



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

19. prosinca 2019.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Oporezive transakcije – Odbitak pretporeza – Stjecanje nekretnina koje nisu upisane u nacionalne zemljišne knjige – Troškovi povezani s prvim upisom u zemljišne knjige koje je platio stjecatelj – Korištenje trećih specijaliziranih društava – Sudjelovanje u isporuci usluga ili u kapitalnim troškovima podmirenima za potrebe poduzeća”

U predmetu C-707/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunalul Timiș (Viši sud u Timișu, Rumunjska), odlukom od 30. listopada 2018., koju je Sud zaprimio 13. studenoga 2018., u postupku

Amărăști Land Investment SRL

protiv

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: L. S. Rossi, predsjednica vijeća, J. Malenovský (izvjestitelj) i N. Wahl, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za rumunjsku vladu, C.-R. Canțăr, R. I. Hațieganu i L. Lițu, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i A. Biolan, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,
donosi sljedeću

* Jezik postupka: rumunjski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 24., 28., 167. i 168. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Amărăști Land Investment SRL, s jedne strane, i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Glavna uprava za javne financije u Temišvaru, Rumunjska) i Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș (Okružna uprava za javne financije u Temišu, Rumunjska), s druge strane, u vezi s pravom na povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se odnosi na transakcije kojima je Amărăști Land Investment na svoj trošak poduzeo radnje potrebne radi prvog upisa u zemljišne knjige (u daljnjem tekstu: zemljišne knjige) nekretnina koje je namjeravao steći.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 U skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;”

- 4 Člankom 24. stavkom 1. te direktive predviđeno je:

„Isporuka usluga’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.”

- 5 Članak 28. navedene direktive glasi:

„Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sâm primio i isporučio te usluge.”

- 6 Članak 167. te direktive propisuje:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

- 7 Članak 168. navedene direktive, koji se nalazi u njezinoj glavi X., naslovljenoj „Odbici”, glasi:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe, koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]”

Rumunjsko pravo

Zakon br. 227/2015

- 8 U skladu s člankom 297. stavkom 4. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Zakon br. 227/2015 o Poreznom zakoniku):

„Svaki porezni obveznik ima pravo odbiti porez u vezi s kupnjama ako se one koriste za sljedeće transakcije:

(a) oporezive transakcije;

[...]”

- 9 Člankom 271. stavkom 2. tog zakona određeno je:

„Kada porezni obveznik, koji djeluje u svoje ime ali za tuđi račun, sudjeluje u isporuci usluga, smatra se da su te usluge njemu isporučene ili da ih je on isporučio u svoje ime.”

Gradanski zakonik

- 10 Članak 885. stavak 1. Legea nr. 287/2009 privind Codul civil al României (Zakon br. 287/2009 o rumunjskom Gradanskom zakoniku) (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 505 od 15. srpnja 2011., u daljnjem tekstu: Gradanski zakonik) glasi kako slijedi:

„Osim ako zakonom nije drukčije propisano, stvarna prava na nekretninama koje su upisane u zemljišne knjige stječu se, i između stranaka i u odnosu na treće osobe, tek njihovim upisom u zemljišne knjige na temelju akta ili činjenice kojom se opravdava njihov upis.”

- 11 U članku 886. Gradanskog zakonika određuje se:

„Osim ako zakonom nije drukčije propisano, izmjena stvarnih prava provodi se na temelju pravila kojima je uređeno stjecanje i prestanak stvarnih prava.”

- 12 U skladu s člankom 888. tog zakonika:

„Upis u zemljišne knjige provodi se na temelju javnobilježničkog akta, pravomoćne presude, rješenja o nasljeđivanju ili drugog akta koji je donijelo upravno tijelo, ako je tako predviđeno zakonom.”

- 13 Članak 893. navedenog zakonika glasi:

„Upis stvarnog prava moguć je samo:

(a) u odnosu na osobu koja je na dan podnošenja zahtjeva za upis upisana kao nositelj prava za koje je zatražen upis;

[...]”

