



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 19 grudnia 2019 r.\*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Czynności podlegające opodatkowaniu – Odliczenie podatku naliczonego – Nabycie nieruchomości niewpisanych do krajowej księgi wieczystej – Pokrycie przez nabywcę kosztów pierwszego wpisu do wymienionej księgi wieczystej – Skorzystanie z usług wyspecjalizowanych przedsiębiorstw będących podmiotami trzecimi – Wzięcie udziału w świadczeniu usługi lub poniesienie wydatków inwestycyjnych na potrzeby przedsiębiorstwa

W sprawie C-707/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunalul Timiș (sąd rejonowy w Temeszu, Rumunia) postanowieniem z dnia 30 października 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 listopada 2018 r., w postępowaniu

**Amărăști Land Investment SRL**

przeciwko

**Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara,**

**Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș,**

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: L.S. Rossi, prezes izby, J. Malenovský (sprawozdawca) i N. Wahl, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu rumuńskiego – C.R. Cantâr, R.I. Hațieganu i L. Lițu, w charakterze pełnomocników,
  - w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios i A. Biolan, w charakterze pełnomocników,
- podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

\* Język postępowania: rumuński.

wydaje następujący

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 24, 28, 167 i 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Amărăști Land Investment SRL a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (regionalną dyrekcją finansów publicznych w Timișoarze, Rumunia) oraz Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș (okręgowym urzędem finansów publicznych w Temeszu, Rumunia), w sprawie prawa do zwrotu podatku od wartości dodanej (VAT) w odniesieniu do transakcji, w ramach których Amărăști Land Investment dokonał na własny koszt niezbędnych czynności w celu dokonania pierwszego wpisu do krajowego rejestru gruntów (zwanego dalej „księgą wieczystą”) gruntów, które zamierzał nabyć.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

- 3 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

- 4 Artykuł 24 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

- 5 Artykuł 28 omawianej dyrektywy brzmi następująco:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi”.

- 6 Artykuł 167 tej dyrektywy stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

- 7 Artykuł 168 dyrektywy VAT, znajdujący się w jej tytule X, zatytułowanym „Odliczenia”, jest sformułowany następująco:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

- a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

### **Prawo rumuńskie**

#### *Ustawa nr 227/2015*

- 8 Artykuł 297 ust. 4 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (ustawy nr 227/2015 – kodeks podatkowy) stanowi:

„Każdy podatnik ma prawo do odliczenia podatku dotyczącego nabycia, jeśli służy ono do celów następujących transakcji:

- a) transakcji opodatkowanych;

[...]”.

- 9 Artykuł 271 ust. 2 tej ustawy stanowi:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi”.

#### *Kodeks cywilny*

- 10 Artykuł 885 ust. 1 Legea nr. 287/2009 privind Codul civil al României (ustawy nr 287/2009 – rumuński kodeks cywilny) (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 505 z dnia 15 lipca 2011 r., zwanego dalej „kodeksem cywilnym”), brzmi następująco:

„O ile przepisy ustawy nie stanowią inaczej, nabycie prawa rzeczowego do nieruchomości wpisanej do księgi wieczystej następuje, zarówno między stronami, jak i wobec osób trzecich, wyłącznie poprzez ich wpisanie do księgi wieczystej, na podstawie aktu lub zdarzenia stanowiącego podstawę wpisu”.

- 11 Artykuł 886 kodeksu cywilnego stanowi:

„O ile ustawa nie stanowi inaczej, zmiany prawa rzeczowego dokonuje się na podstawie przepisów regulujących nabycie lub wygaśnięcie praw rzeczowych”.

- 12 Zgodnie z art. 888 tego kodeksu:

„Wpisu do księgi wieczystej dokonuje się na podstawie aktu notarialnego, prawomocnego orzeczenia sądowego, poświadczenia dziedziczenia lub innego aktu wydanego przez organ administracji, jeżeli tak stanowi ustawa”.

