Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØEJA,
predstavljeni 2. maja 2019[1]

Zadeva C-692/17

Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda
proti
Autoridade Tributária e Aduaneira

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska))

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitve – Člen 135(1)(b) in (d) – Transakcije v zvezi z dajanjem kreditov in posredovanjem v zvezi s krediti ter upravljanjem kreditov – Transakcije v zvezi s terjatvami, razen izterjave dolgov – Odplačni odstop položaja v postopku izvršbe za plačilo terjatve, ki je bila priznana s sodno odločbo, v korist tretje osebe“

I. Uvod

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska), je bil predložen v okviru spora o davku na dodano vrednost (DDV), ki ga mora plačati nepremičninska agencija na odplačni odstop položaja – ki ga je ta davčna zavezanka imela v postopku izvršbe za plačilo terjatve, ki je bila priznana s sodno odločbo – v korist tretje osebe.

2. Vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, se nanaša na razlago člena 135(1)(b) Direktive 2006/112/ES,[2] ki določa oprostitev plačila DDV za transakcije davčnega zavezanca, ki jih sestavlja dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti ter upravljanje kreditov od osebe, ki je kredite odobrila.

3. Da bi navedeno sodišče prejelo koristen odgovor, bi se moralo Sodišče po mojem mnenju v tej zadevi izreči tudi o razlagi točke (d) istega člena 135(1), ki določa oprostitev plačila DDV zlasti za transakcije davčnega zavezanca, ki se nanašajo na terjatve, razen če gre za izterjavo terjatev.

4. Iz razlogov, predstavljenih v teh sklepnih predlogih, menim, da je treba navedeni točki (b) in (d) razlagati tako, da v okoliščinah, kot so tiste iz spora o glavni stvari, ni ustrezno uporabiti oprostitev, ki so tam določene.

1 Jezik izvirnika: francoščina.

2 Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Kot je navedeno v uvodni izjavi 1 Direktive 2006/112, je bila z njo preoblikovana Šesta direktiva 77/388/EGS. [3]

6. V skladu s členom 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112 so predmet DDV dobave blaga in storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

7. V členu 9(1), drugi pododstavek, navedene direktive je opredeljeno, kaj pomeni „ekonomska dejavnost“ v smislu navedene direktive.

8. V skladu s členom 14(1) navedene direktive „‚[d]obava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

9. V skladu s členom 24(1) Direktive 2006/112 „‚[o]pravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga“. Člen 25, točka (a), navedene direktive določa, da lahko „[o]pravljanje storitev […] med drugim vključuje […] odstop premoženja v pravicah, ne glede na to, ali so te pravice ustanovljene z dokumentom ali ne“.

10. V skladu s členom 135(1)(b) in (d) navedene direktive države članice oprostijo:

„(b) dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti ter upravljanje kreditov s strani osebe, ki kredit odobri;

[…]

(d) transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov.“ [4]

B. Portugalsko pravo

11. V Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakonik o DDV) so bile vključene različne določbe za uskladitev portugalske zakonodaje o DDV z akti sekundarne zakonodaje Unije, ki se uporabljajo na tem področju. [5]

12. V skladu s členom 9(27)(a) in (c) navedenega zakonika v različici, ki se je uporabljala na datum dejanskega stanja v glavni stvari, so DDV oproščene naslednje transakcije:

„(a) dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti v kakršni koli obliki, vključno z diskontiranjem in rediskontiranjem, ter upravljanje kreditov s strani osebe, ki kredit odobri;

[…]

3 Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23; v nadaljevanju: Šesta direktiva).

4 Naj spomnim, da so v členu 135(1), točke od (b) do (g), brez vsebinskih sprememb navedene oprostitve, ki so bile prej določene v členu 13(B)(d), točke od 1 do 6, Šeste direktive (glej tudi sodbo z dne 25. julija 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, točka 4).

5 V zvezi s temi določbami za prenos glej zlasti sodbo z dne 8. marca 2012, Komisija/Portugalska (C-524/10, EU:C:2012:129, točka 14).

(c) transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, denarnimi prilivi, čeki, plačilnimi instrumenti in drugimi instrumenti, razen preproste izterjave dolgov.“

III. Spor o glavni stvari, vprašanje za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

13. Iz predložitvene odločbe in nacionalnega spisa, ki sta bila predložena Sodišču, izhaja, da je bila novembra 2006 družba Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda (v nadaljevanju: PNC) v okviru svoje dejavnosti nepremičninskega posredovanja izključno pooblaščena za prodajo kmetijskega zemljišča. Družba PNC je dala prodajno ponudbo, vendar jo je lastnica zemljišča zavrnila in slednji tudi ni želela plačati opravljene storitve.

14. Družba PNC je zato pri Tribunal de Família e Menores e de Comarca de Portimão (sodišče za družinske zadeve in zadeve v zvezi z mladoletniki v okrožju Portimão, Portugalska) vložila tožbo, s katero je predlagala, naj se naročnici naloži plačilo dolgovanega zneska provizije za nepremičninsko posredovanje v višini 125.000 EUR, povečanega za DDV in zamudne obresti do plačila v celoti. Navedeno sodišče je predlogu družbe PNC ugodilo s sodbo, ki je postala pravnomočna.

15. Ker dolžnica ni plačala zneska, ki ga je tako dolgovala, je družba PNC pri istem sodišču vložila predlog za izvršbo za izterjavo svoje terjatve, kot je bila priznana z navedeno sodbo, v skupni višini 170.859,62 EUR.[6]

16. V okviru tega postopka izvršbe je bila za zagotovitev plačila dolgovanega zneska dolžnici zasežena nepremičnina. Zasežena nepremičnina je bila nato domaknjena družbi PNC za znesek 606.200 EUR,[7] pri čemer je morala ta izvršilnemu organu plačati presežek – in sicer razliko med zneskom domaknjene nepremičnine in vrednostjo svoje terjatve – povečan za stroške izvršbe. Očitno je, da je znesek za plačilo iz naslova tega presežka znašal skupaj 417.937,12 EUR.

17. S pogodbo z dne 29. septembra 2010 je družba PNC družbi Starplant – Unipessoal Lda (v nadaljevanju: Starplant) odstopila vse pravice, izhajajoče iz njenega položaja v tekočem postopku izvršbe, za kar ji je družba Starplant plačala 351.619,90 EUR.[8]

18. Oktobra 2010 je družba PNC na eni strani vknjižila znesek 125.000 EUR, ki ga je prejela za storitve, zagotovljene zgoraj navedeni naročnici, in plačala znesek 26.250 EUR, ki je ustrezal DDV v zvezi s tem. Na drugi strani je pod postavko „drugi neopredeljeni prejemki“ vknjižila znesek 200.369,90 EUR, ki je ustrezal preostanku cene, ki jo je plačala družba Starplant,[9] in od katerega ni plačala nobenega DDV.

