



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 19ης Δεκεμβρίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Φορολογητέες πράξεις – Έκπτωση του καταβληθέντος φόρου εισροών – Απόκτηση ακινήτων που δεν έχουν εγγραφεί στο εθνικό μητρώο ακινήτων – Έξοδα για την πρώτη εγγραφή στο εν λόγω μητρώο τα οποία ανέλαβε ο αποκτών – Χρήση των υπηρεσιών εξειδικευμένων τρίτων εταιριών – Μεσολάβηση σε παροχή υπηρεσιών ή επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες μιας επιχείρησης»

Στην υπόθεση C-707/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunalul Timiș (πρωτοδικείο του Timiș, Ρουμανία) με απόφαση της 30ής Οκτωβρίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Νοεμβρίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

Amărăști Land Investment SRL

κατά

Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. S. Rossi, πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský (εισηγητή) και N. Wahl, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Hogan

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C.-R. Canțăr, καθώς και από τις R. I. Hațieganu και L. Lițu,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον A. Biolan,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 24, 28, 167 και 168 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Amărăști Land Investment SRL, αφενός, και της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (γενικής διεύθυνσης δημοσίων οικονομικών της περιφέρειας της Timișoara, Ρουμανία) και της Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș (διοίκησης δημοσίων οικονομικών του νομού του Timiș, Ρουμανία), αφετέρου, σχετικά με το δικαίωμα επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που αναλογούσε στις πράξεις με τις οποίες η Amărăști Land Investment πραγματοποίησε, ιδία δαπάνη, τα αναγκαία διαβήματα για την πρώτη εγγραφή στο εθνικό μητρώο ακινήτων (στο εξής: μητρώο ακινήτων) των γεωτεμαχίων που σκόπευε να αποκτήσει.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».
- 4 Το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«Ως “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»
- 5 Το άρθρο 28 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.»
- 6 Το άρθρο 167 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

- 7 Το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ, που περιλαμβάνεται στον τίτλο της X ο οποίος επιγράφεται «Εκπτώσεις», έχει ως εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...]»

Το ρουμανικό δίκαιο

Ο νόμος 227/2015

- 8 Το άρθρο 297, παράγραφος 4, του Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (νόμου 227/2015 περί του φορολογικού κώδικα) έχει ως εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που αφορά αγορές, εφόσον αυτές πραγματοποιούνται για τις ανάγκες:

- α) φορολογητέων πράξεων·

[...]».

- 9 Το άρθρο 271, παράγραφος 2, του κώδικα αυτού ορίζει τα ακόλουθα:

«Όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει αυτοπροσώπως τις εν λόγω υπηρεσίες.»

Ο αστικός κώδικας

- 10 Το άρθρο 885, παράγραφος 1, του Legea nr. 287/2009 privind Codul civil al României (νόμου 287/2009 περί του ρουμανικού αστικού κώδικα) (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 505, της 15ης Ιουλίου 2011, στο εξής: αστικός κώδικας) έχει ως εξής:

«Με την επιφύλαξη αντίθετων διατάξεων νόμου, τα εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων τα οποία έχουν καταχωριστεί στο βιβλίο ακινήτων αποκτώνται, τόσο μεταξύ των συμβαλλομένων όσο και έναντι τρίτων, μόνο με την εγγραφή τους στο βιβλίο ακινήτων, με βάση την πράξη ή το γεγονός που δικαιολογεί την εγγραφή τους.»

- 11 Το άρθρο 886 του αστικού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Εάν δεν ορίζεται διαφορετικά στον νόμο, η τροποποίηση εμπράγματος δικαιώματος πραγματοποιείται σύμφωνα με τους κανόνες που ρυθμίζουν την κτήση ή την απώλεια των εμπράγματων δικαιωμάτων.»

- 12 Το άρθρο 888 του κώδικα αυτού προβλέπει τα εξής:

«Η εγγραφή στο βιβλίο ακινήτων πραγματοποιείται βάσει της συμβολαιογραφικής πράξης, της τελεσίδικης δικαστικής απόφασης, του κληρονομητηρίου ή οποιασδήποτε άλλης πράξης εκδοθείσας από τις διοικητικές αρχές, εφόσον προβλέπεται στον νόμο.»

