



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE
přednesené dne 2. května 2019¹

Věc C-692/17

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození od daně – Článek 135 odst. 1 písm. b) a d) – Plnění spočívající v poskytnutí a sjednání úvěrů a správě úvěrů – Plnění týkající se pohledávek, s výjimkou vymáhání pohledávek – Úplatné postoupení procesního postavení ve prospěch třetí osoby v řízení o výkonu rozhodnutí k vymození soudem uznané pohledávky“

I. Úvod

1. Tuto žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podal Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) v rámci sporu týkajícího se daně z přidané hodnoty (DPH) splatné realitní kanceláři z důvodu, že jako osoba povinná k dani postoupila třetí osobě za úplatu své procesní postavení v řízení o výkonu rozhodnutí k vymození soudem uznané pohledávky.

2. Otázka položená předkládajícím soudem se týká výkladu čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112/ES², který stanoví osvobození od DPH pro plnění spočívající v poskytnutí a sjednání úvěrů a správě úvěrů osobou, která je poskytla.

3. Za účelem poskytnutí užitečné odpovědi předkládajícímu soudu je podle mého názoru třeba, aby Soudní dvůr v projednávané věci poskytl rovněž výklad písmene d) téhož čl. 135 odst. 1, který stanoví osvobození od DPH mimo jiné pro plnění uskutečněné osobou povinnou k dani, které se týká pohledávek, s výjimkou vymáhání pohledávek.

4. Z důvodů uvedených v tomto stanovisku mám za to, že shora uvedená písmena b) a d) musí být vykládána v tom smyslu, že za takové situace, jako je situace dotčená ve sporu v původním řízení, nelze osvobození od daně v nich uvedená uplatnit.

¹ – Původní jazyk: francouzština.

² – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5. Z bodu 1 odůvodnění směrnice 2006/112 vyplývá, že tato směrnice je přepracovaným zněním šesté směrnice 77/388/EHS³.

6. Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112 stanoví, že předmětem DPH jsou dodání zboží a poskytnutí služby, pokud je takové dodání nebo poskytnutí uskutečněno za úplatu v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

7. V článku 9 odst. 1 druhém pododstavci téže směrnice je definováno, co se rozumí pojmem „ekonomická činnost“ ve smyslu této směrnice.

8. Podle čl. 14 odst. 1 uvedené směrnice se „[d]odáním zboží [...] rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

9. Podle čl. 24 odst. 1 směrnice 2006/112 se „[p]oskytnutím služby [...] rozumí každé plnění, které není dodáním zboží“. V článku 25 písm. a) se upřesňuje, že [p]oskytnutí služby může mimo jiné spočívat v [...] postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý dokument zakládající vlastnické právo či nikoli“.

10. Podle čl. 135 odst. 1 písm. b) a d) uvedené směrnice členské státy osvobodí od daně tato plnění:

„b) poskytnutí a sjednání úvěrů a správa úvěrů osobou, která je poskytla;

[...]

d) činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek“⁴.

B. Portugalské právo

11. Za účelem uvedení portugalské právní úpravy o DPH do souladu s akty sekundárního práva Unie použitelného v této oblasti bylo do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „zákon o DPH“) vloženo několik ustanovení⁵.

12. Podle čl. 9 odst. 27 písm. a) a c) uvedeného zákona, ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení, jsou od DPH osvobozena tato plnění:

„a) poskytnutí a sjednání úvěrů v jakékoli podobě, včetně eskontních a reeskontních úvěrů, a jejich správa nebo řízení osobou, která je poskytla;

[...]

3 – Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“).

4 – Připomínám, že zmíněný čl. 135 odst. 1 písm. b) až g) v podstatě v totožném znění přejímá osvobození od daně dříve stanovená v čl. 13 části B písm. d) bodech 1 až 6 šesté směrnice (viz rovněž rozsudek ze dne 25. července 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, bod 4).

5 – Pokud jde o tato prováděcí ustanovení, viz zejména rozsudek ze dne 8. března 2012, Komise v. Portugalsko (C-524/10, EU:C:2012:129, bod 14).

- c) činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, výběrů, šeků, převoditelných cenných papírů a dalších nástrojů, s výjimkou činností spočívajících v prostém vymáhání pohledávek.“

III. Spor v původním řízení, předběžná otázka a řízení před Soudním dvorem

13. Z předkládacího rozhodnutí a z vnitrostátního spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že v měsíci listopadu 2006 bylo společnosti Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda (dále jen „PNC“), která vykonává zprostředkovatelskou činnost v oblasti nemovitostí, uděleno výhradní oprávnění k prodeji zemědělského pozemku. Majitelka dotyčného pozemku nepřijala nabídku na prodej předloženou společností PNC a odmítla uvedené společnosti zaplatit provizi za poskytnutou službu.

14. Společnost PNC proto podala proti zájemkyni žalobu k Tribunal de Família e Menores e de Comarca de Portimão (Soud prvního stupně pro záležitosti rodiny a nezletilých v Portimão, Portugalsko) znějící na uložení povinnosti zaplatit částku 125 000 eur jako provizi za zprostředkování prodeje nemovitosti, spolu s DPH a úroky z prodlení do úplného zaplacení. Uvedený soud návrhovému žádání společnosti PNC vyhověl rozsudkem, který nabyl právní moci.

15. Vzhledem k tomu, že žalovaná neuhradila částku, jejíž úhrada jí byla takto uložena, podala společnost PNC k témuž soudu návrh na výkon rozhodnutí, aby dosáhla zaplacení své pohledávky uznané uvedeným rozsudkem, jejíž celková výše činila 170 859,62 eura⁶.

16. V rámci vykonávacího řízení byla obstavena nemovitost ve vlastnictví žalované jako jistota za zaplacení dlužné částky. Dotčená nemovitost byla následně přisouzena společnosti PNC v hodnotě 606 200 eur⁷, přičemž jí byla uložena povinnost vyplatit exekutorskému úřadu přebytek – tedy rozdíl mezi cenou, za niž jí byla nemovitost přisouzena, a hodnotou své pohledávky – zvýšený o náklady vykonávacího řízení. Částka, která měla být vrácena z titulu uvedeného přebytku, činila zřejmě celkem 417 937,12 eura.

17. Smlouvou ze dne 29. září 2010 postoupila společnost PNC veškerá svá práva vyplývající z jejího procesního postavení v probíhajícím řízení o výkonu rozhodnutí společnosti Starplant – Unipessoal Lda (dále jen „Starplant“) za úplatu ve výši 351 619,90 eura⁸.

18. V říjnu 2010 společnost PNC na jedné straně vyúčtovala částku 125 000 eur, již obdržela jako protiplnění za služby poskytnuté shora uvedené zájemkyni, a zaplatila částku 26 250 eur odpovídající DPH splatné z tohoto titulu. Na druhé straně vyúčtovala jako „ostatní příjmy, jinde neuvedené“ částku 200 369,90 eura, která odpovídala zůstatku ceny zaplacené společností Starplant⁹, přičemž z této částky nezaplatila žádnou DPH.

