

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 17 października 2019 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od towarów i usług (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienia – Artykuł 135 ust. 1 lit. b) i d) – Transakcje dotyczące udzielania kredytów i pośrednictwa kredytowego oraz zarządzania kredytami – Transakcje dotyczące długów, z wyjątkiem windykacji należności – Odpłatna cesja na rzecz osoby trzeciej pozycji w postępowaniu mającym na celu egzekucję wierzytelności uznanej orzeczeniem sądowym

W sprawie C-692/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny, Portugalia) postanowieniem z dnia 8 listopada 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 grudnia 2017 r., w postępowaniu:

Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, L. Bay Larsen i C. Vajda (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: M. Ferreira, główna administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 lutego 2019 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda przez R. Silva Lopesa i A. Coelho Martinsa, advogados,

– w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, M. Figueireda i R. Camposa Laires, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i B. Rechen, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 2 maja 2019 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 135 ust. 1 lit. b) 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).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda (zwanym dalej „PNC”) a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie należnego podatku od towarów i usług (VAT) z tytułu odpłatnej cesji na rzecz osoby trzeciej pozycji zajmowanej przez PNC w postępowaniu mającym na celu egzekucję wierzytelności uznanej orzeczeniem sądowym.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit a) i c) dyrektywy 2006/112 opodatkowaniu VAT podlegają odpowiednio „odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze” oraz „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

5 Zgodnie z art. 14 ust. 1 rzeczowej dyrektywy „»dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

6 Zgodnie z art. 24 ust. 1 tej dyrektywy „»świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

7 Artykuł 25 lit. a) dyrektywy 2006/112 stanowi, że „świadczenie usług może obejmować między innymi [...] przeniesienie praw do wartości niematerialnych, bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy nie”.

8 Artykuł 135 ust. 1 lit. b) i d) tej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

b) udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe, oraz zarządzanie kredytami przez kredytodawcę;

[...]

d) transakcje, ??cznie z po?rednictwem, dotycz?ce rachunków depozytowych, rachunków bie??cych, p?atno?ci, przelewów, d?ugów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych, z wy??czeniem windykacji nale?no?ci”.

Prawo portugalskie

9 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeks podatku od warto?ci dodanej), poprzez który dokonano transpozycji dyrektywy 2006/112 do prawa portugalskiego, przewiduje, w art. 9 pkt 27 lit. a) i c), w wersji maj?cej zastosowanie do stanu faktycznego rozpatrywanego w post?powaniu g?ównym (zwany dalej „kodeksem VAT”), ?e z VAT zwolnione s? nast?puj?ce transakcje:

„a) udzielanie kredytów i po?rednictwo kredytowe w ka?dej postaci, w??czaj?c w to transakcje dyskontowe i redyskontowe, oraz administrowanie lub zarz?dzanie nimi przez kredytodawc?;

[...]

c) transakcje, w tym po?rednictwo, dotycz?ce rachunków depozytowych, rachunków bie??cych, p?atno?ci, przelewów, inkasa, czeków, zbywalnych instrumentów finansowych i innych instrumentów, z wy?tkiem prostych czynno?ci windykacji nale?no?ci”.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

10 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e w listopadzie 2006 r. PNC otrzyma? w ramach swojej dzia?alno?ci po?rednictwa w obrocie nieruchomo?ciami zlecenie sprzeda?y gruntu rolnego na zasadzie wy??czno?ci. PNC przekaza? ofert? kupna swojemu zleceniodawcy b?d?cemu w?a?cicielem tego terenu; oferta ta zosta?a jednak odrzucona przez tego ostatniego, który odmówi? zap?aty PNC wynagrodzenia za wy?wiadczon? us?ug?.

11 PNC wniós? pozew do Tribunal de Família e Menores e de Comarca de Portimão (s?du rodzinnego i ma?oletnich okr?gu Portimão, Portugalia), ??daj?c zas?dzenia od jego zleceniodawcy kwoty 125 000 EUR tytu?em nale?nej prowizji za po?rednictwo w obrocie nieruchomo?ci?, powi?kszonej o VAT oraz odsetki za zw?ok? naliczane do dnia ca?kowitej zap?aty. S?d ten uwzgl?dni? ??danie PNC w wyroku, który sta? si? prawomocny.

