

62017CJ0005

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2018. gada 25. j?lij? (*1)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – Atbr?vojums no nodok?a – 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts – Dar?jumi, kas skar maks?jumus un p?rskait?jumus – J?dziens – Piem?rošanas joma – Pl?ns zob?rstniec?bas pakalpojumu maks?jumiem, izmantojot tiešo debetu

Lieta C?5/17

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Administrat?v? pirmstiesa (Nodok?u un kanclera kompetences lietu pal?ta), Apvienot? Karaliste) iesniedza ar l?mumu, kurš pie?emts 2016. gada 28. novembr? un kurš Ties? re?istr?ts 2017. gada 6. janv?r?, tiesved?b?

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

pret

DPAS Limited.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js M. Ileši?s [M. Ileši?], tiesneši A. Ross [A. Rosas], K. Toadere [C. Toader], A. Prehala [A. Prechal] un E. Jaraš?ns [E. Jaraši?nas] (referents),

?ener?ladvok?ts: H. Saugmandsgors ?e [H. Saugmandsgaard Øe],

sekret?re: L. Hj?leta [L. Hewlett], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2018. gada 24. janv?ra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

—

DPAS Limited v?rd? – J. Martindale, solicitor, k? ar? C. McDonnell, barrister, un J. Walters, QC,

—

Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – Z. Lavery un J. Kraehling, p?rst?ves, kam pal?dz S. Pritchard, barrister, un K. Beal, QC,

—

Eiropas Komisijas v?rd? – L. Lozano Palacios un R. Lyal, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2018. gada 21. marta tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu.

2

Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Lielbritānijas un Ziemeļrīrijas Apvienotās Karalistes iekšmumu un muitas dienests, turpmāk tekstā – “iekšmumu dienests”) un DPAS Limited saistībā ar atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) DPAS sniegtos pakalpojumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

Ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu PVN tiek uzlikts “pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās”.

4

Šīs direktīvas IX sadaļas “Atbrīvojumi” 3. nodaļā ir iekļauts minētās direktīvas 135. panta 1. punkta b)–g) apakšpunkts, kuros būtībā identiskā tekstā ir paredzēti atbrīvojumi, kādi agrāk bija paredzēti Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 13. panta B daļas d) punkta attiecīgi 1.–6. apakšpunktā.

5

Atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktam:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

d)

darījumus, tostarp starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus, taču izņemot parādu piedziņu [..].”

Apvienotās Karalistes tiesības

6

Value Added Tax Act 1994 (1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likums) 31. panta 1. punkts

ir noteikts, ka "pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana ir atbr?vota no nodok?a, ja t? atbilst aprakstam, k?ds šobr?d ir ietverts 9. pielikum?".

7

Šaj? 9. pielikum? ir min?tas vair?kas pre?u un pakalpojumu grupas, uz kur?m attiecas atbr?vojums no PVN. T? 5. grupa attiecas uz finans?m. Taj? ir paredz?ts, ka no nodok?a atbr?vo š?dus pakalpojumus:

"[..]

1.

Naudas izmaksu, p?rskait?šanu vai sa?emšanu vai visa veida darb?bas ar naudu, visa veida naudas nodrošin?jumus vai visa veida naudas izmaksas r?kojumus.

[..]

5.

Starpniec?bas pakalpojumu sniegšanu visa veida dar?jumiem, kas ietilpst 1., 2., 3., 4. vai 6. punkt? (neatkar?gi no t?, vai k?ds no šiem dar?jumiem tiek nosl?gts) un ko veic persona, kura darbojas k? pilnvarots starpnieks.

[..]"

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

8

DPAS, kas akron?ms no "Dental Plan Administration Services" (zob?rstniec?bas pl?nu administr?šanas pakalpojumi), izstr?d? un ?steno zob?rstniec?bas pakalpojumu maks?jumu pl?nus Apvienotaj? Karalist?. Šos pl?nus, ko DPAS pied?v? zob?rstiem, DPAS p?c tam p?rdod šo zob?rstu pacientiem zob?rstniec?bas prakses v?rd? un zob?rstu v?rd?.

9

Saska?? ar l?mumu l?gt prejudici?lu nol?mumu j?dziens "zob?rstniec?bas pakalpojumu maks?jumu pl?ns" šaj? gad?jum? noz?m? vienošanos, kas nosl?gta starp zob?rstu un vi?a pacientu, atbilstoši kurai zob?rstis ap?emas sniegt zob?rstniec?bas pakalpojumus pacientam, kurš savuk?rt ap?emas par tiem veikt iepriekš noteiktu ikm?neša maks?jumu, par k?du zob?rstis un vi?a pacients ir vienojušies. Šis pl?ns ietver ar? citus pakalpojumus, proti, apdrošin?šanas segumu atseviš?iem riskiem, kuri šaj? pl?n? neietilpst, un "maks?jumu p?rvald?bas pakalpojumus", ko sniedz DPAS.

