

62017CC0692

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

2 päivänä toukokuuta 2019 (1)

Asia C-692/17

Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda

vastaan

Autoridade Tributária e Aduaneira

(Ennakkoratkaisupyyntö – Supremo Tribunal Administrativo (ylin hallintotuomioistuin, Portugali))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Vapautukset – 135 artiklan 1 kohdan b ja d alakohta – Liiketoimet, jotka koskevat luottojen myöntämistä ja välitystä sekä luottojen hallinnointia – Liiketoimet, jotka koskevat saamisia, lukuun ottamatta saamisten perimistä – Tuomioistuimessa vahvistettua saamista koskevan ulosottomenettelyn asianosaisaseman luovuttaminen kolmannelle vastiketta vastaan

I Johdanto

1.

Supremo Tribunal Administrativon (ylin hallintotuomioistuin, Portugali) esittämä ennakkoratkaisupyyntö liittyy sellaista arvonlisäveroa koskevaan oikeudenkäyntiin, jonka kiinteistönvälitysliike on velvollinen maksamaan sillä perusteella, että tämä verovelvollinen on luovuttanut tuomioistuimessa vahvistettua saamista koskevan ulosottomenettelyn asianosaisaseman kolmannelle vastiketta vastaan.

2.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys koskee direktiivin 2006/112/EY (2) 135 artiklan 1 kohdan b alakohdan, jossa vapautetaan arvonlisäverosta verovelvollisen liiketoimet, jotka koskevat luottojen myöntämistä ja välitystä sekä luotonantajan harjoittamaa luottojen hallinnointia, tulkintaa.

3.

Jotta mainitulle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, mielestäni unionin tuomioistuimen on tässä asiassa otettava kantaa myös saman 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan, jossa vapautetaan arvonlisäverosta erityisesti verovelvollisen liiketoimet, jotka koskevat saamisia, lukuun ottamatta saamisten perimistä, tulkintaan.

4.

Tässä ratkaisuehdotuksessa esitettävistä syistä katson, että kyseisiä b ja d alakohtaa on tulkittava siten, ettei niissä tarkoitettuja vapautuksia ole sovellettava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa

olosuhteissa.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

5.

Kuten direktiivin 2006/112 johdanto-osan ensimmäisessä perustelukappaleessa todetaan, sillä laaditaan kuudes direktiivi 77/388/ETY (3) uudelleen.

6.

Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan nojalla arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

7.

Tämän direktiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa määritellään direktiivissä tarkoitettu ”liiketoiminta”.

8.

Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan ”’tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.

9.

Direktiivin 2006/112 24 artiklan 1 kohdan mukaan ”’palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketoimintaa, joka ei ole tavaroiden luovutus”. Sen 25 artiklan a alakohdassa täsmennetään, että ”palvelujen suoritus voi käsittää muun muassa – – aineettoman omaisuuden luovutuksen, riippumatta siitä, perustuuko luovutus saantokirjaan vai ei”.

10.

Tämän direktiivin 135 artiklan 1 kohdan b ja d alakohdan nojalla jäsenvaltioiden on vapautettava verosta

”b) luottojen myöntäminen ja välitys sekä luotonantajan harjoittama luottojen hallinta;

– –

d) liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja, lukuun ottamatta saamisten perimistä”. (4)

B Portugalin oikeus

11.

Portugalin arvonlisäverolakiin (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, jäljempänä arvonlisäverolaki) lisättiin useita säännöksiä, jotta Portugalin arvonlisäverolainsäädäntö olisi asiaa koskevan unionin johdetun oikeuden säädösten mukainen. (5)

12.

Tämän lain, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, 9 §:n 27 momentin a ja c kohdan mukaan arvonnlisäverosta vapautetaan

"a)

luottojen myöntäminen ja välitys, niiden muodosta riippumatta, mukaan luettuna niiden diskonttaus ja rediskonttaus, sekä luotonantajan harjoittama luottojen hallinnointi tai hoito;

– –

c)

liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat talletuksia, käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, maksujen vastaanottamista, shekkejä, siirtokelpoisia asiakirjoja ja muita välineitä, lukuun ottamatta pelkkiä saamisten perimistä koskevia liiketoimia."

III Pääasia, ennakkoratkaisukysymys ja menettely unionin tuomioistuimessa

13.

Ennakkoratkaisupyyynnöstä ja unionin tuomioistuimelle toimitetusta kansallisesta asiakirja-aineistosta ilmenee, että marraskuussa 2006 Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda (jäljempänä PNC) oli saanut kiinteistönvälitystoimintansa yhteydessä yksinoikeudella maatalousmaan myyntitoimeksiannon. PNC esitti kauppaa koskevan tarjouksen, mutta kiinteistön omistaja hylkäsi sen ja kieltäytyi maksamasta sille suoritetusta palvelusta.

14.

PNC saattoi asian Tribunal de Família e Menores e de Comarca de Portimãoon (Portimãoon alioikeus, Portugali) käsiteltäväksi, jotta sen toimeksiantaja velvoitettaisiin maksamaan sille 125000 euroa kiinteistönvälityspalkkiona arvonnlisäveroineen ja viivästyskorkoineen siihen saakka, kunnes maksu suoritetaan kokonaan. Tuomio, jolla kyseinen tuomioistuin hyväksyi PNC:n kanteen, tuli lainvoimaiseksi.

15.

Koska velallinen ei ollut suorittanut tätä maksettavakseen määrättyä summaa, PNC pani samassa tuomioistuimessa vireille ulosottomenettelyn kyseisellä tuomiolla vahvistetun saamisensa, joka oli suuruudeltaan yhteensä 170859,62 euroa, (6) perimiseksi.

16.

Tässä ulosottomenettelyssä velalliselle kuuluva kiinteistö määrättiin takavarikkoon maksettavana olevan summan maksamisen turvaamiseksi. Takavarikon kohteena ollut omaisuus määrättiin PNC:lle 606200 euron summasta, (7) joka suoritettiin siten, että PNC velvoitettiin maksamaan ulosottovirastolle ylijäävä osuus – eli mainitun summan ja sen saamisen arvon välinen erotus – ulosottokuluineen. Tämä maksettava ylijäävä osuus oli yhteensä 417937,12 euroa.

17.

PNC luovutti 29.9.2010 tehdyllä sopimuksella Starplant – Unipessoal Ldalle (jäljempänä Starplant) kaikki vireillä olevan ulosottomenettelyn asianosaisasemaansa perustuvat oikeutensa Starplantin

suorittamaa 351619,90 euron maksua vastaan. (8)

18.

Lokakuussa 2010 PNC merkitsi kirjanpitoonsa 125000 euron suuruisen summan edellä mainitulle toimeksiantajalle suoritetusta palvelusta saatuna vastikkeena ja suoritti tältä osin maksettavana olevan 26250 euron suuruisen arvonlisäveron. Lisäksi se merkitsi kirjanpitoonsa ”erittelemättöminä muina tuloina” 200369,90 euron suuruisen summan, joka vastasi Starplantin maksaman hinnan jäännösosaa, (9) josta se ei suorittanut arvonlisäveroa.

19.

Autoridade Tributária e Aduaneira (vero- ja tulliviranomainen, Portugali) määräsi 24.6.2014 maksuun pantavaksi arvonlisäveron (73840,18 euroa (10)) korkoineen (9807,59 euroa), yhteensä 83647,77 euroa, katsottuaan, että PNC:n arvonlisäveroilmoituksessa kyseiseltä ajanjaksolta ei ollut kirjattu oikein asianosaisaseman luovuttamista 351619,90 euron vastiketta vastaan. Se katsoi tältä osin, että kyse oli kiinteistönvälityspalkkiota koskevaan liiketoimeen nähden erillisestä liiketoimesta, josta oli niin ikään maksettava arvonlisäveroa, sillä se merkitsi verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamaa vastikkeellista oikeuden luovutusta, joka kuului palvelujen suorituksen käsitteeseen ja johon ei sovellettu mitään arvonlisäverolaissa säädettyä vapautusta.