- 13 Το άρθρο 893 του εν λόγω κώδικα ορίζει τα ακόλουθα:

«Η εγγραφή εμπράγματος δικαιώματος μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο:

- α) έναντι προσώπου, το οποίο, κατά την ημερομηνία καταχώρισης της αίτησης, έχει καταχωρισθεί ως δικαιούχος του δικαιώματος για το οποίο θα πραγματοποιηθεί η εγγραφή· [...]».

- 14 Το άρθρο 1244 του Αστικού Κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Εκτός από τις περιπτώσεις που ορίζονται στον νόμο, πρέπει να καταρτίζονται με δημόσιο έγγραφο, επί ποινή απόλυτης ακυρότητας, οι συμφωνίες μεταβίβασης ή σύστασης εμπράγματων δικαιωμάτων, τα οποία πρέπει να εγγράφονται στο βιβλίο ακινήτων.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 15 Η Amărăști Land Investment συστάθηκε κατά τη διάρκεια του έτους 2014 με σκοπό την άσκηση γεωργικών δραστηριοτήτων και, προς τούτο, η εταιρία αυτή απέκτησε γεωτεμάχια.
- 16 Η διαδικασία της απόκτησης των γεωτεμαχίων αυτών είχε δύο στάδια. Κατά πρώτον, σύναψη προσυμφώνου πώλησης μεταξύ του υποσχεθέντος να πωλήσει τα γεωτεμάχια και της Amărăști Land Investment, δυνάμει του οποίου η τελευταία απέκτησε απαίτηση για τη μεταβίβαση της κυριότητας των εν λόγω γεωτεμαχίων. Κατά δεύτερον, μετά την εκπλήρωση των διοικητικών διατυπώσεων που απαιτούνται από τον νόμο για τη σύναψη της σύμβασης πώλησης των εν λόγω γεωτεμαχίων, η εν λόγω σύμβαση υπεγράφη από τους ενδιαφερομένους.
- 17 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι το ρουμανικό δίκαιο απαιτεί οι συμβάσεις πώλησης ακινήτων, όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης γεωτεμάχια, να περιβάλλονται τον τύπο δημοσίου εγγράφου και ότι, προκειμένου οι συμβάσεις αυτές να καταρτίζονται εγκύρως υπό τον τύπο δημοσίου εγγράφου, τα οικεία γεωτεμάχια πρέπει να έχουν εγγραφεί στο μητρώο ακινήτων και ο πωλητής να αναγράφεται ως κύριός τους, πράγμα που δεν συνέβαινε με τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης γεωτεμάχια.
- 18 Στο πλαίσιο των επενδύσεων της σε ακίνητα και για την εκπλήρωση των απαιτούμενων διοικητικών διατυπώσεων πριν από τη σύναψη της σύμβασης πώλησης των εν λόγω γεωτεμαχίων, η Amărăști Land Investment έκανε χρήση των υπηρεσιών που παρείχαν τρίτοι, ήτοι δικηγόροι, συμβολαιογράφοι καθώς και εταιρίες ειδικευμένες στο κτηματολόγιο και την τοπογραφία, αναλαμβάνοντας η ίδια το σχετικό κόστος. Ειδικότερα, έκανε χρήση των υπηρεσιών εταιρίας κτηματογράφησης ενόψει της πρώτης εγγραφής των γεωτεμαχίων στο μητρώο ακινήτων.
- 19 Τα προσύμφωνα πώλησης των επίμαχων γεωτεμαχίων περιλάμβαναν ρήτρα με την οποία ο υποσχεθείς την πώληση δήλωσε ότι δέχεται να πραγματοποιεί η Amărăști Land Investment, με δικές της δαπάνες, όλες τις πράξεις συλλογής εγγράφων, κατάρτισης φακέλων, επικύρωσης και καταχώρισης εγγράφων, κτηματογράφησης, καθώς και εγγραφής στο μητρώο ακινήτων. Επιπλέον, ο υποσχεθείς την πώληση δήλωσε ότι κατανοεί ότι όλες οι διαδικασίες καταχώρισης στις οποίες θα προέβαινε η Amărăști Land Investment ήταν απολύτως αναγκαίες προκειμένου να μπορεί η σύμβαση πώλησης να περιβληθεί τον τύπο δημοσίου εγγράφου.