19. Autoridade Tributária e Aduaneira (davčna in carinska uprava, Portugalska) je 24. junija 2014 izdala odločbo o odmeri DDV (73.840,18 EUR[10]) s pripadajočimi obrestmi (9807,59 EUR), kar je skupaj znašalo 83.647,77 EUR, potem ko je ocenila, da v obračunu DDV, ki ga je predložila družba PNC za zadevno obdobje, ni bil pravilno vknjižen odstop procesnopravnega položaja za znesek 351.619,90 EUR. V zvezi s tem je menila, da gre za transakcijo, ki je ločena od transakcije v zvezi s provizijo za nepremičninsko posredovanje in je prav tako obdavčena z DDV, ker pomeni odplačni odstop pravice davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, ki spada pod pojem opravljanja storitev in za katerega ne velja nobena oprostitev iz zakonika o DDV.

6 Terjatev, izračunana tako: 125.000 EUR (provizija za posredovanje) + 26.250 EUR (DDV od te provizije) + 19.609,62 EUR (zamudne obresti).

7 Glede na nacionalni spis se zdi, da je navedeni znesek ustrezal 70 % prodajne cene zadevne nepremičnine, kot jo je določil sodni izvršitelj na podlagi ocene vrednosti nepremičnine, ki jo je za to opravil neodvisen subjekt.

8 V skladu s to pogodbo, ki jo je potrdilo sodno tajništvo sodišča, pri katerem je bil vložen predlog za prisilno izvršitev, se je družba PNC zavezala, da bo storila vse in/ali podpisala samostojno ali skupaj z družbo Starplant, da se takoj izvede nadomestitev v postopku.

9 Preostanek, izračunan tako: 351.619,90 EUR (cena, ki jo je plačala družba Starplant) – 125.000 EUR (provizija za posredovanje) – 26.250 EUR (DDV od te provizije).

10 DDV, izračunan tako: 351.619,90 EUR (cena, ki jo je plačala družba Starplant) x 21 %.

20. Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (upravno in davčno sodišče v Louléju, Portugalska) je s sodbo z dne 30. junija 2015 ugodilo tožbi družbe PNC za razglasitev ničnosti zgoraj navedene odločbe o odmeri DDV.[11]

21. Tribunal Central Administrativo Sul (osrednje upravno sodišče, jug, Portugalska), pri katerem je Fazenda Pública (davčni urad, Portugalska) vložila pritožbo, je s svojo sodbo z dne 4. februarja 2016 razveljavilo sodbo, izdano na prvi stopnji, ker je zadevni odstop terjatve spadal v okvir ekonomske dejavnosti družbe PNC, ker bi se moral šteti za obdavčljivo opravljanje storitev in ker zanj ne velja nobena oprostitev iz člena 9 zakonika o DDV. Zlasti je menilo, da za zadevno transakcijo ne velja oprostitev iz točke 27(a) navedenega člena 9 za bančne in finančne transakcije dajanja kreditov ter posredovanja v zvezi s krediti.

22. Družba PNC je zoper navedeno sodbo pri Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) vložila pritožbo, v kateri je trdila predvsem, da se oprostitev iz člena 9(27)(a) zakonika o DDV uporablja za transakcije odstopa terjatve tudi, če jih izvedejo subjekti, ki niso finančne ustanove. Pri tem se je oprla na sodno prakso Sodišča v zvezi z določbo prava Unije, ki je bila s tem prenesena v portugalsko pravo, in sicer člen 13(B)(d)(1) Šeste direktive, ki je postal člen 135(1)(b) Direktive 2006/112.[12]

23. V teh okoliščinah je Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) z odločbo z dne 8. novembra 2017, prejeto 11. decembra 2017, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali pojmi ‚dajanje', ‚posredovanje' ali ‚upravljanje kreditov' za uporabo oprostitve iz člena 135(1)(b) [Direktive 2006/112] zajemajo odplačni odstop procesnopravnega položaja – ki ga ima davčni zavezanec za DDV v postopku izvršbe za plačilo terjatve, ki je bila priznana s sodno odločbo in izvira iz neizpolnitve pogodbe o nepremičninskem posredovanju, skupaj z DDV po stopnji, ki velja na dan plačila, ter zamudnimi obrestmi, ki so že zapadle ali lahko zapadejo, dokler plačilo ni izvršeno v celoti – v korist tretje osebe?"

24. Pisna stališča so predložile družba PNC, portugalska vlada in Evropska komisija. Na obravnavi 7. februarja 2019 so vse te stranke ustno predstavile stališča.

IV. Analiza

25. Ob upoštevanju običajnega pristopa na področju DDV in glede na elemente, predložene v razpravo, v zvezi s posebnostmi transakcije odstopa, ki je predmet spora o glavni stvari, se mi zdi nujno naprej predstaviti preudarke v zvezi z opredelitvijo navedene transakcije, da se preveri, ali se zanjo obračuna DDV (razdelek A), preden odgovorim na vprašanje, ali lahko zanjo veljajo oprostitve iz člena 135(1)(b) in (d) Direktive 2006/112 (razdelek B).

11 Poudarjam, da se spor o glavni stvari nanaša samo na obdavčitev odstopa, izvedenega 29. septembra 2010, in ne na obdavčitev provizije, ki jo je prejela družba PNC za storitev nepremičninskega posredovanja, ki jo je zagotovila svoji stranki.

12 Družba PNC se sklicuje na sodbe z dne 15. junija 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246); z dne 27. oktobra 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), in z dne 21. junija 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369).

A. Zavezanost za plačilo DDV od transakcije, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari

26. Čeprav se zdi, da predložitveno sodišče izhaja iz predpostavke, da se za transakcijo iz postopka v glavni stvari plača DDV, razprave pred Sodiščem kažejo, da je mogoče o tem podvomiti ne samo glede na posebno naravo take transakcije (razdelek 1), temveč tudi glede na ekonomsko dejavnost zadevnega davčnega zavezanca (razdelek 2), pri čemer je treba že na začetku spomniti, da je Sodišče pristojno, da se izreče o razlagi upoštevnih določb prava Unije, tako da predložitvenemu sodišču zagotovi vse elemente, potrebne za rešitev spora o glavni stvari, in da so samo nacionalna sodišča pristojna za presojo dejanskega stanja.[13]

1. Narava zadevne transakcije

27. Družba PNC izpodbija obdavčenje zadevne transakcije iz spora o glavni stvari, pri čemer trdi, da gre za odstop terjatve, ki ne spada na področje uporabe Direktive 2006/112, kot je opredeljeno zlasti v točkah (a) in (c) člena 2(1) navedene direktive, ki se nanašata na dobavo blaga in opravljanje storitev v smislu člena 14(1) oziroma člena 24(1) navedene direktive.

28. Portugalska vlada nasprotno trdi, da se za navedeno transakcijo obračuna DDV, pri čemer opozarja, da je portugalska davčna uprava menila, da pomeni eno samo storitev,[14] in navaja, da bi morala biti opredeljena kot dobava stvarnega premoženja. Komisija je na obravnavi zagovarjala obstoj dveh obdavčljivih storitev, pri čemer se je prva nanašala na odstop terjatve družbe PNC, druga pa na odstop procesnopravnega položaja navedene družbe.[15]

29. Sam se nagibam k mnenju, da je sporna transakcija zapletena, vendar enotna, in da pomeni dobavo nepremičnine, tako da spada na področje uporabe DDV, brez poseganja v morebitno uporabo pravil o oprostitvi v zvezi s takim premoženjem,[16] in to iz naslednjih razlogov.

