

62017CC0692

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

esitatud 2. mail 2019 (1)

Kohtuasi C-692/17

Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksuvabastused – Artikli 135 lõike 1 punktid b ja d – Tehingud, mis on seotud krediidi andmise ja läbirääkimise ning krediidi haldamisega – Võlanõuetega seotud tehingud, välja arvatud võlgade sissenõudmine – Oma menetlusseisundi tasu eest üleandmine kolmandale isikule kohtuotsusega tunnustatud võlanõude sissenõudmise menetluses

I. Sissejuhatus

1.

Eelotsusetaotlus, mille koostas Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus), esitati kohtuvaidluses käibemaksu üle, mida peab tasuma kinnisvara vahendustevõtja seoses sellega, et tema kui maksukohustuslane loovutas tasu eest kolmandale isikule oma seisundi kohtuotsusega tunnustatud võlanõude sissenõudmise menetluses.

2.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus käsitleb direktiivi 2006/112/EÜ (2) artikli 135 lõike 1 punkti b tõlgendamist; selles punktis nähakse ette käibemaksuvabastus maksukohustuslase tehingute puhul, mis hõlmavad krediidi andmist ja läbirääkimist ning krediidiandja poolset krediidi haldamist.

3.

Minu arvates peab kohus selleks, et anda tarvilik vastus kõnealuse kohtu esitatud küsimusele, käesoleval juhul tegema otsuse ka sama artikli 135 lõike 1 punkti d tõlgendamise kohta; selles punktis nähakse ette käibemaksuvabastus maksukohustuslase tehingute puhul, mis on seotud võlanõuetega, välja arvatud juhul, kui tegemist on võlgade sissenõudmisega.

4.

Põhjustel, mida käsitletakse käesolevas ettepanekus, olen ma seisukohal, et eespool nimetatud punkte b ja d tuleb tõlgendada nii, et neis osutatud maksuvabastusi ei tuleks kohaldada sellistes

olukordades nagu põhikohtuasjas.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5.

Nagu on osutatud põhjenduses 1, on direktiivi 2006/112 näol tegemist kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ uuesti sõnastamisega (3).

6.

Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktide a ja c kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarred ja teenuste osutamine, kui need toimuvad tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

7.

Direktiivi artikli 9 lõike 1 teises lõigus on määratletud mõiste „majandustegevus“ kõnealuse direktiivi tähenduses.

8.

Direktiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt on „kaubatarne“ materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

9.

Vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 24 lõikele 1 on teenuste osutamine „mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne“. Direktiivi artikli 25 punktis a on täpsustatud, et „[t]eenuste osutamine võib seisneda muu hulgas ühes järgmistest tehingutest: [...] omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamine.“

10.

Selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punktide b ja d kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust järgmised tehingud:

„b) krediidi andmine ja läbirääkimine ning krediidi haldamine krediidiandja poolt;

[...]

d) hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (välja arvatud võlgade sissenõudmisega) seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine“ (4).

B. Portugali õigus

11.

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (edaspidi „käibemaksuseadustik“) hõlmab mitut sätet, mille eesmärk on viia käibemaksu käsitlev Portugali õigus vastavusse kõnealuses valdkonnas kohaldatavate liidu teiseste õigusaktidega (5).

12.

Kõnealuse seadustiku artikli 9 punkti 27 alapunktide a ja c kohaselt kohaldatakse põhikohtuasja asjaolude aset leidmise ajal käibemaksuvabastust järgmiste tehingute suhtes:

„a)

mis tahes vormis krediidi andmise tehingud ja nendega kaasnev läbirääkimine, sealhulgas diskonteerimis- ja rediskonteerimistehingud ning krediidi juhtimine ja haldamine krediidiandja poolt;

[...]

c)

hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, sissenõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (välja arvatud võlgade sissenõudmisega) seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine“.

III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimus ja menetlus Euroopa Kohtus

13.

Eelotsusetaotlusest ja Euroopa Kohtule esitatud riiklikust toimikust selgub, et 2006. aasta novembris nõustus Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária, Lda (edaspidi „PNC“) pakkuma oma kinnisvaravahendusega seotud tegevuse raames teatavat põllumajandusmaa ainuõiguslikku maakleriteenust. PNC esitas müügipakkumise, kuid maa omanik sellega ei nõustunud, samuti keeldus ta tasumast talle osutatud teenuse eest.

14.

PNC esitas Tribunal de Família e Menores e de Comarca de Portimãole (Portimão piirkonna perekonna- ja alaealiste asjade kohus, Portugal) maa omaniku vastu hagi, milles nõudis, et tema volitajalt mõistetakse välja 125000 eurot kinnisvaraettevõtte vahendustasu koos sellele lisanduva käibemaksuga ja viivitusintressiga kuni kogu summa täieliku tasumiseni. Jõustunud kohtuotsusega rahuldaskohus PNC nõude.

15.

Kuna võlgnik ei tasunud temalt välja mõistetud summat, esitas PNC samale kohtule sundtäitmise avalduse, et saavutada oma võlanõude rahuldamine; võla suurus oli eespool nimetatud kohtuotsuse põhjal kokku 170859,62 eurot (6).

16.

Täitemenetluse raames arestiti võlgnikule kuuluv kinnisvara, et tagada võlasumma tasumine. Arestitud vara määrati PNC-le summas 606200 eurot (7) ning PNC-l tekkis kohustus maksta täitevametile ülemäärane osa, st erinevus määratud vara väärtuse ja võlanõude ning täitemenetluse kulude summa vahel. Selgus, et selle ülemäärase osa suurus on kokku 417937,12 eurot.

17.

29. septembri 2010. aasta lepinguga loovutas PNC ettevõttele Starplant – Unipessoal Lda (edaspidi „Starplant“) kõik õigused oma nõudele käimasolevas sundtäitmise menetluses, saades

Starplantilt selle eest tasu 351619,90 eurot (8).

18.

2010. aasta oktoobris kandis PNC ühelt poolt raamatupidamisarvestusse nimetatud volitajale osutatud teenuste eest saadud 125000 eurot ning tasus summa 26250 eurot, mis vastas saadud summa pealt arvestatud käibemaksule. Teiselt poolt kajastas ta kontol „Muu täpsustamata kasum“ summa 200369,90 eurot, mis vastab Starplanti makstud summa ülejäänud osale, (9) arvestamata sellelt summalt mingit käibemaksu.

19.

24. juunil 2014 esitas Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugali maksu? ja tolliamet) maksunõude käibemaksu tasumiseks (73840,18 eurot (10)), millele lisandub intress (9807,59 eurot), seega kokku 83647,77 eurot, leides, et PNC esitatud käibedeklaratsioonis ei olnud eespool nimetatud nõude loovutamise tehingut summas 351619,90 eurot korrektselt kajastatud. Maksuhaldur leidis sellega seoses, et tegemist on kinnisvaraettevõtte komisjonitasu hõlmavast tehingust eraldiseisva tehinguga, mille suhtes tuleb kohaldada käibemaksu, kuna tegemist on õiguse loovutamisega tasu eest maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, mis on hõlmatud teenuse osutamise mõistega, mille suhtes ei saa kohaldada mitte ühtegi käibemaksuseadustikus sätestatud maksuvabastust.

20.

30. juuni 2015. aasta otsusega rahuldab Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (Loulé haldus? ja maksukohus, Portugal) PNC nõude tühistada eespool nimetatud käibemaksunõue (11).

21.