12 Ponadto z akt sprawy, którymi dysponuje Trybuna?, wynika, ?e poniewa? d?u?nik nie ui?ci? zas?dzonej w ten sposób kwoty, PNC wniós? do wskazanego s?du wniosek o wszcz?cie egzekucji zmierzaj?cej do odzyskania wierzytelno?ci, która zosta?a uznana w wyroku tego s?du, o ??cznej kwocie 170 859,62 EUR.

13 Bezsporne jest tak?e, ?e w ramach tego post?powania egzekucyjnego nieruchomo?? nale??ca do d?u?nika zosta?a zaj?ta celem zabezpieczenia zap?aty nale?nej kwoty. Zaj?ta nieruchomo?? zosta?a nast?pnie przys?dzona PNC jako równowarto?? kwoty 606 200 EUR, stanowi?ca oko?o 70% rynkowej warto?ci owej nieruchomo?ci. Przys?dzeniu towarzyszy? na?o?ony na PNC obowi?zek zap?aty organowi egzekucyjnemu nadwy?ki, a mianowicie ró?nicy pomi?dzy kwot? przys?dzenia a warto?ci? wierzytelno?ci PNC powi?kszonej o koszty egzekucji, która to ró?nica wynosi?a ??cznie 417 937,12 EUR.

14 W drodze porozumienia z dnia 29 wrze?nia 2010 r. PNC przeniós? na spółk? Starplant – Unipessoal Lda (zwan? dalej „Starplant”) wszystkie prawa i obowi?zki wywodzone z jego pozycji w tocz?cym si? post?powaniu egzekucyjnym, za zap?at? przez spółk? Starplant kwoty 351 619,90 EUR.

15 W paŃdzierniku 2010 r., po pierwsze, PNC zaksiŃgowaŃ kwotŃ 125 000 EUR jako wynagrodzenie za usŃugi Ńwiadczone na rzecz wyŃej wskazanego zleceniodawcy i uiŃciŃ kwotŃ 26 250 EUR odpowiadajŃcŃ kwocie podatku naleŃnego z tego tytuŃu. Po drugie, zaksiŃgowaŃ kwotŃ 200 369,90 EUR tytuŃem „innych niesprecyzowanych przychodŃw”, ktŃra odpowiadaŃa pozostaŃej czŃŃci ceny zapŃaconej przez spŃŃkŃ Starplant, od ktŃrej to kwoty PNC nie zapŃaciŃ Ńadnego VAT.

16 W dniu 24 czerwca 2014 r. Autoridade TributŃria e Aduaneiral (organ podatkowy i celny, Portugalia) skierowaŃ do PNC decyzjŃ w sprawie okreŃlenia dodatkowego zobowiŃzania podatkowego z tytuŃu VAT wraz z odsetkami na ŃŃcznŃ kwotŃ 83 647,77 EUR, po tym jak organ ten uznaŃ, Ńe w deklaracji VAT za rozpatrywany okres PNC nie wykazaŃ prawidŃowo cesji pozycji procesowej, dokonanej za kwotŃ 351 619,90 EUR. W tym wzglŃdzie rzeczony organ uznaŃ, Ńe jest to transakcja odrŃbna od transakcji dotyczŃcej prowizji z tytuŃu poŃrednictwa w obrocie nieruchomoŃciami, ktŃra podlega opodatkowaniu VAT, poniewaŃ stanowiŃa ona odpŃatnŃ cesjŃ prawa dokonanŃ przez podatnika dziaŃajŃcego w takim charakterze, ktŃra wchodzi w zakres pojŃcia Ńwiadczenia usŃug i nie jest objŃta Ńadnym zwolnieniem przewidzianym w kodeksie VAT.