- 14 Članak 1244. Gradanskog zakonika predviđa:

„Osim u drugim slučajevima predviđenima zakonom, sporazumi kojima se zamjenjuju ili osnivaju stvarna prava koja trebaju biti upisana u zemljišne knjige moraju biti sklopljeni u obliku javne isprave jer će u protivnom biti apsolutno ništavi.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 15 Društvo Amărăști Land Investment je osnovano 2014. kako bi obavljalo poljoprivredne djelatnosti te je, u tu svrhu, to društvo stjecalo zemljišta.
- 16 Postupak stjecanja zemljišta sastojao se od dviju etapa. Kao prvo, između osobe koja se obvezivala prodati ta zemljišta i društva Amărăști Land Investment zaključivan je dvostranoobvezni predugovor o kupoprodaji, kojim je potonji stjecao obveznopravni zahtjev na vlasništvo tih zemljišta. Kao drugo, nakon ispunjavanja administrativnih formalnosti koje zakon zahtijeva za zaključenje ugovora o kupoprodaji tih zemljišta stranke su isti potpisivale.
- 17 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev precizira da rumunjsko pravo zahtijeva da ugovori o kupoprodaji nekretnina, kao što su oni iz glavnog postupka, imaju oblik javnih isprava i da, kako bi mogli biti valjano zaključeni u formi javne isprave, dotična zemljišta moraju biti upisana u zemljišne knjige te prodavatelj u njima mora biti naveden kao vlasnik, što nije bio slučaj sa zemljištima o kojima je riječ u glavnom postupku.
- 18 Društvo Amărăști Land Investment je, u okviru svojih investicija i kako bi ispunilo administrativne formalnosti koje se zahtijevaju prije zaključenja ugovora o kupoprodaji navedenih zemljišta, na svoj trošak koristilo usluge trećih osoba, odnosno odvjetnika, javnih bilježnika kao i društava specijaliziranih za katastar i topografiju. Osobito je koristilo usluge geodetskog društva radi prvog upisa zemljišta u zemljišne knjige.
- 19 Predugovori o kupoprodaji tih zemljišta su sadržavali odredbu prema kojoj je prodavatelj prihvaćao da društvo Amărăști Land Investment na svoj trošak provede sve radnje prikupljanja dokumenata, izrade spisa, ovjeravanja i registracije dokumenata, upisa u katastar kao i u zemljišne knjige. Osim toga, isti je izjavio da razumije da su svi postupci upisa vlasništva koje provodi društvo Amărăști Land Investment apsolutno nužni kako bi ugovor o kupoprodaji mogao biti zaključen u obliku javne isprave.
- 20 Troškovi povezani s prvim upisom zemljišta u zemljišne knjige, koje su ugovorne stranke sporazumno procijenile na 750 eura po hektaru, nisu prefakturirani prodavatelju. U predugovorima je, osim toga, bilo navedeno da će društvo Amărăști Land Investment prilikom njihova zaključivanja prodavatelju isplatiti ukupnu cijenu zemljišta, koja ne uključuje protuvrijednost geodetskih radnji.
- 21 Usto, ti su predugovori sadržavali odredbu u skladu s kojom je prodavatelj, ako ne ispuni svoju obvezu zaključivanja ugovora o kupoprodaji u utvrđenom roku, zbog razloga za koji je sâm odgovoran ili zbog bilo kojeg drugog razloga, osim onih za koje je odgovorno društvo Amărăști Land Investment, bio obavezan tom društvu naknaditi troškove za upis dotičnih zemljišta u zemljišne knjige kao i platiti naknadu štete u iznosu od 2000 eura po hektaru.
- 22 Nakon stjecanja zemljišta društvo Amărăști Land Investment je 23. siječnja 2017. predalo zahtjev za povrat PDV-a u iznosu od 73 828 rumunjskih leja (RON) (oko 15 456 eura), koji je porezna uprava prihvatila.
- 23 Međutim, porezna uprava je nakon toga provela naknadnu naplatu PDV-a u iznosu od 41 911 RON (oko 8772 eura) iz razloga što je iznos od 750 eura po hektaru naveden u točki 20. ove presude predstavljao protuvrijednost za uslugu koju je prodavateljima pružilo društvo Amărăști Land Investment, u vezi s upisom dotičnih zemljišta i zaključenjem ugovora o kupoprodaji u obliku javne isprave u zamjenu za isporuku tih zemljišta. Porezna uprava je u tom pogledu istaknula da je društvo Amărăști Land Investment u zamjenu za navedena zemljišta, s jedne strane, platilo cijenu i, s druge strane, isporučilo prodavateljima uslugu, čiji su trošak nužno morali snositi upravo potonji.