4. veebruari 2016. aasta otsusega rahuldab Tribunal Central Administrativo Sul (lõunapiirkonna apellatsioonistme halduskohus, Portugal) Fazenda Pública (riigikassa, Portugal) kaebuse ja tühistas halduskohtu tehtud otsuse põhjendusel, et kõnealune võlanõue on seotud PNC majandustegevusega ning et seda tuleb käsitada maksustatava teenuse osutamisenä ning selle suhtes ei saa kohaldada ühtegi käibemaksuseadustiku artiklis 9 sätestatud maksuvabastust. Konkreetselt sedastas kohus, et vaadeldava tehingu suhtes ei saa kohaldada artikli 9 punkti 27 alapunktis a sätestatud maksuvabastust panga? ja finantstehingutele, mis on seotud krediidi andmise ja sellega seotud läbirääkimistega.

22.

PNC esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus), väites ennekõike, et käibemaksuseadustiku artikli 9 punkti 27 alapunktis a osutatud maksuvabastust saab kohaldada võlanõude üleandmise tehingutele ka sel juhul, kui seda teevad muud üksused kui finantsasutused. Seejuures tugines PNC Euroopa Kohtu praktikale, mis käsitleb Portugali õigusesse ülevõetud liidu õiguse sätet, nimelt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 1, mis asendati direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktiga b (12).

23.

Neil asjaoludel võttis Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) 8. novembril 2017 vastu otsuse, mis kinnitati 11. detsembril 2017, menetlus peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmine eelotsuse küsimus:

„Kas direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis b sätestatud maksuvabastuse kohaldamisel hõlmavad mõisted „krediidi andmine“, „läbirääkimine“ ja „krediidi haldamine“ seda, kui käibemaksukohustuslane loovutab talle täitemenetluses kuuluva nõude, mis on kohtuotsusega tunnustatud ja mis tuleneb kinnisvara vahenduslepingu täitmata jätmisest, tasu eest kolmandale isikule koos käibemaksuga määras, mis kehtib makse tegemise kuupäeval, ja maksuintressiga, mis on juba kogunenud või mis võib koguneda kuni summa täieliku tasumiseni?“

24.

Kirjalikud seisukohad esitasid PNC, Portugali valitsus ja Euroopa Komisjon. Nad kõik esitasid 7. veebruari 2019. aasta kohtuistungil oma suulised seisukohad.

IV. Analüüs

25.

Võttes arvesse tavapära lähenemist käibemaksu valdkonnas ning arvestades arutelu käigus selgunud asjaolusid, mis on seotud põhikohtuasja esemeks oleva võõrandamistehinguga, pean ma vajalikuks esitada eelnevalt kaalutlused, mis on seotud selle tehingu kvalifitseerimisega, selleks et otsustada, kas selle suhtes tuleks kohaldada käibemaksu (A jagu), ning vastata alles seejärel küsimusele, kas selle tehingu suhtes on vaadeldaval juhul võimalik kohaldada direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktides b ja d sätestatud maksuvabastusi (B jagu).

A. Käibemaksu kohaldamine sellise tehingu suhtes, nagu seda on põhikohtuasjas käsitletav tehing

26.

Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus tundub lähtuvat seisukohast, et põhikohtuasjas käsitletava tehingu suhtes tuleb kohaldada käibemaksu, näitab kohtus tekkinud arutelu, et seda seisukohta on võimalik vaidlustada, mitte üksnes seetõttu, et kõnealune tehing on erilist laadi (1. alajagu), vaid ka arvestades konkreetse maksukohustuslase majandustegevust (2. alajagu); seejuures tuleb kohe märkida, et Euroopa Kohtu ülesanne on teha otsuseid liidu õiguse asjaomaste sätete kohta, andes eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõik vajalikud elemendid põhikohtuasja lahendamiseks, ning et ainult liikmesriikide kohtutel on õigus hinnata faktilisi asjaolusid (13).

1. Asjaomase tehingu laad

27.

Selleks et vaidlustada põhikohtuasjas käsitletava tehingu maksustamist, väitis PNC, et tegemist on võlanõude loovutamisega, mis jääb direktiivi 2006/112 kohaldamisalast välja, nagu on sätestatud eeskätt selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punktides a ja c, milles käsitletakse kaubatarneid ja teenuste osutamist selle direktiivi vastavalt artikli 14 lõike 1 ja artikli 24 lõike 1 tähenduses.

28.

Seevastu Portugali valitsus väidab, et selle tehingu suhtes tuleb kohaldada käibemaksu, osutades, et Portugali maksuameti hinnangul on tegemist ühe teenuse osutamisega, (14) ning märkides, et vaikimisi tuleks sellist tehingut käsitada materiaalselt vara hõlmava kaubatarnena. Kohtuistungil toetas komisjon seisukohta, et tegemist on kahe maksustatava teenusega, neist esimene on seotud PNC võlanõude loovutamise ja teine selle äriühingu menetlusseisundi loovutamise (15).

29.

Mina omalt poolt kaldun arvama, et vaidlusaluse tehingu näol on tegemist küll keeruka, aga siiski ühe tehinguga, ning et see on käsitatav kinnisvara tarnena, nii et see tehing jääb käibemaksu kohaldamisalasse, ilma et see kahjustaks maksuvabastuseeskirjade võimalikku kohaldamist sellise vara suhtes (16) ja seda järgmistel põhjustel.

30.

Esiteks märgin ma, et PNC väide, mille kohaselt võlanõude loovutamine, mis eeldab kõikide kõnealusest võlanõudest tulenevate õiguste lõplikku üleandmist, nagu põhikohtuasjas käsitletav loovutamine, jääb käibemaksu kohaldamisalast välja, tugineb ennekõike GFKL Financial Services kohtuotsusele (17). Selles otsuses tõlgendas Euroopa Kohus kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 (mis vastab direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktidele a ja c) nii, et „ettevõtja, kes ostab omal riskil halbu nõudeid hinnaga, mis on madalam nende nõuete nominaalväärtusest, ei osuta tasu eest teenust [...], kui vahe nõuete nominaalväärtuse ja müügihinna vahel kajastab nende nõuete tegelikku majanduslikku väärtust võõrandamise hetkel.“

31.

Sellega seoses piisab, kui märkida, nagu seda tegi Portugali valitsus, et käesoleva kohtuasjaga seonduvad asjaolud on väga erinevad nimetatud kohtuasjaga seonduvatest asjaoludest. Ühelt poolt ei ole käesoleval juhul tõepoolest tegemist võlanõude omandamisega asjaomase maksukohustustlase, PNC poolt, vaid vastupidi, kõnealuse maksukohustustlase teist laadi õiguste loovutamisega (18). Teiselt poolt ei saa väita, et tegemist on halva võlanõudega ning et tehing toimus ostja, st Starplanti riskil, kuna loovutamise hetkel oli nii PNC võlanõude õiguspära ja summat juba kohtuotsuse alusel tunnustatud, kusjuures võlgniku maksejõuetuse võimalus oli välistatud tänu peaaegu lõpule jõudnud sundtäitmise menetlusele (19). Ühtlasi leian ma, et käesoleval juhul ei ole ostuhind võlanõude nominaalväärtusest ja sellega seotud täitemenetlusega seotud summast mitte madalam, vaid kõrgem, vaatamata sellele, et eelotsusetaotluse sõnastus võib selles osas kahtlusi tekitada (20).

32.

Teiseks tuleb osutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei sõltu ühise käibemaksusüsteemi kohaldamine mitte vaidlusaluse tehingu poolte väljendatud soovist, muu hulgas nende valitud nimetusest, vaid liidu õiguses sätestatud objektiivsetest kriteeriumidest, mis eelkõige on seotud majandusliku ja kaubandusliku tegelikkuse arvessevõtmisega, mida hinnatakse lähtuvalt kõigist asjassepuutuvatest asjaoludest kogumis (21).