30. Na prvem mestu ugotavljam, da se družba PNC sklicuje predvsem na sodbo GFKL Financial Services,[17] da bi dokazala, da odstop terjatve, ki pomeni dokončni prenos vseh pravic, ki izhajajo iz zadevne terjatve, kot naj bi bilo to v sporu o glavni stvari, ne spada na področje uporabe DDV. Sodišče je v navedeni sodbi razložilo člen 2(1) Šeste direktive, ki ustreza členu 2(1)(a) in (c) Direktive 2006/112, tako, da „gospodarski subjekt, ki na svoje tveganje odkupi slabe terjatve po ceni, ki je nižja od njihove nominalne vrednosti, ne opravi storitve za plačilo […], če je razlika med nominalno vrednostjo navedenih terjatev in njihovo odkupno ceno odraz dejanske ekonomske vrednosti zadevnih terjatev ob odstopu“.

31. V zvezi s tem zadostuje ugotoviti, tako kot je to storila portugalska vlada, da so okoliščine te zadeve zelo drugačne od okoliščin, v katerih je bila izdana navedena sodba. Po eni strani tu namreč ne gre za odkup terjatve od zadevnega davčnega zavezanca, in sicer družbe PNC, temveč nasprotno za odstop pravic drugačne narave, ki ga je izvedla ta davčna zavezanka.[18] Po drugi strani ni mogoče šteti, da gre za problematično terjatev in da je bila transakcija izvedena na tveganje kupca, in sicer družbe Starplant, saj je bila v trenutku odstopa terjatve družbe PNC že priznana s sodno odločbo, tako načeloma kot po

13 V skladu z ustaljeno sodno prakso ima Sodišče v okviru predhodnega odločanja možnost, da nacionalnim sodiščem zagotovi vse smernice, ki se mu zdijo potrebne za rešitev spora o glavni stvari, ta sodišča pa so edina pristojna, da preverijo, ali so v zadevi, ki jo obravnavajo, izpolnjeni dejanski pogoji za uporabo določbe Unije, in da v odločbi, ki jo morajo izdati, upoštevajo zadevne posledice (glej zlasti sodbi z dne 5. junija 2014, Mahdi, C-146/14 PPU, EU:C:2014:1320, točke od 78 do 80, in z dne 7. avgusta 2018, Prenninger in drugi, C-329/17, EU:C:2018:640, točka 27).

14 Glej tudi točko 19 teh sklepnih predlogov.

15 Komisija je v pisnih stališčih menila, da sporna transakcija pomeni odplačni odstop terjatve, ki spada na področje uporabe DDV, vendar je spremenila mnenje, ko se je seznanila z dejanskimi okoliščinami, ki izhajajo iz razprav na Sodišču.

16 Glede oprostitev v zvezi z nepremičninami glej točko 51 teh sklepnih predlogov.

17 Sodba z dne 27. oktobra 2011 (C-93/10, EU:C:2011:700).

18 Naj spomnim, da je družba PNC prodala svoj položaj v postopku izvršbe za plačilo njene terjatve. V nadaljevanju bom obravnaval opredelitev tega odstopa (glej točko 33 in naslednje).

višini zneska, tveganje neplačila dolžnice pa je bilo izključeno zaradi postopka izvršbe, ki je bil že skoraj končan.[19] Nazadnje, zdi se mi, da v obravnavanem primeru odkupna cena ni nižja, temveč precej višja od nominalne vrednosti terjatve in predloga za izvršbo v zvezi z njo, čeprav besedilo predložitvene odločbe meče senco dvoma na to.[20]

32. Na drugem mestu naj spomnim, da v skladu s sodno prakso Sodišča uporaba skupnega sistema DDV ni odvisna samo od volje, ki sta jo izrazili udeleženki v sporni transakciji, in zlasti od poimenovanja, ki sta ga izbrali, temveč od *objektivnih meril*, ki so lastna pravu Unije in ki so posebej povezana z upoštevanjem *gospodarske in poslovne stvarnosti*, ki se ocenjuje glede na vse zadevne okoliščine.[21]

33. V obravnavanem primeru dejstvo, da sta družbi PNC in Starplant pogodbo, ki sta jo sklenili, poimenovali z izrazom „cessão de crédito“, ki bi se lahko prevedel kot „odstop kredita“ ali „odstop terjatve“,[22] ne more biti odločilni dejavnik. Nasprotno, zaradi okoliščin sporne transakcije in gospodarske stvarnosti, ki jo odražajo, menim, da je bistveni namen navedene transakcije prenos pravic in obveznosti v zvezi z nepremičnino, ki je bila domaknjena odsvojitelju, to je družbi PNC, kot plačilo za njeno terjatev, ki je bila že priznana s pravnomočno sodbo.

34. Po eni strani se namreč sporna transakcija – kot je navedeno v vprašanju za predhodno odločanje – nanaša na odstop procesnopravnega položaja in ne na odstop terjatve. V zvezi s tem poudarjam, da je bil dolg v praksi poravnan s tem, da je bila družbi PNC domaknjena nepremičnina, ki je pripadala njeni dolžnici, in da je bil odstop izveden po tem domiku, čeprav je odločba, s katero je bila ta odrejena, postala pravnomočna šele naslednji dan po podpisu pogodbe. To analizo potrjuje visoki znesek cene, ki jo je bila družba Starplant pripravljena plačati za pridobitev pravic v zvezi s tem procesnopravnim položajem (351.619,90 EUR),[23] kar je – kot se zdi – pomenilo tudi obveznost vračila presežka, ki ga je morala družba PNC vrniti izvršilni agenciji (417.937,12 EUR),[24] kar pomeni skupni strošek več kot 769.000 EUR, če se ne motim.[25] Poleg tega opozarjam, da je družba PNC samodejno plačala DDV od svoje terjatve, kot je bila povečana, ki je bila sodno priznana, in da se spor o glavni stvari ne nanaša na ta del.[26]

35. Po drugi strani tako kot portugalska vlada menim, da je po sodnem domiku v korist družbe PNC ta družbi Starplant za plačilo odstopila svoj procesnopravni položaj, kar je vključevalo vse imetje – aktivo in pasivo – v zvezi z njim, tako da je prenesla vse povezane pravice in obveznosti, in to enotno in v celoti. Kot je Sodišče že večkrat opozorilo, se transakcija, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo

19 V skladu stališči, predstavljenimi na Sodišču, je bil odstop izveden ravno na dan pred dnevom, ko je sodba o domiku zasežene nepremičnine v korist družbe PNC postala pravnomočna. Verjetnost, da bi dolžnica vložila pritožbo zoper to sodbo, se je torej zdela majhna, tako da sta lahko stranki pogodbe o odstopu oblikovali pogoje pogodbe ob predpostavki, da ne bo pritožbe.