19. Dne 24. června 2014 vydal Autoridade Tributária e Aduaneira (daňový a celní úřad, Portugalsko) výměr DPH (73 840,18 eura¹⁰) spolu s příslušnými úroky (9 807,59 eura), tedy na částku v celkové výši 83 647,77 eura, jelikož dospěl k závěru, že v přiznání k DPH podaném společností PNC za dotčené období nebylo správně vyúčtováno postoupení procesního postavení, které bylo provedeno za úplatu ve výši 351 619,90 eura. V tomto ohledu měl daňový úřad za to, že jde o odlišné plnění oproti plnění

6 – Výše pohledávky byla vypočtena takto: 125 000 eur (provize agentury) + 26 250 eur (DPH z této provize) + 19 609,62 eura (úroky z prodlení).

7 – Podle vnitrostátního spisu odpovídala tato částka zřejmě 70 % kupní ceny dotčené nemovitosti stanovené soudním vykonavatelem na základě ocenění nemovitosti, jež za tímto účelem vypracoval nezávislý subjekt.

8 – Ve zmíněné smlouvě, která byla založena do sbírky listin vedené kanceláří soudu projednávajícího návrh na výkon rozhodnutí, se společnost PNC zavázala, že učiní veškerá jednání nebo podepíše samostatně nebo společně se společností Starplant veškeré listiny nezbytné k tomu, aby procesní záměna nastala okamžitě.

9 – Zmíněný zůstatek byl vypočten takto: 351 619,90 eura (cena zaplacená společností Starplant) – 125 000 eur (provize agentury) – 26 250 eur (DPH z této provize).

10 – Výše DPH byla vypočtena takto: 351 619,90 eura (cena zaplacená společností Starplant) x 21 %.

spojenému s úhradou provize za zprostředkování prodeje nemovitosti, a že rovněž podléhá DPH, jelikož představuje postoupení práva za úplaty ze strany osoby povinné k dani, která jedná jako taková, přičemž takové postoupení spadá pod pojem „poskytnutí služby“ a nevztahuje se na něj žádné z osvobození od daně stanovených zákonem o DPH.

20. Rozsudkem ze dne 30. června 2015 Tribunal Administrativo de Loulé (Správní soud v Loulé, Portugalsko) vyhověl žalobě na neplatnost shora uvedeného výměru DPH podané společností PNC¹¹.

21. Rozsudkem ze dne 4. února 2016 Tribunal Central Administrativo Sul (Ústřední správní soud Jih, Portugalsko), ke kterému podala opravný prostředek Fazenda Pública (finanční správa, Portugalsko), zrušil rozsudek vydaný v prvním stupni z důvodu, že dotčené postoupení pohledávky spadá do ekonomické činnosti společnosti PNC, musí být považováno za poskytnutí služby podléhající dani a nelze na ně uplatnit žádné z osvobození od daně vyjmenovaných v článku 9 zákona o DPH. Uvedený soud dospěl zejména k závěru, že se na dotčené postoupení nevztahuje osvobození od daně stanovené v odst. 27 písm. a) téhož článku 9, které se týká bankovních a finančních činností spočívajících v poskytnutí a sjednání úvěrů.

22. Společnost PNC podala proti uvedenému rozsudku kasační opravný prostředek k Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko), ve kterém v zásadě tvrdila, že na postoupení pohledávek se vztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 9 odst. 27 písm. a) zákona o DPH, a to i v případě, že postupitelem jsou jiné subjekty než finanční instituce. V této souvislosti se opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se ustanovení unijního práva, které bylo takto provedeno do portugalského práva, tedy článku 13 části B písm. d) bodů 1 až 6 šesté směrnice, nyní čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112¹².

23. V této souvislosti se Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) rozhodnutím ze dne 8. listopadu 2017, došlým dne 11. prosince 2017, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Pro účely uplatnění osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, zahrnují pojmy ‚poskytnutí‘, ‚sjednání‘ nebo ‚správa‘ úvěrů úplatné postoupení procesního postavení osoby povinné k dani ve prospěch třetí osoby v rámci řízení o výkonu rozhodnutí k vymození soudem uznané pohledávky, která vznikla z porušení smlouvy o zprostředkování prodeje nemovitosti, spolu s DPH v sazbě ke dni uskutečnění platby a úroky z prodlení přirostlými do dne úplného zaplacení?“

24. Písemná vyjádření předložily společnost PNC, portugalská vláda a Evropská komise. Všechny tyto zúčastněné předložily ústní vyjádření na jednání konaném dne 7. února 2019.

IV. Analýza

25. V souladu s obvyklým postupem ve věcech týkajících se DPH a s ohledem na specifika postoupení dotčeného ve sporu v původním řízení, na která bylo poukázáno na jednání, považuji za nezbytné nejprve uvést několik úvah ohledně kvalifikace tohoto plnění za účelem ověření, zda skutečně podléhá DPH (oddíl A), a poté odpovědět na otázku, zda se na ně případně vztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. b) a d) směrnice 2006/112 (oddíl B).

11 – Zdůrazňují, že spor v původním řízení se týká výhradně zdanění postoupení provedeného dne 29. září 2010, a nikoli zdanění provize obdržené společností PNC za službu zprostředkování prodeje nemovitosti, již poskytla své klientce.

12 – Společnost PNC odkazuje na rozsudky ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246); ze dne 27. října 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), a ze dne 21. června 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369).

A. K otázce, zda takové plnění, jako je plnění dotčené ve věci v původním řízení, podléhá DPH

26. Ačkoli předkládající soud zřejmě vychází z předpokladu, že plnění dotčené ve věci v původním řízení podléhá DPH, z jednání před Soudním dvorem vyplynulo, že tato záležitost není zcela jednoznačná, a to nejen s ohledem na zvláštní povahu tohoto plnění (pododdíl 1), ale rovněž s ohledem na ekonomickou činnost vykonávanou dotčenou osobou povinnou k dani (pododdíl 2), přičemž na úvod připomínám, že Soudnímu dvoru přísluší vyslovit se k výkladu relevantních ustanovení unijního práva tak, aby poskytl předkládajícímu soudu veškeré podklady nezbytné k rozhodnutí sporu v původním řízení, a že posouzení skutkových okolností spadá výhradně do pravomoci vnitrostátního soudu¹³.

1. K povaze dotčeného plnění

27. Společnost PNC odmítá zdanění plnění dotčeného ve sporu v původním řízení s odůvodněním, že jde o postoupení pohledávky, které podle ní nespadá do oblasti působnosti směrnice 2006/112, jak je definována zejména pod písmeny a) a c) jejího čl. 2 odst. 1, kde je uvedeno dodání zboží ve smyslu článku 14 odst. 1 uvedené směrnice a poskytnutí služby ve smyslu článku 24 odst. 1 téže směrnice.

28. Naopak portugalská vláda tvrdí, že toto plnění podléhá DPH, přičemž připomíná, že podle portugalské daňové správy jde o jednorázové poskytnutí služby¹⁴, a uvádí, že pokud by tomu tak nebylo, musí být tato transakce považována za dodání hmotného majetku. Komise na jednání vyslovila názor, že jde o dva případy poskytnutí služby podléhající dani, kdy prvním je postoupení pohledávky ze strany společnosti PNC a druhým postoupení procesního postavení této společnosti¹⁵.

29. Já jsem spíše toho názoru, že sporné plnění je sice složité, avšak jde o jediné plnění spočívající v dodání nemovitosti, a spadá tak do působnosti DPH, aniž je dotčena případná použitelnost pravidel osvobození od DPH vztahujících se na takový majetek¹⁶, a to z následujících důvodů.