33.

Seetõttu ei saa asjaolu, et PNC ja Starplanti vahel sõlmitud lepingu nimetamisel kasutasid pooled väljendit „cessão de crédito“, mida võib tõlkida nii „krediidi loovutamisenä“ kui ka „võlanõude loovutamisenä“, (22) pidada määrava tähtsusega teguriks. Vastupidi, asjaolud, milles

vaidlusalune tehing toimus, ja majanduslik tegelikkus, mida need asjaolud peegeldavad, viivad mind järeldusele, et kõnealuse tehingu peaeesmärk on loovutajale, st PNC?le kohtu määratud kinnisvaraga seotud õiguste ja kohustuste üleandmine vastutasuks lõpliku kohtuotsuse alusel juba tunnustatud võlanõude tasumisele.

34.

Ühelt poolt, nagu seda näitab eelotsuse küsimuse sõnastus, on vaidlusalune tehing seotud menetlusseisundi loovutamisega ja mitte võlanõude loovutamisega. Sellega seoses tuleb märkida, et võlg oli sisuliselt tasutud võlgnikule kuuluva kinnisvara kohtu poolt PNC?le määramisega ning loovutamine oli sellest määramisest hilisem, kuigi selle määramise aluseks olev otsus jõustus alles järgmisel päeval pärast lepingu allakirjutamist. Sellist analüüsi toetab kõrge hind (351619,90 eurot), (23) mida Starplant oli nõus tasuma selleks, et saada selle menetlusseisundiga seotud õigused, millega seondub ilmselt ka PNC kohustus maksta ülejääv osa (417937,12 eurot) (24) tagasi täiteametile, seega on tegemist, kui ma ei eksi, enam kui 769000 euro suuruse maksega (25). Lisaks sellele tuleb märkida, et PNC arvestas ise kohtu tunnustatud suurendatud võlanõude summalt käibemaksu ning et põhikohtuasjas seda ei käsitleta (26).

35.

Teiselt poolt nõustun ma Portugali valitsuse seisukohaga, mille kohaselt pärast kohtu poolt kinnisvara PNC?le määramist loovutas ettevõtte Starplantile tasu eest oma menetlusseisundi, hõlmates kõik sellega seotud varad ja kohustused, nii et üle anti omavahel seotud õiguste ja kohustuste kogum ning see üleandmine oli ühetaoline ja üldine. Euroopa Kohus on korduvalt selgitanud, et tehingut, mis koosneb selle tehingu eesmärgist ja tehinguosaliste huvidest tingitud iseloomulikke tegureid silmas pidades majanduslikus mõttes ainult ühest teenusest, ei tohi kunstlikult osadeks lahutada, et mitte kahjustada käibemaksusüsteemi toimimist (27). Seega ei jaga ma komisjoni seisukohta, mille kohaselt vaidlusalune tehing tuleks eraldada kaheks eraldatud osaks, kuna, nagu eespool osutatud, olen ma seisukohal, et tehing ei ole seotud võlanõude loovutamisega.

36.

Viimaks leian, et vaidlusaluse tehinguga seotud erinevate tegurite puhul on peamine asjaolu, mille tõttu Starplant nõustus PNC?ga sõlmitud lepingu tingimustega ja eelkõige makstava summaga, asjaolu, et PNC loovutas talle õiguse käsutada materiaalselt vara, st talle kohtu määratud kinnisvara sellisel viisil, nagu ta oleks selle omanik, see aga vastab täpselt direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 1 esitatud kaubatarne määratlusele (28). Lisaks sellele on minu arvates vaieldamatu, nagu seda on nimetatud ka eelotsuse küsimuses, et PNC menetlusseisundi loovutamine toimus tasu eest, seega kõnealuse direktiivi artikli 2 lõike 1 punktis a sätestatud tingimustel, kuna PNC?le makstud summa kujutas endast Starplantile üleantud kinnisvaraga seotud õiguste eest makstavat tasu (29).

37.

Teise võimalusena tuleb märkida, et isegi kui kaubatarvena määratlemine ei leia kinnitust, on põhikohtuasjas käsitletav tehing oma laadi tõttu sellele vaatamata potentsiaalselt käibemaksuga maksustatav. Sellisel juhul peaks sellele tehingule laienema teenuse osutamise määratlus vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 24 lõikele 1, mis hõlmab kõiki teenuseid, mille näol ei ole tegemist kaubatarnega. Täpsemalt, nagu on märkinud Portugali valitsus ja komisjon, võib vaidlusalust tehingut käsitada immateriaalse vara loovutamist hõlmava teenuse osutamisenäo kõnealuse direktiivi artikli 25 tähenduses. Lisaks sellele on ka sel juhul ilmne, et tehing toimus tasu eest, vastavalt sama direktiivi artikli 2 lõike 1 punktis c sätestatud tingimustele, kuna selle

osutamise eest maksti tasu (30).

38.

Eelnevast tulenevalt leian ma, et kui eelduseks võetud faktiliste asjaolude analüüs peab paika – mida peab hindama liikmesriigi kohus –, tuleks sellist tehingut, nagu põhikohtuasjas käsitletav tehing, käsitada tasu eest toimunud kaubatarnena direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses ning seda on võimalik kõnealuse artikli 2 kohaselt maksustada käibemaksuga.

2. Asjaomase maksukohustuslase majandustegevus

39.

PNC väidab täiendavalt sisuliselt, et põhikohtuasjas käsitletava kohtuvaidlusega seotud olukorras ei saa järeldada, et loovutaja tegutses oma „majandustegevuse“ raames direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses. Ta väidab, et tema osalemine vaidlusaluses loovutustehingus oli ühekordne, kuna ettevõtte ei tegele tavapäraselt krediiditehingutega seotud tegevusega, vaid kinnisvaravahenduse teenuse osutamisega. Nii Portugali valitsus kui ka komisjon lükkavad selle väite tagasi. Ma nõustun nende seisukohaga.

40.

Sellega seoses leian ma, et sõltumata vaidlusaluse tehingu kvalifitseerimisest on PNC näol tegemist „käibemaksukohustuslasega“, kes „sellena tegutseb“, nagu on sätestatud direktiivis 2006/112, (31) kuna asjaomane isik teostas selle tehingu oma maksustatava tegevuse raames (32).

41.

Nagu komisjon märkis kohtuistungil käigus, tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et isikut, kes on juba käibemaksukohustuslane seoses oma tavapärase tegevusega, tuleb pidada „maksukohustuslaseks“ seoses mis tahes muu majandustegevusega, millega ta tegeleb juhuti, tingimusel et see tegevus on tegevus direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses (33). Seega ei ole minu arvates tähtsust sellel, et PNC tegi vaidlusaluse tehingu erandkorras, kui see on samas tihedalt seotud majandustegevusega, millega kõnealune maksukohustuslane põhiliselt tegeleb.

42.

Ma leian sarnaselt Portugali valitsuse ja komisjoniga, et põhikohtuasjas käsitletav tehing on reaalselt käsitletav PNC tegevuse – kinnisvarateenuste vahendamise – laiendusena, kuna sellise loovutamise ese on seisundi vahetamine menetluses, mis hõlmab PNC maksustatava tegevuse raames sõlmitud lepingust tuleneva võlanõude sissenõudmist (34). Asjaomane tehing kuulub seega minu arvates käibemaksu kohaldamisalasse (35).

43.