- 20 Τα έξοδα για την πρώτη εγγραφή των εν λόγω γεωτεμαχίων στο μητρώο ακινήτων, τα οποία τα μέρη καθόρισαν βάσει κοινής συμφωνίας σε 750 ευρώ ανά εκτάριο, δεν τιμολογήθηκαν εν συνεχεία στον πωλητή. Τα προσύμφωνα πώλησης ανέφεραν επιπλέον ότι η Amărăști Land Investment θα κατέβαλλε στον πωλητή, κατά τον χρόνο της σύναψής τους, το σύνολο του τιμήματος των γεωτεμαχίων, το οποίο δεν περιλάμβανε την αντιπαροχή για τις πράξεις κτηματογράφησης.
- 21 Τα εν λόγω προσύμφωνα πώλησης περιλάμβαναν επίσης ρήτρα με την οποία ο πωλητής δεσμευόταν να καταβάλει στην Amărăști Land Investment τα έξοδα στα οποία αυτή υποβλήθηκε για την εγγραφή των επίμαχων γεωτεμαχίων στο μητρώο ακινήτων καθώς και αποζημίωση και τόκους ύψους 2 000 ευρώ ανά εκτάριο αν δεν εκπλήρωνε την υποχρέωσή του για σύναψη της σύμβασης πώλησης εντός της ορισθείσας προθεσμίας, λόγω πταίσματος του ίδιου ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο πλην του πταίσματος της Amărăști Land Investment.
- 22 Μετά την απόκτηση των γεωτεμαχίων, η Amărăști Land Investment κατέθεσε, στις 23 Ιανουαρίου 2017, αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ για ποσό ύψους 73 828 ρουμανικών λεί (RON) (περίπου 15 456 ευρώ), η οποία έγινε δεκτή από τη φορολογική διοίκηση.
- 23 Εντούτοις, η φορολογική διοίκηση προέβη, εν συνεχεία, σε διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ ύψους 41 911 RON (περίπου 8 772 ευρώ), με την αιτιολογία ότι το ποσό των 750 ευρώ ανά εκτάριο που αναφέρεται στη σκέψη 20 της παρούσας αποφάσεως συνιστούσε την αντιπαροχή για την υπηρεσία που παρασχέθηκε από την Amărăști Land Investment στους πωλητές, σχετικά με την καταχώριση των οικείων γεωτεμαχίων και με τη σύναψη των συμβάσεων πώλησης υπό τον τύπο δημοσίου εγγράφου με αντάλλαγμα την παράδοση των γεωτεμαχίων αυτών. Η εν λόγω διοίκηση προέβαλε συναφώς ότι, ως αντάλλαγμα για τα εν λόγω γεωτεμάχια, η Amărăști Land Investment είχε, αφενός, καταβάλει κάποιο τίμημα και, αφετέρου, παράσχει στους πωλητές υπηρεσία της οποίας το κόστος έπρεπε υποχρεωτικά να φέρουν αυτοί.
- 24 Η Amărăști Land Investment άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, η οποία απορρίφθηκε από τη φορολογική διοίκηση με την αιτιολογία ότι η εταιρία αυτή είχε παράσχει τις επίμαχες υπηρεσίες ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό των πωλητών, χωρίς ωστόσο να τιμολογήσει εν συνεχεία το ποσό της αντιπαροχής για τις υπηρεσίες αυτές στους αποδέκτες τους και χωρίς να εισπράξει τον ΦΠΑ που αναλογούσε στην εν λόγω παροχή υπηρεσιών.
- 25 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η Amărăști Land Investment υποστηρίζει ότι τα έξοδα των οποίων την κάλυψη ανέλαβε η ίδια και τα οποία εκτιμήθηκαν σε 750 ευρώ ανά εκτάριο συνιστούν έξοδα σχετικά με την επένδυση, στα οποία υποβλήθηκε για τις ανάγκες φορολογητέων πράξεων και ως προς τα οποία έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.
- 26 Επιπλέον, υποστηρίζει ότι το ύψος των εξόδων για την εγγραφή των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης γεωτεμαχίων στο μητρώο ακινήτων καθορίστηκε στα 750 ευρώ ανά εκτάριο, προκειμένου να διευκολυνθεί η εκτίμηση της ζημίας που θα μπορούσε να προκληθεί αν οι πωλητές δεν εκπλήρωναν την υποχρέωσή τους περί συνάψεως των συμβάσεων πώλησης των γεωτεμαχίων υπό τον τύπο δημοσίου εγγράφου. Η Amărăști Land Investment διευκρινίζει ότι, στην πράξη, το ποσό αυτό, το οποίο δεν ήταν το ίδιο για όλες τις πράξεις, μπορούσε να είναι υψηλότερο ή χαμηλότερο του εν λόγω ποσού των 750 ευρώ.
- 27 Εκτιμώντας ότι για την επίλυση της διαφοράς επί της οποίας καλείται να αποφανθεί απαιτείται ερμηνεία των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, το Tribunalul Timiș (πρωτοδικείο του Timiș, Ρουμανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει η [οδηγία ΦΠΑ], και ιδίως τα άρθρα 24, 28, 167 και 168, στοιχείο α', την έννοια ότι, στο πλαίσιο πώλησεως ακινήτων τα οποία δεν έχουν εγγραφεί στο [μητρώο ακινήτων] (βιβλίο ακινήτων) και δεν έχουν κτηματογραφηθεί κατά τον χρόνο παραδόσεως, ο αποκτών,

υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος αναλαμβάνει συμβατικά την υποχρέωση να πραγματοποιήσει, με δικές του δαπάνες, τα αναγκαία διαβήματα για την πρώτη εγγραφή τους στο μητρώο ακινήτων παρέχει υπηρεσίες στον πωλητή ή ότι λαμβάνει υπηρεσίες σχετικές με την επένδυσή του σε ακίνητα, για την οποία πρέπει να του αναγνωρισθεί το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ;

- 2) Έχει η [οδηγία ΦΠΑ], και ιδίως τα άρθρα 167 και 168, στοιχείο α', την έννοια ότι οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο αποκτών, υποκείμενος στον φόρο, στο πλαίσιο της πρώτης εγγραφής στο σχετικό μητρώο των ακινήτων ως προς τα οποία έχει απαίτηση για μελλοντική μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας και τα οποία του παραδόθηκαν από πωλητές που δεν ενέγραψαν στο βιβλίο ακινήτων το δικαίωμά τους κυριότητας επί των ακινήτων μπορούν να χαρακτηρισθούν ως πράξεις προπαρασκευαστικές της επενδύσεως, για τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ;
- 3) Έχουν οι διατάξεις της [οδηγίας ΦΠΑ], και ιδίως τα άρθρα 24, 28, 167 και το άρθρο 168, στοιχείο α', την έννοια ότι οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται ο αποκτών, υποκείμενος στον φόρο, στο πλαίσιο της πρώτης εγγραφής στο σχετικό μητρώο των ακινήτων που του παραδόθηκαν και ως προς τα οποία έχει, βάσει συμφωνίας, απαίτηση για μελλοντική μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας εκ μέρους πωλητών που δεν ενέγραψαν στο βιβλίο ακινήτων το δικαίωμά τους κυριότητας επί των ακινήτων πρέπει να χαρακτηρισθούν ως παροχές υπηρεσιών έναντι των πωλητών, όταν ο πωλητής και ο αποκτών συμφώνησαν ότι το τίμημα των ακινήτων δεν περιλαμβάνει την αντιπαροχή για τις πράξεις κτηματογράφησης;
- 4) Πρέπει, κατά την έννοια της [οδηγίας ΦΠΑ], οι διοικητικές δαπάνες που σχετίζονται με ακίνητα τα οποία παραδόθηκαν στον αποκτώντα και επί των οποίων ο αποκτών έχει απαίτηση για μελλοντική μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας εκ μέρους του πωλητή, στις οποίες περιλαμβάνονται (και) οι δαπάνες για την πρώτη εγγραφή στο μητρώο ακινήτων, να βαρύνουν υποχρεωτικά τον πωλητή ή μήπως οι εν λόγω δαπάνες μπορούν, βάσει συμφωνίας μεταξύ των συμβαλλομένων, να βαρύνουν τον αποκτώντα ή οποιονδήποτε εκ των συμβαλλομένων, με αποτέλεσμα να αναγνωρίζεται στο εν λόγω πρόσωπο το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του τέταρτου ερωτήματος