30. *Zprvé* podotýkám, že společnost PNC odkazuje primárně na *rozsudek GFKL Financial Services*¹⁷, na jehož základě tvrdí, že postoupení pohledávky, v jehož důsledku dochází k definitivnímu převodu veškerých práv vyplývajících z dotčené pohledávky, jak tomu podle ní bylo ve sporu v původním řízení, nespadá do působnosti DPH. Ve zmíněném rozsudku vyložil Soudní dvůr čl. 2 bod 1 šesté směrnice, kterému odpovídá čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112, v tom smyslu, že „subjekt, který odkoupí na své riziko rizikové pohledávky za nižší cenu, než je jejich jmenovitá hodnota, neposkytuje služby za protiplnění [...], pokud rozdíl mezi jmenovitou hodnotou uvedených pohledávek a kupní cenou těchto pohledávek odráží skutečnou hospodářskou hodnotu dotčených pohledávek v okamžiku jejich postoupení“.

31. V tomto směru postačí uvést, jak činí portugalská vláda, že okolnosti projednávané věci jsou podstatně odlišné od okolností věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek. Na jedné straně zde totiž nejde o nabytí pohledávky dotčenou osobou povinnou k dani, tedy společností PNC, ale naopak o postoupení práv jiné povahy uskutečněné zmíněnou osobou povinnou k dani¹⁸. Na druhé straně

13 – V souladu s ustálenou judikaturou má Soudní dvůr v řízení o předběžné otázce pravomoc poskytnout vnitrostátnímu soudu veškerá vodítka, jež považuje za nezbytná k rozhodnutí sporu v původním řízení, avšak je pouze věcí vnitrostátního soudu, aby ověřil, zda jsou ve věci, kterou se zabývá, splněny skutkové podmínky pro použití unijní právní normy, a aby z toho vyvodil důsledky pro rozhodnutí, které má vydat (viz zejména rozsudky ze dne 5. června 2014, Mahdi, C-146/14 PPU, EU:C:2014:1320, body 78 až 80, a ze dne 7. srpna 2018, Prenninger a další, C-329/17, EU:C:2018:640, bod 27).

14 – Viz rovněž bod 19 tohoto stanoviska.

15 – Ve svém písemném vyjádření Komise uvedla, že sporné plnění představuje úplatné postoupení pohledávky, které spadá do působnosti DPH, avšak svůj postoj změnila poté, co se seznámila se skutkovými okolnostmi, jež vyšly najevo při projednávání věci před Soudním dvorem.

16 – Pokud jde o osvobození od daně vztahující se na nemovitosti, viz bod 51 tohoto stanoviska.

17 – Rozsudek ze dne 27. října 2011 (C-93/10, EU:C:2011:700).

18 – Připomínám, že společnost PNC prodala své procesní postavení v řízení o výkonu k vymožení její pohledávky. Posouzení povahy tohoto postoupení se věnuji níže (viz bod 33 a násl.).

nelze mít za to, že jde o rizikovou pohledávku a že kupující, tedy společnost Starplant, uzavřela danou transakci na vlastní riziko, jelikož v okamžiku postoupení již byla pohledávka společnosti PNC uznána soudním rozhodnutím jak co do své podstaty, tak co do své výše, a riziko neplnění ze strany dlužníka bylo vyloučeno v řízení o výkonu rozhodnutí, které již bylo téměř u konce¹⁹. Konečně mám za to, že v projednávané věci není kupní cena nižší, ale je naopak vyšší než jmenovitá hodnota pohledávky a hodnota, na niž zní související návrh na výkon rozhodnutí, byť znění předkládacího rozhodnutí vyvolává v tomto ohledu jisté pochybnosti²⁰.

32. *Zadruhé* připomínám, že v souladu s judikaturou Soudního dvora závisí použití společného systému DPH nikoli na vůli vyjádřené stranami sporného plnění, a zejména na jeho označení, které si zvolily, ale na *objektivních kritériích* zakotvených v unijním právu, která jsou konkrétně spojena se zohledněním *hospodářské a obchodní reality*, již je třeba posuzovat s ohledem na všechny relevantní skutečnosti²¹.

33. V projednávané věci nemůže být rozhodujícím hlediskem skutečnost, že smlouva uzavřená mezi společnostmi PNC a Starplant byla těmito smluvními stranami označena jako „cessão de crédito“, což lze přeložit jako „postoupení úvěru“ nebo „postoupení pohledávky“²². Naopak vzhledem k okolnostem, za kterých bylo sporné plnění uskutečněno, a k hospodářské a obchodní realitě mám za to, že hlavním předmětem tohoto plnění je převod práv a povinností k nemovitosti, která byla přisouzena postupiteli, tedy společnosti PNC, z titulu úhrady její pohledávky, která již byla uznána pravomocným soudním rozhodnutím.

34. Na jedné straně, jak vyplývá ze znění předběžné otázky, se sporné plnění týká postoupení procesního postavení, a nikoli pohledávky. V tomto ohledu podotýkám, že dluh byl fakticky vyrovnán v okamžiku, kdy byla společnosti PNC přisouzena nemovitost ve vlastnictví jejího dlužníka, a že k postoupení došlo až po tomto přisouzení, byť rozhodnutí, kterým bylo nařízeno, nabylo právní moci až den po podpisu předmětné smlouvy. Tuto analýzu potvrzuje i vysoká cena, již se společnost Starplant zavázala uhradit za nabytí práv spojených s tímto procesním postavením (351 619,90 eura)²³, a to zřejmě mimo jiné vedle povinnosti nahradit přebytek, který měla společnost PNC vrátit exekutorskému úřadu (417 937,12 eura)²⁴, což znamená, že celková finanční zátěž činila, pokud se nemýlím, více než 769 000 eur²⁵. Mimoto podotýkám, že společnost PNC z vlastního podnětu zaplatila DPH ze své pohledávky s příslušenstvím, která byla uznána soudem, a že spor v původním řízení se této části netýká²⁶.

19 – Z vyjádření předložených v řízení před Soudním dvorem vyplývá, že postoupení bylo uskutečněno den předtím, než nabyl právní moci rozsudek, kterým byla obstavená nemovitost přisouzena společnosti PNC. Pravděpodobnost, že dlužník podá proti uvedenému rozsudku opravný prostředek, se tedy jevila jako velmi malá a smluvní strany smlouvy o postoupení tudíž mohly při stanovení podmínek svého ujednání vycházet z předpokladu, že opravný prostředek nebude podán.

20 – Podle uvedeného rozhodnutí „postupitel obdržel od postupníka jako úplatu za postoupení částku nižší, než činila částka, která byla předmětem návrhu na výkon rozhodnutí“. Je-li třeba posledně uvedenou formulaci chápat v tom smyslu, že postoupení bylo uskutečněno za částku nižší, než činila hodnota pohledávky, která byla předmětem návrhu na výkon rozhodnutí, mám za to, že toto tvrzení je nesprávné, a to s ohledem na shora uvedené skutkové okolnosti (viz body 15 a 17), z nichž podle mého názoru vyplývá, že hodnota práv a závazků k předmětné nemovitosti, které byly postoupeny společnosti PNC, přesahuje cenu zaplacenou společností Starplant.