- 13 Artykuł 893 omawianego kodeksu stanowi:

„Wpis prawa rzeczowego może nastąpić wyłącznie:

- a) w stosunku do osoby, która w dniu zarejestrowania wniosku jest wpisana jako osoba, której przysługuje prawo podlegające wpisowi;

[...]”.

14 Artykuł 1244 kodeksu cywilnego stanowi:

„Poza innymi przypadkami przewidzianymi w ustawie, umowy, w których drodze przekazuje się lub ustanawia prawa rzeczowe podlegające wpisowi do księgi wieczystej, zawiera się w drodze aktu notarialnego pod rygorem bezwzględnej nieważności”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

15 Amărăști Land Investment został utworzony w 2014 r. w celu prowadzenia działalności rolniczej i w tym celu spółka nabyła grunty.

16 Procedura nabycia gruntów była dwuetapowa. Najpierw zawarto umowę przedwstępną sprzedaży między osobą dającą obietnicę sprzedaży gruntów a Amărăști Land Investment, poprzez którą uzyskał on roszczenie do własności tych gruntów. Następnie, po dopełnieniu formalności urzędowych wymaganych przez ustawę w celu zawarcia umowy, strony podpisały umowę sprzedaży gruntów.

17 W tym względzie sąd odsyłający wskazał, że prawo rumuńskie wymaga, aby umowy sprzedaży nieruchomości, takich jak grunty będące przedmiotem postępowania głównego, miały formę aktu notarialnego, a aby umowy te zostały skutecznie zawarte w formie aktu notarialnego, dany grunt powinien być wpisany do księgi wieczystej, zaś sprzedający powinien być tam wskazany jako jego właściciel, co nie miało miejsca w przypadku gruntów będących przedmiotem postępowania głównego.

18 W ramach inwestycji w nieruchomości i w celu dopełnienia wymaganych przed zawarciem umowy sprzedaży tych gruntów formalności Amărăști Land Investment skorzystał na swój koszt z usług podmiotów trzecich, a mianowicie adwokatów, notariuszy oraz spółek specjalizujących się w sprawach ewidencji gruntów i usług geodezyjnych. Skorzystał on w szczególności z usług spółki zajmującej się ewidencją gruntu, w celu dokonania pierwszego wpisu gruntów do księgi wieczystej.

19 Umowy przedwstępne dotyczące rozpatrywanych gruntów zawierały postanowienie, na podstawie którego sprzedający oświadczał, że zgadza się, aby Amărăști Land Investment pokrył koszty wszystkich czynności związanych z zebraniem, sporządzeniem, uwierzytelnieniem i rejestracją dokumentów oraz ewidencją gruntów, a także dokonania wpisu do księgi wieczystej. Sprzedający oświadczył ponadto, że rozumie, iż przeprowadzenie przez Amărăști Land Investment wszystkich procedur rejestracyjnych jest niezbędne do zawarcia umowy sprzedaży w formie aktu notarialnego.

20 Koszty związane z dokonaniem pierwszego wpisu do księgi wieczystej, które strony wspólnie oszacowały na 750 EUR od hektara, nie zostały refakturowane na sprzedającego. Umowy przedwstępne stanowiły ponadto, że Amărăști Land Investment zapłaci sprzedającemu w chwili ich zawarcia całkowitą cenę działek, która nie obejmuje kosztów związanych z wpisem działek do ewidencji gruntów.

21 Umowy przedwstępne zawierały też klauzulę, w której sprzedający zobowiązał się do zapłaty Amărăști Land Investment kosztów poniesionych w związku z wpisaniem danej działki do księgi wieczystej oraz odszkodowania w wysokości 2000 EUR od hektara, jeżeli nie spełni zobowiązania zawarcia umowy sprzedaży w wyznaczonym terminie ze swojej winy lub z jakiegokolwiek innego powodu, z wyjątkiem przyczyn, które można przypisać Amărăști Land Investment.

22 Po nabyciu gruntów Amărăști Land Investment złożył w dniu 23 stycznia 2017 r. wniosek o zwrot VAT w wysokości 73 828 lei rumuńskich (RON) (około 15 456 EUR), który organ podatkowy zaakceptował.