- 28 Με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο πρέπει να απαντηθεί πρώτο, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε συμφωνία μεταξύ των μερών που μετέχουν σε πράξη με σκοπό τη μεταβίβαση της κυριότητας επί ακινήτου, προβλέπουσα ότι ο μελλοντικός αποκτών (στο εξής: αποκτών) αναλαμβάνει το σύνολο ή μέρος των σχετικών με τις διοικητικές διατυπώσεις δαπανών που αφορούν την εν λόγω πράξη, ιδίως δε των δαπανών για την πρώτη εγγραφή του εν λόγω ακινήτου στο μητρώο ακινήτων, καθώς και υπό την έννοια ότι, κατά συνέπεια, η οδηγία αυτή αντιτίθεται στην αναγνώριση στον εν λόγω αποκτώντα δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ.
- 29 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι η οδηγία ΦΠΑ δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη περιορίζουσα την ελευθερία την οποία έχουν καταρχήν τα μέρη που μετέχουν σε πράξη πώλησης ακινήτου, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, να καθορίσουν συμβατικά το μέρος που θα αναλάβει το κόστος των διοικητικών διατυπώσεων που συνδέονται με την πράξη αυτή.

- 30 Επιπλέον, επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση απαιτεί, επί ποινή ακυρότητας της σύμβασης πώλησης, το ακίνητο στην πώληση του οποίου σκοπούν τα ενδιαφερόμενα μέρη να έχει εγγραφεί στο μητρώο ακινήτων και το πρόσωπο που έχει την ιδιότητα του πωλητή να αναγράφεται σε αυτό ως κύριος του εν λόγω ακινήτου.
- 31 Επομένως, η πρώτη εγγραφή του εν λόγω ακινήτου στο μητρώο ακινήτων καθώς και η εγγραφή, στο μητρώο αυτό, του ονόματος του κυρίου του ακινήτου δεν εμπίπτουν στη συμβατική ελευθερία των συμβαλλομένων σε μια πώληση ακινήτου, δεδομένου ότι αποτελούν νομική υποχρέωση η οποία βαρύνει τον πωλητή.
- 32 Ως εκ τούτου, η προσθήκη συμβατικής ρήτρας, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει ότι ο αποκτών ένα ακίνητο θα αναλάβει τα έξοδα που συνδέονται με την πρώτη εγγραφή του εν λόγω ακινήτου στο μητρώο ακινήτων και την εγγραφή σε αυτό του ονόματος του κυρίου του ακινήτου δεν μπορεί να μεταβάλει κατ' εξαίρεση τη νομική φύση της υποχρέωσης που υπέχει ο μελλοντικός πωλητής (στο εξής: πωλητής), η οποία αποτελεί την αιτία για τα έξοδα αυτά, ούτε μπορεί να υποκαταστήσει την εν λόγω υποχρέωση.
- 33 Συνεπώς, η ύπαρξη και μόνον τέτοιας ρήτρας σε προσύμφωνο πώλησης ακινήτου δεν είναι καθοριστικής σημασίας προκειμένου να διαπιστωθεί αν ο αποκτών έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναλογεί στα έξοδα για την πρώτη εγγραφή των οικείων ακινήτων στο μητρώο ακινήτων.
- 34 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθεται στη συνομολόγηση, μεταξύ των μερών που μετέχουν σε πράξη με σκοπό τη μεταβίβαση της κυριότητας επί ακινήτων, ρήτρας σύμφωνα με την οποία ο αποκτών αναλαμβάνει το σύνολο ή μέρος των σχετικών με τις διοικητικές διατυπώσεις δαπανών που αφορούν την εν λόγω πράξη, ιδίως δε των δαπανών για την πρώτη εγγραφή των εν λόγω ακινήτων στο μητρώο ακινήτων. Πάντως, η ύπαρξη και μόνον τέτοιας ρήτρας σε προσύμφωνο πώλησης ακινήτου δεν είναι καθοριστικής σημασίας προκειμένου να διαπιστωθεί αν ο αποκτών έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναλογεί στα έξοδα για την πρώτη εγγραφή των οικείων ακινήτων στο μητρώο ακινήτων.