21 – Viz zejména rozsudky ze dne 12. července 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461 bod 33); ze dne 22. února 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 43); ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, bod 43), a ze dne 10. ledna 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, bod 47).

22 – K jazykovým obtížím spojeným s použitím pojmu „crédito“ viz bod 49 tohoto stanoviska.

23 – Zatímco při obvyklém průběhu postoupení pohledávky obdrží postupitel obecně nižší cenu, než činí hodnota pohledávky, neboť postupník nese s ní spojené riziko (viz rovněž body 30 a 31 tohoto stanoviska).

24 – Na jednání společnost PNC uvedla, že povinnost k zaplacení posledně uvedené částky zcela převzala společnost Starplant na základě jejich vzájemné dohody, jelikož bylo zřejmé, že první uvedená společnost nemá finanční prostředky potřebné k její úhradě.

25 – Finanční zátěž, kterou převzala společnost Starplant, je podle mého názoru třeba dát do souvislosti s reálnou hodnotou nemovitosti, jež byla přisouzena společnosti PNC (viz poznámku pod čarou 7 v tomto stanovisku), z čehož lze dovozovat, že tuto nemovitost bude možné prodat za výhodnou cenu.

26 – Viz bod 18 a násl. tohoto stanoviska.

35. Na druhé straně mám, stejně jako portugalská vláda, za to, že poté, co byla společnosti PNC přisouzena uvedená nemovitost, postoupila zmíněná společnost společnosti Starplant za úplatu své procesní postavení včetně veškerých účinků s ním spojených, a to jak aktivních, tak pasivních, což znamená, že převedla soubor navzájem souvisejících práv a povinností v rámci jediné souhrnné transakce. Jak již Soudní dvůr opakovaně připomněl, transakce spočívající z hospodářského hlediska v jednotném plnění, s přihlédnutím k jejím charakteristickým prvkům vyjádřeným jejím účelem a zájmem jejích příjemců, nemůže být uměle rozdělena, aby nebylo narušeno fungování systému DPH²⁷. Nesdílím tedy názor Komise, že spornou transakci je třeba rozdělit na dvě různá plnění, přičemž podotýkám, že z důvodů uvedených shora mám za to, že zmíněná transakce nepředstavuje postoupení pohledávky.

36. Konečně se domnívám, že nejdůležitějším z jednotlivých prvků sporného plnění, který byl podle mne důvodem, proč společnost Starplant přijala podmínky smlouvy uzavřené se společností PNC a zejména zaplacenou cenu, je skutečnost, že posledně uvedená společnost jí postoupila právo nakládat s hmotným majetkem, konkrétně nemovitostí přisouzenou společnosti PNC, jako by byla jejím vlastníkem, což přesně odpovídá definici pojmu „dodání zboží“ obsažené v čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112²⁸. Mimoto považuji za nepopiratelné, jak je uvedeno v předběžné otázce, že postoupení procesního postavení bylo uskutečněno za úplaty ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice, jelikož cena, již obdržela společnost PNC, představuje skutečnou protihodnotu práv k nemovitosti převedených na společnost Starplant²⁹.

37. Podpůrně uvádím, že i kdyby nebylo plnění dotčené ve věci v původním řízení nakonec kvalifikováno jako dodání zboží, nemění to nic na skutečnosti, že z podstaty věci potenciálně podléhá DPH. V takovém případě by totiž spadalo pod pojem „poskytnutí služby“ ve smyslu čl. 24 odst. 1 směrnice 2006/112, kterým se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. Konkrétně, jak uvedly portugalská vláda a Komise, by sporné plnění mohlo představovat poskytnutí služby spočívající v postoupení nehmotného majetku ve smyslu článku 25 uvedené směrnice. Kromě toho je i v takovém případě nepopiratelné, že dotčené postoupení bylo provedeno za úplaty ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) téže směrnice, jelikož za ně byla uhrazena odměna³⁰.

38. S ohledem na výše uvedené mám za to, není-li má analýza skutkových okolností, z níž vycházím, chybná – což přísluší posoudit vnitrostátnímu soudu –, že takové plnění, jako je plnění dotčené ve věci v původním řízení, by mělo být kvalifikováno jako dodání zboží za úplaty ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112, a v každém případě musí být považováno za plnění potenciálně podléhající DPH na základě téhož článku 2.

27 – Viz zejména rozsudky ze dne 10. března 2011, *Bog* a další (spojené věci C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, EU:C:2011:135, bod 53 a násl.); ze dne 18. října 2018, *Volkswagen Financial Services (UK)* (C-153/17, EU:C:2018:845, bod 30 a násl.), a ze dne 28. února 2019, *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, bod 30 a násl.).

28 – Podle ustálené judikatury pojem „dodání zboží“ uvedený v tomto ustanovení neodkazuje na převod vlastnictví dle formálních náležitostí upravených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (viz zejména rozsudky ze dne 8. února 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, body 7 až 9; ze dne 3. září 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536, bod 51, a ze dne 19. prosince 2018, *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 75).

29 – Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že dodání zboží je uskutečněno „za úplatu“ ve smyslu shora uvedeného písmene a), pokud existuje přímá souvislost mezi dodaným zbožím a získanou protihodnotou a odměna obdržená dodavatelem představuje skutečnou protihodnotu zboží dodaného příjemci (viz zejména rozsudky ze dne 21. listopadu 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, bod 32; ze dne 11. května 2017, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, bod 31, a ze dne 13. června 2018, *Gmina Wrocław*, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 43).

30 – Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že služba je poskytnuta „za úplatu“ ve smyslu uvedeného písmene c), pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutím služby a obdrženým protiplněním a pokud odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (viz zejména rozsudky ze dne 29. října 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 32, a ze dne 5. července 2018, *Marcandi*, C-544/16, EU:C:2018:540, body 36 a 37).

2. K ekonomické činnosti dotčené osoby povinné k dani

39. Společnost PNC dále v podstatě tvrdí, že za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, nelze mít za to, že postupitel jednal v rámci své „ekonomické činnosti“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112. Namítá, že dotčené postoupení z její strany představovalo pouze jednorázové plnění, jelikož předmětem její obvyklé činnosti není poskytování úvěrů, ale poskytování zprostředkovatelských služeb v oblasti nemovitostí. Portugalská vláda i Komise tuto argumentaci odmítají. Přikláním se k jejich názoru.

40. V této souvislosti mám za to, že neohledě na to, jak bude sporné plnění kvalifikováno, byla společnost PNC skutečně v postavení „osoby povinné k dani“ z přidané hodnoty jednající „jako taková“, jak vyžaduje směrnice 2006/112³¹, jelikož uskutečnila předmětné plnění v rámci své zdanitelné činnosti³².

41. Jak totiž uvedla Komise na jednání, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že osoba, která je již osobou povinnou k DPH v souvislosti se svými obvyklými činnostmi, musí být považována za osobu povinnou k dani v souvislosti s jakoukoli jinou ekonomickou činností vykonávanou příležitostně, a to za podmínky, že posledně uvedená činnost představuje činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112³³. Proto je podle mého názoru irelevantní, zda společnost PNC uskutečnila sporné plnění pouze výjimečně, pokud uvedené plnění úzce souvisí s činností, již tato osoba povinná k dani vykonává jako hlavní činnost.