23 Jednak organ ten wydał następnie decyzję określającą zobowiązanie podatkowe na 41 911 RON (około 8772 EUR), z uwagi na to, że kwota 750 EUR od hektara, o której mowa w pkt 20 niniejszego wyroku, stanowiła ekwiwalent kosztów usługi świadczonej przez Amărăști Land Investment na rzecz

sprzedających w zakresie wpisu działek i zawarcia umów sprzedaży w formie aktu notarialnego w zamian za dostawę gruntów. Organ ten wskazał w tym względzie, że w zamian za nabycie gruntu Amărăști Land Investment zapłacił cenę, lecz także wyświadczył sprzedającym usługi, których koszt powinni obowiązkowo ponieść oni.

- 24 Amărăști Land Investment odwołał się od decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, a organ podatkowy oddalił to odwołanie ze względu na to, że spółka ta świadczyła rozpatrywane usługi we własnym imieniu, lecz na rzecz sprzedających, nie obciążając ich przy tym kosztami tych usług ani nie naliczając VAT, któremu podlegało świadczenie tych usług.
- 25 Amărăști Land Investment podnosi przed sądem odsyłającym, że poniesione przez niego koszty, szacowane na 750 EUR od hektara, stanowią koszty związanymi z inwestycją, poniesione w celu przeprowadzenia transakcji podlegających opodatkowaniu, w związku z którymi przysługuje mu prawo do odliczenia VAT.
- 26 Podnosi ponadto, że kwota kosztów związanych z wpisaniem gruntów będących przedmiotem postępowania głównego do księgi wieczystej została ustalona na 750 EUR od hektara w celu ułatwienia oszacowania szkody, jaka mogłaby mu zostać wyrządzona, gdyby sprzedający nie dopełnili obowiązku zawarcia umów sprzedaży gruntu w formie aktu notarialnego. Amărăști Land Investment wyjaśnia, że w praktyce ta kwota dla poszczególnych transakcji była różna i mogła wynosić więcej lub mniej niż 750 EUR.
- 27 Uznając, że zawisły przed nim spór wymaga wykładni przepisów prawa Unii, Tribunalul Timiș (sąd rejonowy w Temeszu, Rumunia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
  - „1) Czy wykładni dyrektywy [VAT], w szczególności jej art. 24, 28, 167 i art. 168 lit. a) należy dokonywać w ten sposób, że w ramach sprzedaży nieruchomości, które nie są wpisane do [rejestr nieruchomości] (księgi wieczystej) i nie są wpisane do ewidencji gruntów w chwili zbycia, kupujący będący podatnikiem, który na mocy umowy zobowiązuje się do dokonania na własny koszt czynności niezbędnych do pierwszego wpisu nieruchomości do krajowego rejestru nieruchomości, dokonuje świadczenia usług wobec sprzedającego, czy też nabycia usług związanych ze swoją inwestycją w nieruchomości, w związku z którym należy uznać jego prawo do odliczenia podatku VAT?
  - 2) Czy wykładni dyrektywy [VAT], w szczególności jej art. 167 i art. 168 lit. a), można dokonywać w ten sposób, że koszty poniesione przez kupującego będącego podatnikiem w związku z pierwszym wpisem do rejestru nieruchomości, w odniesieniu do których kupującemu przysługuje roszczenie o przyszłe przeniesienie prawa własności i które zostały mu sprzedane przez sprzedających, którzy nie wpisali do księgi wieczystej swojego prawa własności do nieruchomości, mogą zostać uznane za czynności przygotowujące do inwestycji, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT?
  - 3) Czy należy dokonywać wykładni przepisów dyrektywy [VAT], w szczególności jej art. 24, 28, 167 i art. 168 lit. a), w ten sposób, że koszty poniesione przez kupującego będącego podatnikiem przy pierwszym wpisie do rejestru nieruchomości sprzedanych mu nieruchomości, wobec których kupującemu na podstawie umowy przysługuje roszczenie o przyszłe przeniesienie prawa własności przez sprzedających, którzy nie wpisali do księgi wieczystej ich prawa własności do nieruchomości, należy uznać za świadczenie usług dla sprzedających w sytuacji, gdy sprzedający i kupujący zgodzili się, że cena nieruchomości nie obejmuje kosztów czynności związanych z wpisem do ewidencji gruntów?