20 V skladu z navedeno odločbo naj bi „odsvojitelj od pridobitelja za odstop prejel nižji znesek od zneska, ki je bil predmet predloga“. Če naj se ta zadnji stavek razume tako, da je bil odstop izveden za nižjo ceno od vrednosti terjatve, ki je bila predmet predloga za izvršbo, se mi zdi, da je ta trditev napačna glede na zgoraj navedena dejstva (glej točki 15 in 17), iz katerih se mi zdi, da izhaja, da je vrednost pravic in obveznosti v zvezi z nepremičnino, ki jih je odstopila družba PNC, večja od cene, ki jo je plačala družba Starplant.

21 Glej zlasti sodbe z dne 12. julija 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461 točka 33); z dne 22. februarja 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, točka 43); z dne 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, točka 43), in z dne 10. januarja 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, točka 47).

22 Glede jezikovnih težav v zvezi z uporabo izraza „crédito“ glej točko 49 teh sklepnih predlogov.

23 Medtem ko pri običajni obliki odstopa terjatve odsvojitelj na splošno doseže ceno, ki je nižja od vrednosti njegove terjatve, ker pridobitelj prevzame tveganje v zvezi z njo (glej tudi točki 30 in 31 teh sklepnih predlogov).

24 Družba PNC je na obravnavi navedla, da je družba Starplant v skladu z njuno pogodbo prevzela plačilo tega zadnjega zneska, saj je vedela, da sama ni imela sredstev za ta namen.

25 Stroške, ki jih je sprejela družba Starplant, je treba po mojem mnenju povezati z dejansko vrednostjo nepremičnine, ki je bila domaknjena družbi PNC (glej opombo 7 teh sklepnih predlogov), zaradi česar je mogoče predvideti možnost nadaljnje prodaje po ugodni ceni.

26 Glej točko 18 in naslednje teh sklepnih predlogov.

storitev, glede na njene značilnosti, ki jih izraža njen cilj in interes udeležencev v njej, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV.[27] Zato se ne strinjam z mnenjem Komisije, da bi bilo treba sporno transakcijo razdeliti na dva ločena elementa, saj iz zgoraj navedenih razlogov menim, da se ta transakcija ne nanaša na odstop terjatve.

36. Nazadnje, zdi se mi, da je med različnimi elementi, ki jih vključuje sporna transakcija, bistveni element, zaradi katerega je po mojem mnenju družba Starplant sprejela pogoje pogodbe, sklenjene z družbo PNC, in zlasti plačano ceno, ta, da ji je slednja odstopila pravico do razpolaganja s stvarnim premoženjem, in sicer nepremičnino, ki ji je bila domaknjena, kot če bi bila njena lastnica, kar natančno ustreza opredelitvi dobave blaga iz člena 14(1) Direktive 2006/112.[28] Poleg tega se mi zdi, da ni mogoče zanikati, da je bil odstop procesnopravnega položaja družbe PNC – kot je navedeno v vprašanju za predhodno odločanje – izveden odplačno v skladu s členom 2(1)(a) navedene direktive, saj je cena, ki jo je prejela družba PNC, dejanska protivrednost pravic do nepremičnine, prenesenih na družbo Starplant.[29]

37. Podredno ugotavljam, da tudi če se opredelitev dobave blaga ne bi upoštevala, pa to ne spremeni dejstva, da je transakcija iz postopka v glavni stvari po svoji naravi taka, da je treba zanjo potencialno obračunati DDV. Morala bi namreč, odvisno od primera, spadati v okvir pojma opravljanja storitev v smislu člena 24(1) Direktive 2006/112, ki pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga. Natančneje, kot sta navedli portugalska vlada in Komisija, bi lahko sporna transakcija pomenila storitev, ki vključuje odstop premoženja v pravicah, v smislu člena 25 navedene direktive. Poleg tega tudi ni mogoče zanikati, da je bil zadevni odstop izveden odplačno v skladu s členom 2(1)(c) iste direktive, saj je bil opravljen v zameno za plačilo.[30]

38. Zato menim, da je treba transakcijo, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari – razen če je bila storjena napaka pri analizi dejanskega stanja, ki je vzeta kot premisa, za presojo česar so pristojna nacionalna sodišča – opredeliti za dobavo blaga za plačilo v smislu člena 2(1)(a) Direktive 2006/112 in vsekakor šteti, da se zanjo potencialno plača DDV v skladu z navedenim členom 2.

2. Ekonomska dejavnost zadevnega davčnega zavezanca

39. Družba PNC poleg tega v bistvu trdi, da se v okoliščinah, kot so tiste iz spora o glavni stvari, ne more šteti, da je odsvojitelj deloval v okviru svoje „ekonomske dejavnosti“ v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112. Trdi, da je bila njena udeležba v zadevni transakciji odstopa samo enkratna, saj običajno ne opravlja dejavnosti v zvezi s kreditnimi transakcijami, temveč dejavnost opravljanja storitev nepremičninskega posredovanja. Portugalska vlada in Komisija to trditev zavračata. Strinjam se z zadnjim mnenjem.

27 Glej zlasti sodbe z dne 10. marca 2011, Bog in drugi (C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, EU:C:2011:135, točka 53 in naslednje); z dne 18. oktobra 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, točka 30 in naslednje), in z dne 28. februarja 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, točka 30 in naslednje).

28 V skladu z ustaljeno sodno prakso se pojem „dobava blaga“ iz te določbe ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, določenih z upoštevnim nacionalnim pravom, temveč zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik (glej zlasti sodbe z dne 8. februarja 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, točke od 7 do 9; z dne 3. septembra 2015, Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, EU:C:2015:536, točka 51, in z dne 19. decembra 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, točka 75).

29 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je dobava blaga izvedena „za plačilo“ v smislu navedene točke (a), če obstaja neposredna povezava med dobavljenim blagom in prejeto protivrednostjo, pri čemer cena, ki jo prejme dobavitelj, pomeni dejansko protivrednost blaga, dobavljenega kupcu (glej zlasti sodbe z dne 21. novembra 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, točka 32; z dne 11. maja 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, točka 31, in z dne 13. junija 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, točka 43).

30 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je storitev opravljena „za plačilo“ v smislu navedene točke (c), če obstaja neposredna povezava med zagotovljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, zagotovljene naročniku (glej zlasti sodbi z dne 29. oktobra 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, točka 32, in z dne 5. julija 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, točki 36 in 37).

40. V zvezi s tem menim, da je, ne glede na opredelitev, ki bo uporabljena za sporno transakcijo, družba PNC „davčni zavezanec“ za DDV, ki deluje „kot tak“, kot zahteva Direktiva 2006/112,[31] ker je zadevna oseba to transakcijo izvedla v okviru svoje obdavčljive dejavnosti.[32]

41. Kot je Komisija navedla na obravnavi, iz sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da je treba osebo, ki je že zavezana k plačilu DDV za svojo običajno dejavnost, šteti za davčnega zavezanca za vsako drugo, priložnostno opravljeno ekonomsko dejavnost, če ta dejavnost pomeni dejavnost v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112.[33] Zato je po mojem mnenju nepomembno, da je družba PNC sporno transakcijo izvedla samo izjemoma, saj je ta tesno povezana z glavno ekonomsko dejavnostjo, ki jo opravlja ta davčna zavezanka.