42. Obdobně jako portugalská vláda a Komise mám za to, že postoupení dotčené ve věci v původním řízení bylo skutečně provedeno v přímé souvislosti s činností společnosti PNC spočívající v poskytování zprostředkovatelských služeb v oblasti nemovitostí, jelikož jeho předmětem byla záměna účastníků v řízení o výkonu rozhodnutí k vymožení pohledávky, která vznikla ze smlouvy uzavřené v rámci zdanitelné ekonomické činnosti uvedené společnosti³⁴. Dotčené plnění tedy podle mého názoru spadá do působnosti DPH³⁵.

43. Ve světle těchto prvků výkladu relevantních norem unijního práva a s výhradou ověření konkrétních okolností sporu v původním řízení, které přísluší předkládajícímu soudu, musí posledně uvedený soud posoudit povahu dotčeného plnění a ověřit tak, zda potenciálně podléhá DPH, a na tomto základě pak určit režim osvobození od daně, které se na toto plnění případně vztahuje.

44. S ohledem na nejvhodnější kvalifikaci, kterou by měl podle mého názoru předkládající soud uplatnit na dotčené plnění, tedy dodání nemovitosti, nepovažuji za příliš pravděpodobné, že by v projednávané věci byla použitelná osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. b) a d) směrnice 2006/112. Pro úplnost nicméně uvedu své úvahy v tomto směru, aby bylo možné poskytnout odpověď na položenou otázku zahrnující i hypotézu, podle níž by namísto mnou navrhané kvalifikace byla uplatněna kvalifikace poskytnutí služby, což je patrně předpoklad, ze kterého vycházel předkládající soud při formulování předběžné otázky.

31 – Zejména její čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) a čl. 9 odst. 1 první pododstavec.

32 – Na rozdíl, mimo jiné, od případu, kdy osoba povinná k dani poskytne plnění jako soukromá osoba (viz zejména rozsudky ze dne 4. října 1995, Armbricht, C-291/92, EU:C:1995:304, bod 16 a násl., a ze dne 9. července 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, bod 18 a násl.).

33 – Viz rozsudek ze dne 13. června 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391, bod 27 a násl.), a stanovisko generální advokátky J. Kokott k věci Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, bod 33 a násl.), která správně podotýká, že v konkrétním případě, ve kterém byl vydán uvedený rozsudek, existovala úzká souvislost vedlejší činnosti dotčené osoby s její hlavní činností podléhající DPH.

34 – Portugalská vláda konkrétně tvrdí, že přímou souvislost s uvedenou činností je třeba považovat za danou „buď proto, že v průběhu řízení o určení pohledávky a vykonávacího řízení byla plněna smlouva v rámci ekonomické činnosti [společnosti PNC], nebo proto, že [společnost PNC] je osobou, které svědčí práva přiznaná ve vykonávacím řízení, nebo proto, že [společnost PNC] svým jménem a na svůj účet uzavřela smlouvu, na jejímž základě byl na třetí osobu převeden za úplatu výše uvedený soubor práv a povinností“.

35 – Viz obdobně rozsudky ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další (spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 42 a násl.), a ze dne 8. listopadu 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, bod 35 a násl.).

B. K osvobozením od daně stanoveným v čl. 135 odst. 1 písm. b) a d) směrnice 2006/112

45. Předtím, než se budu věnovat výkladu písmene b) čl. 135 odst. 1 směrnice 2006/112 (v pododdíle 3) a jeho písmene d) (v pododdíle 4), uvedu nejprve důvody, proč považuji za nezbytné provést analýzu těchto dvou ustanovení (pododdíl 1), a dále připomenou hlavní závěry, které již v tomto směru přinesla judikatura Soudního dvora (pododdíl 2).

1. K potřebnému rozšíření dosahu odpovědi, již má poskytnout Soudní dvůr

46. Lze říci, že z formálního hlediska se otázka položená předkládajícím soudem týká *pouze* osvobození od DPH obsaženého pod *písmenem b)* čl. 135 odst. 1 směrnice 2006/112, který stanoví osvobození od DPH pro plnění spočívající v „poskytnutí“, „sjednání“ nebo „správě“ „úvěrů“. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že znění této otázky přesně odráží právní základ uplatněný společností PNC v jejím kasačním oprávněném prostředku³⁶. Takové okolnosti však nebrání tomu, aby byl v projednávané věci poskytnut výklad i jiných ustanovení uvedené směrnice.

47. Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že k tomu, aby Soudní dvůr poskytl užitečnou odpověď soudu, který mu položil předběžnou otázku, může zohlednit i normy unijního práva, na které vnitrostátní soud ve své otázce neodkázal. V tomto ohledu přísluší Soudnímu dvoru, aby ze všech poznatků předložených vnitrostátním soudem, zejména pak z odůvodnění předkládacího rozhodnutí, vytěžil ty prvky unijního práva, které je s přihlédnutím k předmětu sporu třeba vyložit³⁷.

48. V projednávané věci mám shodně s Komisí³⁸ za to, že s ohledem na základ sporu v původním řízení, který souvisí s návrhem na výkon rozhodnutí k vymození pohledávky, je namístě, aby Soudní dvůr poskytl výklad nejen písmene b) čl. 135 odst. 1 směrnice 2006/112, na který se odkazuje v předběžné otázce, ale *rovněž písmene d)* téhož odstavce 1, přičemž připomínám, že pod poslední uvedeným písmenem je stanoveno osvobození od DPH pro plnění týkající se „pohledávek“.

49. V tomto směru Komise podotýká, podle mého názoru správně, že postoj předkládajícího soudu, podle kterého by mohlo být v projednávané věci použitelné ustanovení písmene b) uvedeného čl. 135 odst. 1, zřejmě vychází z portugalského znění zmíněného odstavce 1³⁹. Zatímco totiž ve většině ostatních jazykových verzí jsou jasně rozlišeny „úvěry“, uvedené pod písmenem b) tohoto odstavce, a „pohledávky“, uvedené pod písmenem d), v portugalském jazyce je jak pod písmenem b), tak pod písmenem d) použito slovo „créditos“, což mohlo vést k záměně při určení právního základu, který by mohl být relevantní ve vztahu ke sporu v původním řízení⁴⁰.

36 – Viz bod 22 tohoto stanoviska.

37 – Viz zejména rozsudky ze dne 22. října 2015, Impresa Edilux a SICEF (C-425/14, EU:C:2015:721, bod 20), a ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, body 34 a 35).

38 – Ve svých písemných vyjádřeních odpověděly společnost PNC a portugalská vláda na předběžnou otázku pouze z pohledu písmene b) čl. 135 odst. 1 směrnice 2006/112. Soudní dvůr je však vyzval, aby se na jednání vyjádřily i k názoru Komise, podle kterého by se na takové plnění, jako je plnění dotčené v původním řízení, mohlo vztahovat spíše osvobození od daně stanovené pod písmenem d) téhož odstavce 1.

39 – V tomto ohledu připomínám, že při výkladu ustanovení unijního práva nemůže být formulaci použité v jedné z jeho jazykových verzí přiznána přednostní povaha vzhledem k jiným jazykovým verzím a že v případě rozdílů mezi různými jazykovými verzemi je třeba přihlédnout ke kontextu a účelu právní úpravy, jejíž je součástí (viz zejména rozsudky ze dne 22. října 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, bod 47, a ze dne 25. října 2018, Tänzer & Trasper, C-462/17, EU:C:2018:866, bod 20).