Επί του πρώτου και του τρίτου ερωτήματος

- 35 Με το πρώτο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν σε δεύτερο στάδιο, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ, ιδίως δε το άρθρο της 28, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, στο πλαίσιο προσυμφώνου πώλησης ακινήτων τα οποία δεν έχουν εγγραφεί στο μητρώο ακινήτων, ο υποκείμενος στον φόρο αποκτών ο οποίος, σύμφωνα με συμβατική δέσμευση που ανέλαβε έναντι του πωλητή, πραγματοποιεί τα αναγκαία διαβήματα για την πρώτη εγγραφή των οικείων ακινήτων στο εν λόγω μητρώο κάνοντας χρήση υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από τρίτους υποκειμένους στον φόρο θεωρείται ότι παρείχε αυτοπροσώπως στον πωλητή τις υπηρεσίες αυτές, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 28, μολονότι τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν συμφωνήσει ότι το τίμημα της πώλησης των εν λόγω ακινήτων δεν περιλαμβάνει την αντιπαροχή για τις πράξεις κτηματογράφησης.
- 36 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει αυτοπροσώπως τις εν λόγω υπηρεσίες.
- 37 Επομένως, η διάταξη αυτή ορίζει ότι, κατά πλάσμα δικαίου, διεξάγονται διαδοχικώς δύο παροχές πανομοιότυπων υπηρεσιών, στο πλαίσιο των οποίων ο επιχειρηματίας ο οποίος μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών και αποτελεί τον παραγγελιοδόχο θεωρείται ότι, αρχικώς, έχει λάβει τις εν λόγω

υπηρεσίες από ειδικευμένους παρέχοντες υπηρεσίες, προτού παράσχει, στη συνέχεια, αυτοπροσώπως τις υπηρεσίες αυτές στον επιχειρηματία για λογαριασμό του οποίου ενεργεί (απόφαση της 4ης Μαΐου 2017, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου, C-274/15, EU:C:2017:333, σκέψη 86).

- 38 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, και δεδομένου ότι το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112 εντάσσεται στον τίτλο IV της οδηγίας αυτής, που επιγράφεται «Φορολογητέες πράξεις», πρέπει να γίνει δεκτό ότι, αν η παροχή υπηρεσιών στην οποία μεσολαβεί ένας επιχειρηματίας υπόκειται στον ΦΠΑ, η νομική σχέση μεταξύ του συγκεκριμένου επιχειρηματία και του επιχειρηματία για λογαριασμό του οποίου αυτός ενεργεί υπόκειται επίσης στον ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 4ης Μαΐου 2017, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου, C-274/15, EU:C:2017:333, σκέψη 87).
- 39 Κατά πρώτον, στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν αμφισβητείται ότι, όταν συνήψε σύμβαση με τρίτους υποκειμένους στον φόρο με αντικείμενο την πραγματοποίηση των αναγκαίων διαβημάτων για την εγγραφή των οικείων ακινήτων στο μητρώο ακινήτων, η Amărăști Land Investment ενήργησε ιδίως ονόματι.
- 40 Κατά δεύτερον, ως προς το ζήτημα αν, στο πλαίσιο αυτό, η Amărăști Land Investment ενήργησε για λογαριασμό του πωλητή των εν λόγω ακινήτων, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, η υποχρέωση πρώτης εγγραφής ενός ακινήτου στο μητρώο ακινήτων συνιστά νομική υποχρέωση που βαρύνει τον πωλητή, ο οποίος πρέπει να αναγράφεται σε αυτό ως κύριος του εν λόγω ακινήτου.
- 41 Ως εκ τούτου, αν, βάσει σύμβασης που συνήφθη με τον πωλητή του εν λόγω ακινήτου, ο αποκτών πραγματοποιεί, με δικές του δαπάνες, τα αναγκαία διαβήματα για την πρώτη καταχώριση του ακινήτου στο μητρώο ακινήτων και για την εγγραφή, στο εν λόγω μητρώο, του ονόματος του κυρίου του ακινήτου, προκειμένου να εκπληρώσει νομική υποχρέωση που βαρύνει τον τελευταίο, τα διαβήματα αυτά πρέπει να θεωρηθούν ότι έγιναν για λογαριασμό τρίτου, κατά την έννοια του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 42 Κατά τρίτον, δεδομένου ότι το γράμμα του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ δεν προβλέπει καμία προϋπόθεση σχετική με τον εξ επαχθούς αιτίας χαρακτήρα της μεσολάβησης στην παροχή υπηρεσιών, δεν ασκεί επιρροή, για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, το γεγονός ότι τα έξοδα για την πρώτη εγγραφή του ακινήτου στο μητρώο ακινήτων δεν τιμολογήθηκαν εν συνεχεία από τον αποκτώντα στον πωλητή και επομένως η αντιπαροχή για τις πράξεις κτηματογράφησης δεν περιλήφθηκε στην τιμή πώλησης του ακινήτου.
- 43 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ, ιδίως δε το άρθρο της 28, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, στο πλαίσιο προσυμφώνου πώλησης ακινήτων τα οποία δεν έχουν εγγραφεί στο μητρώο ακινήτων, ο υποκείμενος στον φόρο αποκτών ο οποίος, σύμφωνα με συμβατική δέσμευση που ανέλαβε έναντι του πωλητή, πραγματοποιεί τα αναγκαία διαβήματα για την πρώτη εγγραφή των οικείων ακινήτων στο εν λόγω μητρώο κάνοντας χρήση υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από τρίτους υποκειμένους στον φόρο θεωρείται ότι παρείχε αυτοπροσώπως στον πωλητή τις υπηρεσίες αυτές, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 28, μολοντί τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν συμφωνήσει ότι το τίμημα της πώλησης των εν λόγω ακινήτων δεν περιλαμβάνει την αντιπαροχή για τις πράξεις κτηματογράφησης.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