Neid liidu õiguse asjassepuutuvates normides sätestatud tõlgendamist võimaldavaid elemente arvesse võttes ning arvestades, et põhikohtuasja konkreetsete asjaolude kontrollimise kohustus on eelotsusetaotluse esitanud kohtul, tuleb käsitletav tehing kvalifitseerida, et veenduda, kas selle suhtes saab kohaldada käibemaksu, enne kui vaadelda, kas selle tehinguga seoses on võimalik kohaldada maksuvabastust.

44.

Võttes arvesse kvalifitseerimist, mida mina pean kõige asjakohasemaks, ning mida eelotsusetaotluse esitanud kohus kasutas vaadeldava tehingu puhul, st otsust, et tegemist on kinnisvara hõlmava kaubatarnega, pean ma vähetõenäoliseks, et käesoleval juhul on võimalik kohaldada direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktides b ja d sätestatud maksuvabastusi. Sellele vaatamata esitan ma ammendavuse huvides märkused seoses selle küsimusega, andes vastuse esitatud küsimusele ja hõlmates olukorra, kus minu soovitatud käsitlemise asemel kõnealune tehing kvalifitseeritakse teenuse osutamiseks, mida minu arvates eeldas eelotsusetaotluse esitanud kohus eelotsuse küsimust esitades.

B. Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktides b ja c sätestatud maksuvabastused

45.

Enne direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktide b ja d tõlgendamist (vastavalt 3. alajagu ja 4. alajagu) tuleb esitada põhjused, miks ma pean vajalikuks vaadelda neid kaht sätet (1. alajagu), ning seejärel esitan põhilised järeldused, mis on Euroopa Kohtu praktikas selles valdkonnas juba varasemalt tehtud (2. alajagu).

1. Vajadus laiendada Euroopa Kohtu antavat vastust

46.

Võib märkida, et vormiliselt käsitleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimus üksnes direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis b sätestatud käibemaksuvabastust, millega nähakse ette käibemaksuvabastus tehingute puhul, mis hõlmavad „krediidi andmist“, „läbirääkimist“ ja „haldamist“. Eelotsusetaotlusest ilmneb, et küsimuse sõnastus peegeldab PNC kaebuses esitatud õiguslikku alust (36). Samas ei takista see asjaolu seda, et käesolevas kohtuasjas antakse tõlgendus ka kõnealuse direktiivi muudele sätetele.

47.

Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib Euroopa Kohus eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmisel arvesse võtta ka selliseid liidu õigusnorme, millele liikmesriigi kohus ei ole oma küsimuses viidanud. Sellisel juhul on Euroopa Kohtu ülesanne tuletada liikmesriigi kohtu esitatud andmete kogumist ja eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu õiguse aspektid, mida on vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (37).

48.

Käesoleval juhul, võttes arvesse põhikohtuasja aluseks olevaid asjaolusid, st asjaolu, et vaidlus on seotud võlanõude sundtäitmisega, olen ma samalaadselt komisjoniga (38) seisukohal, et Euroopa Kohus peaks tõlgendama mitte üksnes direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti b, millele osutatakse eelotsuse küsimuses, vaid samuti ka sama lõike 1 punkti d, mis, nagu tuleb sedastada, hõlmab käibemaksuvabastust seoses tehingutega, mis on seotud „võlanõuetega“.

49.

Sellega seoses märgib komisjon minu arvates õigustatult, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukoht, mille kohaselt artikli 135 lõike 1 punkt b on käesoleval juhul võimalik kohaldatav säte, võib olla tingitud kõnealuse lõike 1 portugali keelsest sõnastusest (39). Asi on selles, et samas kui enamikus teistes keeleversioonides on tehtud selge vahe kõnealuse lõike punktis b osutatud

„krediidi“ ja punktis d osutatud „võlanõuete“ vahel, siis portugali keelses versioonis kasutatakse sõna „créditos“ nii punktis b kui punktis d, mis võib olla tekitanud teatava segaduse seoses õigusliku alusega, mis võib põhikohtuasjas käsitletava vaidluse jaoks olla asjakohane (40).

50.

Sellest lähtuvalt, kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus piiras esitatud eelotsuse küsimuse direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti b tõlgendamisega, tuleb minu arvates pidada asjakohaseks tõlgendada ka selle lõike 1 punkti d, et määrata kindlaks, kas sellise tehingu suhtes, nagu põhikohtuasjas käsitletav tehing, on võimalik kohaldada üht neist kahest sättest, võttes arvesse Euroopa Kohtu praktikast tulenevaid seisukohti selles valdkonnas.

51.

Tuleb märkida, et eeldusel, et vaadeldavat tehingut tuleb käsitada minu seisukohale vastavalt kinnisvara kaubatarbena, võib tekkida küsimus, ega käesoleval juhul ei ole võimalik kohaldada kõnealuse artikli 135 lõike 1 punkte j ja k, mis käsitlevad vastavalt „ehitise [...] ja maa, millel ehitise asub“ võõrandamist ning „ehitise maa“ võõrandamist, (41) nii et vaadeldava tehingu suhtes kohaldataks käibemaksuvabastust, nagu seda tavaliselt selles valdkonnas tehakse (42). Seejuures on PNC osutanud nendele sätetele nii kohtule esitatud kaebuses kui ka Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades. Samas, võttes arvesse eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimuse olemust ning piiratud andmeid, mida see otsus hõlmab seoses vaidlusaluse loovutamise esemeks oleva kinnisvara liigiga, ei võta ma seisukohta nende punktide j ja k tõlgendamise kohta (43).

2. Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktide b ja d tõlgendamist käsitlev kohtupraktika

52.

Euroopa Kohtu praktikast vaadeldavas valdkonnas ilmneb, et direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktide b ja d tõlgendamisel tuleb arvesse võtta mitut ühiseeskirja (44).

53.

Esiteks ei ole vaidlust selles, et kõik selle direktiivi artikli 135 lõikes 1 nimetatud maksuvabastused on liidu õiguse autonoomsed mõisted, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi erinev kohaldamine eri liikmesriikides ning mida tuleb kohaldada ühetaoliselt, lähtuvalt üldisest kontekstist ja ühise käibemaksusüsteemi eesmärkidest (45). Sellest tuleneb, et teatava tehingu suhtes on võimalik kohaldada kõnealuseid maksuvabastusi sõltumata sellest, kuidas seda tehingut käsitatakse lähtuvalt liikmesriigi õigusest ning millise nimetusega tehingu pooled tehingut on nimetanud.

54.

Teiseks on Euroopa Kohus korduvalt selgitanud, et nimetatud artikli 135 lõikes 1 sätestatud maksuvabastusi määratlevate sätete sõnastust tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga kaubarne ja iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Samas ei saa nende sätete tõlgendamine olla nii piirav, et see kaotab asjaomaste maksuvabastustega seotud tegurite soovitava toime (46).

55.

Kolmandaks, kuna tegemist on konkreetsete tehingutega, mille suhtes kohaldatav maksuvabastuse

alus on direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktid b–g, on Euroopa Kohus sedastanud, et need tehingud on määratletud osutatud teenuste laadi, mitte teenuse osutaja või saaja põhjal. Teisisõnu sõltub maksuvabastuse kohaldamine mitte sellest, et vaadeldava tehingu on teinud teatavat liiki asutus või juriidiline isik, vaid tingimusest, et tehingu on oma olemuselt finantstehing (47). Sellega seoses tõi Euroopa Kohus välja asjaolu, et punktides b–g osutatud finantstehingute maksust vabastamise eesmärk on ületada maksustatava väärtuse ja mahaarvatava käibemaksu suuruse kindlaksmääramisega seotud raskused (48).

56.