40 – Komise uvádí, že v portugalském znění čl. 135 odst. 1 směrnice 2006/112 je pod písmeny b) a c) uvedeno slovo „créditos“ (česky „úvěry“), zatímco pod písmenem d) jsou uvedena společně slova „créditos“ a „dívidas“ (česky „pohledávky“), z čehož by mohly osoby vycházející z této jazykové verze dovozovat, že tyto dva pojmy mají pro účely uvedené směrnice stejný význam. Naopak ve většině ostatních jazykových verzí (vyjma italského a španělského znění) je pod písmeny b) a c) uveden pojem odpovídající slovu „créditos“, zatímco pod písmenem d) je uveden pouze pojem odpovídající slovu „dívidas“.

50. Ačkoli tedy předkládající soud odkazuje ve své předběžné otázce pouze na výklad písmene b) článku 135 odst. 1 směrnice 2006/112, považuji s ohledem na výše uvedené za vhodné poskytnout rovněž výklad písmene d) téhož odstavce 1, aby bylo možné určit, zda by se na takové plnění, jako je plnění dotčené ve věci v původním řízení, mohlo vztahovat jedno ze dvou uvedených ustanovení, a to s ohledem na závěry vyplývající ze stávající judikatury Soudního dvora týkající se této záležitosti.

51. Podotýkám, že pokud by bylo dotčené plnění kvalifikováno jako dodání nemovitosti, jak navrhuji, bylo by možné uvažovat o tom, zda nelze v projednávané věci uplatnit písmeno j) čl. 135 odst. 1, týkající se dodání „budovy [...] a pozemku k ní přiléhajícího“, a jeho písmeno k), které se týká dodání „nezastavěného pozemku“⁴¹, což by znamenalo, že by toto plnění bylo osvobozeno od DPH, jak je v takových případech obecně pravidlem⁴². Společnost PNC ostatně na zmíněná ustanovení odkazuje jak ve svém kasačním opravném prostředku podaném k předkládajícímu soudu, tak ve svém vyjádření v řízení před Soudním dvorem. Nicméně s ohledem na podstatu otázky položené předkládajícím soudem a na omezené množství informací o druhu nemovitosti dotčené sporným postoupením, které jsou obsaženy v jeho rozhodnutí, se k výkladu zmíněných písmen j) a k) vyjadřovat nebudu⁴³.

2. K judikatuře týkající se výkladu čl. 135 odst. 1 písm. b) a d) směrnice 2006/112

52. Z judikatury Soudního dvora týkající se této problematiky vyplývá, že při výkladu těchto ustanovení je třeba přihlídnout k řadě pravidel společných pro písmena b) i d) čl. 135 odst. 1 směrnice 2006/112⁴⁴.

53. *Zprv* je nesporné, že všechna osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 uvedené směrnice představují *autonomní pojmy* unijního práva, jejichž účelem je odstranit rozdíly v používání režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy a které musejí být vykládány jednotně s ohledem na obecný kontext a cíle společného systému DPH⁴⁵. Z uvedeného vyplývá, že na určité plnění se může vztahovat osvobození od daně bez ohledu na to, jak je toto plnění kvalifikováno podle práva členského státu, a nehledě na to, jak je označily jeho strany.

54. *Zadruhé* Soudní dvůr několikrát připomněl, že výrazy použité k vymezení osvobození od daně uvedených ve zmíněném čl. 135 odst. 1 je třeba *vykládat striktně*, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána z každého úplatného dodání zboží a poskytnutí služeb, které uskutečnila osoba povinná k dani. Jejich výklad však nesmí být natolik restriktivní, aby dotčené faktory zakládající osvobození od daně pozbyly užitečného účinku⁴⁶.

41 – Doplnuji, že zmíněná písmena j) a k) se vztahují výhradně k plněním uvedeným pod písmeny a) a b) čl. 12 odst. 1 téže směrnice, tedy „dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího“ a „dodání stavebního pozemku“.

42 – Ve svém stanovisku k věci Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, bod 15) generální advokát F. Jacobs zdůraznil, že „[p]odle [šesté] směrnice jsou dodání a pronájem nemovitostí v zásadě osvobozeny od DPH [na základě jejího článku 13 části B písm. b), g) a h), který odpovídá čl. 135 odst. 1 písm. j), k) a l) směrnice 2006/112]. Tato osvobození od daně odrážejí zvláštní obtíže spojené s uplatňováním DPH na takový majetek. Na rozdíl od běžného zboží není pozemek výsledkem výrobního procesu; budovy pak mohou poté, co byly postaveny, během doby své životnosti několikrát změnit vlastníka, často aniž by byly předmětem další ekonomické činnosti“.

43 – Těchto ustanovení se týkají zejména rozsudky ze dne 17. ledna 2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, body 22 až 36), a ze dne 13. června 2018, Polfarmex (C-421/17, EU:C:2018:432, bod 43), a rovněž stanovisko generálního advokáta M. Bobka ve věci KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:226, bod 23 a násl.).

44 – Pro upřesnění uvádím, že judikatura Soudního dvora týkající se odpovídajících ustanovení šesté směrnice, tedy článku 13 části B písm. d) bodů 1 až 6 této směrnice, je relevantní pro výklad čl. 135 odst. 1 písm. b) až g) směrnice 2006/112 (viz rozsudky ze dne 26. května 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, bod 32, a ze dne 26. května 2016, National Exhibition Centre, C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357, bod 27).

45 – Viz zejména rozsudky ze dne 21. června 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, bod 22); ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, bod 33); ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, bod 38 a násl.), a ze dne 25. července 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, bod 28).

46 – Viz zejména rozsudky ze dne 28. října 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, bod 25); ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, body 39 a 45); ze dne 25. července 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, bod 29), a ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 37).

55. *Zatřetí*, pokud jde konkrétně o plnění osvobozená od daně na základě písmen b) až g) čl. 135 odst. 1 směrnice 2006/112, Soudní dvůr rozhodl, že taková plnění jsou vymezena v závislosti *na povaze poskytovaných služeb*, a nikoliv v závislosti na poskytovateli nebo příjemci služby. Jinými slovy, osvobození od daně nepodléhá podmínce, aby plnění byla uskutečňována určitým typem zařízení nebo právnické osoby, ale podmínce, aby dotčená plnění spadala svou povahou do oblasti finančních činností⁴⁷. V tomto směru Soudní dvůr uvádí, že osvobození od daně pro plnění uvedená pod písmeny b) až g) mají za cíl zejména odstranit obtíže spojené s určením základu daně, jakož i částky odpočitatelné DPH⁴⁸.

56. Po připomenutí těchto základních výkladových pravidel, která jsou podle mého názoru relevantní pro projednávanou věc, je nyní třeba tato pravidla uplatnit a na tomto základě určit, zda by se na postoupení dotčené ve věci v původním řízení mohla vztahovat buď ustanovení písmene b), nebo ustanovení písmene d) uvedeného čl. 135 odst. 1.

3. K případné použitelnosti čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112

57. Podstatou předběžné otázky položené předkládajícím soudem Soudnímu dvoru je, zda takové plnění, jako je plnění dotčené ve věci v původním řízení, spadá pod pojmy „poskytnutí“, „sjednání“ nebo „správa“ „úvěrů“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112.

