

62017CC0692

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

H. SAUGMANDSGAARD ØE

fremSAT den 2. maj 2019 (1)

Sag C-692/17

Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda

mod

Autoridade Tributária e Aduaneira

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal))

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – fritagelser – artikel 135, stk. 1, litra b) og d) – transaktioner, der består i ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån – transaktioner vedrørende fordringer, dog ikke inddrivelse af fordringer – overdragelse mod vederlag til tredjemand af en processuel stilling i et fuldbyrdelsessøgsmål vedrørende inddrivelse af en fordring, som vedkommende har fået anerkendt ved en retslig afgørelse«

I. Indledning

1.

Anmodningen om præjudiciel afgørelse, der er indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal), er blevet fremsat inden for rammerne af en tvist vedrørende merværdiafgift (herefter »moms«), som et ejendomsmæglerfirma skal betale i forbindelse med en overdragelse mod vederlag til tredjemand af denne afgiftspligtige persons processuelle stilling i et fuldbyrdelsessøgsmål vedrørende inddrivelse af en fordring, som vedkommende har fået anerkendt ved en retslig afgørelse.

2.

Den forelæggende rets spørgsmål vedrører fortolkningen af artikel 135, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112/EF (2), som fastsætter en moms fritagelse for en afgiftspligtig persons transaktioner, der består i ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, der har ydet lånene.

3.

For at give denne ret et hensigtsmæssigt svar er Domstolen i den foreliggende sag efter min opfattelse nødsaget til også at tage stilling til fortolkningen af litra d) i samme artikel 135, stk. 1, som bl.a. foreskriver en moms fritagelse ved en afgiftspligtig persons transaktioner vedrørende fordringer, dog ikke inddrivelse af fordringer.

4.

Af de grunde, som jeg redegør for i dette forslag til afgørelse, er det min opfattelse, at nævnte litra

b) og d) bør fortolkes således, at de heri omhandlede undtagelser ikke bør anvendes under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede.

II. Relevante retsfor skrifter

A. EU-retten

5.

Som anført i første betragtning til direktiv 2006/112, er dette direktiv en omarbejdning af direktiv 77/388/EØF (3).

6.

I henhold til artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112 er levering af varer og ydelser momsplichtige, såfremt de mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

7.

Dette direktivs artikel 9, stk. 1, andet afsnit, definerer, hvad der i direktivet forstås ved »økonomisk virksomhed«.

8.

I henhold til direktivets artikel 14, stk. 1, »forstås ved »levering af varer« [...] overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

9.

I henhold til artikel 24, stk. 1, i direktiv 2006/112 »forstås ved »levering af ydelser« [...] enhver transaktion, der ikke er en levering af varer«. Direktivets artikel 25, litra a), præciserer, at »[e]n levering af ydelser [...] bl.a. [kan] bestå i [...] overdragelse af et immaterielt gode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke«.

10.

I henhold til dette direktivs artikel 135, stk. 1, litra b) og d), fritager medlemsstaterne:

»b)

ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene

[...]

d)

transaktioner, herunder formidling, vedrørende anbringelse af midler, løbende konti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer« (4).

B. Portugisisk ret

11.

Der er i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lov om merværdiafgift, herefter

»momsloven«) indført forskellige bestemmelser med det formål at bringe den portugisiske momslovgivning i overensstemmelse med de afledte EU-retsakter, der finder anvendelse på dette område (5).

12.

I henhold til den nævnte lovs artikel 9, nr. 27), litra a) og c), i den affattelse, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, er følgende transaktioner fritaget for moms:

»a)

enhver form for ydelse og formidling af lån, herunder diskontering og rediskontering, samt administration og forvaltning ved den person, som har ydet lånene

[...]

c)

transaktioner, herunder formidling, vedrørende anbringelse af midler, løbende konti, betalinger, overførsler, kasseindtægter, checks, handelsdokumenter og andre instrumenter, dog ikke simpel inddrivelse af fordringer«.

III. Hovedsagen, det præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

13.

Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen og af de nationale sagsakter, som er fremsendt til Domstolen, at Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda (herefter »PNC«) i november 2006 i forbindelse med udøvelsen af sin virksomhed inden for formidling af fast ejendom indgik en eksklusivaftale med henblik på salg af en landbrugsejendom. PNC formidlede et salgstilbud, som imidlertid blev afslået af landbrugsejendommens ejer, der afviste at betale vederlag til PNC for den pågældende ydelse.

14.

PNC anlagde sag ved Tribunal de Família e Menores e de Comarca de Portimão (retten i første instans i familie- og ungdomsretlige sager i Portimão, Portugal) med påstand om, at kommittenten blev idømt betaling af 125000 EUR i formidlingshonorar med tillæg af moms og morarenter til det tidspunkt, hvor det fulde beløb var betalt. Ved dom, der er blevet retskraftig, tog denne ret PNC's påstand til følge.

15.

Da debitor ikke havde betalt det opkrævede beløb, anlagde PNC et fuldbyrdelsessøgsmål ved den samme ret med henblik på inddrivelse af den ved den pågældende dom anerkendte fordring, der beløb sig til i alt 170859,62 EUR (6).

16.

I forbindelse med denne tvangsfuldbyrdelse blev en fast ejendom tilhørende debitor konfiskeret for at sikre betalingen af det skyldige beløb. Den konfiskerede ejendom blev derefter overdraget til PNC for et beløb på 606200 EUR (7), idet PNC blev forpligtet til at betale forvaltningsorganet det resterende beløb – dvs. forskellen mellem overdragelsesbeløbet og værdien af PNC's fordring –

med tillæg af udgifterne til tvangsfuldbyrdelsen. Det resterende beløb udgjorde i alt 417937,12 EUR.

17.

Ved aftale af 29. september 2010 overdrog PNC som følge af sin stilling i den verserende fuldbyrdelsesprocedure alle rettigheder til Starplant – Unipessoal Lda (herefter »Starplant«) mod Starplants betaling af et beløb på 351619,90 EUR (8).

18.

I oktober bogførte PNC for det første det beløb på 125000 EUR, der var modtaget for de ydelser, som var leveret til ovennævnte kommittent, og betalte et beløb på 26250 EUR i moms på dette beløb. For det andet bogførte virksomheden et beløb på 200369,90 EUR under »diverse indtægter«, hvilket svarede til det resterende beløb af den af Starplant betalte pris (9), som den ikke havde betalt moms af.

19.

Den 24. juni 2014 udstedte Autoridade Tributária e Aduaneira (afgifts- og toldmyndighed, Portugal) en momsopkrævning (73840,18 EUR (10)) med tillæg af renter (9807,59 EUR), dvs. i alt 83647,77 EUR, idet myndigheden havde vurderet, at overdragelsen af den processuelle stilling, til en værdi af 353619,90 EUR, ikke var blevet bogført korrekt i PNC's momsangivelse for den pågældende periode. Hvad dette angår var der ifølge myndighedens opfattelse tale om en særskilt transaktion i forhold til transaktionen vedrørende honoraret for formidling af fast ejendom, som ligeledes var momspligtig, da den udgjorde en overdragelse mod vederlag af en rettighed foretaget af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, som henhørte under begrebet levering af ydelser og ikke var omfattet af en fritagelse i henhold til momsloven.