17 Tribunal Administrativo e Fiscal de LoulŃ (sŃd administracyjny i podatkowy w LoulŃ, Portugalia), do ktŃrego sprawŃ wniŃsŃ PNC, uwzglŃdniŃ jego skargŃ zmierzajŃcŃ do uchylenia wspomnianej decyzji w sprawie okreŃlenia dodatkowego zobowiŃzania podatkowego z tytuŃu VAT.

18 W wyroku z dnia 4 lutego 2016 r. Tribunal Central Administrativo Sul (centralny sŃd administracyjny dla regionu poŃudniowego, Portugalia), do ktŃrego sprawŃ wniŃsŃ Fazenda PŃblica (skarb paŃstwa, Portugalia), uchyliŃ wyrok wydany w pierwszej instancji ze wzglŃdu na to, Ńe rozpatrywana cesja wierzytelnoŃci byŃa objŃta dziaŃalnoŃciŃ gospodarczŃ PNC, Ńe naleŃy uznaŃ jŃ za podlegajŃce opodatkowaniu Ńwiadczenie usŃug i Ńe nie podlega ona Ńadnemu ze zwolnieŃ przewidzianych w art. 9 kodeksu VAT. W szczegŃlnoŃci sŃd Ńw uznaŃ, Ńe rozpatrywana transakcja nie podlegaŃa zwolnieniu przewidzianemu w art. 9 pkt 27 lit. a) tego kodeksu, odnoszŃcemu siŃ do transakcji bankowych i finansowych dotyczŃcych udzielania kredytŃw i poŃrednictwa kredytowego.

19 PNC wniŃsŃ odwoŃanie od tego wyroku do Supremo Tribunal Administrativo (najwyŃszego sŃdu administracyjnego, Portugalia), podnoszŃc zasadniczo, Ńe zwolnienie, o ktŃrym mowa w art. 9 pkt 27 lit. a) kodeksu VAT, ma zastosowanie do transakcji cesji wierzytelnoŃci, nawet jeŃli zostaŃy one wykonane przez podmioty inne niŃ instytucje finansowe. W tym wzglŃdzie PNC opiera siŃ na orzecznictwie TrybunaŃu dotyczŃcym przepisu prawa Unii, ktŃry zostaŃ transponowany do prawa portugalskiego przez wskazany art. 9 pkt 27 lit. a), czyli art. 13 czŃŃŃ B lit. d) pkt 1 szŃstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw paŃstw czŃonkowskich w odniesieniu do podatkŃw obrotowych – wspŃlny system podatku od wartoŃci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szŃstŃ dyrektywŃ”). Ńw przepis szŃstej dyrektywy zostaŃ powtŃrzony w art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, ktŃra to dyrektywa uchyliŃa i zastŃpiŃa z dniem 1 stycznia 2007 r. szŃstŃ dyrektywŃ.

20 W tych okolicznoŃciach Supremo Tribunal Administrativo (naczelny sŃd administracyjny) postanowiŃ zawiesiŃ postŃpowanie i zwrŃciŃ siŃ do TrybunaŃu z nastŃpujŃcym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy dokonana odpŃatnie przez podatnika VAT na rzecz osoby trzeciej cesja pozycji procesowej przysŃugujŃcej mu w postŃpowaniu w sprawie egzekucji wierzytelnoŃci uznanej orzeczeniem sŃdowym, wynikajŃcej z niewykonania umowy poŃrednictwa w nieruchomoŃciach, powiŃkszonej o VAT wedŃug stawki obowiŃzujŃcej w dacie zapŃaty oraz odsetki za zwŃokŃ wymagalne do dnia

całkowitej zapłaty, jest objęta pojęciem »udzielania kredytów«, »pośrednictwa kredytowego« oraz »zarządzania kredytami« do celów zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112».

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

21 Poprzez to pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie, które przepis ten przewiduje dla transakcji dotyczących udzielania kredytów, pośrednictwa kredytowego i zarządzania kredytami, ma zastosowanie do transakcji, która polega na odpłatnej cesji dokonanej przez podatnika na osobę trzecią pozycji procesowej w postępowaniu mającym na celu egzekucję wierzytelności.