Olles korranud neid põhilisi tõlgendamiseeskirju, mis minu arvates on käesoleva kohtuasja puhul asjassepuutuvad, tuleb neid nüüd rakendada, et määrata kindlaks, kas põhikohtuasjas käsitletava loovutustehingu suhtes on võimalik kohaldada kõnealuse artikli 135 lõike 1 punkti b või punkti d sätteid.

3. Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti b võimalik kohaldamine

57.

Eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult sisuliselt selgust, kas selline tehing nagu põhikohtuasjas käsitletav tehing hõlmab mõisteid „krediidi“, „andmine“, „läbirääkimised“ või „haldamine“ direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti b tähenduses.

58.

Algusest peale tuleb täpsustada, et võttes arvesse eespool osutatud kohtupraktikat, mille kohaselt osutatud mõisted ja neist tulenev maksuvabastus peavad olema seotud autonoomse kontseptsiooniga, (49) ei saa PNC väiteid, mis tulenevad Portugali õiguse sisust ja poolte valikust kasutada vaidlusaluse tehingu kohta nimetust „cessão de crédito“, (50) minu arvates pidada asjakohasteks.

59.

Lisaks sellele tuleb rõhutada, et eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib ise, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb ühemõtteliselt, (51) et artikli 135 lõike 1 punktis b sätestatud käibemaksuvabastust kohaldatakse „sõltumata sellest, millist laadi on teenuse osutaja või saaja, kuna [kõnealune] maksuvabastus on määratletud tehingute laadi, mitte tehinguosaliste laadi põhjal“ (52). Kohus järeldeb sellest õigustatult, et asjaomast maksuvabastust on võimalik kohaldada selles sättes osutatud tehingute suhtes ka juhul, kui neid tehinguid teevad üksused, mis ei ole finantsasutused (53).

60.

Seevastu väljendab see kohus kahtlusi seoses punkti b kohaldamise võimalusega käesolevas asjas vaidlusaluse tehingu eriomase laadi tõttu. Kohus märgib, et tegemist on „menetlusseisundi loovutamise tasu eest hagimenetluses, mille eesmärk on kohtuotsusega tunnustatud võlanõude sissenõudmine“ (54). Kohtu väitel ei ole Euroopa Kohus varem teinud otsust olukordade kohta, mis on seotud „krediitide/finantseerimise/laenudega traditsioonilises mõttes (see tähendab seoses intressi, laenu või finantseerimisega)“.

61.

Tuleb märkida, et kuigi Euroopa Kohus ei ole varem lahendanud sellist juhtumit nagu põhikohtuasja kohtuvaidlus, on ta seevastu varem korduvalt teinud otsuseid direktiivi 2006/112

artikli 135 lõike 1 punkti b kohaldamise kohta seoses tehingutega, mille näol on tegemist „krediidi“ andmisega“ tavapärase mõttes, see tähendab olukordadega, kus kellegi käsutusse antakse teatud rahasumma, mis kuulub teatud kindlal kuupäeval tagasimaksmisele ning mis võib olla seotud intressiga (55). Lisaks sellele on Euroopa Kohus juba hõlmanud sellesse mõistesse ka keerulisemad konfiguratsioonid, nähes ette, et asja ostuhinna tasumist osamaksetena, mis sisaldavad intressi, saab käsitada krediidi andmisena, tingimusel et intressi maksmine ei kuulu asjade tarnimise või teenuste osutamise eest tehtava vastusoorituse hulka, vaid et tegemist on selle krediidi tagasimaksmisega (56). Käesoleval juhul nõustun ma Portugali valitsuse ja komisjoni seisukohaga ning leian, et loovutamise näol, mille teostas asjaomane maksukohustuslane, st PNC, ei ole tegemist ei krediidi andmisega tavapärase mõttes ega kaubatarne eest osamaksetena tasumisega.

62.

Seoses mõistega krediidi „läbirääkimine“ direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti b tähenduses on Euroopa Kohus selgitanud, et selle all mõistetakse sellise vahendaja tegevust, kes osutab tasu eest vahendusteenust, mille eesmärk on teha kõik vajalik selleks, et kaks poolt sõlmiksid finantstoodet käsitleva lepingu, ilma et läbirääkija oleks ise lepingu pool või et tal oleks lepingu sisu suhtes omapoolset huvi (57). Ma jagan Portugali valitsuse seisukohta, mille kohaselt põhikohtuasjas käsitletav tehing, mis on seotud otseselt asjaomase maksukohustuslase tehtud ja teisele tehingupoolele suunatud loovutamisega, ei vasta sellele määratlusele.

63.

Ja lõpuks, seoses krediidi „haldamisega“ kõnealuse punkti b tähenduses, tuleb märkida, et see mõiste eeldab, et maksuvabastuse kohaldamiseks peab sellise tegevusega tegelema isik, kes on krediidi andnud. Portugali valitsus väidab minu arvates õigustatult, et see mõiste tundub osutavat tegevusele, mis hõlmab selliseid toiminguid nagu asjaomase maksukohustuslase kliendi saadud krediidi analüüs, järelevalve või selle kasumlikkuse tagamine, (58) mida ei saa kuidagi väita käesoleva juhtumiga seotud tegevuse kohta.

64.

Sellest lähtuvalt olen ma seisukohal, et selline tehing nagu põhikohtuasjas ei ole mingil juhul „krediidiga“ seotud finantstehing, mille suhtes on võimalik kohaldada käibemaksuvabastust, millele on osutatud direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis b.

4. Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti d võimalik kohaldamine

65.

Võttes arvesse põhikohtuasjas käsitletavat vaidlust, tuleb uurida, kas vaidluse aluseks oleva tehingu suhtes oleks võimalik kohaldada direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis d sätestatud käibemaksuvabastust, kuna tegemist on tehinguga, mis hõlmab „võlanõuet“ selle sätte tähenduses ega hõlma „võlgade sissenõudmist“, mille puhul maksuvabastuse kohaldamine on punktis d sõnaselgelt välistatud.

66.

Sellega seoses tuleb märkida, et eespool nimetatud tõlgendusreeglite kohaselt (59) on Euroopa Kohus korduvalt selgitanud, et määramaks kindlaks, kas teatud tehingu suhtes on artikli 135 lõike 1 punkti d alusel võimalik kohaldada käibemaksuvabastust või mitte, tuleb võtta arvesse konkreetseid tehingu toimumise asjaolusid, mitte asjaomaste isikute laadi, samuti tuleb kontrollida,

kas tehing täidab konkreetseid ja olulisi eesmärke, mis vastavad punktis d osutatud finantsteenustele (60). Seevastu ei ole Euroopa Kohus mulle teadaolevalt andnud mõiste „võlanõue“ täpset määratlust selle sätte tähenduses.

67.

Tuleb rõhutada, et kuigi õigusaktis, millega võeti kõnealuse lõike 1 punkt d üle Portugali õigusesse, ei ole kasutatud terminit, mis vastab täpselt liidu õiguse vastavas sättes kasutatud sõnale „võlanõue“, (61) mis järgneb sõnale „ülekanne“, ei takista see asjaolu iseenesest punkti d kohaldamist sellises kontekstis nagu põhikohtuasja kontekst, kuna õigusaktis toodud mõisteid tuleb käsitada sõltumatult (62) ning riigisiseseid õigusakte tuleb tõlgendada vastavalt liidu õigusele (63).

68.