20.

Ved dom af 30. juni 2015 gav Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (domstolen i forvaltnings- og skatteretlige sager i Loulé, Portugal) PNC medhold i virksomhedens søgsmål med påstand om annullation af ovennævnte momsopkrævning (11).

21.

Ved dom af 4. februar 2016 ophævede Tribunal Central Administrativo Sul (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Sud, Portugal), efter appel iværksat af Fazenda Pública (statskassen, Portugal), dommen afsagt i første instans med den begrundelse, at den pågældende overdragelse af en fordring henhørte under PNC's økonomiske virksomhed, at den skulle anses for en afgiftspligtig levering af ydelser, og at den ikke kunne henføres under nogen af fritagelserne i henhold til momslovens artikel 9. Den fandt bl.a., at den pågældende transaktion ikke var omfattet af den fritagelse, der er fastsat i nævnte artikel 9, nr. 27, litra a), for bank- og finanstransaktioner vedrørende ydelse og formidling af lån.

22.

PNC har iværksat appel til prøvelse af denne dom ved Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) og har i denne forbindelse principalt gjort gældende, at den i momslovens artikel 9, nr. 27, litra a), omhandlede fritagelse finder anvendelse på transaktionerne vedrørende overdragelse af en fordring, selv om de foretages af virksomheder, som ikke er finansvirksomheder. Virksomheden har i denne forbindelse lagt Domstolens praksis vedrørende den EU-retlige bestemmelse, som herved er gennemført i portugisisk ret, til grund, nemlig sjette

direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1), nu artikel 135, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 (12).

23.

På denne baggrund har Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) ved afgørelse af 8. november 2017, modtaget af Domstolen den 11. december 2017, besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Omfatter begreberne »ydelse«, »formidling« eller »forvaltning af lån« i forbindelse med anvendelsen af den i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse overdragelsen til tredjemand mod vederlag af en momspligtig persons processuelle stilling i et fuldbyrdelsessøgsmål vedrørende inddrivelse af en fordring, som vedkommende har fået anerkendt ved en retslig afgørelse, og som er opstået på grund af misligholdelse af en aftale vedrørende formidling af fast ejendom, samt moms heraf med den på betalingstidspunktet gældende momssats, og med tillæg af de morarenter, der allerede er påløbet eller kan påløbe, indtil betaling sker?»

24.

Der er indgivet skriftlige indlæg af PNC, den portugisiske regering og Europa-Kommissionen. Disse procesdeltagere har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 7. februar 2019.

IV. Bedømmelse

25.

Henset til den tilgang, der sædvanligvis anvendes i momsanliggender, og på baggrund af de fremlagte oplysninger om de særlige kendetegn ved den overdragelsestransaktion, der er genstand for tvisten i hovedsagen, finder jeg det nødvendigt først at fremføre nogle betragtninger vedrørende kvalificeringen af denne transaktion for at efterprøve, om den er momspligtig (afdeling A), før jeg besvarer spørgsmålet om, hvorvidt den i givet fald kan henhøre under de fritagelser, der er fastsat i artikel 135, stk. 1, litra b) og d), i direktiv 2006/112 (afdeling B).

A. Spørgsmålet, om en transaktion som den i hovedsagen omhandlede er momspligtig

26.

Selv om den forelæggende ret åbenbart tager udgangspunkt i en formodning om, at den i hovedsagen omhandlede transaktion er momspligtig, viser drøftelserne for Domstolen, at der kan stilles spørgsmålstejn ved dette, ikke alene på baggrund af en sådan transaktions særlige karakter (underafdeling 1), men også på baggrund af den pågældende afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (underafdeling 2), idet det indledningsvis skal slås fast, at det tilkommer Domstolen at udtale sig om fortolkningen af relevante EU-retlige bestemmelser og at forsyne den forelæggende ret med de oplysninger, som er nødvendige for, at den kan afgøre tvisten i hovedsagen, samt at det alene tilkommer de nationale retter at foretage bedømmelserne af faktisk karakter (13).

1. Den pågældende transaktions art

27.

PNC har med henblik på at bestride, at den i hovedsagen omhandlede transaktion er momspligtig, gjort gældende, at der er tale om en overdragelse af en fordring, som ikke er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 2006/112, som dette er defineret i bl.a. litra a) og c) i direktivets artikel 2, stk. 1, idet disse litraer vedrører levering af varer og ydelser som omhandlet i henholdsvis

artikel 14, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, i dette direktiv.

28.

Den portugisiske regering har derimod gjort gældende, at denne transaktion er momspligtig, og har i denne forbindelse gjort opmærksom på, at den portugisiske skatte- og afgiftsmyndighed vurderede, at den udgjorde en samlet levering af ydelser (14), og på, at den, hvis dette ikke var muligt, skulle kvalificeres som levering af et materielt gode. Kommissionen gav i retsmødet udtryk for den opfattelse, at der var tale om to afgiftspligtige leveringer af ydelser, idet den første vedrørte overdragelsen af PNC's fordring, og den anden vedrørte overdragelsen af denne virksomheds processuelle stilling (15).

29.

Jeg er for mit vedkommende og af de følgende grunde tilbøjelig til at mene, at den omtvistede transaktion er af sammensat karakter, men er en helhed, og at den udgør en levering af fast ejendom og følgelig er omfattet af momsens anvendelsesområde, uden at dette berører en eventuel anvendelse af regler om fritagelse vedrørende et sådant gode (16).

30.

For det første har PNC principalt påberåbt sig dommen i sagen GFKL Financial Services (17) med henblik på at gøre gældende, at overdragelser af en fordring, som indebærer en endelig overdragelse af de rettigheder, der følger af den pågældende fordring, som det er tilfældet i tvisten i hovedsagen, ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde. I denne dom fortolkede Domstolen sjette direktivs artikel 2, nr. 1), som svarer til artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112, således, at »en erhvervsdrivende, der for egen risiko køber uerholdelige fordringer til en pris, som er lavere end fordringernes pålydende værdi, ikke leverer tjenesteydelser mod vederlag [...], når differencen mellem fordringernes pålydende værdi og købsprisen afspejler de omhandlede fordringers faktiske økonomiske værdi på tidspunktet for deres overdragelse«.

31.

I denne henseende skal det blot konstateres – sådan som den portugisiske regering har gjort – at de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag er meget forskellige fra dem, der gav anledning til den nævnte dom. Her er der således for det første ikke tale om, at den pågældende afgiftspligtige person, dvs. PNC, overtager en fordring, men derimod om denne afgiftspligtige persons overdragelse af rettigheder af en anden art (18). For det andet kan det ikke anses for at være en uerholdelig fordring, og transaktionen kan ikke anses for at være udført for køberens, dvs. Starplants, risiko, eftersom PNC's fordring på tidspunktet for overdragelsen allerede var blevet anerkendt ved en retslig afgørelse, både i princippet og hvad angår beløbet, og risikoen for debtors misligholdelse var udelukket på grund af fuldbyrdelsesproceduren, som var næsten afsluttet (19). Endelig er købsprisen i den foreliggende sag efter min opfattelse ikke lavere, men noget højere end fordringens pålydende værdi og det hermed forbundne fuldbyrdelsessøgsmål, selv om forelæggelsesafgørelsens ordlyd giver anledning til en vis tvivl herom (20).