- 24 Društvo Amărăști Land Investment je podnijelo žalbu protiv poreznog rješenja o naknadnom obračunu PDV-a, koju je porezna uprava odbila iz razloga što je to društvo predmetne usluge pružilo u svoje ime, ali za račun prodavatelja, iako njihovu protuvrijednost nije fakturiralo potonjima, niti je primilo PDV koji se na njih odnosio.
- 25 Društvo Amărăști Land Investment pred sudom koji je uputio zahtjev tvrdi da troškovi koje je ono platilo, i koji su procijenjeni na 750 eura po hektaru, predstavljaju troškove povezane s investicijom, plaćene za potrebe oporezivih transakcija za koje ima pravo odbiti PDV.
- 26 Usto, ono ističe da je iznos troškova povezanih s upisom predmetnih zemljišta u zemljišne knjige bio utvrđen u visini od 750 eura po hektaru kako bi se olakšala procjena štete koja bi mu mogla biti prouzročena da prodavatelji nisu ispunili obvezu zaključivanja ugovora o kupoprodaji zemljišta u obliku javne isprave. Društvo Amărăști Land Investment precizira da, u praksi, taj iznos, koji se razlikovao od jedne transakcije do druge, može biti veći ili manji od navedenog iznosa od 750 eura.
- 27 Budući da je smatrao da je u postupku koji se pred njim vodi potrebno tumačenje odredaba prava Unije, Tribunalul Timiș (Viši sud u Timișu, Rumunjska) je odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Treba li Direktivu [o PDV-u] i konkretno njezine članke 24., 28., 167. i članak 168. točku (a) tumačiti na način da, u okviru prodaje nekretnina koje nisu upisane u nacionalni javni registar nekretnina (zemljišne knjige) i koje u trenutku isporuke nisu upisane u katastar, kupac koji je porezni obveznik, a koji je ugovorom preuzeo obvezu da će o vlastitom trošku poduzeti radnje potrebne da se te nekretnine prvi put upišu u javni registar nekretnina, time prodavatelju pruža usluge ili da tako stječe usluge koje su povezane s njegovim ulaganjem u nekretnine, za koje mu se mora priznati pravo na odbitak PDV-a?
 2. Treba li Direktivu [o PDV-u] i konkretno njezin članak 167. i članak 168. točku (a) tumačiti na način da se troškovi koje je snosio kupac koji je porezni obveznik pri prvom upisu nekretnina u javni registar nekretnina, u odnosu na koje ima obveznopravni zahtjev u vezi s budućim prijenosom prava vlasništva i koje su mu isporučili prodavatelji koji u zemljišne knjige nisu upisali svoje pravo vlasništva na nekretninama, mogu kvalificirati kao aktivnosti koje prethode ulaganju za koje porezni obveznik ima pravo na odbitak PDV-a?
 3. Treba li Direktivu [o PDV-u] i konkretno njezine članke 24., 28., 167. i članak 168. točku (a) tumačiti na način da troškove koje je snosio kupac koji je porezni obveznik pri prvom upisu nekretnina u javni registar nekretnina, koje su mu isporučene i u odnosu na koje kupac na temelju ugovora ima obveznopravni zahtjev u vezi s budućim prijenosom prava vlasništva prema prodavateljima koji u zemljišne knjige nisu upisali svoje pravo vlasništva na nekretninama, treba kvalificirati kao pružanje usluga prodavateljima u kontekstu u kojem su se prodavatelj i kupac sporazumjeli da cijenom nekretnina nisu obuhvaćeni troškovi transakcija povezanih s katastrom?
 4. U smislu Direktive [o PDV-u], treba li administrativne troškove u pogledu isporučenih nekretnina u odnosu na koje kupac ima obveznopravni zahtjev u vezi s prodavateljevim budućim prijenosom prava vlasništva, uključujući, ali ne ograničavajući se na troškove prvog upisa u javni registar nekretnina, obvezno snositi prodavatelj? Ili te troškove, na temelju sporazuma stranaka, može snositi kupac ili bilo koja strana pravnog posla, pri čemu se takvom subjektu priznaje pravo na odbitak PDV-a?”