10

Pacienti, izmantojot tiešo debetu, veic ikm?neša maks?jumus, p?rskaitot l?dzek?us no saviem bankas kontiem uz DPAS bankas kontu. Saska?? ar l?mumu l?gt prejudici?lu nol?mumu tieš? debeta maks?juma ?stenošanas veids "b?t?b? ir t?ds pats k? tas, kas min?ts Tiesas 2010. gada 28. oktobra sprieduma Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646) 7.–11. punkt?". Katrs no šiem maks?jumiem ietver summu, kas zob?rstam ir j?sa?em no pacienta, summu, kas apdrošin?t?jam ir j?sa?em no pacienta, un summu, kas DPAS ir j?sa?em no pacienta. Katru m?nesi DPAS p?rskaita zob?rstiem kopsummu, kas vi?iem ir j?sa?em par visiem vi?u pacientiem, kuri ir veikuši

ikm?neša maks?jumus, atskaitot no šiem maks?jumiem summu, ko DPAS patur sev k? maksu par saviem pakalpojumiem.

11

Līdz 2012. gada 1. janvārim vien?g?s l?gumisk?s vienošanās, ar kurām tika īstenots zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plāns, bija noslēgtas tikai starp DPAS un zobārstiem. Izmumu dienests uzskatīja, ka DPAS veic darījumus, kas skar maksījumus un pārskaitījumus, kuri ir atbrīvoti no PVN atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunktam, pēc tam atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktam.

12

2010. gada 28. oktobrī Tiesa pasludināja spriedumu Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646) attiecībā uz to pakalpojumu aplikšanu ar PVN, kurus piedāvāja Denplan Ltd, kas ir DPAS konkurents, kurš arī pārvalda zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānus zobārstu labā. Šajā spriedumā Tiesa konstatēja, ka Denplan sniedz prasījumu piedziņas pakalpojumus Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkta izpratnē, tādēļ pakalpojumu mērķis ir panākt, ka tiek samaksāti prasījumi, kas ir jāmaksā Denplan klientiem, proti, zobārstiem, un ka tādēļ tiem nevar tikt piemērots šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.

13

Pēc šī sprieduma DPAS no 2012. gada 1. janvāra pārstrukturēja savu zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu līgumiskos aspektus tādējādi, lai sniegtu pakalpojumus ne tikai zobārstiem, bet arī pacientiem.

14

Tādējādi, pirmkārt, ar 2011. gada 8. septembra vēstuli, kas adresēta tās klientiem, DPAS informēja klientus, ka, lai 2010. gada 28. oktobra sprieduma Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646) rezultātā nepalielinātu tarifus, tā veiks atsevišķas "tūri administratīvas izmaiņas", kas neietekmēs summas, par kādām tiek izrakstīti rēķini klientiem vai viņu pacientiem, un kas neradīs "neķēdas praktiskas atšķirības salīdzinājumā ar pašreizējiem līgumiem". Tā viņiem norādīja, ka šajā nolūkā agrākās līgumiskās vienošanās tiks grozītas.

15

Pirms paredzētās grozīšanas šīs vienošanās sastāvā no līguma, kas noslēgts starp DPAS un zobārstu par zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu pakalpojumu sniegšanu (dental payment plan services), kā arī no līguma, kas noslēgts starp DPAS kā apdrošinātāju aģentu un pacientu par papildu apdrošināšanas seguma nodrošināšanu. Paredzamos grozījumus veidoja pirmā no šiem līgumiem sadalīšana divos atsevišķos līgumos, proti, no vienas puses, līgums, kas noslēgts starp DPAS un zobārstu par zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu pakalpojumu sniegšanu (dental payment plan services), par kuriem piemēro PVN, un, otrkārt, līgums, kas noslēgts starp DPAS un pacientu par "pasākumu" nodrošināšanu saistībā ar zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plāniem (dental payment plan facilities). DPAS precizēja, ka tās tarifu apmērs palikšot nemainīgs, jo tā uzņemšoties tādēļ PVN samaksu, kas jāmaksā par pakalpojumu sniegšanu zobārstam, ņemot vērā, ka pārējie pakalpojumi joprojām būsot atbrīvoti no PVN.