Samas, isegi kui vastupidi minu seisukohale eeldada, et põhikohtuasjas vaadeldavat tehingut tuleb käsitada käibemaksuga maksustamise seisukohalt immateriaalse õiguse loovutamise seotud teenuse osutamisenä, oleks selle tehingu ese mitte õigus võlanõudele, (64) vaid õigus kinnisvarale (65). Teisisõnu, minu arvates ei saa eeldada, et asjaomane tehing täitab konkreetseid ja olulisi finantsteenuse funktsioone, nagu „võlanõuete[ga] [...] seotud tehingud“ kõnealuse punkti d tähenduses.

69.

Lisaks sellele, kuna on tegemist erandiga, mis on seotud „võlgade sissenõudmisega“, mis on ette nähtud direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis d, selgub Euroopa Kohtu praktikast, et seda mõistet tuleb erandina kõnealusest käibemaksu kohaldamise üldpõhimõttest tõlgendada laiemalt. Seega, kui maksukohustuslane osutab tasu eest teenust, mille eesmärk on saavutada oma kliendi võlanõuete rahuldamine, vabastades ta toimingutest ja riskidest, mis on seotud asjaoluga, et võlgnik ei maksa oma võlga, ei saa selle maksukohustuslase suhtes kohaldada kõnealuses sättes sätestatud maksuvabastust (66).

70.

Käesoleval juhul, isegi kui eeldada, et vaidlusalust tehingut on võimalik käsitada teenuse osutamisenä, ei saa asjaomase maksukohustuslase tehtud loovutamist mitte kuidagi käsitada tasulise teenusena, mille eesmärk on saavutada võlanõude tasumine oma lepingupartnerile Starplantile, (67) et sellise loovutamise suhtes oleks võimalik kohaldada punktis d sätestatud erandit.

71.

Sellest tulenevalt olen ma seisukohal, et direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkte b ja d tuleb tõlgendada nii, et mitte kumbagi nendest punktidest ei saa kohaldada sellise tehingu suhtes, nagu seda on põhikohtuasjas käsitletav tehing.

V. Ettepanek

72.

Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,

artikli 135 lõike 1 punkte b ja d tuleb tõlgendada nii, et neis punktides b ja d sätestatud käibemaksuvabastusi, mis hõlmavad vastavalt krediidi andmist, läbirääkimist ja haldamist ning võlanõudeid, ei saa kohaldada selliste tehingute suhtes nagu põhikohtuasjas käsitletav tehing, mis seisneb selles, et maksukohustuslane loovutab kolmandale isikule, saades sellelt isikult selle eest tasu, oma menetlusseisundi sundtäitmist hõlmavas menetluses, mille eesmärk on saavutada sellise võlanõude rahuldamine, mida on kohtuotsusega juba tunnustatud ning mille rahuldamine on tagatud õigusega arestitud kinnisvarale, mis on kohtu otsusega temale määratud.

(1) Algkeel: prantsuse.

(2) Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

(3) Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1, edaspidi „kuues direktiiv“).

(4) Tuleb märkida, et eespool nimetatud artikli 135 lõike 1 punktides b–g on maksuvabastused sätestatud sisuliselt samasuguses sõnastuses, nagu need olid sätestatud kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktides 1–6 (vt ka 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, punkt 4).

(5) Ülevõtmisätete kohta vt eelkõige 8. märtsi 2012. aasta kohtuotsus komisjon vs. Portugal (C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 14).

(6) Võlanõude suurus arvutati järgmiselt: 125000 eurot (vahendusettevõtte komisjonitasu) + 26250 eurot (komisjonitasult arvestatud käibemaks) + 19609,62 eurot (viivitusintress).

(7) Esitatud toimikust ilmneb, et see summa hõlmas 70% ulatuses kõnealuse kinnisvara müügihinda, mille oli kindlaks määranud kohtutäitur, võttes aluseks sõltumatu üksuse sel otstarbel tehtud kinnisvarahindamise.

(8) Selle sundtäitmise otsust menetleva kohtu kantseleis registreeritud lepingu kohaselt kohustub PNC tegema kõik vajaliku ja allkirjastama iseseisvalt või koos Starplantiga vajalikud dokumendid, et menetlusosaliste asendamine toimiks viivitamatult.

(9) Ülejääva osa suurus arvutatakse järgmiselt: 351619,90 eurot (Starplanti makstud summa) – 125000 eurot (vahendusettevõtte komisjonitasu) – 26250 eurot (käibemaks komisjonitasu pealt).

(10) Käibemaks arvutatakse järgmiselt: 351619,90 eurot (Starplanti makstud summa) x 21%.

(11) Tuleb rõhutada, et põhikohtuasja kohtuvaidlus käsitleb üksnes 29. septembril 2010 toimunud üleandmistehingu maksustamist ja mitte PNC poolt oma kliendile osutatud kinnisvara vahendusteenuse eest saadud komisjonitasu maksustamist.

(12) PNC osutab 15. juuni 1989. aasta kohtuotsusele Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), 27. oktoobri 1993. aasta kohtuotsusele Muys' en De Winter's Bouw? en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855) ja 21. juuni 2007. aasta otsusele kohtuasjas Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369).

(13) Järjekindla kohtupraktika kohaselt on Euroopa Kohtul eelotsusetaotluse raames õigus esitada liikmesriigi kohtule täpsustusi, mida ta peab vajalikuks põhikohtuasja lahendamiseks, kuid liikmesriigi kohtu ülesanne on kontrollida, kas tema menetluses olevas kohtuasjas on liidu õigusnormi kohaldamist nõudvad faktilised tingimused täidetud, ning teha sellest järeldusi oma

otsuse jaoks (vt eelkõige 5. juuni 2014. aasta kohtuotsus Mahdi, C?146/14 PPU, EU:C:2014:1320, punktid 78–80, ja 7. augusti 2018. aasta kohtuotsus Prenninger jt, C?329/17, EU:C:2018:640, punkt 27).

(14) Vt ka käesoleva ettepaneku punkt 19.

(15) Oma kirjalikes märkustes leidis komisjon, et vaidlusaluse tehingu näol on tegemist võlanõude loovutamise tasu eest, mis jääb käibemaksu kohaldamisalasse, kuid ta muutis oma seisukohta pärast kohtus toimunud arutelu käigus ilmnenu faktiliste asjaoludega tutvumist.

(16) Kinnisvaraga seotud maksuvabastuste kohta vt käesoleva ettepaneku punkt 51.

(17) 27. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus (C?93/10, EU:C:2011:700).

(18) Samuti tuleb märkida, et PNC müüs oma menetlusseisundi oma võlanõude sundtäitmisega seotud menetluses. Mina kaldun kvalifitseerima sellist loovutamist allpool esitatud viisil (vt punktid 33 ja järgnevad).

(19) Euroopa Kohtus esitatud seisukohtade kohaselt toimus loovutamine eelmisel päeval enne seda, kui jõustus kohtuotsus, millega arestitud kinnisvara määrati PNC?le. Tõenäosus, et võlgnik esitab selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse, pidi tunduma väike, nii et loovutamislepingu pooled võisid kokku leppida lepingu tingimustes, eeldades, et seda otsust ei kaevata edasi.

(20) Selle kohtuotsuse kohaselt „loovutaja sai teiselt poolelt loovutamise eest summa, mis on väiksem kui hagi eseme väärtus“. Kui seda viimast lauset tuleb mõista nii, et loovutamine toimus madalama hinna eest kui sundtäitmise aluseks oleva võlanõude summa, ei vasta see väide minu arvates tõele, arvestades eespool nimetatud asjaolusid (vt punktid 15 ja 17), millest minu arvates ilmneb, et PNC loovutatud kinnisvaraga seotud õiguste ja kohustuste väärtus on suurem kui Starplanti makstud summa.

(21) Vt eelkõige 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461 punkt 33); 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus T?2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punkt 43); 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17, EU:C:2018:942, punkt 43), ja 10. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus A (C?410/17, EU:C:2019:12, punkt 47).