42. Tako kot portugalska vlada in Komisija menim, da odstop, obravnavan v postopku v glavni stvari, dejansko pomeni neposredno nadaljevanje dejavnosti družbe PNC, ki je zagotavljanje storitev nepremičninskega posredovanja, ker je namen navedenega odstopa zamenjava položaja v postopku v zvezi z izterjavo terjatve, ki izhaja iz pogodbe, sklenjene v okviru njene obdavčljive ekonomske dejavnosti.[34] Zadevna transakcija torej po mojem mnenju spada na področje uporabe DDV.[35]

43. Glede na te elemente razlage upoštevnih določb prava Unije in ob pridržku preveritve konkretnih okoliščin spora o glavni stvari, za katero je pristojno predložitveno sodišče, je to pristojno, da opredeli zadevno transakcijo, da se potrdi njena morebitna obdavčljivost z DDV, preden se določi ureditev oprostitve, ki se morda uporablja za to transakcijo.

44. Glede na opredelitev, za katero se mi zdi najustrezneje, da jo predložitveno sodišče uporabi za zadevno transakcijo, in sicer dobavo nepremičnine, se mi zdi malo verjetno, da bi se v obravnavanem primeru uporabljale oprostitve iz člena 135(1)(b) in (d) Direktive 2006/112. Kljub temu bom zaradi izčrpnosti predstavil ugotovitve v zvezi s tem, da bi odgovoril na postavljeno vprašanje in zajel primer, v katerem bi bila tu predlagana opredelitev zavrnjena v korist opredelitve za opravljanje storitve, ki se mi zdi predpostavka, ki jo je predložitveno sodišče uporabilo za oblikovanje svojega vprašanja za predhodno odločanje.

B. Oprostitve iz člena 135(1)(b) in (d) Direktive 2006/112

45. Preden se lotim razlage točke (b) in točke (d) člena 135(1) Direktive 2006/112 (razdelek 3 in razdelek 4), bom najprej navedel razloge, zakaj menim, da je treba preučiti ti določbi (razdelek 1), nato pa opozoril na glavne ugotovitve, ki v zvezi s tem že obstajajo v sodni praksi Sodišča (razdelek 2).

31 Zlasti člen 2(1)(a) in (c) ter člen 9(1), prvi pododstavek, navedene direktive.

32 V nasprotju s primerom, v katerem davčni zavezanec opravi transakcijo za zasebni namen (glej zlasti sodbi z dne 4. oktobra 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, točka 16 in naslednje, in z dne 9. julija 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, točka 18 in naslednje).

33 Glej sodbo z dne 13. junija 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391, točka 27 in naslednje), in sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, točka 33 in naslednje), v katerih je upravičeno poudarjeno, da je v konkretni zadevi, v kateri je bila izrečena navedena sodba, obstajala tesna povezava med sekundarno dejavnostjo zadevne osebe in njeno glavno dejavnostjo, obdavčljivo z DDV.

34 Natančneje, portugalska vlada trdi, da je treba šteti, da obstaja neposredna povezava s to dejavnostjo, „ker je bila v razvoju ugotovitvene tožbe in predloga za izvršbo uporabljena pogodba v okviru ekonomske dejavnosti [družbe PNC], ker je bila [družba PNC] tista, ki je imela pravice in obveznosti, ki so ji bile sodno pripisane v okviru postopka o predlogu za izvršbo, ali ker je bila [družba PNC] tista, ki je v svojem imenu in za svoj račun sklenila pogodbo, na podlagi katere je bil izveden odplačni prenos zgoraj navedene skupine pravic in obveznosti na tretjo osebo“.

35 Glej po analogiji sodbi z dne 12. januarja 2006, Optigen in drugi (C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točka 42 in naslednje), in z dne 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, točka 35 in naslednje).

1. Potrebna razširitev obsega odgovora Sodišča

46. Ugotoviti je mogoče, da se vprašanje predložitvenega sodišča formalno nanaša *samo* na oprostitev plačila DDV iz *točke (b)* člena 135(1) Direktive 2006/112, ki določa oprostitev plačila DDV za transakcije „dajanja“, „posredovanja“ ali „upravljanja“ „kreditov“. Iz predložitvene odločbe izhaja, da besedilo tega vprašanja povsem odraža pravno podlago, na katero se sklicuje družba PNC v svoji pritožbi.[36] Vendar te okoliščine ne preprečujejo, da bi se v tej zadevi razložile tudi druge določbe navedene direktive.

47. V skladu z ustaljeno sodno prakso lahko namreč Sodišče za zagotovitev koristnega odgovora predložitvenemu sodišču upošteva določbe prava Unije, na katere se to sodišče v vprašanju ni sklicevalo. Glede tega mora Sodišče iz vseh podatkov, ki so jih predložila nacionalna sodišča, zlasti iz obrazložitve predložitvene odločbe, zbrati elemente prava Unije, ki jih je treba razložiti, ob upoštevanju predmeta spora.[37]

48. V obravnavanem primeru glede na izvor spora o glavni stvari, ki je povezan s predlogom za izvršbo za plačilo terjatve, menim tako kot Komisija,[38] da bi moralo Sodišče razložiti ne samo točko (b) člena 135(1) Direktive 2006/112, na katero se nanaša vprašanje za predhodno odločanje, temveč *tudi točko (d)* istega odstavka 1, saj ta točka določa oprostitev plačila DDV za transakcije v zvezi z „dolgovi“.

49. Komisija v tem smislu – po mojem mnenju upravičeno – poudarja, da je morda mogoče stališče predložitvenega sodišča, da je točka (b) navedenega člena 135(1) določba, ki se potencialno uporablja v obravnavani zadevi, razložiti z besedilom različice navedenega odstavka 1 v portugalskem jeziku.[39] Medtem ko večina drugih jezikovnih različic jasno razlikuje med „krediti“, na katere se nanaša točka (b) navedenega odstavka, in „dolgovi“, na katere se nanaša točka (d), različica v portugalskem jeziku uporablja besedo „créditos“ v točki (b) in v točki (d), zaradi česar je morda prišlo do zmede glede pravne podlage, ki je lahko upoštevna v zvezi s sporom o glavni stvari.[40]

50. Čeprav je predložitveno sodišče svoje vprašanje za predhodno odločanje omejilo na razlago točke (b) člena 135(1) Direktive 2006/112, je zato po mojem mnenju pomembno razložiti tudi točko (d) tega odstavka 1, da se ugotovi, ali lahko za transakcijo, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, velja ena ali druga od teh dveh določb, in to glede na ugotovitve iz sodne prakse Sodišča v zvezi s tem.

51. Opozarjam, da bi se bilo mogoče vprašati – če se zadevna transakcija opredeli za dobavo nepremičnine, kot predlagam – ali se v obravnavanem primeru uporabljata točki (j) in (k) navedenega člena 135(1), ki se nanašata na dobave „objektov […] ter zemljišč, na katerih stojijo“, oziroma „nepozidanih zemljišč“,[41] tako da je navedena transakcija oproščena DDV, kot to na splošno velja na

36 Glej točko 22 teh sklepnih predlogov.

37 Glej zlasti sodbi z dne 22. oktobra 2015, Impresa Edilux in SICEF (C-425/14, EU:C:2015:721, točka 20), in z dne 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, točki 34 in 35).