32.

For det andet gør jeg opmærksom på Domstolens praksis, hvorefter anvendelsen af det fælles momssystem ikke afhænger af den af parterne i den omtvistede transaktion erklærede hensigt, herunder den betegnelse, de har valgt, men af EU-rettens egne objektive kriterier, som nærmere bestemt kræver, at der tages hensyn til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed, der vurderes på baggrund af samtlige relevante omstændigheder (21).

33.

I den foreliggende sag kan det ikke være en afgørende faktor, at den aftale, som blev indgået mellem PNC og Starplant, af disse parter blev betegnet som en »cessão de crédito«, der kan oversættes som »overdragelse af lån« eller »overdragelse af fordring« (22). Omstændighederne omkring den omtvistede transaktion og den økonomiske virkelighed, som de afspejler, foranlediger mig derimod til at anse det egentlige formål med denne transaktion for at være overførslen af rettigheder og forpligtelser vedrørende den faste ejendom, som var blevet overdraget til overdrageren i transaktionen, dvs. PNC, som betaling for virksomhedens fordring, der allerede var blevet anerkendt ved en dom, som er blevet retskraftig.

34.

For det første vedrører den omtvistede transaktion – som det fremgår af det præjudicielle spørgsmåls ordlyd – overdragelsen af en processuel stilling og ikke af en fordring. I denne henseende minder jeg om, at gælden i praksis blev betalt, da ejendommen tilhørende debitor blev overdraget til PNC, og at overdragelsen af den processuelle stilling fandt sted herefter, selv om afgørelsen om den førstnævnte overdragelse først fik retskraft dagen efter undertegnelsen af aftalen. Denne analyse understøttes af det høje beløb, som Starplant accepterede at betale for rettighederne knyttet til denne processuelle stilling (351619,90 EUR) (23), i øvrigt med pligt til at betale det resterende beløb, som PNC skulle tilbagebetale til forvaltningsorganet (417937,12 EUR) (24), dvs. i alt over 769000 EUR, hvis jeg ikke tager fejl (25). Det skal i øvrigt nævnes, at PNC uopfordret betalte moms vedrørende sin således øgede fordring, som var blevet anerkendt ved dom, og at tvisten i hovedsagen således ikke vedrører denne del (26).

35.

For det andet er jeg, i lighed med den portugisiske regering, af den opfattelse, at PNC efter overdragelsen ved dom af ejendommen til denne virksomhed mod vederlag overdrog sin processuelle stilling til Starplant, idet denne stilling omfattede alle effekter, aktiver såvel som passiver, i tilknytning hertil, hvorved den, samlet og under ét, overdrog en helhed af indbyrdes forbundne rettigheder og pligter. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, må en transaktion, som i økonomisk henseende udgøres af en enkelt enhed, henset til dens karakteristiske elementer som afspejlet ved dens formål og modtagernes interesser, ikke opdeles kunstigt for ikke at ændre momssystemets funktion (27). Jeg er således ikke enig med Kommissionen i, at den omtvistede transaktion bør opdeles i to særskilte elementer, eftersom det, af de ovenfor anførte grunde, er min opfattelse, at denne transaktion ikke vedrører en overdragelse af en fordring.

36.

Endelig er det min opfattelse, at det væsentlige element – af de forskellige elementer i den omtvistede transaktion – som efter min opfattelse foranledigede Starplant til at acceptere vilkårene i den aftale, der blev indgået med PNC, navnlig den betalte pris, består i, at sidstnævnte har overdraget Starplant retten til som ejer at råde over et materielt gode, nemlig den ejendom, som var blevet overdraget til PNC, hvilket netop svarer til definitionen af en levering af varer i artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112 (28). I øvrigt kan det efter min opfattelse ikke benægtes, at

overdragelsen af PNC's processuelle stilling – som anført i det præjudicielle spørgsmål – er sket mod vederlag i overensstemmelse med dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra a), eftersom den pris, som PNC har modtaget, udgør den faktiske modværdi af de rettigheder til ejendommen, som er overdraget til Starplant (29).

37.

Subsidiært skal det nævnes, at den pågældende transaktion for det tilfælde, at overdragelsen ikke skal kvalificeres som en levering af varer, ikke desto mindre, efter selve sin karakter, potentielt bør være momspligtig. Den bør, i givet fald, henhøre under begrebet »levering af ydelser« som omhandlet i artikel 24, stk. 1, i direktiv 2006/112, som omfatter enhver transaktion, der ikke er en levering af varer. Som den portugisiske regering og Kommissionen har gjort gældende, kunne den omtvistede transaktion nærmere bestemt være en levering af en ydelse, der består i overdragelsen af et immaterielt gode som omhandlet i dette direktivs artikel 25. Det kan i øvrigt heller ikke benægtes, at den pågældende overdragelse er udført mod vederlag i overensstemmelse med samme direktivs artikel 2, stk. 1, litra c), eftersom den blev foretaget til gengæld for et vederlag (30).

38.

Medmindre der er fejl i den analyse af de faktiske omstændigheder, der er anvendt som udgangspunkt – hvilket det tilkommer de nationale retter at bedømme – skal en transaktion som den i hovedsagen omhandlede efter min opfattelse kvalificeres som en levering mod vederlag af en vare som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112 og under alle omstændigheder anses for potentielt momspligtig i henhold til nævnte artikel 2.

2. Den pågældende afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed

39.

PNC har desuden i det væsentlige gjort gældende, at overdrageren i en sammenhæng som i tvisten i hovedsagen ikke kan anses for at have handlet inden for rammerne af sin »økonomiske virksomhed« som omhandlet i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112. Virksomheden har gjort gældende, at dens egen medvirken i den pågældende overdragelsestransaktion blot var af enkeltstående karakter, eftersom den sædvanligvis ikke udøver virksomhed vedrørende lånetransaktioner, men virksomhed inden for formidling af fast ejendom. Både den portugisiske regering og Kommissionen har bestridt disse argumenter. Jeg er enig i deres synspunkt.

40.

I denne henseende er det min opfattelse, at PNC – uanset hvordan den omtvistede transaktion kvalificeres – havde egenskab af »momspligtig person«, der handlede »i denne egenskab« som krævet i direktiv 2006/112 (31), eftersom virksomheden udførte denne transaktion som led i sin afgiftspligtige virksomhed (32).

41.

Som Kommissionen anførte i retsmødet, fremgår det således af Domstolens praksis, at en person, der allerede er momspligtig af sin sædvanlige virksomhed, skal anses for afgiftspligtig af enhver anden økonomisk virksomhed, der udøves lejlighedsvis, på betingelse af, at denne virksomhed udgør virksomhed i henhold til artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 (33). Jeg anser det derfor for ligegyldigt, at PNC kun udførte den omtvistede transaktion undtagelsesvis, for så vidt som den er tæt forbundet med den økonomiske virksomhed, som denne afgiftspligtige person

primært udøver.

42.