- 4) Czy w rozumieniu dyrektywy [VAT] koszty administracyjne związane z nieruchomościami, które zostały sprzedane i w stosunku do których kupującemu przysługuje roszczenie o przyszłe przeniesienie prawa własności przez sprzedającego, w tym także, ale nie wyłącznie, koszty pierwszego wpisu do rejestru nieruchomości, muszą być obowiązkowo poniesione przez sprzedającego? Czy też koszty te, na podstawie umowy między stronami, mogą zostać poniesione przez kupującego lub przez dowolną stronę transakcji, w związku z czym danej osobie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *W przedmiocie pytania czwartego*

- 28 W pytaniu czwartym, na które należy najpierw udzielić odpowiedzi, sąd odsyłający zwraca się w istocie z pytaniem, czy wykładni dyrektywy VAT należy dokonywać w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie temu, by strony transakcji mającej na celu przeniesienie własności nieruchomości uzgodniły, że przyszły nabywca (zwany dalej „nabywcą”) pokryje całość lub część kosztów związanych z formalnościami urzędowymi dotyczącymi tej transakcji, w szczególności z pierwszym wpisem tej nieruchomości do księgi wieczystej, oraz by nabywcy przysługiwało w związku z tym prawo do odliczenia VAT.
- 29 W tym względzie należy przede wszystkim stwierdzić, że dyrektywa VAT nie zawiera żadnego przepisu ograniczającego swobodę, przysługującą co do zasady stronom transakcji sprzedaży nieruchomości, takiej jak ta będąca przedmiotem postępowania głównego, do umownego ustalenia, która z nich poniesie koszty formalności urzędowych związanych z tą transakcją.
- 30 Należy ponadto zauważyć, że, jak wynika z postanowienia odsyłającego, przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym wymagają, by przeznaczona na sprzedaż nieruchomość była wpisana do księgi wieczystej i by osoba będąca sprzedającym była tam wskazana jako właściciel tej nieruchomości, pod rygorem nieważności umowy sprzedaży.
- 31 Pierwszy wpis do księgi wieczystej omawianej nieruchomości oraz wskazanie w niej właściciela nie podlegają swobodzie umów przysługującej stronom sprzedaży nieruchomości, gdyż odzwierciedlają one zobowiązanie prawne po stronie sprzedającego.
- 32 Toteż zamieszczenie klauzuli umownej, takiej jak klauzula rozpatrywana w postępowaniu głównym, mającej na celu obciążenie nabywcy nieruchomości kosztami związanymi z pierwszym wpisem do księgi wieczystej tej nieruchomości oraz wskazaniem jej właściciela nie może ustanowić odstępstwa od charakteru prawnego zobowiązania ciążącego na przyszłym sprzedającym (zwanego dalej „sprzedającym”), które jest źródłem takich kosztów, ani go zastąpić.
- 33 W konsekwencji samo istnienie takiej klauzuli w umowie przedwstępnej sprzedaży nieruchomości nie ma decydującego znaczenia dla ustalenia, czy nabywca ma prawo do odliczenia VAT związanego z pokryciem kosztów wynikających z dokonania pierwszego wpisu danych nieruchomości do księgi wieczystej.
- 34 W świetle całości powyższych rozważań odpowiedzi na pytanie czwarte powinna być następująca: dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie temu, by strony transakcji mającej na celu przeniesienie własności nieruchomości uzgodniły w umowie, że nabywca poniesie całość lub część kosztów związanych z formalnościami urzędowymi dotyczącymi tej transakcji, w szczególności z pierwszym wpisem tych nieruchomości do księgi wieczystej. Samo istnienie takiej klauzuli w umowie przedwstępnej sprzedaży nieruchomości nie ma jednak

decydującego znaczenia dla ustalenia, czy nabywca ma prawo do odliczenia VAT związanego z pokryciem kosztów wynikających z dokonania pierwszego wpisu danych nieruchomości do księgi wieczystej.