(22) Mõiste „crédito“ kasutamisega seotud keeleliste probleemide kohta vt käesoleva ettepaneku punkt 49.

(23) Seevastu tavaliselt saab võlanõude loovutamisel loovutaja üldiselt võlanõude väärtusega võrreldes väiksema summa, kuna saaja võtab arvesse võlanõudega seotud riske (vt ka käesoleva ettepaneku punktid 30 ja 31).

(24) Kohtumenetluse käigus märkis PNC, et Starplant maksab viimati nimetatud summa nendevahelise lepingu alusel ning et temal endal ei ole selleks vajalikke vahendeid.

(25) Starplanti makstava summa puhul tuleb minu arvates võtta arvesse PNC?le kohtu määratud kinnisvara tegelikku väärtust (vaata käesoleva ettepaneku joonealune märkus 7), mis annab alust eeldada hea hinnaga edasimüümise võimalust.

(26) Vt käesoleva ettepaneku punkt 18 jj.

(27) Vt eelkõige 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt (C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, punkt 53 jj); 18. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen Financial

Services (UK) (C?153/17, EU:C:2018:845, punkt 30 jj) ja 28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Sequeira Mesquita (C?278/18, EU:C:2019:160, punkt 30 jj).

(28) Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei viita selles sättes sisalduv mõiste „kaubatarne“ omandi üleminekule kehtiva riigisisese õigusega ette nähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik (vt eelkõige 8. veebruari 1990. aasta kohtuotsus Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, punktid 7–9; 3. septembri 2015. aasta kohtuotsus Fast Bunkering Klaip?da, C?526/13, EU:C:2015:536, punkt 51, ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, punkt 75).

(29) Euroopa Kohtu praktikast ilmneb, et kaubatarne on toimunud „tasu eest“ kõnealuse punkti a tähenduses, kui on olemas otsene seos tarnitud kauba ja saadud tasu vahel ning kui tarnija makstav tasu vastab ostjale tarnitud kauba tegelikule väärtusele (vt eelkõige 21. novembri 2013. aasta kohtuotsus Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, punkt 32; 11. mai 2017. aasta kohtuotsus Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, punkt 31, ja 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, punkt 43).

(30) Euroopa Kohtu praktikast ilmneb, et teenuse osutamine on toimunud „tasu eest“ kõnealuse punkti c tähenduses, kui on olemas otsene seos osutatud teenuse ja saadud tasu vahel ning kui tarnija makstav tasu vastab ostjale osutatud teenuse tegelikule väärtusele (vt eelkõige 29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, punkt 32, ja 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marcandi, C?544/16, EU:C:2018:540, punktid 36 ja 37).

(31) Eelkõige direktiivi artikli 2 lõike 1 punktides a ja c ning artikli 9 lõike 1 esimeses lõigus.

(32) Vastupidi ennekõike juhtumile, kus maksukohustuslane teeb tehingu eraisikuna (vt eelkõige 4. oktoobri 1995. aasta kohtuotsus Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, punkt 16 jj, ning 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Trgovina Prizma, C?331/14, EU:C:2015:456, punkt 18 jj).

(33) Vt 13. juuni 2013. aasta kohtuotsus Kostov (C?62/12, EU:C:2013:391, punktid 27 jj) ning kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Posnania Investment (C?36/16, EU:C:2017:134, punkt 33 jj), kus on õiguspäraselt rõhutatud, et selles konkreetsetes kohtuasjas esines tihe seos asjaomase isiku kõrvaltegevuse ja tema käibemaksuga maksustatava põhitegevuse vahel.

(34) Portugali valitsus väitis täpsemalt, et otsene seos selle tegevusalaga on olemas „kas seetõttu, et deklareeritud ja tehtud tehingute alus on leping, mis on sõlmitud [PNC] majandustegevuse raames, seetõttu, et [PNC?] olid seoses tehtava tehinguga õiguslikult määratletud õigused ja kohustused, või seetõttu, et [PNC] sõlmis oma nimel ja oma arvel lepingu, mille alusel anti tasu eest kolmandale isikule üle nimetatud õiguste ja kohustuste kogum“.

(35) Vt analoogia alusel 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Optigen jt (C?354/03, C?355/03 ja C?484/03, EU:C:2006:16, punkt 42 jj), ning 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus C&D Foods Acquisition (C?502/17, EU:C:2018:888, punkt 35 jj).

(36) Vt käesoleva ettepaneku punkt 22.

(37) Vt eelkõige 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Impresa Edilux ja SICEF (C?425/14, EU:C:2015:721, punkt 20) ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027, punktid 34 ja 35).

(38) Kirjalikes seisukohtades vastasid PNC ja Portugali valitsus eelotsuse küsimusele, lähtudes üksnes direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktist b. Samas palus Euroopa Kohus kohtuistungil

neil võtta seisukoht ka komisjoni arvamuse kohta, mille kohaselt sellise tehingu suhtes, nagu põhikohtuasjas käsitletav tehing, võib kohaldada pigem maksuvabastust, mis on sätestatud selle lõike 1 punktis d.

(39) Sellega seoses tuleb märkida, et liidu õiguse sätte tõlgendamisel ei saa teatud keeleversioonis kasutatavat sõnastust käsitada prioriteetsena teiste ees ning kui liidu õigusakti keeleversioonides on erinevusi, tuleb asjaomase sätte tõlgendamisel lähtuda selle õigusakti kontekstist ja eesmärgist, mille osa sätte on (vt eelkõige 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 47, ning 25. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Tänzer & Trasper, C-462/17, EU:C:2018:866, punkt 20).

(40) Komisjon märgib, et direktiivi 2006/112 portugali keelses versioonis on artikli 135 lõikes 1 punktis b ja c kasutatud sõna „créditos“ (eesti keeles „krediit“), samas kui punktis d on samal ajal kasutatud sõnu „créditos“ ja „dívidas“ (eesti keeles „võlanõuded“), mis võib selle keeleversiooni adreessaatidele jätta mulje, et need kaks terminit on selle direktiivi tähenduses samaväärsed. Seevastu enamikus teistes keeleversioonides (välja arvatud itaalia keelne ja hispaania keelne versioon) on punktides b ja c kasutatud terminit, mis vastab sõnale „créditos“, ning punktis d on kasutatud üksnes sõnale „dívidas“ vastavat terminit.

(41) Tuleb täpsustada, et kõnealuste punktide j ja k näol on tegemist sama direktiivi artikli 12 lõike 1 punktides a ja b osutatud erijuhtudega seoses kohaldatavate sätetega, mis hõlmavad vastavalt selliseid olukordi, nagu „ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu“ ja „ehitusmaa võõrandamine“.

(42) Kohtujurist Jacobs rõhutab ettepanekus seoses kohtuasjaga Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, punkt 15), et „[kuuenda] direktiivi [artikli 13 B osa punktide b, g ja h, mis vastavad direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktidele j, k ja l] kohaselt on kinnisvara võõrandamine ja rentimine üldpõhimõttena käibemaksust vabastatud. Need maksuvabastused peegeldavad suuri raskusi, mis on seotud käibemaksu kohaldamisega selliste varade suhtes. Erinevalt tavapärasest varadest ei ole maa näol tegemist tootmise tulemusega, lisaks sellele, kui hoone on kord ehitatud, võib selle omanik hoone kasutuseaja kestel mitu korda vahetuda, seejuures ei pruugi sellega kaasneda täiendavat majandustegevust“.