O prethodnim pitanjima

Četvrto pitanje

- 28 Svojim četvrtim pitanjem, na koje valja prvo odgovoriti, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da joj se protivi to da stranke transakcije koja za cilj ima prijenos vlasništva na nekretnini dogovore da budući stjecatelj (u daljnjem tekstu: stjecatelj) snosi sve troškove ili dio troškova administrativnih formalnosti u vezi s tom transakcijom, a osobito troškove koji se odnose na prvi upis te nekretnine u zemljišne knjige, kao i to da se tom stjecatelju, u skladu s navedenim, prizna pravo na odbitak PDV-a.
- 29 U tom pogledu najprije valja utvrditi da Direktiva o PDV-u ne sadržava nijednu odredbu koja ograničava slobodu kojom u načelu raspoložu stranke transakcije kupnje nekretnina, kao što je ona iz glavnog postupka, da ugovorno utvrde koja će od njih snositi trošak administrativnih formalnosti povezanih s tom transakcijom.
- 30 Potom, treba istaknuti da, kako proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, nacionalni propisi o kojima je riječ u glavnom postupku zahtijevaju da nekretnina koja se namjerava prodati mora biti upisana u zemljišne knjige i da osoba koja ima svojstvo prodavatelja u njima bude navedena kao vlasnik te nekretnine, pod prijetnjom ništavosti kupoprodajnog ugovora.
- 31 No, prvi upis te nekretnine u zemljišne knjige kao i navod u njima u pogledu njezina vlasnika nisu obuhvaćeni slobodom ugovaranja stranaka kupoprodaje nekretnina s obzirom na to da su odraz pravne obveze koja tereti prodavatelja.
- 32 Stoga unošenje ugovorne odredbe, poput one iz glavnog postupka, kojoj je svrha da troškove povezane s prvim upisom nekretnine u zemljišne knjige i s navođenjem njezina vlasnika prevale na stjecatelja, ne može dovesti do odstupanja od pravne naravi obveze koju ima budući prodavatelj (u daljnjem tekstu: prodavatelj), na kojoj se ti troškovi temelje, niti istu može zamijeniti.
- 33 Posljedično, samo postojanje takve odredbe u dvostranoobveznom predugovoru o kupoprodaji nekretnina nije od odlučujućeg značaja za utvrđivanje raspoloža li stjecatelj pravom na odbitak PDV-a koji se odnosi na plaćanje troškova prvog upisa tih nekretnina u zemljišne knjige.
- 34 Imajući sva navedena razmatranja u vidu, na četvrto pitanje valja odgovoriti da Direktivu o PDV-u treba tumačiti na način da joj se ne protivi to da stranke transakcije koja za cilj ima prijenos vlasništva na nekretnini ugovore odredbu prema kojoj je stjecatelj obvezan snositi sve troškove ili dio troškova administrativnih formalnosti u vezi s tom transakcijom, a osobito troškove koji se odnose na prvi upis te nekretnine u zemljišne knjige. Međutim, samo postojanje takve odredbe u dvostranoobveznom predugovoru o kupoprodaji nekretnina nije od odlučujućeg značaja za utvrđivanje raspoloža li stjecatelj pravom na odbitak PDV-a koji se odnosi na plaćanje troškova prvog upisa tih nekretnina u zemljišne knjige.