Jeg er ligesom den portugisiske regering og Kommissionen af den opfattelse, at den i hovedsagen omhandlede overdragelse reelt indgår i en direkte forlængelse af PNC's virksomhed, der består i at levere tjenesteydelser inden for formidling af fast ejendom, eftersom formålet med denne overdragelse er udskiftning af stillingen i en procedure med henblik på inddrivelse af en fordring, som følger af en aftale indgået i forbindelse med PNC's afgiftspligtige økonomiske virksomhed (34). Den pågældende transaktion er således efter min opfattelse omfattet af momsens anvendelsesområde (35).

43.

På baggrund af disse oplysninger med hensyn til fortolkningen af relevante EU-retlige regler og med forbehold af den efterprøvelse af de konkrete elementer i tvisten i hovedsagen, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, tilkommer det denne ret at kvalificere den pågældende transaktion med henblik på at efterprøve, hvorvidt den eventuelt er momspligtig, for derefter at fastsætte, hvilken fritagelsesordning der eventuelt finder anvendelse på denne transaktion.

44.

Henset til den kvalificering, som jeg anser det for at være mest hensigtsmæssigt, at den forelæggende ret anvender med hensyn til den pågældende transaktion, nemlig levering af fast ejendom, finder jeg det ikke særlig sandsynligt, at fritagelserne i henhold til artikel 135, stk. 1, litra b) og d), i direktiv 2006/112 kan finde anvendelse i den foreliggende sag. For fuldstændighedens skyld skal jeg dog fremføre nogle betragtninger hvad dette angår for at besvare det præjudicielle spørgsmål og komme nærmere ind på det tilfælde, at den kvalificering, jeg har foreslået, måtte blive sat til side til fordel for kvalificeringen som levering af en ydelse, der tilsyneladende har været udgangspunkt for den forelæggende rets formulering af sit præjudicielle spørgsmål.

B. Undtagelserne i henhold til artikel 135, stk. 1, litra b) og d), i direktiv 2006/112

45.

Inden jeg fortolker såvel litra b) som litra d) i artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112 (henholdsvis underafdeling 3 og underafdeling 4), skal jeg først anføre grundene til, at jeg finder det nødvendigt at undersøge disse to bestemmelser (underafdeling 1), hvorefter jeg vil ridse de vigtigste retningslinjer, som allerede er givet ved Domstolens praksis på dette område, op (underafdeling 2).

1. Den nødvendige udvidelse af rækkevidden af Domstolens svar

46.

Det kan fastslås, at den forelæggende rets spørgsmål, formelt set, alene vedrører den momsfrigivelse, der er fastsat i litra b) i artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112, nemlig momsfrigivelse for transaktioner i form af »ydelse«, »formidling« samt »forvaltning« af »lån«. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at dette spørgsmåls formulering blot afspejler det retsgrundlag, som PNC har påberåbt sig i stævningen (36). Disse omstændigheder er imidlertid ikke til hinder for, at andre bestemmelser i dette direktiv fortolkes i den foreliggende sag.

47.

I henhold til retspraksis kan Domstolen således med henblik på at give den forelæggende ret den

fornødne vejledning inddrage EU-retlige regler, som denne ret ikke har henvist til i spørgsmålet. Det tilkommer herved Domstolen af samtlige de oplysninger, der er fremlagt af de nationale retter, navnlig af forelæggelsesafgørelsens præmisser, at udlede de EU-retlige elementer, som det under hensyn til sagens genstand er nødvendigt at fortolke (37).

48.

Henset til baggrunden for tvisten i hovedsagen, der er knyttet til et fuldbyrdelsessøgsmål vedrørende en fordring, er jeg i den foreliggende sag af samme opfattelse som Kommissionen (38), nemlig at Domstolen ikke kun bør fortolke litra b) i artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112, som det præjudicielle spørgsmål henviser til, men også litra d) i samme stk. 1, idet sidstnævnte litra fastsætter en momsfrigørelse for transaktioner vedrørende »fordringer«.

49.

I denne forbindelse har Kommissionen – efter min opfattelse med føje – anført, at den forelæggende rets synspunkt, hvorefter litra b) i artikel 135, stk. 1, er den bestemmelse, som potentielt kan finde anvendelse i den foreliggende sag, måske kan forklares ved ordlyden af den portugisiske sprogversion af stk. 1 (39). Mens størstedelen af de øvrige sprogversioner klart sondrer mellem »lån«, der er omhandlet i stk. 1, litra b), og »fordringer«, der er omhandlet i litra d), anvender den portugisiske sprogversion ordet »créditos« i både litra b) og litra d), hvilket kan have skabt forvirring med hensyn til, hvilket retsgrundlag der kan være relevant i forbindelse med tvisten i hovedsagen (40).

50.

Selv om den forelæggende ret i sit præjudicielle spørgsmål alene spørger om fortolkningen af litra b) i artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112, er det derfor efter min opfattelse relevant også at fortolke stk. 1, litra d), med henblik på at afgøre, om en transaktion som den i hovedsagen omhandlede kan være omfattet af en af disse to bestemmelser, på baggrund af de retningslinjer, der er fastsat i Domstolens praksis på dette område.

51.

Såfremt den pågældende transaktion kvalificeres som en levering af fast ejendom – sådan som jeg foreslår – vil det være muligt at stille spørgsmålet, om litra j) og k) i nævnte artikel 135, stk. 1, der vedrører levering af henholdsvis »bygninger [...] med tilhørende jord« og af »ubebygget fast ejendom« (41), kan finde anvendelse i den foreliggende sag, således at denne transaktion er fritaget for moms, som det almindeligvis er tilfældet på dette område (42). PNC har i øvrigt henvist til disse bestemmelser både i sin appel for den forelæggende ret og i sine indlæg for Domstolen. Henset til indholdet af den forelæggende rets spørgsmål og de begrænsede oplysninger i dens forelæggelsesafgørelse hvad angår den type fast ejendom, som den omtvistede overdragelse vedrører, skal jeg imidlertid undlade at udtale mig om fortolkningen af nævnte litra j) og k) (43).

2. Retspraksis vedrørende fortolkningen af artikel 135, stk. 1, litra b) og d), i direktiv 2006/112

52.

I henhold til Domstolens praksis på området skal der ved fortolkningen af litra b) og d) i artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112 tages hensyn til en række fælles regler i disse bestemmelser (44).

53.

For det første er det ubestridt, at alle de i dette direktivs artikel 135, stk. 1, omhandlede fritagelser vedrører selvstændige EU-retlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat, og som skal fortolkes ensartet i lyset af den almindelige kontekst og formålene med den fælles momsordning (45). Som følge heraf kan en transaktion være omfattet af disse fritagelser, uanset hvordan denne transaktion kvalificeres i henhold til en medlemsstats ret, og hvordan parterne i transaktionen har betegnet denne.

54.

For det andet har Domstolen gentagne gange fastslået, at de ord, der anvendes til at betegne fritagelserne i henhold til artikel 135, stk. 1, skal fortolkes restriktivt, da de udgør undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver levering af varer og enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Fortolkningen heraf må dog ikke være så restriktiv, at den er til hinder for den tilsigtede virkning af de pågældende faktorer for fritagelse (46).