20.

Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (Loulén hallinto- ja verotuomioistuin, Portugali) hyväksyi 30.6.2015 antamallaan tuomiolla PNC:n kanteen, jossa se vaati edellä mainitun arvonlisäveroa koskevan maksuunpanopäätöksen kumoamista. (11)

21.

Tribunal Central Administrativo Sul (Etelä-Portugalin hallinnollinen keskustuomioistuin, Portugali), jonka käsiteltäväksi Fazenda Pública (verohallinto, Portugali) oli saattanut asian, kumosi 4.2.2016 antamallaan tuomiolla ensimmäisessä oikeusasteessa annetun tuomion, koska kyseinen saamisen luovutus kuului PNC:n liiketoimintaan, koska sitä oli pidettävä verollisena palvelujen suorituksena ja koska siihen ei sovellettu mitään arvonlisäverolain 9 §:ssä tarkoitetuista vapautuksista. Se totesi erityisesti, että kyseiseen liiketoimeen ei sovellettu tämän 9 §:n 27 momentin a kohdassa säädettyä vapautusta, joka koskee luottojen myöntämistä ja välitystä koskevia pankki- ja rahoitusliiketoimia.

22.

PNC valitti tästä tuomiosta Supremo Tribunal Administrativoon ja vetosi ensisijaisesti siihen, että arvonlisäverolain 9 §:n 27 momentin a kohtaa sovelletaan myös muiden kuin rahoituslaitosten toteuttamiin saamisen luovutuksia koskeviin liiketoimiin. Tältä osin se tukeutui unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, joka koskee näin osaksi Portugalin oikeutta saatetun unionin oikeuden säännöstä eli kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1 alakohdtaa, josta on tullut direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohdta. (12)

23.

Tässä yhteydessä Supremo Tribunal Administrativo päätti 8.11.2017 tekemällään välipäätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 11.12.2017, lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Kuuluuko se, että arvonlisäverovelvollinen luovuttaa vastiketta vastaan kolmannelle

asianosaisasemansa sellaisen menettelyn osalta, jossa se vaatii täytäntöön pantavaksi tuomioistuimessa vahvistettua saamista, joka johtuu kiinteistönvälityssopimuksen täyttämättä jättämisestä ja johon on lisätty maksuhetkellä voimassa olleen verokannan mukainen arvonlisävero ja viivästyskorot laskettuna täysimääräiseen maksuun saakka, direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisen kannalta luottojen myöntämisen, luottojen välityksen tai luottojen hallinnoinnin käsitteen alaan?”

24.

Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet PNC, Portugalin hallitus ja Euroopan komissio. Ne kaikki esittivät suullisia huomautuksia 7.2.2019 pidetyssä istunnossa.

IV Asian tarkastelu

25.

Kun otetaan huomioon tavanomainen lähestymistapa arvonlisäveroasioissa ja asiassa esitetyt seikat, jotka koskevat pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan luovutuksen erityispiirteitä, mielestäni on välttämättä esitettävä ensin tämän liiketoimen luokitusta koskevia perusteluja arvonlisäverollisuudesta varmistumiseksi (A osa), ennen kuin vastataan kysymykseen siitä, voidaanko siihen mahdollisesti soveltaa direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b ja d alakohdassa säädettyjä vapautuksia (B osa).

A Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen liiketoimen arvonlisäverollisuus

26.

Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näyttää lähtevän olettamasta, että pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi on arvonlisäveron alainen, unionin tuomioistuimessa käydyt keskustelut osoittavat, että tätä kysymystä on mahdollista pohtia paitsi tällaisen liiketoimen erityisen luonteen kannalta (1 jakso), myös kyseessä olevan verovelvollisen liiketoiminnan kannalta (2 jakso), ja heti alkuun on huomattava, että unionin tuomioistuimen on otettava kantaa asiaa koskevien unionin oikeuden säännösten tulkintaan esittämällä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kaikki ne seikat, jotka ovat tarpeen pääasian ratkaisemiseksi, ja että tosiseikkoja koskevat arvioinnit kuuluvat yksin kansallisille tuomioistuimille. (13)

1. Kyseessä olevan liiketoimen luonne

27.

Vastustaakseen pääasiassa kyseessä olevan liiketoimen verottamista PNC väittää, että kyse on saamisen luovutuksesta, joka ei kuulu direktiivin 2006/112 soveltamisalaan, sellaisena kuin se on määritelty erityisesti sen 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, joka koskee tämän direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tavaroiden luovutusta, ja c alakohdassa, joka koskee 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua palvelujen suoritusta.

28.

Portugalin hallitus väittää sitä vastoin, että tämä liiketoimi on arvonlisäveron alainen, ja huomauttaa, että Portugalin verohallinto on katsonut sen merkitsevän yhtä ainoaa palvelujen suoritusta, (14) ja että muussa tapauksessa sitä pitäisi pitää aineellisen omaisuuden luovutuksena. Istunnossa komissio puolsi kantaa, jonka mukaan kyse on kahdesta verollisesta palvelujen suorituksesta, joista ensimmäinen koskee PNC:n saamisen luovutusta ja toinen tämän yhtiön asianosaisaseman luovutusta. (15)

29.

Itse olen taipuvainen katsomaan, että riidanalainen liiketoimi on monitahoinen mutta muodostaa yhden kokonaisuuden ja että siinä on kyse kiinteän omaisuuden luovutuksesta, minkä vuoksi se kuuluu arvonlisäveron piiriin, sanotun vaikuttamatta tällaista omaisuutta koskevien vapautussääntöjen mahdolliseen soveltamiseen, (16) ja tämä johtuu seuraavista syistä.

30.

Ensinnäkin on huomattava, että PNC vetoaa ensisijaisesti tuomioon GFKL Financial Services (17) sen väitteensä tueksi, että saamisen luovutukset, jotka käsittävät kaikkien kyseiseen saamiseen perustuvien oikeuksien lopullisen siirron, kuten pääasiassa, eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan. Kyseisessä tuomiossa unionin tuomioistuin tulkitsi kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohtaa, joka vastaa direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohtaa, siten, että "toimija, joka ostaa omalla riskillään maksamatta jääneitä saamisia niiden nimellisarvoa alempaan hintaan, ei suorita – – vastikkeellista palvelua – –, jos kyseisten saamisten nimellisarvon ja näiden saamisten kauppahinnan välinen erotus ilmentää kyseisten saamisten todellista taloudellista arvoa niiden luovutushetkellä".

31.

Tältä osin riittää, kun todetaan Portugalin hallituksen tavoin, että nyt käsiteltävän asian olosuhteet ovat täysin erilaiset kuin kyseisen tuomion taustalla olleet olosuhteet. Tässä asiassa ei ole kyse siitä, että asianomainen verovelvollinen eli PNC olisi hankkinut saamisen, vaan päinvastoin siitä, että tämä verovelvollinen on luovuttanut toisenluonteisia oikeuksia. (18) Toisaalta ei voida katsoa, että kyse olisi epävarmasta saamisesta ja että liiketoimi olisi toteutettu ostajan eli Starplantin riskillä, sillä luovutushetkellä PNC:n saaminen oli jo vahvistettu tuomioistuimessa sekä perusteeltaan että määrältään ja riski velallisen laiminlyönnistä oli suljettu pois lähes loppuun saatetun ulosottomenettelyn johdosta. (19) Esillä olevassa asiassa näyttää siltä, että ostohinta ei ole saamisen ja siihen liittyneen ulosottomenettelyn nimellisarvoa alempi vaan selvästi suurempi, vaikka ennakkoratkaisupyynnön sanamuoto ei olekaan tässä suhteessa täysin selvä. (20)

32.

