voorlopige verkoopakte voor niet in het kadaster ingeschreven onroerende goederen de nodige stappen voor de eerste inschrijving van de betreffende onroerende goederen in het kadaster onderneemt – daar hij zich daartoe ten opzichte van de verkoper contractueel heeft verbonden – en hierbij een beroep doet op diensten van belastingplichtige derden, geacht wordt deze diensten zelf ten behoeve van de verkoper te hebben verricht in de zin van dat artikel 28, ook al zijn de contractspartijen overeengekomen dat de tegenwaarde van de inschrijving in het kadaster niet in de verkoopprijs voor die onroerende goederen is begrepen.

36 Dienaangaande moet worden benadrukt dat artikel 28 van de btw-richtlijn bepaalt dat, wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige geacht wordt deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.

37 Die bepaling creëert dus een juridische fictie waarbij twee identieke diensten achtereenvolgens worden verricht. Volgens deze fictie wordt de marktdeelnemer die bij de dienstverrichting als tussenpersoon handelt en de commissionair is, geacht in eerste instantie de betrokken diensten van gespecialiseerde dienstverrichters te hebben ontvangen en in tweede instantie deze diensten zelf te verstrekken aan de marktdeelnemer voor wiens rekening hij handelt (arrest van 4 mei 2017, Commissie/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punt 86).

38 Gelet op een en ander en aangezien artikel 28 van de btw-richtlijn onder titel IV, met als opschrift „Belastbare handelingen”, van die richtlijn valt, dient te worden geoordeeld dat, indien de dienstverrichting waarbij een marktdeelnemer als tussenpersoon handelt, aan de btw is onderworpen, de rechtsverhouding tussen die marktdeelnemer en de marktdeelnemer voor rekening waarvan hij handelt bijgevolg ook aan de btw moet zijn onderworpen (zie in die zin arrest van 4 mei 2017, Commissie/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punt 87).

39 In de eerste plaats staat in het hoofdgeding vast dat Am?r??ti Land Investment op eigen naam heeft gehandeld toen zij met belastingplichtige derden een overeenkomst heeft gesloten opdat de nodige stappen zouden worden ondernomen voor de inschrijving van de betreffende onroerende goederen in het kadaster.

40 Wat in de tweede plaats de vraag betreft of Am?r??ti Land Investment in dit kader

gehandeld heeft voor rekening van de verkoper van de onroerende goederen, dient eraan te worden herinnerd dat, zoals blijkt uit punt 31 van het onderhavige arrest, de verplichting om over te gaan tot de eerste inschrijving van een onroerend goed in het kadaster een wettelijke verplichting is die rust op de verkoper, die daarin als eigenaar van het onroerend goed moet worden vermeld.

41 Hieruit volgt dat, indien de koper krachtens een met de verkoper van het onroerend goed gesloten overeenkomst de noodzakelijke stappen onderneemt voor de eerste inschrijving van dat onroerend goed in het kadaster en voor de vermelding van de eigenaar ervan in dat kadaster teneinde te voldoen aan een op deze laatste rustende wettelijke verplichting, die stappen geacht moeten worden te zijn verricht voor rekening van een ander in de zin van artikel 28 van de btw-richtlijn.

42 In de derde plaats is het, aangezien volgens de bewoordingen van artikel 28 van de btw-richtlijn geenszins vereist is dat de tussenkomst in de dienstverrichting onder bezwarende titel wordt verricht, voor de toepassing van dit artikel niet relevant dat de kosten voor de eerste inschrijving van het onroerend goed in het kadaster niet door de koper aan de verkoper in rekening zijn gebracht, met als gevolg dat de tegenwaarde van de inschrijving in het kadaster niet in de verkoopprijs van dat onroerend goed begrepen is.

43 Gelet op het voorgaande moet op de eerste en de derde prejudiciële vraag worden geantwoord dat de btw-richtlijn, met name artikel 28 ervan, aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige koper die in het kader van een wederzijds bindende voorlopige verkoopakte voor niet in het kadaster ingeschreven onroerende goederen de nodige stappen voor de eerste inschrijving van de betreffende onroerende goederen in het kadaster onderneemt – daar hij zich daartoe ten opzichte van de verkoper contractueel heeft verbonden – en hierbij een beroep doet op diensten van belastingplichtige derden, geacht wordt deze diensten zelf ten behoeve van de verkoper te hebben verricht in de zin van dat artikel 28, ook al zijn de contractspartijen overeengekomen dat de tegenwaarde van de inschrijving in het kadaster niet in de verkoopprijs voor die onroerende goederen is begrepen.

Tweede vraag

44 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn, met name artikel 167 en artikel 168, onder a), aldus moet worden uitgelegd dat de uitgaven van een vennootschap die is opgericht om landbouwactiviteiten uit te oefenen en die een beroep doet op de diensten van belastingplichtige derden voor de eerste inschrijving van de door haar aangekochte terreinen in het kadaster, kunnen worden aangemerkt als investeringsuitgaven ten behoeve van de economische activiteit die zij voornemens is uit te oefenen.

45 Zoals blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing en de bewoordingen van de eerste vraag zelf, is de tweede vraag gesteld voor het geval de belastingplichtige koper niet wordt geacht zelf de betrokken diensten ten behoeve van de verkoper te hebben verricht in de zin van artikel 28 van de btw-richtlijn.

46 Aangezien het Hof in zijn antwoord op de eerste en de derde vraag heeft geoordeeld dat een koper als verzoekster in het hoofdgeding wordt geacht zelf de betrokken diensten ten behoeve van de verkoper te hebben verricht in de zin van artikel 28 van de btw-richtlijn, hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

47 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen

incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

1) **Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzet dat de partijen bij een handeling die de eigendomsoverdracht van een onroerend goed tot doel heeft, overeenkomen een beding op te nemen volgens hetwelk de toekomstige koper alle of een deel van de kosten van de daaraan verbonden administratieve formaliteiten zal dragen, met name de kosten voor de eerste inschrijving van het onroerend goed in het nationale kadaster. Het loutere feit dat een wederzijds bindende voorlopige verkoopakte voor onroerende goederen een dergelijk beding bevat, is evenwel niet doorslaggevend om te bepalen of de toekomstige koper recht heeft op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde met betrekking tot de betaling van de kosten die voortvloeien uit de eerste inschrijving van de betreffende onroerende goederen in het nationale kadaster.**

2) **Richtlijn 2006/112, met name artikel 28 ervan, moet aldus worden uitgelegd dat een toekomstige belastingplichtige koper die in het kader van een wederzijds bindende voorlopige verkoopakte voor niet in het nationale kadaster ingeschreven onroerende goederen de nodige stappen voor de eerste inschrijving van de betreffende onroerende goederen in het kadaster onderneemt – daar hij zich daartoe ten opzichte van de toekomstige verkoper contractueel heeft verbonden – en hierbij een beroep doet op diensten van belastingplichtige derden, geacht wordt deze diensten zelf ten behoeve van de toekomstige verkoper te hebben verricht in de zin van dat artikel 28, ook al zijn de contractspartijen overeengekomen dat de tegenwaarde van de inschrijving in het kadaster niet in de verkoopprijs voor die onroerende goederen is begrepen.**

ondertekeningen

* Procestaal : Roemeens.