***W przedmiocie pytań pierwszego i trzeciego***

- 35 W pytaniach pierwszym i trzecim, które należy rozpatrzyć łącznie w drugiej kolejności, sąd odsyłający zwraca się w istocie z pytaniem, czy dyrektywę VAT, a w szczególności jej art. 28, należy interpretować w ten sposób, że w ramach umowy przedwstępnej sprzedaży nieruchomości niewpisanych do księgi wieczystej uznaje się, że nabywca będący podatnikiem, który, zobowiązawszy się do tego wobec sprzedającego w umowie, przeprowadza czynności niezbędne do dokonania pierwszego wpisu danych nieruchomości do tej księgi, korzystając z usług osób trzecich będących podatnikami, osobiście wyświadcza na rzecz sprzedającego omawiane usługi w rozumieniu wspomnianego art. 28, mimo że strony umowy uzgodniły, iż cena sprzedaży tych nieruchomości nie obejmuje kosztów czynności związanych z wpisem do ewidencji gruntów.
- 36 W tym względzie należy zauważyć, że art. 28 dyrektywy VAT stanowi, że w przypadku gdy podatek, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatek ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi.
- 37 Przepis ten tworzy zatem fikcję prawną świadczenia dwóch identycznych usług kolejno po sobie, przy czym przyjmuje się, że podmiot gospodarczy, który pośredniczy w świadczeniu usług i który jest agentem, w pierwszej kolejności otrzymał dane usługi od wyspecjalizowanego w nich podmiotu, a następnie, w drugiej kolejności, wyświadczył owe usługi podmiotowi, na rzecz którego działa (wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 86).
- 38 W związku z powyższym, oraz zważywszy, że art. 28 dyrektywy 2006/112 znajduje się w jej tytule IV „Transakcje podlegające opodatkowaniu”, należy uznać, że jeżeli świadczenie usług, w którym przedsiębiorca bierze udział, podlega opodatkowaniu VAT, stosunek prawny między tym podmiotem gospodarczym a podmiotem, na rachunek którego działa, również musi podlegać VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 87).
- 39 Po pierwsze, w postępowaniu głównym bezsporny jest fakt, że Amărăști Land Investment działał we własnym imieniu, gdy zawierał umowę z osobami trzecimi będącymi podatnikami VAT w celu przeprowadzenia czynności niezbędnych do dokonania wpisu danych nieruchomości do księgi wieczystej.
- 40 Po drugie, w odniesieniu do kwestii, czy w tym kontekście Amărăști Land Investment działał w imieniu sprzedającego te nieruchomości, należy przypomnieć, że, jak wynika z pkt 31 niniejszego wyroku, obowiązek dokonania pierwszego wpisu nieruchomości do księgi wieczystej odzwierciedla obowiązek prawny spoczywający na sprzedającym, który musi zostać tam wskazany jako właściciel tej nieruchomości.
- 41 Wynika z tego, że jeżeli na podstawie umowy zawartej ze sprzedającym wspomnianej nieruchomości nabywca przeprowadza na własny koszt czynności niezbędne do dokonania pierwszego wpisu tej nieruchomości do księgi wieczystej i wskazania w tej księdze właściciela tej nieruchomości w celu dopełnienia obowiązku prawnego ciążącego na sprzedającym, należy uznać, że działania te zostały podjęte na rzecz osoby trzeciej w rozumieniu art. 28 dyrektywy VAT.