Toiseksi on huomattava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltaminen ei riipu riidanalaisen liiketoimen osapuolten tahdonilmaisusta ja muun muassa näiden osapuolten valitsemasta nimityksestä vaan unionin oikeudelle ominaisista objektiivisista kriteereistä, jotka liittyvät erityisesti taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden, jota arvioidaan kaikkien merkityksellisten olosuhteiden perusteella, huomioon ottamiseen. (21)

33.

Tässä tapauksessa se, että PNC ja Starplant ovat tekemässään sopimuksessa kuvanneet sitä ilmaisulla "cessão de crédito", joka voidaan kääntää "luoton luovutukseksi" tai "saamisen

luovutukseksi”, (22) ei voi olla ratkaiseva tekijä. Sitä vastoin katson riidanalaisen liiketoimen toteuttamiseen liittyvien olosuhteiden ja niiden heijastaman taloudellisen todellisuuden vuoksi, että tämän liiketoimen olennaisena kohteena on luovuttajalle eli PNC:lle jo lainvoimaisella tuomiolla vahvistetun saamisen maksuksi määrättyyn kiinteään omaisuuteen liittyvien oikeuksien ja velvollisuuksien luovuttaminen.

34.

Kuten ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodosta ilmenee, riidanalainen liiketoimi koskee asianosaisaseman eikä saamisen luovutusta. Tältä osin on huomattava, että velka oli käytännössä suoritettu, kun PNC:lle oli tuomioistuinratkaisulla määrätty sen velalliselle kuulunut kiinteistö, ja että luovutus oli tapahtunut tämän ratkaisun jälkeen, vaikka ratkaisu olikin saanut lainvoiman vasta sopimuksen allekirjoittamista seuraavana päivänä. Tätä arviointia tukee korkea hinta, jonka Starplant oli suostunut maksamaan saadakseen tähän asianosaisasemaan liittyvät oikeudet (351619,90 euroa), (23) minkä lisäksi täytyy ilmeisesti laskea Starplantin velvollisuus korvata ylijäävä osuus, joka PNC:n oli suoritettava ulosottovirastolle (417937,12 euroa), (24) eli yhteensä yli 769000 euron maksuvelvollisuus, jollen erehdy. (25) Huomattakoon myös, että PNC on oma-aloitteisesti suorittanut saamistaan koskevan arvonlisäveron, sellaisena kuin se on korotettuna, kun se on vahvistettu tuomioistuimessa, ja että pääasian oikeudenkäynti ei koske tätä kysymystä. (26)

35.

Katson Portugalin hallituksen tavoin, että sen jälkeen, kun omaisuus oli määrätty tuomioistuimessa PNC:lle, tämä luovutti Starplantille vastiketta vastaan asianosaisasemansa kaikkine siihen liittyvine varoine ja velkoineen, joten se siirsi toisiinsa liittyvien oikeuksien ja velvollisuuksien ryppään yhtenä kokonaisuutena. Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta kokonaisuudesta koostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, kun otetaan huomioon kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät, sellaisina kuin niitä heijastavat sen taloudellinen tavoite ja suoritusten vastaanottajien intressit. (27) En siis yhdy komission kantaan, jonka mukaan riidanalainen liiketoimi pitäisi jakaa kahteen erilliseen osaan, sillä edellä esitetyistä syistä katson, ettei tämä liiketoimi koske saamisen luovutusta.

36.

Riidanalaisen liiketoimen käsittämistä eri seikoista olennainen seikka, jonka vuoksi Starplant on nähdäkseni hyväksynyt PNC:n kanssa tekemänsä sopimuksen ehdot ja muun muassa maksettavan hinnan, perustuu siihen, että PNC on luovuttanut sille määräämisvallan aineelliseen omaisuuteen, eli sille tuomioistuinratkaisulla määrättyyn kiinteistöön, niin kuin se olisi sen omistaja, mikä vastaa täsmälleen direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdasta ilmenevää tavaroiden luovutuksen määritelmää. (28) Nähdäkseni on myös kiistatonta, että – kuten ennakkoratkaisukysymyksessä todetaan – PNC:n asianosaisasema on luovutettu vastiketta vastaan kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti, sillä PNC:n sama korvaus on todellinen vastasuoritus Starplantille siirretyistä kiinteistöön kohdistuvista oikeuksista. (29)

37.

Toissijaisesti on huomattava, että vaikka luokitusta tavarana luovutukseksi ei hyväksyttäisi, pääasiassa kyseessä olevan liiketoimen täytyy kuitenkin luonteeltaan olla mahdollisesti arvonlisäveron alaista. Sen pitäisi mahdollisesti kuulua direktiivin 2006/112 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun palvelujen suorituksen käsitteeseen, joka pitää sisällään liiketoimen, joka ei ole

tavaroiden luovutus. Kuten Portugalin hallitus ja komissio ovat todenneet, riidanalainen liiketoimi voisi tarkemmin ottaen merkitä palvelun suoritusta, joka muodostuu kyseisen direktiivin 25 artiklassa tarkoitettusta aineettoman omaisuuden luovutuksesta. On myös kiistatonta, että kyseinen luovutus on ollut tämän saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti vastikkeellinen, koska se tapahtunut korvausta vastaan. (30)

38.

Katson näin ollen, jollei lähtökohdaksi otetussa tosiseikkojen arvioinnissa ole tehty virhettä – minkä arvioiminen kuuluu kansallisille tuomioistuimille –, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista liiketoimintaa on pidettävä direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna vastikkeellisena tavarantoimintana ja että se on joka tapauksessa katsottava kyseisen 2 artiklan nojalla mahdollisesti arvonlisäveron alaiseksi.

2. Kyseessä olevan verovelvollisen liiketoiminta

39.

PNC väittää lisäksi, että pääasian oikeudenkäynnin kaltaisessa asiayhteydessä ei voida katsoa, että luovuttaja olisi toiminut direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua ”liiketoimintaansa” harjoittaessaan. Se väittää, että sen oma osallistuminen luovutustoimeen on ollut vain kertaluonteista, sillä se ei harjoita tavanomaisesti luotonantoa vaan kiinteistönvälityspalvelujen tarjoamista koskevaa toimintaa. Sekä Portugalin hallitus että komissio kiistävät nämä väitteet. Yhdyn niiden kantaan.

40.

Katson tältä osin, että riidanalaisen liiketoimen luokituksesta riippumatta PNC oli arvonlisäveron osalta ”verovelvollinen”, joka toimi ”tässä ominaisuudessaan” direktiivissä 2006/112 (31) edellytetyllä tavalla, koska asianomainen toteutti tämän liiketoimen verollisen liiketoimintansa yhteydessä. (32)

41.

Kuten komissio totesi istunnossa, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että henkilöä, joka on jo tavanomaisen liiketoimintansa perusteella arvonlisäverovelvollinen, on pidettävä verovelvollisena kaikesta muusta, satunnaisesti harjoittamastaan liiketoiminnasta sillä edellytyksellä, että kyseinen toiminta on direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua toimintaa. (33) Tästä syystä on mielestäni merkitykseltä, että PNC on toteuttanut riidanalaisen liiketoimen vain poikkeuksellisesti, sikäli kuin se liittyy läheisesti tämän verovelvollisen pääasiallisesti harjoittamaan liiketoimintaan.

42.