58. Hned zkraje podotýkám, že s ohledem na výše citovanou judikaturu, podle které musejí být uvedené pojmy a osvobození od daně z nich vyplývající chápány *autonomně*⁴⁹, jsou argumenty společnosti PNC ohledně obsahu portugalských občanskoprávních předpisů a rozhodnutí stran označit sporné plnění jako „cessão de crédito“⁵⁰ z mého pohledu irelevantní.

59. Mimoto zdůrazňuji, že i podle samotného *předkládajícího soudu* z judikatury Soudního dvora jednoznačně vyplývá⁵¹, že osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. b) je použitelné „bez ohledu na povahu poskytovatele nebo příjemce, jelikož [uvedené] osvobození není vymezeno v závislosti na povaze zúčastněných stran, ale na povaze dotčeného plnění“⁵². Z toho předkládající soud správně dovozuje, že dotčené osvobození od daně se může vztahovat na plnění uvedená v tomto ustanovení, i když jsou poskytována jinými subjekty než finančními institucemi⁵³.

60. Na druhou stranu předkládající soud vyjadřuje pochybnosti ohledně použitelnosti uvedeného písmene b) v projednávané věci z důvodu zvláštní povahy sporného plnění. Uvádí, že jde o „úplatné postoupení procesního postavení v řízení o výkonu rozhodnutí k vymožení pohledávky uznané rozhodnutím soudu“⁵⁴. Podle něj se však Soudní dvůr dosud vyslovil pouze k situacím souvisejícím s „poskytnutím úvěru/financování/zápůjčky v obvyklém smyslu (tedy spojených s úroky, zapůjčením peněžních prostředků nebo financováním)“.

47 – Viz zejména rozsudky ze dne 19. dubna 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, bod 21 a násl.); ze dne 22. října 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, bod 44 a násl.); ze dne 28. října 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, bod 26 a násl.); ze dne 22. října 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, bod 37 a násl.); ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, body 36 a 54), a ze dne 25. července 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, body 31 a 45).

48 – Viz zejména rozsudky ze dne 19. dubna 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, bod 24); ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, bod 55), a ze dne 25. července 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, bod 46).

49 – Viz bod 53 tohoto stanoviska.

50 – K irelevantnosti uvedeného označení rovněž v souvislosti s otázkou, zda plnění dotčené ve věci v původním řízení podléhá DPH, viz bod 33 tohoto stanoviska.

51 – Viz zejména rozsudek ze dne 21. června 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, bod 25).

52 – Viz rovněž judikatura citovaná v poznámce pod čarou 47 tohoto stanoviska.

53 – Na rozdíl od toho, co je zřejmě uvedeno v rozsudku napadeném u předkládajícího soudu, a v souladu se stanoviskem státního zástupce při tomto soudu, které je zmíněno v předkládacím rozhodnutí.

54 – Pohledávka „vyplývající z nesplnění smlouvy o zprostředkování prodeje nemovitosti“, spolu s „DPH v sazbě platné ke dni zaplacení [a] úroky z prodlení přirostlými do úplného zaplacení“.

61. Ačkoli totiž Soudní dvůr nikdy neposuzoval takovou situaci, jaká je dána ve sporu v původním řízení, několikrát se vyslovil k použitelnosti čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 na plnění spočívající v „poskytnutí“ „úvěru“ v obvyklém smyslu tohoto pojmu, tedy poskytnutí určité peněžité částky ve formě zápůjčky splatné k určenému datu, případně spolu s úroky⁵⁵. Kromě toho již Soudní dvůr pod tento pojem podřadil i méně typické ujednání, když připustil, že odklad platby kupní ceny zboží poskytnutý dodavatelem výměnou za platbu úroků lze považovat za poskytnutí úvěru, jelikož platba úroků netvoří prvek protiplnění obdrženého za dodání zboží nebo poskytnutí služby, ale odměnu za tento úvěr⁵⁶. V projednávané věci mám shodně s portugalskou vládou a Komisí za to, že předmětem postoupení provedeného dotčenou osobou povinnou k dani není ani poskytnutí úvěru v obvyklém smyslu tohoto pojmu, ani takový odklad platby kupní ceny zboží.

62. Pokud jde o pojem „sjednání“ úvěrů ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, Soudní dvůr rozhodl, že se jím rozumí činnost zprostředkovatele, který za odměnu poskytne zprostředkovatelskou službu, jejímž cílem je učinit vše nezbytné k tomu, aby smluvní strany uzavřely smlouvu, aniž by zprostředkovatel měl vlastní zájem ohledně obsahu smlouvy⁵⁷. Souhlasím s názorem portugalské vlády, podle kterého plnění dotčené ve věci v původním řízení, které spočívá v postoupení uskutečněném přímo dotčenou osobou povinnou k dani ve prospěch jejího smluvního partnera, pod uvedený pojem nespadá.

63. Konečně, pokud jde o pojem „správa“ úvěrů ve smyslu uvedeného písmene b), podotýkám, že se v něm výslovně stanoví, že taková činnost je osvobozena, pouze pokud je vykonávána osobou, která úvěry poskytl. Portugalská vláda tvrdí, podle mého názoru správně, že tímto pojmem se zřejmě rozumí činnosti spojené s plněním takových úkolů, jako je analýza, dohled nebo zhodnocování úvěrů, s nimiž disponuje klient této osoby povinné k dani⁵⁸, což v žádném případě neplatí pro činnost dotčenou v projednávané věci.

64. S ohledem na výše uvedené jsem toho názoru, že takové plnění, jako je plnění dotčené ve věci v původním řízení, jednoznačně nepředstavuje finanční činnosti týkající se „úvěrů“, které jsou osvobozeny od DPH na základě čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112.

4. K případné použitelnosti čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112

65. S ohledem na předmět sporu v původním řízení je třeba posoudit, zda by se na transakci, která byla příčinou jeho vzniku, nemohlo vztahovat osvobození od DPH stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 z důvodu, že by představovala plnění týkající se „pohledávek“ ve smyslu uvedeného ustanovení a zároveň by nepředstavovala „vymáhání pohledávek“, na které se toto osvobození výslovně nevztahuje, jak je uvedeno pod tímž písmenem d) *in fine*.

55 – Viz například různé druhy zápůjček, ohledně kterých byly vydány rozsudek ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243); usnesení ze dne 7. července 2010, Curia (C-381/09, nezveřejněný, EU:C:2010:406), a rozsudek ze dne 8. prosince 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936).

56 – Viz rozsudky ze dne 27. října 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, bod 12 a násl.), ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že ačkoli musejí být osvobozeny od daně vykládána striktně, nic to nemění na skutečnosti, že bez upřesnění totožnosti úvěrujícího nebo úvěrovaného je výraz „poskytnutí a sjednání úvěrů“ natolik široký, že se vztahuje i na úvěr poskytnutý dodavatelem zboží ve formě odkladu platby, a ze dne 18. října 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, bod 36).

57 – Viz zejména rozsudky ze dne 21. června 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, body 23 a 28); ze dne 5. července 2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, bod 27), a usnesení ze dne 21. listopadu 2017, Kerr (C-615/16, nezveřejněné, EU:C:2017:906, body 42 a 43).

58 – Zmíněná vláda v tomto smyslu odkazuje na rozsudek ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, body 23 a 24), který se týká správy cenných papírů (správy portfolia).