55.

For det tredje har Domstolen nærmere bestemt vedrørende transaktioner, der er fritaget i henhold til litra b)-g) i artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112, fastslået, at de ikke er defineret på grundlag af tjenesteyderen eller ydelsesmodtageren, men på grundlag af arten af de leverede tjenesteydelser. Fritagelsen er med andre ord ikke underlagt en betingelse om, at den pågældende transaktion udføres af en bestemt form for virksomhed eller juridisk person, men en betingelse om, at denne transaktion efter selve sin karakter udgør en finansiel transaktion (47). Domstolen har i denne henseende fremhævet, at formålet med fritagelsen ved de i nævnte litra b)-g) omhandlede transaktioner bl.a. var at afhjælpe de vanskeligheder, der er forbundet med fastsættelsen af afgiftsgrundlaget samt størrelsen af momsfradraget (48).

56.

Efter denne gennemgang af de vigtigste fortolkningsregler, som efter min opfattelse er relevante i den foreliggende sag, skal de nu anvendes til at afgøre, om den i hovedsagen omhandlede overdragelsestransaktion kan være omfattet af bestemmelserne i enten litra b) eller litra d) i nævnte artikel 135, stk. 1.

3. Eventuel anvendelse af artikel 135, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112

57.

Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorvidt en transaktion som den i hovedsagen omhandlede er omfattet af begreberne »ydelse«, »formidling« eller »forvaltning« af »lån« som omhandlet i artikel 135, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112.

58.

Jeg vil først præcisere, at PNC's argumenter – henset til den ovennævnte retspraksis, hvorefter de pågældende begreber og de fritagelser, som følger deraf, skal opfattes selvstændigt (49) – vedrørende indholdet af portugisisk civilret og den omstændighed, at parterne har valgt at kvalificere den omtvistede transaktion som »cessão de crédito« (50), efter min opfattelse er uden relevans.

59.

Desuden skal det fremhæves, at den forelæggende ret selv har anført, at det klart fremgår af Domstolens praksis (51), at den i artikel 135, stk. 1, litra b), omhandlede momsfrigtagelse finder anvendelse, »uanset hvilken art tjenesteyderen eller ydelsesmodtageren har, eftersom [denne] fritagelse defineres på grundlag af arten af de pågældende transaktioner og ikke på grundlag af aktørerne« (52). Heraf har den, korrekt, udledt, at den pågældende fritagelse kan finde anvendelse på de i denne bestemmelse omhandlede transaktioner, selv hvis disse transaktioner udføres af andre enheder end finansielle institutioner (53).

60.

Den forelæggende ret har derimod udtrykt tvivl med hensyn til, om litra b) finder anvendelse i den foreliggende sag, på grund af den omtvistede transaktions særlige karakter. Den har anført, at der er tale om en »overdragelse mod vederlag af en processuel stilling i et fuldbyrdelsessøgsmål vedrørende inddrivelse af en fordring, som vedkommende har fået anerkendt ved en retslig afgørelse« (54). Ifølge denne ret har Domstolen indtil videre kun taget stilling til situationer forbundet med »ydelsen af kredit/finansiering/lån i traditionel forstand (dvs. i forbindelse med rente, lån eller finansiering)«.

61.

Selv om Domstolen ikke tidligere er blevet forelagt en situation som den i hovedsagen omhandlede, har den derimod gentagne gange taget stilling til anvendelsen af artikel 135, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 på transaktioner i form af »ydelse« af »lån« i dette udtryks traditionelle forstand, hvor der stilles et pengebeløb til rådighed i form af et lån, der skal tilbagebetales på en fastlagt dato, eventuelt med tillæg af renter (55). I øvrigt har Domstolen allerede medtaget en mere atypisk situation i dette begreb, idet den har anerkendt, at en af leverandøren godkendt udsættelse af betalingen af købsprisen for et gode mod betaling af renter kan betragtes som ydelse af lån, for så vidt som betalingen af renter ikke udgør en del af den modværdi, der modtages for leveringen af goderne eller tjenesteydelserne, men modydelsen for dette lån (56). I den foreliggende sag er jeg, i lighed med den portugisiske regering og Kommissionen, af den opfattelse, at formålet med den overdragelse, som den pågældende afgiftspligtige person, dvs. PNC, har foretaget, åbenbart ikke er hverken en ydelse af et lån i traditionel forstand eller en udsættelse af betalingen af købsprisen for et gode.

62.

Domstolen har vedrørende begrebet »formidling« af lån som omhandlet i artikel 135, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 fastslået, at det tager sigte på en virksomhed, som udøves af en mellemmand, der mod vederlag leverer en ydelse i form af mellemmandsvirksomhed, der består i at træffe de nødvendige foranstaltninger for, at de to parter indgår en kontrakt om et finansielt produkt, uden at formidleren selv er part i kontrakten eller har en selvstændig interesse i kontraktens indhold (57). Jeg er enig med den portugisiske regering i, at den i hovedsagen omhandlede transaktion, der vedrører en overdragelse foretaget direkte af den pågældende afgiftspligtige person til dennes medkontrahent, på ingen måde svarer til dette begreb.

63.

Endelig gør jeg vedrørende begrebet »forvaltning« af lån som omhandlet i nævnte litra b) opmærksom på, at det i denne bestemmelse udtrykkeligt er fastsat, at denne virksomhed, for at være fritaget, skal udøves af den person, som har ydet lånene. Den portugisiske regering har – efter min opfattelse med føje – gjort gældende, at dette begreb åbenbart henviser til en virksomhed, der omfatter udførelsen af opgaver som analyse, overvågning eller forrentning af lån,

optaget af kunden hos den afgiftspligtige person (58), hvilket på ingen måde er tilfældet hvad angår den i den foreliggende sag omhandlede situation.

64.

Det er følgelig min opfattelse, at en transaktion som den i hovedsagen omhandlede ikke tydeligt henhører under en af de finansielle transaktioner vedrørende »lån«, som er omfattet af en momsfrigørelse i henhold til artikel 135, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112.

4. Eventuel anvendelse af artikel 135, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112

65.

På baggrund af genstanden for tvisten i hovedsagen skal det undersøges, om den transaktion, der ligger til grund for denne, kan henhøre under de momsfrigørelser, der er fastsat i artikel 135, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112, idet den udgør en transaktion vedrørende »fordringer« som omhandlet i denne bestemmelse, uden at den svarer til en »inddrivelse af fordringer«, som er udtrykkeligt udelukket fra frigørelse i henhold til litra d), in fine.

66.

I denne henseende skal det nævnes, at Domstolen – ifølge de ovennævnte fortolkningsregler – (59) gentagne gange har fastslået, at der ved afgørelsen af, om en transaktion kan fritages for moms i henhold til litra d) i nævnte artikel 135, stk. 1, skal tages hensyn til de særlige omstændigheder, hvorunder transaktionen har fundet sted, og ikke til de pågældende personer, samt efterprøves, om den opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en af de i litra d) omhandlede finansielle tjenesteydelser (60). Så vidt jeg ved, har Domstolen derimod ikke givet nogen nøjagtig definition af begrebet »fordringer« i denne bestemmelses forstand.