Katson Portugalin hallituksen ja komission tavoin, että pääasiassa kyseessä oleva luovutus on todellisuudessa välitöntä seurausta PNC:n toiminnasta, joka muodostuu kiinteistönvälityspalvelujen tarjoamisesta, koska tämä luovutus käsittää asianosaisseuraannon menettelyssä, jonka tarkoituksena on sen verollisen liiketoiminnan yhteydessä tehtyyn sopimukseen perustuvan saamisen periminen. (34) Kyseinen liiketoimi kuuluu siis mielestäni arvonlisäveron soveltamisalaan. (35)

43.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on, jollei sen tehtävänä olevasta pääasian

konkreettisten seikkojen tarkistuksesta muuta johdu, luokiteltava kyseinen liiketoimi näiden asian kannalta merkityksellisten unionin oikeussääntöjen tulkintaa koskevien seikkojen perusteella sen mahdollisen arvonlisäveron alaisuuden vahvistamiseksi ennen tähän liiketoimeen mahdollisesti sovellettavan verovapautuksen määrittämistä.

44.

Koska mielestäni ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on asianmukaisinta luokitella kyseinen liiketoimi kiinteään omaisuuden luovutukseksi, pidän epätodennäköisenä sitä, että esillä olevassa asiassa voitaisiin soveltaa direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b ja d alakohdassa säädettyjä vapautuksia. Täydellisyyden vuoksi esitän kuitenkin huomautuksia tältä osin, jotta voidaan vastata esitettyyn kysymykseen ja ottaa huomioon tilanne, jossa tässä esitettyä luokitusta ei hyväksyttäisi vaan sen sijaan hyväksyttäisiin luokitus palvelun suoritukseksi, mikä vaikuttaa olleen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen lähtökohtana sen muotoillessa ennakkoratkaisukysymyksensä.

B Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b ja d alakohdassa säädetyt vapautukset

45.

Ennen direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohdan (3 alajakso) ja d alakohdan (4 alajakso) tulkintaa esitän aluksi syyt, joiden vuoksi pidän näiden kahden säännöksen tarkastelua tarpeellisenä (1 alajakso), minkä jälkeen tuon esille unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tästä aiheesta jo annetut tärkeimmät ohjenuorat (2 alajakso).

1. Unionin tuomioistuimen antaman vastauksen ulottuvuuden tarpeellinen laajentaminen

46.

Muodollisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys koskee yksinomaan direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä vapautusta arvonlisäverosta, ja siinä vapautetaan arvonlisäverosta liiketoimet, jotka koskevat luottojen myöntämistä, luottojen välitystä tai luottojen hallinnointia. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että tämän kysymyksen sanamuoto kuvastaa suoraan oikeusperustaa, johon PNC on viitannut valituksessaan. (36) Tällaiset seikat eivät kuitenkaan ole esteenä sille, että tässä asiassa tulkitaan kyseisen direktiivin muita säännöksiä.

47.

Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan hyödyllisen vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle unionin tuomioistuin voi joutua ottamaan huomioon unionin oikeussääntöjä, joihin tämä tuomioistuin ei ole viitannut kysymyksessään. Unionin tuomioistuimen on poimittava kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista ja erityisesti ennakkoratkaisupyyntöjen perusteluista ne unionin oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon riidan kohde. (37)

48.

Kun tässä tapauksessa otetaan huomioon pääasian oikeudenkäynnin tausta, joka liittyy saamista koskevaan ulosottohakemukseen, katson komission tavoin, (38) että unionin tuomioistuimen on tulkittava paitsi ennakkoratkaisukysymyksessä mainittua direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohtaa, myös tämän saman 1 kohdan d alakohtaa, sillä tässä viimeksi mainitussa alakohdassa säädetään "saamisista" koskevien liiketoimien arvonlisäverovapautuksesta.

49.

Tässä mielessä komissio tuo mielestäni perustellusti esille, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kanta, jonka mukaan tämän 135 artiklan 1 kohdan b alakohta on tässä tapauksessa mahdollisesti sovellettava säännös, selittyy kyseisen 1 kohdan portugalkielisen version sanamuodolla. (39) Kun suurimmassa osassa muista kieliversioista tehdään selvä ero tämän kohdan b alakohdassa tarkoitettujen ”luottojen” ja sen d alakohdassa tarkoitettujen ”saamisten” välillä, portugalkielisessä versiossa käytetään sanaa ”créditos” (luotot) sekä kyseisessä b alakohdassa että kyseisessä d alakohdassa, mikä on voinut aiheuttaa sekaannusta siltä osin, mitä oikeusperustaa on pidettävä merkityksellisenä pääasian oikeudenkäynnin kannalta. (40)

50.

Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on rajoittanut ennakkoratkaisukysymyksensä direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohdan tulkintaan, mielestäni on siis tulkittava myös tämän 1 kohdan d alakohtaa sen selvittämiseksi, voidaanko unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä annettujen ohjeiden valossa jompaakumpaa näistä säännöksistä soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen liiketoimeen.

51.

Tilanteessa, jossa kyseistä liiketoimea pidettäisiin kiinteän omaisuuden luovutuksena, kuten ehdotan, olisi mahdollista pohtia, voidaanko esillä olevassa asiassa soveltaa kyseisen 135 artiklan 1 kohdan j ja k alakohtaa, jotka koskevat ”rakennuksen – – luovutusta siihen liittyvine maapohjineen” ja ”rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutusta”, (41) jolloin tämä liiketoimi olisi vapautettu arvonlisäverosta, kuten yleensä tällä alalla. (42) Myös PNC on viitannut näihin säännöksiin sekä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle tekemässään valituksessa että unionin tuomioistuimelle esittämässään huomautuksessa. Kun otetaan huomioon ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämän kysymyksen sisältö ja sen päätökseen sisältyvät rajalliset tiedot siitä, minkä tyyppisestä kiinteistöstä riidanalaisessa luovutuksessa on kyse, en ota tässä kantaa näiden j ja k alakohdan tulkintaan. (43)

2. Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b ja d alakohdan tulkintaa koskeva oikeuskäytäntö

52.

Unionin tuomioistuimen asiaa koskevasta oikeuskäytännöstä ilmenee, että direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b ja d alakohtaa tulkittaessa on otettava huomioon useita näille säännöksille yhteisiä sääntöjä. (44)

53.

Ensinnäkin on selvää, että kaikki tämän direktiivin 135 artiklan 1 kohdassa tarkoitettut vapautukset ovat unionin oikeuteen perustuvia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa ja joita on tulkittava yhdenmukaisesti yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisen asiayhteyden ja tavoitteiden valossa. (45) Tästä seuraa, että kyseisiä vapautuksia voidaan soveltaa liiketoimeen riippumatta siitä, miten tämä liiketoimi luokitellaan jäsenvaltion kansallisen oikeuden perusteella, ja siitä, miten liiketoimen osapuolet ovat sitä nimittäneet.

54.

Toiseksi unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, että kyseisen 135 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä käsitteitä on tulkittava suppeasti, koska vapautukset ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta. Niiden tulkinnan ei kuitenkaan pidä olla niin rajoittava, että kyseiset vapautukset menettäisivät tehokkaan vaikutuksensa. (46)

55.

Kolmanneksi unionin tuomioistuin on todennut erityisesti direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b–g alakohdan perusteella vapautetuista liiketoimista, että ne määritellään suoritettujen palvelujen luonteen eikä palvelujen suorittajan tai vastaanottajan avulla. Vapautuksen edellytyksenä ei siis ole se, että liiketoimen toteuttaa tietyntyyppinen yritys tai tietyntyyppinen oikeushenkilö, vaan se, että liiketoimi on luonteeltaan rahoitusliiketoimi. (47) Unionin tuomioistuin on korostanut, että kyseisissä b–g alakohdassa säädettyjen vapautusten tarkoituksena on erityisesti poistaa ne vaikeudet, jotka liittyvät veron perusteen ja vähennettävän arvonlisäveron määrän määrittämiseen. (48)

56.