38 V svojih pisnih stališčih sta družba PNC in portugalska vlada na vprašanje za predhodno odločanje odgovorili samo z vidika točke (b) člena 135(1) Direktive 2006/112. Vendar ju je Sodišče na obravnavi pozvalo, naj izrazita svoje stališče glede mnenja Komisije, da bi lahko transakcija, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, spadala bolj na področje uporabe oprostitve iz točke (d) navedenega odstavka 1.

39 V zvezi s tem naj spomnim, da pri razlagi določbe prava Unije ubeseditev, uporabljena v eni od njenih jezikovnih različic, ne more imeti prednosti pred drugimi in da je treba v primeru razlik med različicami upoštevati sobesedilo in namen ureditve, katere del je navedena določba (glej zlasti sodbi z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, točka 47, in z dne 25. oktobra 2018, Tänzer & Trasper, C-462/17, EU:C:2018:866, točka 20).

40 Komisija navaja, da je v različici člena 135(1) Direktive 2006/112 v portugalskem jeziku beseda „créditos“ („krediti“) uporabljena v točkah (b) in (c), medtem ko sta besedi „créditos“ in „dívidas“ („dolgovi“) skupaj uporabljeni v točki (d), zaradi česar bi lahko imeli naslovniki navedene različice vtis, da sta ta izraza za namene navedene direktive enakovredna. Nasprotno je v večini drugih jezikovnih različic (razen v različicah v italijanskem in španskem jeziku) v točkah (b) in (c) uporabljen izraz, ki ustreza besedi „créditos“, v točki (d) pa je uporabljen samo izraz, ki ustreza besedi „dívidas“.

41 Naj pojasnim, da navedeni točki (j) in (k) izrecno dopuščata možnost posebnih primerov iz točk (a) in (b) člena 12(1) iste direktive, in sicer „dobavo objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji pred prvo uporabo“, in „dobavo zemljišča za gradnjo“.

tem področju.[42] Družba PNC je sicer ti določbi omenila v svoji pritožbi pri predložitvenem sodišču in stališčih, predloženih Sodišču. Vendar se glede na vsebino vprašanja predložitvenega sodišča in omejene navedbe v njegovi odločbi glede vrste nepremičnine, na katero se nanaša sporni odstop, ne bom izrekel o razlagi teh točk (j) in (k).[43]

2. Dognanja iz sodne prakse v zvezi z razlago člena 135(1)(b) in (d) Direktive 2006/112

52. Iz sodne prakse Sodišča na tem področju izhaja, da je treba pri razlagi teh določb upoštevati vrsto skupnih pravil iz točk (b) in (d) člena 135(1) Direktive 2006/112.[44]

53. Prvič, ni sporno, da so vse oprostitve iz člena 135(1) navedene direktive *samostojni pojmi* prava Unije, katerih namen je izogniti se razlikam pri uporabi ureditve DDV v posameznih državah članicah in ki jih je treba razlagati enotno glede na splošni okvir in cilje skupnega sistema DDV.[45] Iz tega izhaja, da je lahko transakcija predmet navedenih oprostitev neodvisno od opredelitve, ki jo ima ta transakcija glede na pravo države članice, in ne glede na to, kako sta jo poimenovala udeleženca v navedeni transakciji.

54. Drugič, Sodišče je že večkrat ponovilo, da je treba izraze, uporabljene za opis oprostitev iz člena 135(1), *razlagati ozko*, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plača za vsako dobavo blaga in storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar njihova razlaga ne sme biti tako restriktivna, da zadevni dejavniki oprostitve izgubijo svoj polni učinek.[46]

55. Tretjič, kar zadeva natančneje transakcije, oproščene na podlagi točk od (b) do (g) člena 135(1) Direktive 2006/112, je Sodišče presodilo, da so opredeljene ne glede na to, kdo jih opravlja ali prejema, temveč glede na *naravo storitev*, ki so opravljene. Drugače povedano, oprostitev ni pogojena s tem, da zadevno transakcijo opravi določena vrsta ustanove ali pravne osebe, temveč s tem, da ta transakcija po svoji naravi pomeni finančno transakcijo.[47] Sodišče je v zvezi s tem poudarilo, da je namen oprostitve transakcij iz navedenih točk od (b) do (g), da se med drugim odpravijo težave, povezane z določitvijo davčne osnove in zneska DDV, ki se odbije.[48]

56. Potem ko sem opozoril na ta glavna pravila o razlagi, ki so po mojem mnenju upoštevna v tej zadevi, jih je treba zdaj uporabiti, da se ugotovi, ali za transakcijo odstopa, obravnavano v postopku v glavni stvari, lahko veljajo določbe točke (b) ali točke (d) navedenega člena 135(1).

42 Generalni pravobranilec F. G. Jacobs je v svojih sklepnih predlogih v zadevi Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, točka 15) poudaril, da „sta v skladu s [Šesto] direktivo dobava nepremičnin in dajanje nepremičnin v najem načeloma oproščena DDV [na podlagi člena 13(B)(b)(g) in (h), ki ustreza členu 135(1)(j), (k) in (l) Direktive 2006/112]. Te oprostitve so odraz posebnih težav, ki obstajajo pri uporabi DDV za tako blago. V nasprotju z običajnim blagom zemljišče ni rezultat proizvodnega postopka; poleg tega lahko zgradbe, ko so zgrajene, v svoji življenjski dobi večkrat zamenjajo lastnika, pogosto ne da bi bile predmet dodatne ekonomske dejavnosti“.

43 Določbi, ki sta med drugim predmet sodb z dne 17. januarja 2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, točke od 22 do 36), in z dne 13. junija 2018, Polfarmex (C-421/17, EU:C:2018:432, točka 43), ter sklepnih predlogov generalnega pravobranilca M. Bobka v zadevi KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:226, točka 23 in naslednje).

44 Naj pojasnim, da je sodna praksa Sodišča v zvezi z določbami Šeste direktive, ki imajo enakovredno vsebino, in sicer členom 13(B)(d), točke od 1 do 6, te direktive, upoštevna za razlago člena 135(1), od (b) do (g), Direktive 2006/112 (glej sodbi z dne 26. maja 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, točka 32, in z dne 26. maja 2016, National Exhibition Centre, C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357, točka 27).

45 Glej zlasti sodbe z dne 21. junija 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, točka 22); z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točka 33); z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, točka 38 in naslednje), in z dne 25. julija 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, točka 28).

46 Glej zlasti sodbe z dne 28. oktobra 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, točka 25); z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, točki 39 in 45); z dne 25. julija 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, točka 29), in z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 37).

47 Glej zlasti sodbe z dne 19. aprila 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, točka 21 in naslednje); z dne 22. oktobra 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, točka 44 in naslednje); z dne 28. oktobra 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, točka 26 in naslednje); z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, točka 37 in naslednje); z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točki 36 in 54), in z dne 25. julija 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, točki 31 in 45).