- 42 Po trzecie, ponieważ brzmienie art. 28 dyrektywy VAT nie zawiera żadnych warunków dotyczących odpłatnego charakteru udziału w świadczeniu usług, dla celów stosowania tego artykułu nie ma znaczenia, że koszty związane z pierwszym wpisem danej nieruchomości do księgi wieczystej nie zostały refakturowane przez nabywcę na sprzedającego, a zatem koszt czynności wpisania do ewidencji gruntów nie został uwzględniony w cenie sprzedaży tej nieruchomości.
- 43 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytania pierwsze i trzecie powinna być następująca: dyrektywę VAT, a w szczególności jej art. 28, należy interpretować w ten sposób, że w ramach umowy przedwstępnej sprzedaży nieruchomości niewpisanych do księgi wieczystej uznaje się, że nabywca będący podatnikiem, który, zobowiązawszy się do tego wobec sprzedającego w umowie, przeprowadza czynności niezbędne do dokonania pierwszego wpisu danych nieruchomości do tej księgi, korzystając z usług osób trzecich będących podatnikami, osobiście wyświadcza na rzecz sprzedającego omawiane usługi w rozumieniu wspomnianego art. 28, mimo że strony umowy uzgodniły, iż cena sprzedaży tych nieruchomości nie obejmuje kosztów czynności związanych z wpisem do ewidencji gruntów.

### ***W przedmiocie pytania drugiego***

- 44 W pytaniu drugim sąd odsyłający zwraca się w istocie z pytaniem, czy dyrektywę VAT, a w szczególności jej art. 167 i art. 168 lit. a), należy interpretować w ten sposób, że wydatki poniesione przez spółkę utworzoną w celu prowadzenia działalności rolniczej, która korzysta z usług osób trzecich będących podatnikami do celów pierwszego wpisu do księgi wieczystej nabywanych przez nią gruntów, można zakwalifikować jako wydatki inwestycyjne poniesione na cele działalności gospodarczej, którą zamierza prowadzić.
- 45 Jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym oraz z samego brzmienia pierwszego pytania, drugie pytanie zostało przedłożone na wypadek, gdyby uznano, że nabywca będący podatnikiem nie świadczy osobiście danych usług na rzecz sprzedającego w rozumieniu art. 28 dyrektywy VAT.
- 46 Ponieważ zaś w odpowiedzi na pytania pierwsze i trzecie Trybunał orzekł, że uznaje się, że nabywca taki jak skarżący w postępowaniu głównym osobiście wyświadcza przedmiotowe usługi na rzecz sprzedającego w rozumieniu art. 28 dyrektywy VAT, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

### ***W przedmiocie kosztów***

- 47 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie temu, by strony transakcji mającej na celu przeniesienie własności nieruchomości uzgodniły w umowie, że nabywca poniesie całość lub część kosztów związanych z formalnościami urzędowymi dotyczącymi tej transakcji, w szczególności z pierwszym wpisem tych nieruchomości do krajowej księgi wieczystej. Samo istnienie takiej klauzuli w umowie przedwstępnej sprzedaży nieruchomości nie ma jednak decydującego**



**znaczenia dla ustalenia, czy przyszły nabywca ma prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej związanego z pokryciem kosztów wynikających z dokonania pierwszego wpisu danych nieruchomości do krajowej księgi wieczystej.**

- 2) **Dyrektywę 2006/112, a w szczególności jej art. 28, należy interpretować w ten sposób, że w ramach umowy przedwstępnej sprzedaży nieruchomości niewpisanych do krajowej księgi wieczystej uznaje się, że przyszły nabywca będący podatnikiem, który, zobowiązawszy się do tego wobec sprzedającego w umowie, przeprowadza czynności niezbędne do dokonania pierwszego wpisu danych nieruchomości do tej księgi, korzystając z usług osób trzecich będących podatnikami, osobiście wyświadcza na rzecz sprzedającego omawiane usługi w rozumieniu wspomnianego art. 28, mimo że strony umowy uzgodniły, iż cena sprzedaży tych nieruchomości nie obejmuje kosztów czynności związanych z wpisem do ewidencji gruntów.**

Podpisy