Kun nämä mielestäni esillä olevan asian kannalta merkitykselliset tärkeimmät tulkintasäännöt on palautettu mieleen, seuraavaksi niitä on sovellettava, jotta voidaan selvittää, voidaanko pääasiassa kyseessä olevaan luovutukseen soveltaa kyseisen 135 artiklan 1 kohdan b tai d alakohdan säännöksiä.

3. Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohdan mahdollinen soveltaminen

57.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää kysymyksellään unionin tuomioistuinta ottamaan kantaa siihen, kuuluuko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen liiketoimi direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettujen ”luottojen myöntämisen”, ”luottojen välityksen” tai ”luottojen hallinnoinnin” käsitteiden alaan.

58.

Täsmennän heti alkuun, että kun otetaan huomioon edellä mainittu oikeuskäytäntö, jonka mukaan näin esille tuodut käsitteet ja niistä seuraavat vapautukset on käsiteltävä itsenäisesti, (49) PNC:n väitteet Portugalin yksityisoikeuden sisällöstä ja osapuolten päätöksestä luokitella riidanalainen liiketoimi ”saamisen luovutukseksi” (cessão de crédito) (50) ovat nähdäkseni merkityksettömiä.

59.

Korostan, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa itse, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä (51) seuraa selvästi, että tässä 135 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä arvonlisäverovapautusta sovelletaan ”suorittajan tai vastaanottajan luonteesta riippumatta, sillä [kyseinen] vapautus määritellään kyseessä olevien liiketoimien luonteen eikä niitä toteuttavien toimijoiden luonteen perusteella”. (52) Se päättää aivan oikein, että kyseistä vapautusta voidaan soveltaa tässä säännöksessä tarkoitettuihin liiketoimiin myös muiden kuin rahoituslaitosten toteuttaessa nämä liiketoimet. (53)

60.

Kyseinen tuomioistuin pitää sitä vastoin epäselvänä, voidaanko kyseistä b alakohdtaa soveltaa esillä olevassa asiassa riidanalaisen liiketoimen erityisen luonteen vuoksi. Se toteaa, että kyse on ”asianosaisaseman vastikkeellisesta luovutuksesta sellaisessa menettelyssä, jolla vaaditaan täytäntöön pantavaksi tuomioistuimessa vahvistettua saamista”. (54) Sen mukaan unionin tuomioistuin on tähän mennessä ottanut kantaa vain tilanteisiin, jotka liittyvät ”perinteisten luottojen/rahoituksen/lainojen myöntämiseen (eli joihin liittyy korko, laina tai rahoitus)”.

61.

Vaikka unionin tuomioistuin ei ole koskaan käsitellyt pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaista tilannetta, se on sitä vastoin lausunut useita kertoja direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisesta ”luoton myöntämistä” koskeviin liiketoimiin termin perinteisessä merkityksessä, eli siinä, että toisen käyttöön annetaan lainan muodossa rahasumma, joka on maksettava takaisin määrättynä päivänä mahdollisesti korkoineen. (55) Unionin tuomioistuin on lisäksi jo sisällyttänyt tähän käsitteeseen epätyypillisemmän tilanteen katsoessaan, että toimittajan hyväksymä tavaran ostohinnan maksaminen erissä koron maksua edellyttäen voidaan katsoa luoton myöntämiseksi, mikäli korkojen maksu ei ole osa tavaroiden luovuttamisesta tai palveluiden suorittamisesta saatua vastiketta vaan tästä luotosta maksettava palkkio. (56) Esillä olevassa asiassa katson Portugalin hallituksen ja komission tavoin, että asianomaisen verovelvollisen eli PNC:n toteuttaman luovutuksen tarkoituksena ei selvästikään ole luoton myöntäminen termin perinteisessä merkityksessä eikä liioin tällainen tavaran maksaminen erissä.

62.

Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua ”luottojen välityksen” käsitteestä unionin tuomioistuin on todennut, että sillä tarkoitetaan sellaisen välittäjän toimintaa, joka tarjoaa vastiketta vastaan välityspalvelun, joka muodostuu sen tekemisestä, mikä on tarpeen, jotta kaksi osapuolta tekisivät rahoitustuotetta koskevan sopimuksen, ilman, että välittäjä olisi itse sopimuksen osapuolena tai että välittäjällä olisi omaa intressiä sopimuksen sisällön suhteen. (57) Yhdyn Portugalin hallituksen kantaan, jonka mukaan pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi, joka koskee kyseisen verovelvollisen suoraan sopimuskumppanilleen suorittamaa luovutusta, ei vastaa mitenkään tätä käsitettä.

63.

Tarkasteltaessa vielä kyseisessä b alakohdassa tarkoitettua luottojen ”hallinnoinnin” käsitettä on huomattava, että siinä todetaan nimenomaisesti vapautuksen edellyttävän, että luotonantajan on täytynyt harjoittaa tällaista toimintaa. Portugalin hallitus väittää mielestäni perustellusti, että tällä käsitteellä viitataan ilmeisesti toimintaan, joka käsittää tämän verovelvollisen toteuttaman asiakkaansa luottojen analysoinnin, valvonnan tai tuottavuuden parantamisen kaltaisia tehtäviä, (58) mistä ei ole millään tavoin kyse esillä olevassa asiassa kyseessä olevassa toiminnassa.

64.

Katson näin ollen, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen liiketoimi ei selvästikään ole mikään niistä ”luottoja” koskevista rahoitusliiketoimista, joihin sovelletaan direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua arvonlisäverovapautusta.

4. Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan mahdollinen soveltaminen

65.

Pääasian oikeudenkäynnin kohteen vuoksi on tutkittava, voiko sen taustalla oleva liiketoimi kuulua direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädettyjen vapautusten piiriin sillä perusteella, että se olisi tässä säännöksessä tarkoitettu "saamisia" koskeva liiketoimi, olematta kuitenkaan kyseisen d alakohdan lopussa nimenomaisesti vapautuksen ulkopuolelle jätettyä "saamisten perimistä".

66.

Edellä mainittujen tulkintasääntöjen mukaisesti (59) unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, että sen selvittämiseksi, voidaanko liiketoimi vapauttaa arvonlisäverosta tämän 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan nojalla, on otettava huomioon liiketoimen toteuttamisen eikä asianomaisten henkilöiden erityiset olosuhteet ja tarkistettava, täyttääkö se jonkin tässä d alakohdassa tarkoitetun rahoituspalvelun erityiset ja olennaiset tehtävät. (60) Sen sijaan unionin tuomioistuin ei tietääkseni ole antanut täsmällistä määritelmää tässä säännöksessä tarkoitetulle "saamisten" käsitteelle.

67.

Korostettakoon, että vaikka säännöksessä, jolla kyseisen 1 kohdan d alakohta on saatettu osaksi Portugalin oikeutta, ei käytetä tässä unionin oikeuden säännöksessä sanan "tilisiirrot" jälkeen käytettyä sanaa "saamiset" täsmälleen vastaavaa termiä, (61) tämä ei sinänsä estä soveltamasta tätä d alakohtaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa asiayhteydessä, koska siihen sisältyvät käsitteet on ymmärrettävä itsenäisesti (62) ja koska asianomaista kansallista säännöstä on tulkittava unionin oikeuden mukaisesti. (63)

68.