- 44 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ, ιδίως τα άρθρα της 167 και 168, στοιχείο α', πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι δαπάνες που πραγματοποιεί εταιρία συσταθείσα για άσκηση γεωργικών δραστηριοτήτων, η οποία

κάνει χρήση των υπηρεσιών τρίτων υποκειμένων στον φόρο για την πρώτη εγγραφή στο μητρώο ακινήτων των γεωτεμαχίων που αποκτά, μπορούν να χαρακτηριστούν επενδυτικές δαπάνες για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητας που σκοπεύει να αρχίσει να ασκεί.

- 45 Όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και από τη διατύπωση του πρώτου ερωτήματος, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα υποβλήθηκε για την περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο δεν θα θεωρούνταν ότι παρείχε αυτοπροσώπως στον πωλητή τις επίμαχες υπηρεσίες, κατά την έννοια του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 46 Δεδομένου ότι το Δικαστήριο έκρινε, στο πλαίσιο της απάντησής του στο πρώτο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα, ότι αποκτών όπως η προσφεύγουσα της κύριας δίκης θεωρείται ότι παρείχε αυτοπροσώπως στον πωλητή τις επίμαχες υπηρεσίες, κατά την έννοια του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 47 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Η οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθεται στη συνολολόγηση, μεταξύ των μερών που μετέχουν σε πράξη με σκοπό τη μεταβίβαση της κυριότητας επί ακινήτων, ρήτρας σύμφωνα με την οποία ο αποκτών αναλαμβάνει το σύνολο ή μέρος των σχετικών με τις διοικητικές διατυπώσεις δαπανών που αφορούν την εν λόγω πράξη, ιδίως δε των δαπανών για την πρώτη εγγραφή των εν λόγω ακινήτων στο μητρώο ακινήτων. Πάντως, η ύπαρξη και μόνον τέτοιας ρήτρας σε προσύμφωνο πώλησης ακινήτου δεν είναι καθοριστικής σημασίας προκειμένου να διαπιστωθεί αν ο αποκτών έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναλογεί στα έξοδα για την πρώτη εγγραφή των οικείων ακινήτων στο μητρώο ακινήτων.
- 2) Η οδηγία 2006/112, ιδίως δε το άρθρο της 28, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, στο πλαίσιο προσυμφώνου πώλησης ακινήτων τα οποία δεν έχουν εγγραφεί στο μητρώο ακινήτων, ο υποκείμενος στον φόρο αποκτών ο οποίος, σύμφωνα με συμβατική δέσμευση που ανέλαβε έναντι του πωλητή, πραγματοποιεί τα αναγκαία διαβήματα για την πρώτη εγγραφή των οικείων ακινήτων στο εν λόγω μητρώο κάνοντας χρήση υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από τρίτους υποκειμένους στον φόρο θεωρείται ότι παρείχε αυτοπροσώπως στον πωλητή τις υπηρεσίες αυτές, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 28, μολονότι τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν συμφωνήσει ότι το τίμημα της πώλησης των εν λόγω ακινήτων δεν περιλαμβάνει την αντιπαροχή για τις πράξεις κτηματογράφησης.

(υπογραφές)