Prvo i treće pitanje

- 35 Svojim prvim i trećim pitanjem, koja, kao drugo, valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev, u biti, pita treba li Direktivu o PDV-u, a osobito njezin članak 28., tumačiti na način da, u okviru dvostranoobveznog predugovora o kupoprodaji nekretnina koje nisu upisane u zemljišne knjige, za stjecatelja koji je porezni obveznik i koji – onako kako se ugovorno obvezao prodavatelju – obavi radnje potrebne za prvi upis dotičnih nekretnina u zemljišne knjige, koristeći se pri tome uslugama

trećih osoba koje su porezni obveznici, treba smatrati da je osobno prodavatelju pružio predmetne usluge, u smislu navedenog članka 28., iako su ugovorne stranke ugovorile da kupoprodajna cijena navedenih nekretnina ne uključuje protuvrijednost radnji povezanih s katastrom.

- 36 U tom pogledu treba istaknuti da se člankom 28. Direktive o PDV-u predviđa da se, kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatra da je sâm primio i isporučio te usluge.
- 37 Sukladno tomu, tom odredbom predviđena je pravna fikcija dviju jednakih, uzastopno pruženih, isporuka usluga gdje se smatra da je subjekt koji sudjeluje u pružanju usluga i koji je komisionar najprije primio predmetne usluge od specijaliziranih pružatelja, i da je zatim sâm te usluge pružio subjektu za čiji račun djeluje (presuda od 4. svibnja 2017., Komisija/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, t. 86.).
- 38 Imajući navedeno u vidu, i s obzirom na to da se članak 28. Direktive o PDV-u nalazi u njezinoj glavi IV. naslovljenoj „Oporezive transakcije”, treba smatrati da, ako isporuka usluga u kojoj subjekt sudjeluje podliježe PDV-u, pravni odnos između tog subjekta i subjekta za čiji račun on djeluje također mora podlijegati PDV-u (vidjeti, u tom smislu, presudu od 4. svibnja 2017., Komisija/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, t. 87.).
- 39 Kao prvo, u glavnom predmetu nije sporno da je društvo Amărăști Land Investment, kada je zaključilo ugovor s trećim osobama poreznim obveznicima radi obavljanja radnji potrebnih za upis dotičnih nekretnina u zemljišne knjige, djelovalo u vlastito ime.
- 40 Kada je, kao drugo, riječ o tome je li, u tom okviru, društvo Amărăști Land Investment djelovalo za račun prodavatelja navedenih nekretnina, treba podsjetiti da, kako proizlazi iz točke 31. ove presude, obveza provođenja prvog upisa nekretnine u zemljišne knjige predstavlja pravnu obvezu koja tereti prodavatelja, koji u njima mora biti naveden kao vlasnik nekretnine.
- 41 Iz toga slijedi da, ako stjecatelj o svojem trošku – na temelju ugovora zaključenog s prodavateljem te nekretnine – izvrši sve radnje potrebne za prvi upis navedene nekretnine u zemljišne knjige, kao i za navođenje u zemljišnim knjigama njezina vlasnika, kako bi se ispoštovala pravna obveza koja tereti potonjega, te radnje treba smatrati poduzetima za tuđi račun, u smislu članka 28. Direktive o PDV-u.
- 42 Kao treće, s obzirom na to da tekst članka 28. Direktive o PDV-u ne predviđa nikakav uvjet u vezi s naplatnim karakterom sudjelovanja u isporuci usluga, za potrebe primjene tog članka nije relevantna okolnost da troškovi povezani s prvim upisom nekretnine u zemljišne knjige nisu bili prefakturirani prodavatelju od strane stjecatelja, tako da protuvrijednost radnji povezanih s katastrom nije bila uključena u kupoprodajnu cijenu te nekretnine.
- 43 Imajući navedena razmatranja u vidu, na prvo i treće pitanje treba odgovoriti da Direktivu o PDV-u, a osobito njezin članak 28., treba tumačiti na način da, u okviru dvostranoobveznog predugovora o kupoprodaji nekretnina koje nisu upisane u zemljišne knjige, za stjecatelja koji je porezni obveznik i koji – onako kako se ugovorno obvezao prodavatelju – obavi radnje potrebne za prvi upis dotičnih nekretnina u zemljišne knjige, koristeći se pri tome uslugama trećih osoba koje su porezni obveznici, treba smatrati da je osobno prodavatelju pružio predmetne usluge, u smislu navedenog članka 28., iako su ugovorne stranke ugovorile da kupoprodajna cijena navedenih nekretnina ne uključuje protuvrijednost radnji povezanih s katastrom.