22 Na wstępie należy zbadać kwestię, czy transakcja ta stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu VAT.

23 W tym względzie, po pierwsze, z art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112, który określa zakres przedmiotowy opodatkowania VAT, wynika, że w obrębie państwa członkowskiego podlega temu podatkowi jedynie działalność mająca charakter gospodarczy. Na podstawie art. 9 ust. 1 akapit pierwszy owej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu taką działalność o charakterze gospodarczym. Pojęcie działalności gospodarczej zdefiniowane jest w art. 9 ust. 1 akapit drugi rzeczony dyrektywy jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców lub osób świadczących usługi, w szczególności transakcje polegające na wykorzystywaniu w sposób ciągły majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych do celów zarobkowych (wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Należy zauważyć, że Trybunał miał już okazję dokonać wykładni art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 w sprawie, w której wydano wyrok z dnia 13 czerwca 2013 r., Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391), i w której rozpatrywano kwestię opodatkowania VAT transakcji dokonywanych okazjonalnie przez osobę będącą podatnikiem VAT w związku ze jej główną działalnością w sytuacji, w której działalność pomocnicza tej osoby, stanowiła niemniej działalność gospodarczą i mająca charakter zbliżony do głównej działalności tej osoby, nie odpowiadała tej głównej działalności. Trybunał orzekł, że osoba fizyczna, która już jest podatnikiem VAT w związku ze swoją działalnością gospodarczą wykonywaną w sposób ciągły, należy uznać za „podatnika” względem każdej innej działalności gospodarczej wykonywanej w sposób okazjonalny, pod warunkiem że działalność ta stanowi działalność w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok z dnia 13 czerwca 2013 r., Kostov, C-62/12, EU:C:2013:391, pkt 31).

25 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że liczba i zakres transakcji nie może stanowić kryterium rozróżnienia między czynnościami dokonywanymi przez dany podmiot prywatnie, które znajdują się poza zakresem zastosowania dyrektywy, a czynnościami stanowiącymi działalność gospodarczą (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2011 r., Saby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W niniejszej sprawie PNC wyraził wątpliwości co do tego, czy w sytuacji takiej jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym cedenta można uznać za działalność w ramach jego „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, ze względu na to, że działanie PNC w transakcji cesji wierzytelności rozpatrywanej w postępowaniu głównym było tylko jednorazowe, a działalność gospodarczą zwykle przez niego wykonywaną jest działalność pośrednictwa w obrocie nieruchomości.

27 W tym względzie należało zauważyć, podobnie jak uczynił to rzecznik generalny w pkt 42 opinii, że rozpatrywana w postępowaniu głównym transakcja cesji została dokonana w ramach sporu dotyczącego egzekucji wierzytelności powstałej w związku z umową zawartą w ramach podlegającej opodatkowaniu działalnością gospodarczej PNC, polegającej na świadczeniu usług pośrednictwa w obrocie nieruchomościami, a PNC nie kwestionuje, że działalność – w odniesieniu do transakcji leżącej u źródła postępowania egzekucyjnego – w ramach swojej działalności gospodarczej. W konsekwencji rozpatrywana w postępowaniu głównym transakcja rzeczywiście stanowi bezpośrednio przedmiotem działalności gospodarczej PNC.

28 W tej sytuacji okoliczności, że rozpatrywana w postępowaniu głównym transakcja dokonana przez osobę będącą już podatnikiem VAT nie odpowiada głównej działalności wykonywanej przez tę osobę i została dokonana przez tę osobę tylko jednorazowo, nie wyklucza tego, że rzeczona osoba działała w odniesieniu do tej transakcji w ramach swojej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112.