48 Glej zlasti sodbe z dne 19. aprila 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, točka 24); z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točka 55), in z dne 25. julija 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, točka 46).

3. Morebitna uporaba člena 135(1)(b) Direktive 2006/112

57. Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem Sodišče v bistvu sprašuje, ali transakcija, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, spada pod pojme „dajanje“, „posredovanje“ ali „upravljanje“ „kreditov“ v smislu člena 135(1)(b) Direktive 2006/112.

58. Najprej naj pojasnim, da glede na zgoraj navedeno sodno prakso, v skladu s katero morajo biti taki pojmi in oprostitve, ki iz njih izhajajo, predmet *samostojnega* pojmovanja,[49] trditve družbe PNC v zvezi z vsebino portugalskega civilnega prava in izbiro strank, da sporno transakcijo opredelita za „cessão de crédito“,[50] po mojem mnenju niso upoštevne.

59. Poleg tega poudarjam, da *predložitveno sodišče* samo ugotavlja, da iz sodne prakse Sodišča jasno izhaja,[51] da se oprostitev plačila DDV iz člena 135(1)(b) uporablja „ne glede na to, kdo storitev ponuja ali prejema, saj je [navedena] oprostitev opredeljena glede na naravo zadevnih transakcij in ne glede na naravo udeležencev“.[52] Na tej podlagi upravičeno ugotavlja, da se lahko zadevna oprostitev uporablja za transakcije iz navedene določbe tudi, če jih opravijo subjekti, ki niso finančne ustanove.[53]

60. Nasprotno ima navedeno sodišče pomisleke glede tega, ali se v obravnavanem primeru uporablja točka (b) zaradi posebne narave sporne transakcije. Navaja, da gre za „odplačni odstop procesnopravnega položaja v postopku izvršbe za plačilo terjatve, ki je bila priznana s sodno odločbo“.[54] Po njegovem mnenju se je Sodišče do zdaj izreklo samo o položajih, povezanih z „dajanjem kredita/financiranja/posojila v tradicionalnem pomenu besede (to je povezanih z obrestmi, posojilom ali financiranjem)“.

61. Čeprav Sodišče še ni obravnavalo primera, kot je ta v sporu o glavni stvari, pa se je že večkrat izreklo o uporabi člena 135(1)(b) Direktive 2006/112 za transakcije „dajanja“ „kredita“ v klasičnem pomenu tega izraza, ki pomeni dajanje denarnega zneska na razpolago v obliki posojila, ki se vrne na določen datum skupaj z morebitnimi obrestmi.[55] Poleg tega je Sodišče v ta pojem že vključilo bolj netipično pojmovanje, ko je priznalo, da se odloženo plačilo nabavne cene blaga, ki ga odobri dobavitelj, proti plačilu obresti lahko šteje za dajanje kredita, če plačilo obresti ni del protidajatve, prejete za dobavo blaga ali storitev, temveč plačilo tega kredita.[56] V obravnavanem primeru tako kot portugalska vlada in Komisija menim, da namen odstopa, ki ga je izvedel zadevni davčni zavezanec, to je družba PNC, ni ne dajanje kredita v tradicionalnem pomenu izraza ne tako odloženo plačilo za nabavo blaga.

49 Glej točko 53 teh sklepnih predlogov.

50 V zvezi s tem, da to poimenovanje nima vpliva niti glede obdavčitve transakcije iz postopka v glavni stvari z DDV, glej točko 33 teh sklepnih predlogov.

51 Glej zlasti sodbo z dne 21. junija 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, točka 25).

52 Glej tudi sodno prakso, navedeno v opombi 47 teh sklepnih predlogov.

53 V nasprotju s tistim, kar se zdi, da navaja sodba, izpodbijana pred navedenim sodiščem, in v skladu z mnenjem generalnega državnega tožilca pri tem sodišču, navedenim v predložitveni odločbi.

54 Terjatev, ki „izvira iz neizpolnitve pogodbe o nepremičninskem posredovanju“, skupaj z „DDV po stopnji, ki velja na dan plačila, ter zamudnimi obrestmi, ki so že zapadle ali lahko zapadejo, dokler plačilo ni izvršeno v celoti“.

55 Za ponazoritev glej različne vrste posojil, v zvezi s katerimi je bila izrečena sodba z dne 29. aprila 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243); sklep z dne 7. julija 2010, Curia (C-381/09, neobjavljen, EU:C:2010:406), in sodbo z dne 8. decembra 2016, Stock‘94 (C-208/15, EU:C:2016:936).

56 Glej sodbo z dne 27. oktobra 1993, Muys’ en De Winter’s Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, točka 12 in naslednje), v kateri je Sodišče presodilo, da čeprav je treba oprostitve razlagati ozko, je tudi brez navedbe identitete posojilodajalca in posojilojemalca izraz „dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti“ dovolj širok, da vključuje kredit, ki ga odobri dobavitelj blaga v obliki odloga plačila, in sodbo z dne 18. oktobra 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, točka 36).

62. Sodišče je v zvezi s pojmom „posredovanje“ *v zvezi s krediti* v smislu člena 135(1)(b) Direktive 2006/112 presodilo, da se nanaša na dejavnost posrednika, ki v zameno za plačilo zagotavlja storitev posredovanja, kar pomeni, da stori, kar je potrebno, da stranki skleneta pogodbo o finančnem produktu, ne da bi bil sam stranka pogodbe in ne da bi imel lastni interes v zvezi z njeno vsebino.[57] Strinjam se s portugalsko vlado, da transakcija, obravnavana v postopku v glavni stvari, ki se nanaša na odstop, ki ga je neposredno izvedel zadevni davčni zavezanec v korist sopogodbenika, nikakor ne ustreza temu pojmu.

63. Nazadnje, kar zadeva pojem „upravljanje“ *kreditov* v smislu navedene točke (b), poudarjam, da je v slednji izrecno navedeno, da mora tako dejavnost, zato da bi bila oproščena, opravljati oseba, ki je kredite odobrila. Portugalska vlada – po mojem upravičeno – trdi, da se ta pojem očitno nanaša na dejavnost, ki vključuje izvajanje nalog, kot je analiza, spremljanje ali zagotavljanje donosnosti kreditov, ki jih ima stranka tega davčnega zavezanca,[58] kar v primeru zadevne dejavnosti v obravnavanem primeru nikakor ne drži.

64. Zato menim, da transakcija, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, očitno ne pomeni ene od finančnih transakcij v zvezi s „krediti“, ki so oproščene plačila DDV, iz člena 135(1)(b) Direktive 2006/112.

4. Morebitna uporaba člena 135(1)(d) Direktive 2006/112

65. Glede na predmet spora o glavni stvari je treba preučiti, ali lahko zadevna transakcija spada med primere oprostitve plačila DDV iz člena 135(1)(d) Direktive 2006/112, ker pomeni transakcijo v zvezi z „dolgovi“ v smislu navedene določbe, ne da bi ustrezala „izterjavi dolgov“, ki je izrecno izključena iz oprostitve v skladu z navedeno točko (d), *in fine*.