67.

Jeg skal fremhæve, at selv om den tekst, der har overført stk. 1, litra d), i portugisisk ret, ikke anvender et ord, der svarer nøjagtigt til ordet »fordringer« (61), som er anvendt efter ordet »overførsler« i denne EU-retlige bestemmelse, er dette ikke i sig selv en hindring for, at litra d) finder anvendelse i en sammenhæng som i tvisten i hovedsagen, for så vidt som begreberne i denne bestemmelse er udformet selvstændigt (62), og der er pligt til at fortolke den pågældende nationale tekst i overensstemmelse med EU-retten (63).

68.

Selv for det tilfælde, at den i hovedsagen omhandlede transaktion – i modsætning til, hvad jeg foreslår – i momsmæssig henseende skal kvalificeres som levering af en ydelse vedrørende overdragelse af en immaterialrettighed, er genstanden for den sidstnævnte ret ikke en ret til en fordring (64), men rettigheder til en fast ejendom (65). Den pågældende transaktion kan med andre ord efter min opfattelse ikke anses for at opfylde de specifikke og væsentlige funktioner for en finansiell tjenesteydelse, der har karakter af »transaktioner [...] vedrørende [...] fordringer« som omhandlet i nævnte litra d).

69.

For fuldstændighedens skyld – hvad angår undtagelsen vedrørende »inddrivelse af fordringer«, som er fastsat i litra d), in fine, i artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112 – fremgår det af Domstolens praksis, at dette begreb er en undtagelse fra en regel, som fraviger princippet om momsens generelle anvendelse, og begrebet skal derfor gives et vidt indhold. Når en afgiftspligtig person

mod vederlag leverer en tjenesteydelse, som har til formål at opnå betaling for kundens fordringer, ved at frigøre denne fra de tiltag og risici, som er forbundet med debtors misligholdelse af betalingen, kan den afgiftspligtige person således ikke være omfattet af fritagelsen i henhold til den nævnte bestemmelse (66).

70.

Selv hvis det i den foreliggende sag antages, at den omtvistede transaktion kan kvalificeres som en levering af ydelse, kan den overdragelse, som den pågældende afgiftspligtige person, dvs. PNC, har foretaget, under ingen omstændigheder analyseres som en betalt tjenesteydelse, der har til formål at inddrive en skyldig fordring til medkontrahenten, Starplant (67), hvorved denne overdragelse er omfattet af undtagelsen i nævnte litra d), in fine.

71.

Jeg er følgelig af den opfattelse, at litra b) og d) i artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at ingen af disse litraer finder anvendelse på en transaktion som den i hovedsagen omhandlede.

V. Forslag til afgørelse

72.

På baggrund af det ovenfor anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer det af Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 135, stk. 1, litra b) og d), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de fritagelser for merværdiafgift, som er fastsat i litra b) og d), for transaktioner vedrørende henholdsvis ydelse og formidling af lån eller forvaltning af lån samt fordringer, ikke finder anvendelse på en transaktion som den i hovedsagen omhandlede, som består i, at en afgiftspligtig person til tredjemand, mod vederlag betalt af sidstnævnte, overdrager sin stilling i en fuldbyrdelsesprocedure vedrørende inddrivelse af en fordring, som vedkommende har fået anerkendt ved en retslig afgørelse, og hvis betaling er blevet sikret ved en ret til en konfiskeret fast ejendom, som er blevet overdraget til denne.«

(1) – Originalsprog: fransk.

(2) – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EFT 2006, L 347, s. 1).

(3) – Rådets sjette direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1) (herefter »sjette direktiv«).

(4) – Artikel 135, stk. 1, litra b)-g), gentager, med en ordlyd, der i det væsentlige er identisk, de fritagelser, som tidligere var fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), henholdsvis nr. 1)-6), (jf. desuden dom af 25.7.2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, præmis 4).

(5) – Jf. hvad angår disse gennemførelsesbestemmelser bl.a. dom af 8.3.2012, Kommissionen mod Portugal (C-524/10, EU:C:2012:129, præmis 14).

(6) – Fordringen er beregnet som følger: 125000 EUR (formidlingshonorar) + 26250 EUR (moms på dette honorar) + 19609,62 EUR (morarenter).

(7) – Ifølge de nationale sagsakter svarede dette beløb til 70% af den pågældende ejendoms salgspris, som fastsat af fogeden på grundlag af en ejendomsvurdering foretaget i denne forbindelse af en uafhængig enhed.

(8) – Ifølge denne aftale, som blev godkendt af justitskontoret i den ret, der behandlede fuldbyrdelsessøgsmålet, forpligtede PNC sig til at sørge for og/eller individuelt eller sammen med Starplant at skrive under på, at den processuelle udskiftning fandt sted øjeblikkeligt.

(9) – Det resterende beløb var beregnet som følger: 351619,90 EUR (prisen betalt af Starplant) – 125000 EUR (formidlingshonorar) – 26250 EUR (moms på dette honorar).

(10) – Momsen var beregnet som følger: 351619,90 EUR (prisen betalt af Starplant) x 21%.

(11) – Det skal fremhæves, at tvisten i hovedsagen alene vedrører momsen i forbindelse med overdragelsen af 29.9.2010 og ikke momsen vedrørende det honorar, som PNC har modtaget for den ydelse vedrørende formidling af fast ejendom, som virksomheden har leveret til sin kunde.

(12) – PNC har henvist til dom af 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), af 27.10.1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), og af 21.6.2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369).

(13) – I henhold til fast praksis har Domstolen, i forbindelse med en præjudiciel forelæggelse, mulighed for at forsyne de nationale retter med alle de oplysninger, som den finder nødvendige for at afgøre tvisten i hovedsagen, men disse retter har enekompetence til at efterprøve, at de faktiske betingelser, der indebærer, at en EU-retlig bestemmelse finder anvendelse, er opfyldt i den sag, der verserer for dem, og at fastslå, hvilke konsekvenser disse har for den afgørelse, som de skal træffe (jf. bl.a. dom af 5.6.2014, Mahdi, C-146/14 PPU, EU:C:2014:1320, præmis 78-80, og af 7.8.2018, Prenninger m.fl., C-329/17, EU:C:2018:640, præmis 27).

(14) – Jf. også punkt 19 i dette forslag til afgørelse.

(15) – Kommissionen havde i sine skriftlige indlæg givet udtryk for den opfattelse, at den omtvistede transaktion udgjorde en overdragelse mod vederlag af en fordring, som er omfattet af momsens anvendelsesområde, men den ændrede sin holdning efter at have fået kendskab til faktiske omstændigheder, der fremkom under drøftelserne for Domstolen.

(16) – Jf. vedrørende fritagelser i forbindelse med fast ejendom punkt 51 i dette forslag til afgørelse.

(17) – Dom af 27.10.2011 (C-93/10, EU:C:2011:700).

(18) – Jeg minder om, at PNC solgte sin processuelle stilling i et fuldbyrdelsessøgsmål vedrørende inddrivelse af sin fordring. Jeg vil komme nærmere ind på kvalificeringen af denne overdragelse i det følgende (jf. punkt 33 ff.).