29 Po drugie, należało przypomnieć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 opodatkowaniu VAT podlegają odpowiednio „odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze” oraz „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

30 W art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 zawarta jest definicja dostawy towarów, za którą uznaje się „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak własność”, natomiast świadczenie usług zdefiniowano w art. 24 ust. 1 tej dyrektywy jako „każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

31 W niniejszej sprawie, co się tyczy kwalifikacji do celów VAT transakcji rozpatrywanej w postępowaniu głównym, bezsporne jest, że transakcja ta została dokonana „odpłatnie”. Z akt sprawy, jakimi dysponuje Trybunał, wynika, że PNC przeniósł na spółkę Starplant, za wynagrodzeniem, w sposób jednolity i globalny, wszystkie prawa i obowiązki wynikające z zajmowanej przez niego pozycji w postępowaniu w sprawie egzekucji wierzytelności, która to wierzytelność została uznana orzeczeniem sądowym, a jej rzeczywiste odzyskanie zostało zabezpieczone przez zajęcie i przysądzenie PNC nieruchomości należącej do dłużnika.

32 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że należało stwierdzić wystąpienie jednego świadczenia w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozdzielalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 53; a także z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 70).

33 W konsekwencji, biorąc pod uwagę informacje zawarte w aktach sprawy, jakimi dysponuje Trybunał, wskazane w pkt 31 niniejszego wyroku, należało stwierdzić, że rozpatrywanej w postępowaniu głównym transakcji nie można sztucznie rozdzielić na dwa świadczenia polegające, po pierwsze, na cesji wierzytelności i, po drugie, na cesji pozycji procesowej mającej na celu egzekucję wierzytelności.

34 W tym względzie, o ile okazuje się, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 36 opinii, że spośród różnych elementów składających się na rzeczoną transakcję główny element polega na przekazaniu rzeczy, a mianowicie nieruchomości przysądzonej podatnikowi, o tyle postanowienie odsyłające nie precyzuje, czy – zanim wyrok przysądzący ową nieruchomość stał się prawomocny – podatnik, któremu przysądzono rzeczoną nieruchomość, mógł już ni?

dysponowa? tak, jakby by? jej w?a?cicielem.

35 Gdyby tak by?o, rozpatrywana w post?powaniu g?ównym transakcja cesji, do której dosz?o – wed?ug uwag przedstawionych przed Trybuna?em – w przeddzie? uprawomocnienia si? wyroku przys?dzaj?cego odno?n? nieruchomości?, polega?aby na przekazaniu rzeczy, mianowicie nieruchomości, przez stron?, która upowa?nia drug? stron? do rozporz?dzania t? rzeczą, jakby by?a jej w?a?cicielem, co stanowi?oby dostaw? towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 27 marca 2019 r., Mydibel, C?201/18, EU:C:2019:254, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo). Gdyby tak nie by?o, rozpatrywana w post?powaniu g?ównym transakcja polega?aby na cesji warto?ci niematerialnej, maj?cej za przedmiot prawa do nieruchomości, i wchodzi?aby w zakres poj?cia ?wiadczenia us?ug zgodnie z art. 25 lit. a) dyrektywy 2006/112. Do s?du odsy?aj?cego nale?y dokonanie niezb?dnych ustale? w tej kwestii.

36 Z uwagi na szczególne cechy transakcji rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym, jakie zosta?y wskazane w pkt 31–35 niniejszego wyroku, niezale?nie od tego, czy nale?y j? uzna? za ?wiadczenie us?ug, czy dostaw? towarów, transakcja ta, ze wzgl?du na sw? natur?, ró?ni si? od transakcji rozpatrywanej w sprawie, w której wydano wyrok z dnia 27 pa?dziernika 2011 r., GFKL Financial Services (C?93/10, EU:C:2011:700). Transakcja badana przez Trybuna? w owym wyroku polega?a bowiem na nabyciu przez podmiot na w?asne ryzyko trudnych wierzytelno?ci po cenie ni?szej od ich warto?ci nominalnej, a w pkt 26 tego? wyroku Trybuna? stwierdzi? w odniesieniu do tej transakcji, ?e podmiot, który naby? takie wierzytelno?ci, nie ?wiadczy odp?atnie us?ugi i nie dokonuje tym samym czynno?ci z zakresu dzia?alno?ci gospodarczej obj?tej zakresem stosowania szóstej dyrektywy, je?eli ró?nica mi?dzy warto?ci? nominaln? tych wierzytelno?ci a cen? ich sprzeda?y odzwierciedla rzeczywist? ekonomiczn? warto?? owych wierzytelno?ci w chwili sprzeda?y. Natomiast rozpatrywana w post?powaniu g?ównym transakcja polega na cesji na rzecz osoby trzeciej za wynagrodzeniem wszystkich praw i obowi?zków wynikaj?cych z pozycji podatnika zajmowanej w post?powaniu w sprawie egzekucji wierzytelno?ci uznanej orzeczeniem s?dowym,