Vaikka pääasiassa kyseessä olevaa liiketoimea pidettäisiin vastoin ehdotustani arvonlisäverotuksessa aineettoman oikeuden luovutusta koskevana palvelun suorituksena, sen kohteena ei kuitenkaan olisi saamisoikeus (64) vaan kiinteään omaisuuteen kohdistuvat oikeudet. (65) Mielestäni ei siis voitaisi katsoa, että kyseinen liiketoimi täyttäisi kyseisessä d alakohdassa tarkoitetun "saamisia" koskevan "liiketoimen" luonteisen rahoituspalvelun erityiset ja olennaiset tehtävät.

69.

Ylimääräisenä huomautuksena on todettava direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan lopussa säädetystä "saamisten perimiseen" liittyvästä poikkeuksesta, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että koska kyseessä on poikkeus säännöstä, jolla poiketaan arvonlisäveron yleisestä soveltamisesta, tämä käsite on ymmärrettävä laajasti. Kun siis verovelvollinen suorittaa vastiketta vastaan palvelun, jonka tarkoituksena on saada erääntyneiden saamisten maksu asiakkaalle vapauttamalla tämä velallisen maksamisen laiminlyöntiin liittyvistä perimistoimista ja riskeistä, tämä verovelvollinen ei voi saada kyseisessä säännöksessä tarkoitettua vapautusta. (66)

70.

Vaikka oletettaisiinkin, että esillä olevassa asiassa riidanalaista liiketoimea voitaisiin pitää palvelun suorituksena, asianomaisten verovelvollisten eli PNC:n toteuttamaa luovutusta ei voitaisi mitenkään tarkastella korvausta vastaan suoritettuna palveluna, jonka tarkoituksena olisi erääntyneen saamisen periminen sen sopimuskumppanille, Starplantille, (67) siten, että tähän luovutukseen

sovellettaisiin kyseisen d alakohdan lopussa säädettyä poikkeusta.

71.

Mielestäni direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b ja d alakohtaa on näin ollen tulkittava siten, että kumpakaan niistä ei sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen liiketoimeen.

V Ratkaisuehdotus

72.

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Supremo Tribunal Administrativon esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan b ja d alakohtaa on tulkittava siten, että kyseisissä b ja d alakohdassa säädettyjä arvonlisäverovapautuksia, jotka koskevat luottojen myöntämistä ja välitystä tai niiden hallinnointia koskevia liiketoimia sekä saamia koskevia liiketoimia, ei sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen liiketoimeen, jossa verovelvollinen luovuttaa kolmannelle tämän maksamaa korvausta vastaan asianosaisasemansa ulosottomenettelyssä, jossa on tarkoitus periä tuomioistuimessa vahvistettu saaminen, jonka maksamisen vakuutena on tälle verovelvolliselle määrätty oikeus sille tuomioistuinratkaisulla määrättyyn kiinteään omaisuuteen.

(1) Alkuperäinen kieli: ranska.

(2) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

(3) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

(4) Huomattakoon, että kyseisen 135 artiklan 1 kohdan b–g alakohdassa toistetaan asiallisesti samansisältöisinä vapautukset, joista säädettiin aikaisemmin kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1–6 alakohdassa (ks. myös tuomio 25.7.2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, 4 kohta).

(5) Ks. näistä täytäntöönpanosäännöksistä mm. tuomio 8.3.2012, komissio v. Portugali (C-524/10, EU:C:2012:129, 14 kohta).

(6) Saaminen on laskettu seuraavasti: 125000 euroa (välityspalkkio) + 26250 euroa (arvonlisävero tästä välityspalkkiosta) + 19609,62 euroa (viivästyskorko).

(7) Kansallisen tuomioistuimen asiakirja-aineiston perusteella tämä summa näyttää vastaavan 70:tä prosenttia kyseisen kiinteistön myyntihinnasta, sellaisena kuin ulosottomies on vahvistanut sen riippumattoman toimijan tässä tarkoituksessa suorittaman kiinteistöarvioinnin perusteella.

(8) Tämän ulosottohakemuksen vastaanottaneen tuomioistuimen kirjaamon rekisteröimän sopimuksen mukaan PNC sitoutui tekemään kaikkensa ja/tai antamaan yksin tai yhdessä Starplantin kanssa hyväksyntänsä sille, että asianosaisseuraanto tapahtuu välittömästi.

(9) Jäännösosa on maksettu seuraavasti: 351619,90 euroa (Starplantin maksama hinta) – 125000 euroa (välityspalkkio) + 26250 euroa (arvonlisävero tästä välityspalkkiosta).

(10) Arvonlisävero on laskettu seuraavasti: 351619,90 euroa (Starplantin maksama hinta) x 21 %.

(11) Korostettakoon, että pääasian oikeudenkäynti koskee ainoastaan 29.9.2010 tapahtuneen luovutuksen verotusta eikä PNC:n asiakkaalleen tarjoamasta kiinteistönvälityspalvelusta perimän välityspalkkion verotusta.

(12) PNC viittaa 15.6.1989 annettuun tuomioon Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246); 27.10.1993 annettuun tuomioon Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C?281/91, EU:C:1993:855) ja 21.6.2007 annettuun tuomioon Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369).

(13) Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin voi ennakkoratkaisun antaessaan esittää kansalliselle tuomioistuimelle kaikki seikat, joita se pitää tarpeellisina pääasian oikeusriidan ratkaisun kannalta, mutta yksin kansallisen tuomioistuimen asiana on tutkia, täytyvätkö tosiseikkoja koskevat edellytykset, joiden perusteella on sovellettava unionin oikeusnormia, siinä vireillä olevassa asiassa sekä tehdä näistä ne päätelmät, joita sen annettavana oleva päätös edellyttää (ks. mm. tuomio 5.6.2014, Mahdi, C?146/14 PPU, EU:C:2014:1320, 78–80 kohta ja tuomio 7.8.2018, Prenninger ym., C?329/17, EU:C:2018:640, 27 kohta).

(14) Ks. myös tämän ratkaisuehdotuksen 19 kohta.

(15) Komissio oli kirjallisissa huomautuksissaan katsonut, että riidanalainen liiketoimi muodostui vastikkeellisesta saamisen luovutuksesta, josta on maksettava arvonlisäveroa, mutta se muutti kantaansa tutustuttuaan unionin tuomioistuimessa käydyn menettelyn kuluessa ilmenneisiin tosiseikkoihin.

(16) Ks. kiinteää omaisuutta koskevista vapautuksista tämän ratkaisuehdotuksen 51 kohta.

(17) Tuomio 27.10.2011 (C?93/10, EU:C:2011:700).

(18) PNC on myynyt asemansa saamistaan koskevassa ulosottomenettelyssä. Olisin taipuvainen kannattamaan jäljempänä esitettyä tämän luovutuksen luokitusta (ks. 33 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

(19) Unionin tuomioistuimessa esitettyjen huomautusten mukaan luovutus tapahtui juuri ulosmitatun kiinteistön määäämisestä PNC:lle annetun tuomion lainvoiman saamista edeltäneenä päivänä. Sen, että velallinen valittaa tästä tuomiosta, on siis täytynyt vaikuttaa epätodennäköiseltä, jolloin luovutussopimuksen osapuolet ovat voineet laatia sopimuksensa ehdot olettaen, ettei muutosta haeta.

(20) Kyseisen päätöksen sanamuodon mukaan ”luovuttaja on saanut luovutuksensaajalta vastikkeena luovutuksesta hakemuksen kohteena olevaa summaa pienemmän summan”. Jos tämä viimeksi mainittu ilmaisu on ymmärrettävä siten, että luovutus on tapahtunut ulosottohakemuksen kohteena olevan saamisen arvoa alempaan hintaan, nähdäkseni tämä näkemys on virheellinen, kun otetaan huomioon edellä mainitut seikat (ks. 15 ja 17 kohta), joista näyttää ilmenevän, että PNC:n luovuttamien kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien ja velvollisuuksien arvo on Starplantin maksamaa hintaa suurempi.