(19) – Ifølge indlæggene for Domstolen fandt overdragelsen sted nøjagtig dagen før den dag, hvor den dom, hvorved den konfiskerede ejendom blev overdraget til PNC, blev retskraftig. Sandsynligheden for, at debitor ville iværksætte appel til prøvelse af denne dom, må således have fremstået som ringe, således at overdragelsesaftalens parter kunne udforme deres aftale ud fra en formodning om, at der ikke ville blive iværksat appel.

(20) – I henhold til denne afgørelse »[havde] overdrageren [...] fra erhververen for overdragelsen modtaget et beløb, der var lavere end det beløb, der var genstand for søgsmålet«. Hvis

formuleringen skal forstås således, at overdragelsen er sket til en pris, der er lavere end værdien af den fordring, som var genstand for fuldbyrdelsessøgsmålet, er dette udsagn efter min opfattelse fejlagtigt, henset til de ovennævnte faktiske omstændigheder (jf. punkt 15 og 17), hvoraf det efter min opfattelse fremgår, at værdien af de rettigheder og pligter vedrørende ejendommen, som PNC har overdraget, er højere end den pris, som Starplant har betalt.

(21) – Jf. bl.a. dom af 12.7.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461 præmis 33), af 22.2.2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, præmis 43), af 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 43), og af 10.1.2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, præmis 47).

(22) – Jf. vedrørende de sproglige problemer i forbindelse med anvendelsen af udtrykket »crédito«, punkt 49 i dette forslag til afgørelse.

(23) – Mens erhververen i den klassiske model for overdragelse af en fordring generelt betaler en pris, der er lavere end fordringens værdi, fordi erhververen påtager sig den hermed forbundne risiko (jf. desuden punkt 30 og 31 i dette forslag til afgørelse).

(24) – PNC anførte i retsmødet, at Starplant, ifølge deres aftale, skulle påtage sig at betale det sidstnævnte beløb, eftersom PNC ikke selv rådede over de nødvendige midler hertil.

(25) – Den pris, som Starplant accepterede, skal efter min opfattelse ses i forhold til den faktiske værdi af den ejendom, som var blevet overdraget til PNC (jf. fodnote 7 i dette forslag til afgørelse), som tyder på, at der er mulighed for videresalg til en fordelagtig pris.

(26) – Jf. punkt 18 ff. i dette forslag til afgørelse.

(27) – Jf. bl.a. dom af 10.3.2011, Bog m.fl. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, EU:C:2011:135, præmis 53 ff.), af 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, præmis 30 ff.), og af 28.2.2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, præmis 30 ff.).

(28) – Ifølge fast retspraksis henviser det i denne bestemmelse omhandlede begreb »levering af varer« ikke til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men det omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (jf. bl.a. dom af 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, præmis 7-9, af 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, EU:C:2015:536, præmis 51, og af 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 75).

(29) – Det fremgår af Domstolens praksis, at en levering af varer udføres »mod vederlag« som omhandlet i nævnte litra a), når der består en direkte sammenhæng mellem den leverede vare og den modværdi, der er modtaget, idet den pris, som leverandøren har modtaget, udgør den faktiske modværdi af det gode, der er leveret til køberen (jf. bl.a. dom af 21.11.2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, præmis 32, af 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, præmis 31, og af 13.6.2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 43).

(30) – Det fremgår af Domstolens praksis, at en levering af en ydelse udføres »mod vederlag« som omhandlet i nævnte litra c), når der består en direkte sammenhæng mellem den leverede ydelse og den modværdi, der er modtaget, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. bl.a. dom af 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 32, og af 5.7.2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, præmis 36 og 37).

(31) – Bl.a. direktivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), og artikel 9, stk. 1, første afsnit.

(32) – I modsætning til bl.a. det tilfælde, hvor en afgiftspligtig person udfører en privat transaktion (jf. bl.a. dom af 4.10.1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, præmis 16 ff., og af 9.7.2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, præmis 18 ff.).

(33) – Jf. dom af 13.6.2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391, præmis 27 ff.), samt generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, punkt 33 ff.), hvori det med føje blev fremhævet, at der i den konkrete sag, som gav anledning til den pågældende dom, bestod en tæt forbindelse mellem den pågældende persons sekundære virksomhed og hans momspligtige primære virksomhed.

(34) – Den portugisiske regering har nærmere bestemt gjort gældende, at den direkte tilknytning til denne virksomhed bør anses for at være til stede, »enten fordi en aftale, når der anlægges søgsmål om anerkendelse af fordringer og fuldbyrdelsessøgsmål, er gennemført som led i [PNC's] økonomiske virksomhed, eller fordi [PNC] har draget fordel af de rettigheder og er blevet pålagt de forpligtelser, som den er tillagt ved en dom, eller fordi [PNC] på egne vegne og for egen regning har indgået den aftale, som gav anledning til overdragelsen mod vederlag til tredjemand af ovennævnte rettigheder og forpligtelser«.

(35) – Jf. analogt dom af 12.1.2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 42 ff.), og af 8.11.2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, præmis 35 ff.).

(36) – Jf. punkt 22 i dette forslag til afgørelse.

(37) – Jf. bl.a. dom af 22.10.2015, Impresa Edilux og SICEF (C-425/14, EU:C:2015:721, præmis 20), og af 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 34 og 35).

(38) – PNC og den portugisiske regering har i deres skriftlige indlæg udelukkende taget stilling til det præjudicielle spørgsmål på grundlag af litra b) i artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112. I retsmødet blev de imidlertid af Domstolen opfordret til at tage stilling til Kommissionens synspunkt, hvorefter en transaktion som den i hovedsagen omhandlede snarere kan henhøre under fritagelsen i henhold til litra d) i nævnte stk. 1.

(39) – I denne henseende skal det nævnes, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke kan tillægges den formulering, der er anvendt i en af sprogversionerne, større betydning end de øvrige sprogversioner, og at der i tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige versioner skal tages hensyn til den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i (jf. bl.a. dom af 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, præmis 47, og af 25.10.2018, Tänzer & Trasper, C-462/17, EU:C:2018:866, præmis 20).

(40) – Kommissionen har forklaret, at der i den portugisiske sprogversion af artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112 er anvendt ordet »créditos« (på dansk »lån«) i litra b) og c), mens ordene »créditos« og »dívidas« (på dansk »fordringer«) begge er anvendt i litra d), hvilket kan give adressaterne for

denne sprogudgave det indtryk, at de to udtryk svarer til hinanden i dette direktiv. I størstedelen af de øvrige sprogversioner (med undtagelse af den italienske og den spanske version) er der derimod anvendt et udtryk, der svarer til »créditos«, i litra b) og c), mens alene det udtryk, der svarer til ordet »dívidas«, er anvendt i litra d).

(41) – Idet litra j) og k) udtrykkeligt kun vedrører de i samme direktivs artikel 12, stk. 1, litra a) og b), særlige tilfælde, dvs. henholdsvis »levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning« og »levering af en byggegrund«.