(43) Neid sätteid on käsitletud eelkõige 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsuses Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punktid 22–36) ja 13. juuni 2018. aasta kohtuotsuses Polfarmex (C-421/17, EU:C:2018:432, punkt 43) ning kohtujurist Bobeki ettepanekus kohtuasjas KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:226, punkt 23 jj).

(44) Seejuures tuleb täpsustada, et direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktide b–g tõlgendamisel tuleb lugeda asjakohaseks ka Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb samaväärse sisuga kuuenda direktiivi sätteid, st kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkte 1–6 (vt 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, punkt 32, ja 26. mai 2016. aasta kohtuotsus National Exhibition Centre, C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357, punkt 27).

(45) Vt eelkõige 21. juuni 2007. aasta kohtuotsus Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punkt 22), 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punkt 33), 16. novembri 2017. aasta kohtuotsus Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 38 jj) ja 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, punkt 28).

(46) Vt eelkõige 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646, punkt 25); 16. novembri 2017. aasta kohtuotsus Kozuba Premium Selection (C?308/16, EU:C:2017:869, punktid 39 ja 45); 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus DPAS (C?5/17, EU:C:2018:592, punkt 29), ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, punkt 37).

(47) Vt eelkõige 19. aprilli 2007. aasta kohtuotsus Velvet & Steel Immobilien (C?455/05, EU:C:2007:232, punkt 21 jj); 22. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus Swiss Re Germany Holding (C?242/08, EU:C:2009:647, punkt 44 jj); 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646, punkt 26 jj); 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Hedqvist (C?264/14, EU:C:2015:718, punkt 37 jj); 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, punktid 36 ja 54), ja 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus DPAS (C?5/17, EU:C:2018:592, punktid 31 ja 45).

(48) Vt eelkõige 19. aprilli 2007. aasta kohtuotsus Velvet & Steel Immobilien (C?455/05, EU:C:2007:232, punkt 24), 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, punkt 55) ja 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus DPAS (C?5/17, EU:C:2018:592, punkt 46).

(49) Vt käesoleva ettepaneku punkt 53.

(50) Selle nimetuse mõju puudumise kohta ka käibemaksu kohaldamisele põhikohtuasjas käsitletava tehingu suhtes vt käesoleva ettepaneku punkt 33.

(51) Vt eelkõige 21. juuni 2007. aasta kohtuotsus Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369, punkt 25).

(52) Vt käesoleva ettepaneku joonealuses märkuses 47 osutatud kohtupraktika.

(53) Vastupidi sellele, mida tundub olevat väidetud selles kohtus vaidlustatud kohtuotsuses, ja samalaadselt selle kohtu peaprokuröri väidetega, nagu on märgitud eelotsusetaotluses.

(54) Võlanõue, mis „tuleneb kinnisvara vahenduslepingu täitmata jätmisest“, koos „käibemaksuga määras, mis kehtib makse tegemise kuupäeval, ja viivitusintressiga, mis on juba kogunenud või mis võib koguneda kuni summa täieliku tasumiseni“.

(55) Vt näitena eri liiki laene, mida käsitleti 29. aprilli 2004. aasta kohtuasjas EDM (C?77/01, EU:C:2004:243), 7. juuli 2010. aasta kohtumäärus Curia (C?381/09, ei avaldata, EU:C:2010:406) ja 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Stock '94 (C?208/15, EU:C:2016:936).

(56) Vt 27. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Muys' en De Winter's Bouw? en Aannemingsbedrijf (C?281/91, EU:C:1993:855, punkt 12 jj), kus Euroopa Kohus leidis, et kuigi maksuvabastuste puhul tuleb kasutada ranget tõlgendust, on juhul, kui laenu andja või saaja isik ei ole täpselt tuvastatud, väljend „krediidi andmine ja läbirääkimine“ siiski piisavalt lai, et hõlmata kauba tarnijale tasumise edasilükkamise teel antavat krediiti; ja 18. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen Financial Services (UK) (C?153/17, EU:C:2018:845, punkt 36).

(57) Vt eelkõige 21. juuni 2007. aasta kohtuotsus Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369, punktid 23 ja 28), 5. juuli 2012. aasta kohtuotsus DTZ Zadelhoff (C?259/11, EU:C:2012:423, punkt 27) ja 21. novembri 2017. aasta kohtumäärus Kerr (C?615/16, ei avaldata, EU:C:2017:906, punktid 42 ja 43).

(58) Portugali valitsus osutab sellega seoses 19. juuli 2012. aasta kohtuotsusele Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, punktid 23 ja 24), mis käsitleb vara haldamist väärtpaberite abil (portfelli haldamine).

(59) Vt käesoleva ettepaneku punkt 53 jj.

(60) Vt eelkõige 22. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus *Swiss Re Germany Holding* (C-242/08, EU:C:2009:647, punkt 45 jj), 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 38 jj), 26. mai 2016. aasta kohtuotsus *National Exhibition Centre* (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357, punkt 34 jj), ja 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus *DPAS* (C-5/17, EU:C:2018:592, punkt 36).

(61) Tuleb täpsustada, et käibemaksuseadustiku artikli 9 punkti 27 alapunkt c on sõnastatud järgmiselt: „as operações [...] relativas a [...] transferências, recebimentos [...]“ ning direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti d portugallikeelne versioon on sõnastatud järgmiselt: „[a]s operações [...] relativas a [...] transferências, créditos [...]“ (minu rõhutatud sõnadest võib esimest tõlkida sõnaga „sissenõudmised“ ja teist sõnaga „võlanõuded“).

(62) Vastavalt käesoleva ettepaneku punktis 53 nimetatud kohtupraktikale.

(63) Kohtuistungil leidis Portugali valitsus, et liikmesriigi seadusandja võis eeldada, et ei ole vajadust kasutada sõna „võlanõuded“, kuna sellega korrataks samas punktis d kasutatud väljendit „maksed“. Komisjon märkis, et Portugali õiguses kasutatav sõnastus ei tekita probleeme, kui haldusasutuste toimimispraktika vastab liidu õigusele.

(64) Tuleb korrata, et ajal, millal toimus tehing *Starplantiga*, oli PNC võlanõude laad ja summa kohtuotsusega tunnustatud, lisaks sellele oli tagatud selle võlanõude tõhus sissenõudmine ja võlg oli tegelikult tasutud võlgnikule kuuluva ja eelnevalt arestitud kinnisvara määramisega kohtu poolt PNC-le (vt ka käesoleva ettepaneku punkt 34).

(65) Õigused, millega kaasneb kohustus maksta täitevametile välja erinevus PNC poolt oma võlgnikule esitatud võlanõude summa ja kõnealusele võlgnikule kuuluva ja kohtu otsusega PNC-le määratud kinnisvara hinna vahel (vt käesoleva ettepaneku punkt 16).

(66) Vt eelkõige 26. juuni 2003. aasta kohtuotsus *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, EU:C:2003:377, punktid 49, 58 ja 72–80), ning 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus *Axa UK* (C-175/09, EU:C:2010:646, punktid 29–36).

(67) Kirjalikes seisukohtades selgitas komisjon, et omandaja või loovutajana võiks *Starplanti* seevastu maksustada juhul, kui peaks selguma, et kõnealuse loovutamise näol oli tegemist „võlgade sissenõudmisega“. Oma kohtukõnes väljendas Portugali valitsus kahtlust selle kohta, et *Starplanti* osutatud teenust võiks selliselt kvalifitseerida, võttes arvesse maksetagatist, mis PNC oli loovutamise ajal juba olemas. Igal juhul tuleb rõhutada, et selline konfiguratsioon ei vasta põhikohtuasjas käsitletavale kohtuvaidlusele, mis toimub üksnes PNC ja Portugali maksuameti vahel.