37 Z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e rozpatrywana w post?powaniu g?ównym transakcja podlega opodatkowaniu VAT na podstawie art. 2 ust. 1 lit. a) lub c) dyrektywy 2006/112.

38 Co si? tyczy kwestii, czy transakcja ta obj?ta jest zwolnieniem przewidzianym w art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 dotycz?cym „udzielani[a] kredytów i po?rednictw[a] kredytowe[ego], oraz zarz?dzani[a] kredytami przez kredytodawc?”, nale?y zwróci? uwag?, ?e – jak zauwa?y?y w swoich uwagach rz?d portugalski i Komisja oraz jak podkre?li? rzecznik generalny w pkt 61 opinii – okoliczno?ci le??ce u podstaw sporu w post?powaniu g?ównym w sposób oczywisty nie dotycz? „kredytu” polegaj?cego na udost?pnieniu kapita?u, nale?ycie wynagradzanego poprzez zap?at? odsetek, ani na odroczonej p?atno?ci ceny zakupu towaru udzielonej przez dostawc? w zamian za zap?at? odsetek stanowi?cych wynagrodzenie za ów kredyt [zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 1996 r., Régie dauphinoise, C?306/94, EU:C:1996:290, pkt 16–19; z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM, C?77/01, EU:C:2004:243, pkt 65–70; z dnia 18 pa?dziernika 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C?153/17, EU:C:2018:845, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo]. Z postanowienia odsy?aj?cego nie wynika bowiem w ?aden sposób, ?eby rozpatrywana w post?powaniu g?ównym transakcja zobowi?zywa?a spó?k? Starplant do zap?aty odsetek przewidzianych jako wynagrodzenie z tytu?u udzielonego jej kredytu.

39 W konsekwencji, gdyby s?d odsy?aj?cy uzna? ow? transakcj? za ?wiadczenie us?ug, taka transakcja nie wchodzi?aby w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

40 Ponadto, w przeciwie?stwie do tego, co twierdzi? PNC podczas rozprawy przed Trybuna?em, bior?c pod uwag? rozwa?ania przedstawione w pkt 33 i 35 niniejszego wyroku,

rozpatrywanej w postępowaniu głównym transakcji nie można w każdym wypadku uznać za dotyczącą „długów”, a zatem transakcja ta nie wchodzi w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do transakcji dotyczących „długów [...] z wyłączeniem windykacji należności”.

41 W świetle całości powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie, które przepis ten przewiduje dla transakcji dotyczących udzielania kredytów, pośrednictwa kredytowego lub zarządzania kredytami, nie ma zastosowania do transakcji, która polega na odpłatnej cesji dokonanej przez podatnika na osobę trzecią wszystkich praw i obowiązków wynikających z jego pozycji procesowej w postępowaniu mającym na celu egzekucję wierzytelności, która została uznana orzeczeniem sądowym i za którą zapłacono została zabezpieczona prawem do zajętej nieruchomości przysługującej temu podatnikowi.

W przedmiocie kosztów

42 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie, które przepis ten przewiduje dla transakcji dotyczących udzielania kredytów, pośrednictwa kredytowego lub zarządzania kredytami, nie ma zastosowania do transakcji, która polega na odpłatnej cesji dokonanej przez podatnika na osobę trzecią wszystkich praw i obowiązków wynikających z jego pozycji procesowej w postępowaniu mającym na celu egzekucję wierzytelności, która została uznana orzeczeniem sądowym i za którą zapłacono została zabezpieczona prawem do zajętej nieruchomości przysługującej temu podatnikowi.

Podpisy

* Język postępowania: portugalski.