66. V tomto smyslu podotýkám, že Soudní dvůr v souladu se shora uvedenými výkladovými pravidly⁵⁹ opakovaně rozhodl, že za účelem určení, zda může být plnění *osvobozeno od daně na základě písmene d)* uvedeného čl. 135 odst. 1, je třeba vzít v potaz konkrétní okolnosti, za kterých bylo toto plnění uskutečněno, a nikoli dotčené osoby, a rovněž ověřit, zda splňuje specifické základní náležitosti některé z finančních služeb uvedených pod tímto písmenem d)⁶⁰. Naopak, pokud je mi známo, Soudní dvůr nestanovil přesnou definici pojmu „pohledávky“ ve smyslu uvedeného ustanovení.

67. Zdůrazňuji, že i když v ustanovení, kterým bylo písmeno d) uvedeného odstavce 1 provedeno do portugalského práva, není uveden pojem, který by přesně odpovídal slovu „pohledávky“⁶¹, jež ve zmíněném ustanovení unijního práva následuje ve výčtu za slovem „převody“, nebrání tato skutečnost sama o sobě možnosti uplatnit zmíněné písmeno d) v takovém kontextu, jaký je dán ve sporu v původním řízení, jelikož pojmy v něm uvedené mají autonomní význam⁶² a platí povinnost vykládat vnitrostátní právní předpisy v souladu s unijním právem⁶³.

68. Nicméně ani za předpokladu, že by oproti mnou navrhované kvalifikaci bylo plnění dotčené ve věci v původním řízení posouzeno z titulu povinnosti k DPH jako poskytnutí služby spočívající v postoupení nehmotného práva, nešlo by o právo k pohledávce⁶⁴, ale o práva k nemovitosti⁶⁵. Jinými slovy, nelze mít podle mého názoru za to, že dotčené plnění splňuje specifické základní náležitosti finanční služby, která má povahu „činností [...] týkajících se [...] pohledávek“ ve smyslu uvedeného písmene d).

69. Pro úplnost uvádím, že pokud jde o *výjimku týkající se „vymáhání pohledávek“* stanovenou pod písmenem d) *in fine* čl. 135 odst. 1 směrnice 2006/112, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že tomuto pojmu musí být přiznán široký dosah, jelikož představuje výjimku z pravidla odchylujícího se od obecného uplatňování DPH. Pokud tak osoba povinná k dani poskytne za odměnu službu, jejímž předmětem je inkasovat pohledávky splatné jejímu klientovi, čímž jej zprošťuje nutnosti činit jednání a nést rizika spojená s neplněním dlužníka, nevztahuje se na takovou osobu povinnou k dani osvobození od daně stanovené v uvedeném ustanovení⁶⁶.

59 – Viz bod 53 a násl. tohoto stanoviska.

60 – Viz zejména rozsudky ze dne 22. října 2009, *Swiss Re Germany Holding* (C-242/08, EU:C:2009:647, bod 45 a násl.); ze dne 22. října 2015, *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, bod 38 a násl.); ze dne 26. května 2016, *National Exhibition Centre* (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357, bod 34 a násl.), a ze dne 25. července 2018, *DPAS* (C-5/17, EU:C:2018:592, bod 36).

61 – Pro upřesnění uvádím, že čl. 9 odst. 27 písm. c) zákona o DPH zní: „as operações [...] relativas a [...] transferências, recebimentos [...]“ a že čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 v portugalském jazyce zní: „[a]s operações [...] relativas a [...] transferências, créditos [...]“ (slova, která autor stanoviska zvýraznil kurzivou, lze přeložit v prvním případě jako „inkasa“ a ve druhém případě jako „úvěry“).

62 – V souladu s judikaturou uvedenou v bodě 53 tohoto stanoviska.

63 – Na jednání vyjádřila portugalská vláda názor, že vnitrostátní zákonodárce zřejmě nepovažoval za nutné uvádět pojem „pohledávky“, protože by to znamenalo zopakovat pojem „platby“ použitý pod tímž písmenem d). Komise uvedla, že znění použité v portugalském právu nepředstavuje problém, pokud je postup správních orgánů v souladu s unijním právem.

64 – Připomínám, že v okamžiku, kdy byla uzavřena smlouva se společností Starplant, byla již pohledávka společnosti PNC nejen uznána soudem, jak co do své podstaty, tak co do své výše, ale kromě toho bylo zajištěno skutečné uhrazení této pohledávky a dluh byl fakticky vyrovnán poté, co byla společnosti PNC přisouzena nemovitost náležející jejímu dlužníkovi, jež byla předtím obstarána (viz rovněž bod 34 tohoto stanoviska).

65 – Práva spojená s povinností zaplatit exekutorskému úřadu rozdíl mezi výší pohledávky společnosti PNC za jejím dlužníkem a cenou, za níž byla nemovitost ve vlastnictví tohoto dlužníka přisouzena společnosti PNC (viz bod 16 tohoto stanoviska).

66 – Viz zejména rozsudky ze dne 26. června 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, EU:C:2003:377, body 49, 58 a 72 až 80), a ze dne 28. října 2010, *Axa UK* (C-175/09, EU:C:2010:646, body 29 až 36).

70. V projednávané věci nelze v žádném případě, ani za předpokladu, že by sporná transakce byla kvalifikována jako poskytnutí služby, považovat postoupení uskutečněné dotčenou osobou povinnou k dani, tedy společností PNC, za službu poskytnutou za odměnu, jejímž cílem by bylo inkasování pohledávky dlužné jejímu smluvnímu partnerovi, tedy společnosti Starplant⁶⁷, tak, aby se na toto postoupení vztahovala výjimka obsažená v poslední části zmíněného písmene d).

71. S ohledem na výše uvedené mám za to, že písmena b) a d) čl. 135 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že na takové plnění, jako je plnění dotčené ve věci v původním řízení, není použitelné ani jedno z nich.

V. Závěry

72. Vzhledem k předchozím úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud, Portugalsko) takto:

„Článek 135 odst. 1 písm. b) a d) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně z přidané hodnoty stanovená pod písmenem b) pro poskytnutí a sjednání úvěrů nebo jejich správu a pod písmenem d) pro pohledávky se nevztahují na takové plnění, jako je plnění dotčené ve věci v původním řízení, které spočívá v tom, že osoba povinná k dani postoupila své procesní postavení v řízení o výkonu rozhodnutí k vymožení pohledávky uznané soudem a zajištěné právem k nemovitosti, jež byla obstavena a následně přisouzena dotčené osobě povinné k dani.“

67 – Komise ve svém písemném vyjádření uvedla, že by naopak mohla být uložena daň společnosti Starplant jako nabyvateli, případně postupníku, pokud by bylo zjištěno, že dotčené postoupení představuje „vymáhání pohledávek“. Portugalská vláda ve svém vyjádření vyjádřila pochybnost o tom, že by služba poskytnutá společností Starplant mohla být kvalifikována shora uvedeným způsobem, a to s ohledem na jistotu za zaplacení, která již společností PNC v okamžiku dotčeného postoupení svědčila. V každém případě zdůrazňuji, že taková struktura transakce neodpovídá struktuře transakce dotčené ve sporu v původním řízení, jejímiž účastníky jsou pouze společnost PNC a portugalská daňová správa.