66. V zvezi s tem opozarjam, da je Sodišče ob uporabi zgoraj navedenih pravil o razlagi[59] že večkrat presodilo, da je treba pri ugotavljanju, ali se lahko transakcija *oprosti plačila DDV na podlagi točke (d)* navedenega člena 135(1), upoštevati posebne okoliščine, v katerih je bila transakcija izvedena, in ne zadevnih oseb, ter preveriti, ali izpolnjuje posebne in bistvene naloge ene od finančnih storitev iz navedene točke (d).[60] Nasprotno pa Sodišče, kolikor vem, ni natančno opredelilo pojma „dolgovi“ v smislu navedene določbe.

67. Poudarjam, da v besedilu, s katerim je bila točka (d) navedenega odstavka 1 prenesena v portugalsko pravo, ni uporabljen izraz, ki je povsem enakovreden besedi „dolgovi“,[61] uporabljeni po besedi „transferji“ v navedeni določbi prava Unije, zato to samo po sebi ne preprečuje uporabe navedene točke (d) v okoliščinah, kot so obravnavane v sporu o glavni stvari, ker so tam navedeni pojmi oblikovani samostojno[62] in ker je treba zadevno nacionalno besedilo obvezno razlagati v skladu s pravom Unije.[63]

57 Glej zlasti sodbi z dne 21. junija 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, točki 23 in 28), in z dne 5. julija 2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, točka 27), ter sklep z dne 21. novembra 2017, Kerr (C-615/16, neobjavljen, EU:C:2017:906, točki 42 in 43).

58 Ta vlada se v tem smislu sklicuje na sodbo z dne 19. julija 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, točki 23 in 24), ki se nanaša na upravljanje premoženja prek vrednostnih papirjev (upravljanje portfelja).

59 Glej točko 53 in naslednje teh sklepnih predlogov.

60 Glej zlasti sodbe z dne 22. oktobra 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, točka 45 in naslednje); z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, točka 38 in naslednje); z dne 26. maja 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357, točka 34 in naslednje), in z dne 25. julija 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, točka 36).

61 Naj pojasnim, da člen 9(27)(c) zakonika o DDV določa: „as operações […] relativas a […] transferências, *recebimentos* […]“ in da različica člena 135(1)(d) Direktive 2006/112 v portugalskem jeziku določa: „[a]s operações […] relativas a […] transferências, *créditos* […]“ (besede, ki sem jih poudaril, se lahko prevedejo „denarni prilivi“ (prva) oziroma „krediti“ (druga)).

62 V skladu s sodno prakso iz točke 53 teh sklepnih predlogov.

63 Portugalska vlada je na obravnavi menila, da je nacionalni zakonodajalec morda menil, da ni treba navesti izraza „dolgovi“, ker bi bil s tem ponovljen izraz „plačila“, uporabljen v isti točki (d). Komisija je navedla, da besedilo, uporabljeno v portugalskem pravu, ne pomeni težave, če je praksa upravnih organov v skladu s pravom Unije.

68. Vendar tudi če bi bila transakcija, obravnavana v postopku v glavni stvari, v nasprotju z mojim predlogom za namen obdavčitve z DDV opredeljena kot storitev v zvezi z odstopom premoženja v pravicah, predmet tega odstopa ne bi bil pravica do terjatve,[64] temveč pravica do nepremičnine.[65] Drugače povedano, po mojem mnenju ni mogoče šteti, da zadevna transakcija izpolnjuje posebne in bistvene naloge finančne storitve, ki ima naravo „transakcij […] v zvezi z […] dolgovi“ v smislu navedene točke (d).

69. Podredno, kar zadeva *izjemo v zvezi z* „izterjavo dolgov“ iz točke (d), *in fine*, člena 135(1) Direktive 2006/112, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba temu pojmu, ker ima naravo izjeme glede na pravilo, ki odstopa od splošne uporabe DDV, priznati široko področje uporabe. Kadar torej davčni zavezanec za plačilo opravi storitev, katere predmet je pridobitev plačila terjatev, dolgovanih njegovi stranki, pri čemer slednjo razbremeni postopkov in tveganj v zvezi z neplačilom dolžnika, ta davčni zavezanec ne more uporabiti oprostitve iz navedene določbe.[66]

70. V obravnavanem primeru odstopa, ki ga je izvedla zadevna davčna zavezanka, to je družba PNC, tudi če se predpostavlja, da je mogoče sporno transakcijo opredeliti kot opravljanje storitve, nikakor ni mogoče analizirati kot odplačno storitev, katere namen je izterjava terjatve, dolgovane njeni sopogodbenici, družbi Starplant,[67] tako da bi za ta odstop veljala izjema, navedena na koncu navedene točke (d).

71. Zato menim, da je treba točki (b) in (d), člena 135(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se nobena od njiju ne uporablja za transakcijo, kot se obravnava v postopku v glavni stvari.

V. Predlog

72. Ob upoštevanju navedenega Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska), odgovori:

Člen 135(1)(b) in (d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se oprostitve plačila davka na dodano vrednost iz navedenih točk (b) in (d) za transakcije v zvezi z dajanjem kreditov in posredovanjem v zvezi s krediti ter upravljanjem kreditov in v zvezi s terjatvami ne uporabljajo za transakcijo, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, pri kateri davčni zavezanec tretji osebi za plačilo, ki mu ga ta nakaže, odstopi svoj položaj v postopku izvršbe, katerega namen je izterjava terjatve, ki je bila priznana s sodno odločbo in katere plačilo je zagotovljeno s pravico do zasežene nepremičnine, ki mu je bila domaknjena.

64 Naj spomnim, da je bila ob sklenitvi pogodbe z družbo Starplant ne le terjatev družbe PNC že sodno priznana po svojem načelu in po višini zneska, ampak je bila zagotovljena tudi že dejanska izterjava te terjatve, dolg pa je bil praktično poravnan, potem ko je bila družbi PNC domaknjena nepremičnina, ki je pripadala njeni dolžnici in je bila pred tem zasežena (glej tudi točko 34 teh sklepnih predlogov).

65 Pravice, skupaj z obveznostjo, da se izvršilni agenciji plača razlika med zneskom terjatve družbe PNC do dolžnice in ceno, po kateri je bila nepremičnina, ki je pripadala tej dolžnici, domaknjena družbi PNC (glej točko 16 teh sklepnih predlogov).

66 Glej zlasti sodbi z dne 26. junija 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, točke 49, 58 in od 72 do 80), in z dne 28. oktobra 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, točke od 29 do 36).

67 Komisija je v svojih pisnih stališčih opozorila, da bi lahko bila, nasprotno, kot prevzemnik ali pridobitelj obdavčena družba Starplant, če bi se izkazalo, da zadevni odstop pomeni „izterjavo dolgov“. Portugalska vlada je v svojih navedbah izrazila dvom, da bi se lahko storitev, ki jo je opravila družba Starplant, opredelila tako glede na jamstvo plačila, ki ga je družba PNC že imela ob tem odstopu. Vsekakor poudarjam, da to niso okoliščine spora o glavni stvari, v katerem sta stranki samo družba PNC in portugalska davčna uprava.