(21) Ks. mm. tuomio 12.7.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461 33 kohta); tuomio 22.2.2018, T-2 (C?396/16, EU:C:2018:109, 43 kohta); tuomio 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17, EU:C:2018:942, 43 kohta) ja tuomio 10.1.2019, A (C?410/17, EU:C:2019:12, 47 kohta).

(22) Ks. ilmaisun ”crédito” käyttöön liittyvistä kielellisistä ongelmista tämän ratkaisuehdotuksen 49 kohta.

(23) Saamisen luovutuksen perinteisen kaavan mukaan luovuttaja saa yleensä saamisensa arvoa alemman hinnan, koska luovutuksensaaja kantaa saamiseen liittyvän riskin (ks. myös tämän ratkaisuehdotuksen 30 ja 31 kohta).

(24) Istunnossa PNC ilmoitti, että Starplantin oli määrä maksaa tämä viimeksi mainittu summa niiden välisen sopimuksen perusteella, koska sillä itsellään ei ollut tähän tarvittavia varoja.

(25) Starplantin hyväksymä velvoite on mielestäni nähtävä suhteessa PNC:lle määrätyn kiinteistön todelliseen arvoon (ks. tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 7), joka voi hyvinkin antaa mahdollisuuden myydä se edelleen parempaan hintaan.

(26) Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 18 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

(27) Ks. mm. tuomio 10.3.2011, Bog ym. (C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C?153/17, EU:C:2018:845, 30 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 28.2.2019, Sequeira Mesquita (C?278/18, EU:C:2019:160, 30 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

(28) Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tässä määräyksessä tarkoitettulla ”tavaroiden luovutuksen” käsitteellä ei viitata omaisuuden siirtoon sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa vaan siihen sisältyvät kaikki sellaiset yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtomuodot, joissa toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta, niin kuin se olisi omaisuuden omistaja (ks. mm. tuomio 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, 7–9 kohta; tuomio 3.9.2015, Fast Bunkering Klaip?da, C?526/13, EU:C:2015:536, 51 kohta ja tuomio 19.12.2018, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, 75 kohta).

(29) Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tavaroiden luovutus on kyseisessä a alakohdassa tarkoitettulla tavalla ”vastikkeellinen”, kun luovutetun tavarahan ja saadun vastasuorituksen välillä on välitön yhteys, ja luovuttajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus ostajalle luovutetusta tavarasta (ks. mm. tuomio 21.11.2013, Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, 32 kohta; tuomio 11.5.2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, 31 kohta ja tuomio 13.6.2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, 43 kohta).

(30) Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että palvelun suoritus on kyseisessä c alakohdassa tarkoitettulla tavalla ”vastikkeellinen”, kun suoritettun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on välitön yhteys, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritettusta palvelusta (ks. mm. tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, 32 kohta ja tuomio 5.7.2018, Marcandi, C?544/16, EU:C:2018:540, 36 ja 37 kohta).

(31) Erityisesti sen 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa ja 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa.

(32) Tästä on erotettava muun muassa tilanne, jossa verovelvollinen toteuttaa liiketoimen

yksityishenkilönä (ks. mm. tuomio 4.10.1995, Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, 16 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja tuomio 9.7.2015, Trgovina Prizma, C?331/14, EU:C:2015:456, 18 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

(33) Ks. tuomio 13.6.2013, Kostov (C?62/12, EU:C:2013:391, 27 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Posnania Investment (C?36/16, EU:C:2017:134, 33 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jossa korostetaan aivan oikein, että kyseisen tuomion taustalla olleessa yksittäistapauksessa asianomaisen henkilön sivutoiminnalla oli läheinen yhteys hänen arvonlisäverolliseen päätoimintaansa.

(34) Portugalin hallitus väittää tarkemmin ottaen, että välitöntä yhteyttä tähän toimintaan on pidettävä selvänä ”joko sen vuoksi, että vahvistus- ja täytäntöönpanokanteiden taustalla on [PNC:n] liiketoiminnan yhteydessä täytäntöön pantu sopimus, sen vuoksi, että juuri [PNC:lle] on annettu tuomioistuimessa oikeuksia ja velvollisuuksia täytäntöönpanokanteen yhteydessä, tai sen vuoksi, että juuri [PNC] on omissa nimissään ja omaan lukuunsa tehnyt edellä mainittujen oikeuksien ja velvollisuuksien vastikkeelliseen luovutukseen kolmannelle johtaneen sopimuksen”.

(35) Ks. analogisesti tuomio 12.1.2006, Optigen ym. (C?354/03, C?355/03 ja C?484/03, EU:C:2006:16, 42 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 8.11.2018, C&D Foods Acquisition (C?502/17, EU:C:2018:888, 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

(36) Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 22 kohta.

(37) Ks. mm. tuomio 22.10.2015, Impresa Edilux ja SICEF (C?425/14, EU:C:2015:721, 20 kohta) ja tuomio 19.12.2018, AREX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027, 34 ja 35 kohta).

(38) PNC ja Portugalin hallitus vastasivat kirjallisissa huomautuksissaan ennakkoratkaisukysymykseen pelkästään direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b alakohdan kannalta. Istunnossa unionin tuomioistuin kuitenkin kehotti niitä ottamaan kantaa komission näkemykseen, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltainen liiketoimi voisi kuulua pikemminkin kyseisen 1 kohdan d alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan.

(39) Huomattakoon, että tulkittaessa unionin oikeuden säännöstä sen jossakin kieliversiossa käytetylle sanamuodolle ei voida antaa etusijaa muihin kieliversioihin nähden ja että erikielisten versioiden poiketessa toisistaan on otettava huomioon sen lainsäädännön systematiikka ja tavoite, jonka osa säännös on (ks. mm. tuomio 22.10.2015, Hedqvist, C?264/14, EU:C:2015:718, 47 kohta ja tuomio 25.10.2018, Tänzer & Trasper, C?462/17, EU:C:2018:866, 20 kohta).

(40) Komissio toteaa, että direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan portugalinkielisessä versiossa sanaa ”créditos” (”luotot”) käytetään b ja c alakohdassa, kun taas sanat ”créditos” ja ”dívidas” (”saamiset”) esiintyvät yhdessä d alakohdassa, mikä voi antaa tämän version lukijoille vaikutelman siitä, että nämä kaksi termiä vastaavat direktiivissä toisiaan. Sen sijaan suurimmassa osassa muita kieliversioita (lukuun ottamatta italian- ja espanjankielisiä versioita) sanaa ”créditos” vastaavaa termiä käytetään b ja c alakohdassa, kun taas pelkästään sanaa ”dívidas” vastaavaa termiä käytetään d alakohdassa.

(41) Kyseisissä j ja k alakohdassa säädetään nimenomaisesti saman direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitetuista erityistapauksista, jotka koskevat ”rakennuksen tai rakennuksen osan luovutusta siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa” ja ”rakennusmaan luovutusta”.

(42) Julkisasiamies Jacobs korosti ratkaisuehdotuksessaan Blasi (C?346/95, EU:C:1997:432, 15 kohta), että ”[kuudennen] direktiivin mukaan kiinteän omaisuuden luovutus ja vuokraus ovat

periaatteessa arvonlisäverosta vapaata [sen 13 artiklan B kohdan b, g ja h alakohdan nojalla, jotka vastaavat direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan j, k ja l alakohtaa]. Verovapautukset kuvastavat sitä, että arvonlisäveron soveltaminen tuollaisiin tavaroihin on erityisen hankalaa. Tavanomaisista tavaroista poiketen maapohja ei ole jonkin tuotantoprosessin tulosta; lisäksi kerran rakennetut rakennukset voivat vaihtaa omistajaa monta kertaa olemassaolonsa aikana, eikä tällöin kyse useinkaan ole sen enemmästä taloudellisesta toiminnasta”.