(42) – I sit forslag til afgørelse Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, punkt 15) fremhævede generaladvokat Jacobs: »I henhold til [sjette] direktiv [...] er levering og udlejning af fast ejendom i princippet fritaget for moms[, i henhold til artikel 13, punkt B, litra b), g) et h), der svarer til artikel 135, stk. 1, litra j), k) og l), i direktiv 2006/112]. Disse fritagelser genspejler de særlige vanskeligheder, der opstår i forbindelse med opkrævning af moms af sådanne goder. Til forskel fra almindelige goder er jord ikke resultatet af en fremstillingsproces, desuden kan bygninger, når de først er opført, skifte ejer flere gange i deres levetid, ofte uden at der dermed er forbundet yderligere økonomisk aktivitet.«

(43) – Disse bestemmelser er bl.a. genstand for dom af 17.1.2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, præmis 22-36), og af 13.6.2018, Polfarmex (C-421/17, EU:C:2018:432, præmis 43), samt generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:226, punkt 23 ff.).

(44) – Idet det præciseres, at Domstolens praksis vedrørende de bestemmelser i sjette direktiv, der har et tilsvarende indhold, dvs. dette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1)-6), er relevant for fortolkningen af artikel 135, stk. 1, litra b)-g), i direktiv 2006/112 (jf. dom af 26.5.2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, præmis 32, og af 26.5.2016, National Exhibition Centre, C-130/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:357, præmis 27).

(45) – Jf. bl.a. dom af 21.6.2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, præmis 22), af 26.5.2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, præmis 33), af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 38 ff.), og af 25.7.2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, præmis 28).

(46) – Jf. bl.a. dom af 28.10.2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, præmis 25), af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 39 og 45), af 25.7.2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, præmis 29), og af 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 37).

(47) – Jf. bl.a. dom af 19.4.2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, præmis 21 ff.), af 22.10.2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, præmis 44 ff.), af 28.10.2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, præmis 26 ff.), af 22.10.2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, præmis 37 ff.), af 26.5.2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, præmis 36 og 54), og af 25.7.2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, præmis 31 og 45).

(48) – Jf. bl.a. dom af 19.4.2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, præmis 24), af 26.5.2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, præmis 55), og af 25.7.2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, præmis 46).

(49) – Jf. punkt 53 i dette forslag til afgørelse.

(50) – Jf. vedrørende den omstændighed, at denne betegnelse heller ikke har nogen indflydelse med hensyn til momspligt hvad angår den i hovedsagen omhandlede transaktion, punkt 33 i dette

forslag til afgørelse.

(51) – Jf. bl.a. dom af 21.6.2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, præmis 25).

(52) – Jf. desuden den i fodnote 47 i dette forslag til afgørelse nævnte retspraksis.

(53) – I modsætning til, hvad der synes at fremgå af den dom, som er appelleret til denne ret, og i overensstemmelse med den udtalelse fra den offentlige anklager ved denne ret, som er nævnt i forelæggelsesafgørelsen.

(54) – En fordring, »som er opstået på grund af misligholdelse af en aftale vedrørende formidling af fast ejendom«, hvortil lægges »moms [...] med den på betalingstidspunktet gældende momssats og med tillæg af morarenter, der allerede er påløbet eller kan påløbe, indtil betaling sker«.

(55) – Jf., som eksempel, de forskellige typer lån, der gav anledning til dom af 29.4.2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), kendelse af 7.7.2010, Curia (C-381/09, ikke trykt i Sml., EU:C:2010:406), og dom af 8.12.2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936).

(56) – Jf. dom af 27.10.1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, præmis 12 ff.), hvori Domstolen fastslog, at det, selv om fritagelserne skal fortolkes strengt, dog må antages, at hvis långiverens eller låntagerens identitet ikke er præciseret, er udtrykket »ydelse og formidling af lån« tilstrækkelig bredt til at kunne omfatte kredit ydet af en leverandør af goder i form af udsat betaling, samt af 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, præmis 36).

(57) – Jf. bl.a. dom af 21.6.2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, præmis 23 og 28), og af 5.7.2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, præmis 27), samt kendelse af 21.11.2017, Kerr (C-615/16, ikke trykt i Sml., EU:C:2017:906, præmis 42 og 43).

(58) – Regeringen har i denne forbindelse henvist til dom af 19.7.2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, præmis 23 og 24), som vedrører formueforvaltning i forbindelse med værdipapirer (porteføljeforvaltning).

(59) – Jf. punkt 53 ff. i dette forslag til afgørelse.

(60) – Jf. bl.a. dom af 22.10.2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, præmis 45 ff.), af 22.10.2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, præmis 38 ff.), af 26.5.2016, National Exhibition Centre (C-130/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:357, præmis 34 ff.), og af 25.7.2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, præmis 36).

(61) – Momslovens artikel 9, nr. 27, litra c), er nærmere bestemt affattet således: »as operações [...] relativas a [...] transferências, recebimentos [...]« og den portugisiske sprogversion af artikel 135, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd: »[a]s operações [...] relativas a [...] transferências, créditos [...]« (det første af de af mig fremhævede ord kan oversættes med »kasseindtægter« og det andet med »lån«).

(62) – I henhold til den i punkt 53 i dette forslag til afgørelse nævnte retspraksis.

(63) – I retsmødet gav den portugisiske regering udtryk for den opfattelse, at den nationale lovgiver kan have anset det for unødigt at nævne ordet »gæld«, da det ville være en gentagelse af ordet »betalinger«, som er anvendt i samme litra d). Kommissionen har anført, at den ordlyd, der er anvendt i portugisisk ret, ikke medførte problemer, for så vidt som den af forvaltningsmyndigheden anvendte praksis var i overensstemmelse med EU-retten.

(64) – Jeg minder om, at PNC's fordring på det tidspunkt, hvor aftalen blev indgået med Starplant, ikke alene var blevet anerkendt ved en retslig afgørelse, både i princippet og hvad angår beløbet, men den faktiske inddrivelse af denne fordring var sikret, og gælden var i praksis blevet betalt, efter at den ejendom tilhørende debitor, som var blevet konfiskeret, var blevet overdraget til PNC (jf. desuden punkt 34 i dette forslag til afgørelse).

(65) – Rettigheder med pligt til at betale forvaltningsorganet forskellen mellem størrelsen af PNC's fordring over for debitor og den pris, hvortil den faste ejendom tilhørende debitor var blevet overdraget til PNC (jf. punkt 16 i dette forslag til afgørelse).

(66) – Jf. bl.a. dom af 26.6.2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, præmis 49, 58 og 72-80), og af 28.10.2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, præmis 29-36).

(67) – Kommissionen har i sit skriftlige indlæg anført, at Starplant i egenskab af køber eller erhverver derimod kunne være afgiftspligtig, hvis den pågældende overdragelse kunne udgøre en »inddrivelse af fordringer«. Den portugisiske regering har i retsmødet udtrykt tvivl om, hvorvidt den af Starplant leverede ydelse kan kvalificeres således, henset til den betalingsgaranti, som PNC allerede var indehaver af, da denne overdragelse fandt sted. Hvordan det end forholder sig, skal det fremhæves, at dette ikke er situationen i tvisten i hovedsagen, idet PNC og den portugisiske skatte- og afgiftsmyndighed er de eneste parter heri.