Drugo pitanje

- 44 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita, u biti, treba li Direktivu o PDV-u, a osobito njezin članak 167. i članak 168. točku (a), tumačiti na način da se troškove koje je podmirilo društvo osnovano radi obavljanja poljoprivrednih djelatnosti, koje koristi usluge trećih osoba koje su porezni obveznici, radi prvog upisa u zemljišne knjige zemljišta koje je steklo, može kvalificirati kapitalnim troškovima za potrebe gospodarske djelatnosti koju namjerava započeti obavljati.
- 45 Kako proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku i iz samog teksta prvog pitanja, drugo je pitanje postavljeno za slučaj da se za poreznog obveznika stjecatelja ne bi smatralo da je sâm prodavatelju pružio predmetne usluge, u smislu članka 28. Direktive o PDV-u.
- 46 S obzirom na to da je Sud u svojem odgovoru na prvo i treće pitanje presudio da se za stjecatelja kao što je tužitelj iz glavnog postupka smatra da je sâm prodavatelju pružio predmetne usluge, u smislu članka 28. Direktive o PDV-u, na drugo pitanje nije potrebno odgovarati.

Troškovi

- 47 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

1. Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da joj se ne protivi to da stranke transakcije koja za cilj ima prijenos vlasništva na nekretnini ugovore odredbu prema kojoj je budući stjecatelj obvezan snositi sve troškove ili dio troškova administrativnih formalnosti u vezi s tom transakcijom, a osobito troškove koji se odnose na prvi upis te nekretnine u nacionalne zemljišne knjige. Međutim, samo postojanje takve odredbe u dvostranoobveznom predugovoru o kupoprodaji nekretnina nije od odlučujućeg značaja za utvrđivanje raspolaže li stjecatelj pravom na odbitak PDV-a koji se odnosi na plaćanje troškova prvog upisa tih nekretnina u nacionalne zemljišne knjige.
2. Direktivu 2006/112, a osobito njezin članak 28., treba tumačiti na način da, u okviru dvostranoobveznog predugovora o kupoprodaji nekretnina koje nisu upisane u nacionalne zemljišne knjige, za budućeg stjecatelja koji je porezni obveznik i koji - onako kako se ugovorno obvezao budućem prodavatelju - obavi radnje potrebne za prvi upis dotičnih nekretnina u zemljišne knjige, koristeći se pri tome uslugama trećih osoba koje su porezni obveznici, treba smatrati da je sâm prodavatelju pružio predmetne usluge, u smislu navedenog članka 28., iako su ugovorne stranke ugovorile da kupoprodajna cijena navedenih nekretnina ne uključuje protuvrijednost radnji povezanih s katastrom.

Potpisi