(43) Näistä säännöksistä on kyse mm. 17.1.2013 annetussa tuomiossa Woningstichting Maasdriel (C?543/11, EU:C:2013:20, 22–36 kohta); 13.6.2018 annetussa tuomiossa Polfarmex (C?421/17, EU:C:2018:432, 43 kohta) ja julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotuksessa KPC Herning (C?71/18, EU:C:2019:226, 23 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

(44) Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka koskee kuudennen direktiivin samansisältöisiä säännöksiä, eli tämän direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1–6 alakohtaa, on merkityksellinen direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan b–g alakohdan tulkinnan kannalta (ks. tuomio 26.5.2016, Bookit, C?607/14, EU:C:2016:355, 32 kohta ja tuomio 26.5.2016, National Exhibition Centre, C?130/15, ei julkaistu, EU:C:2016:357, 27 kohta).

(45) Ks. mm. tuomio 21.6.2007, Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369, 22 kohta); tuomio 26.5.2016, Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, 33 kohta); tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection (C?308/16, EU:C:2017:869, 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 25.7.2018, DPAS (C?5/17, EU:C:2018:592, 28 kohta).

(46) Ks. mm. tuomio 28.10.2010, Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646, 25 kohta); tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection (C?308/16, EU:C:2017:869, 39 ja 45 kohta); tuomio 25.7.2018, DPAS (C?5/17, EU:C:2018:592, 29 kohta) ja tuomio 19.12.2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, 37 kohta).

(47) Ks. mm. tuomio 19.4.2007, Velvet & Steel Immobilien (C?455/05, EU:C:2007:232, 21 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 22.10.2009, Swiss Re Germany Holding (C?242/08, EU:C:2009:647, 44 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 28.10.2010, Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646, 26 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 22.10.2015, Hedqvist (C?264/14, EU:C:2015:718, 37 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 26.5.2016, Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, 36 ja 54 kohta) ja tuomio 25.7.2018, DPAS (C?5/17, EU:C:2018:592, 31 ja 45 kohta).

(48) Ks. mm. tuomio 19.4.2007, Velvet & Steel Immobilien (C?455/05, EU:C:2007:232, 24 kohta); tuomio 26.5.2016, Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, 55 kohta) ja tuomio 25.7.2018, DPAS (C?5/17, EU:C:2018:592, 46 kohta).

(49) Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 53 kohta.

(50) Ks. tämän nimityksen vaikutuksettomuudesta myös siltä osin, onko pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi arvonlisäveron alainen, tämän ratkaisuehdotuksen 33 kohta.

(51) Ks. mm. tuomio 21.6.2007, Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369, 25 kohta).

(52) Ks. myös tämän ratkaisuehdotuksen alaviitteessä 47 mainittu oikeuskäytäntö.

(53) Toisin kuin kyseisen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetussa valituksenalaisessa tuomiossa näytetään katsottavan ja sen mukaisesti kuin ennakkoratkaisupyyntöissä mainitussa julkisasiamiehen lausunnossa todetaan.

(54) Saaminen, ”joka johtuu kiinteistönvälityssopimuksen täyttämättä jättämisestä ja johon on

lisätty maksuhetkellä voimassa olleen verokannan mukainen arvonnäisävero ja viivästyskorot laskettuna täysimääräiseen maksuun saakka”.

(55) Ks. esimerkkeinä erilaisista lainoista tuomio 29.4.2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243); määräys 7.7.2010, Curia (C-381/09, ei julkaistu, EU:C:2010:406) ja tuomio 8.12.2016, Stock ‘94 (C-208/15, EU:C:2016:936).

(56) Ks. tuomio 27.10.1993, Muys’ en De Winter’s Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, 12 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jossa unionin tuomioistuin totesi, että vaikka vapautuksia on tulkittava suppeasti, kuitenkin tilanteessa, jossa lainanantajan tai lainanottajan henkilöllisyyttä ei ole täsmennetty, ilmaisu ”luottojen myöntäminen ja välitys” on riittävän laaja käsittääkseen tavarantoimittajan maksuylkkäyksen muodossa myöntämän luoton, ja tuomio 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, 36 kohta).

(57) Ks. mm. tuomio 21.6.2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, 23 ja 28 kohta); tuomio 5.7.2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, 27 kohta) ja määräys 21.11.2017, Kerr (C-615/16, ei julkaistu, EU:C:2017:906, 42 ja 43 kohta).

(58) Kyseinen hallitus viittaa vastaavasti 19.7.2012 annettuun tuomioon Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, 23 ja 24 kohta), joka koskee arvopaperiomaisuuden hallinnointia (salkunhoito).

(59) Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

(60) Ks. mm. tuomio 22.10.2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 22.10.2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 26.5.2016, National Exhibition Centre (C-130/15, ei julkaistu, EU:C:2016:357, 34 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 25.7.2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, 36 kohta).

(61) Arvonnäisäverolain 9 §:n 27 momentin c kohdan sanamuoto on seuraava: ”as operações – – relativas a – – transferências, recebimentos – –”. Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan portugalinkielisen version sanamuoto on taas seuraava: ”as operações – – relativas a – – transferências, créditos – –” (kursivointi tässä; ensin mainittu voidaan kääntää ”maksujen vastaanottamiseksi” ja jälkimmäinen ”luotoiksi”).

(62) Tämän ratkaisuehdotuksen 53 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti.

(63) Istunnossa Portugalin hallitus arvioi, että kansallinen lainsäätäjä on kenties pitänyt tarpeettomana mainita sanaa ”saamiset”, sillä tällöin toistettaisiin samassa d alakohdassa käytetty ilmaisu ”maksut”. Komissio ilmoitti, että Portugalin oikeudessa käytetty sanamuoto ei aiheuta ongelmia, kunhan viranomaisten käytäntö on unionin oikeuden mukainen.

(64) On syytä muistaa, että ajankohtana, jona sopimus Starplantin kanssa tehtiin, PNC:n saaminen oli jo vahvistettu tuomioistuimessa sekä perusteeltaan että määrältään, minkä lisäksi tämän saamisen tosiasiallinen perintä oli taattu ja velka käytännössä suoritettu sen seurauksena, että PNC:n velalliselle kuulunut kiinteä omaisuus, joka oli aikaisemmin ulosmitattu, oli määrätty PNC:lle (ks. myös tämän ratkaisuehdotuksen 34 kohta).

(65) Näihin oikeuksiin liittyi velvollisuus maksaa ulosottovirastolle sen saamisen määrän, joka PNC:llä oli velalliseltaan, ja hinnan, jolla tälle velalliselle kuulunut kiinteä omaisuus oli määrätty PNC:lle, välinen erotus (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 16 kohta).

(66) Ks. mm. tuomio 26.6.2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, 49,

58 ja 72–80 kohta) ja tuomio 28.10.2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, 29–36 kohta).

(67) Komissio toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, että Starplantia voitaisiin sitä vastoin verottaa ostajana tai luovutuksensaajana, jos osoittautuisi, että kyseinen luovutus merkitsee ”saamisten perimistä”. Portugalin hallitus epäili suullisissa lausumissaan, että Starplantin suorittama palvelu voitaisiin luokitella näin, kun otetaan huomioon, että PNC oli jo tämän luovutuksen aikaan saanut vakuuden saamisen maksamisesta. Niin tai näin, korostan, että tästä tilanteesta ei ole kyse pääasian oikeudenkäynnissä, jossa vastakkain ovat vain PNC ja Portugalin verohallinto.