16

Jaunajos vispārīgos nosacījumos, kas piemērojami no 2012. gada 1. janvāra un kas tika

pievienoti šai 2011. gada 8. septembra v?stulei, tostarp bija norādīts, ka DPAS nav atbildīga par neizdevušos tiešo debetu vai tiešā debeta pilnvarojuma atcelšanu.

17

Otrkārt, DPAS nosūtīja katram klientam zobārstam v?stuli ar atbilstošu v?stules galvu, kas paredzēta viņu pacientiem, kuri ir pieteikušies uz zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu. Šaj? v?stul? tostarp bija precizēts, ka līdz tam zobārstniecības prakse p?rskaitīja DPAS administrēšanas maksu, kas tika atskaitīta no ikmēneša maksājuma, izmantojot tiešo debeta maksājumu, kuru veica pacients, ka ar DPAS ir notikusi vienošanās, ka tiks veiktas atsevišķas izmaiņas administratīvajos noteikumos, un ka turpmāk tiek ierosināts daļu no summas, ko pacients, izmantojot tiešo debetu, ik mēnesi maksā DPAS, turpmāk DPAS paturēs kā komisijas maksu “par saistību pret pacientu p?rvaldīt un administrēt zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu, papildu apdrošināšanas polisi un t?lru?a l?niju neatliekamas palīdzības gadījum?”. Bija uzsvērts, ka runa ir par “t?ri administratīv?m izmaiņ?m, kas [neietekm?s] segumu, kurš tiek nodrošināts saskaņ? ar zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu, un [neietekm?s] kop?jo ikmēneša maksājumu apm?ru”.

18

Šaj? saistībā katram pacientam tika l?gts parakstīt piekrišanas veidlapu vai attiecīg? gadījum? pilnvarojuma veidlapu, kur? bija precizēts, ka pacients piekrīt, ka DPAS “p?rvalda un administrē” maksājumus, kas ir j?maks? atbilstoši zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānam, un ka viņš šaj? ziņ? pilnvaro DPAS no ikmēneša maksājuma, par k?du panākta vienošanās ar zobārstu, atskaitīt ikmēneša komisijas maksu.

19

Ar 2012. gada 17. aprīļa v?stuli leģ?mumu dienests informēja DPAS par savu l?mumu, ka t?du pakalpojumu sniegšana, kas saistīti ar zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu administrēšanu un ko DPAS nodrošina kopš 2012. gada 1. janvāra, ir vai nu pakalpojumu sniegšana tikai par labu zobārstiem, kurai ir piemērojams PVN saskaņ? ar pamatlikmi, vai ar? pakalpojumu sniegšana par labu zobārstiem, kurai ir piemērojams PVN saskaņ? ar pamatlikmi, un pakalpojumu sniegšana par labu pacientiem, kam ar? ir piemērojams PVN saskaņ? ar pamatlikmi.

20

DPAS p?rsdzīja šo l?mumu First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Administratīv? pirm?s instances tiesa (Nodokļu lietu pal?ta), Apvienot? Karaliste). Min?taj? ties? t? apgalvoja, ka t? zobārstiem sniedz pakalpojumus, kam ir piemērojams PVN saskaņ? ar pamatlikmi, un pacientiem sniedz noš?irtus pakalpojumus, kas ir atbrīvoti no PVN. leģ?mumu dienests atstāja spēkā nostāju, k?da izkl?stēta šaj? v?stul?, un turklāt apgalvoja, ka l?gumisk?s vienošanās, kas ieviestas no 2012. gada 1. janvāra, ir ?aunprētīg? rēcība 2006. gada 21. februāra sprieduma Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121) izpratnē.

21

Ar 2013. gada 22. novembra nol?mumu š? tiesa tostarp atzina, ka DPAS sniedz pakalpojumus pacientiem par atlīdzību, neatkarīgi no t?, vai tas ir no PVN atbrīvots darījums saistībā ar maksājumiem, un ka jautājums nav par par?du piedziņu, attiecīgais pakalpojums tiek sniegts par?dniekam, nevis kreditoram. T? ar? atzina, ka ?aunprētīg?s rēcības nav.

Ie??mumu dienests iesniedza apel?cijas s?dz?bu Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Administrat?v?irstiesā (Nodok?u un kanclera kompetences lietu pal?ta), Apvienot? Karaliste). Š? tiesa b?t?b? apstiprin?ja, ka DPAS par atl?dz?bu sniedz pakalpojumus pacientiem. Turkl?t t? it ?paši apstiprin?ja, ka saska?? ar 2006. gada 21. febru?ra sprieduma Halifax u.c. (C?255/02, EU:C:2006:121) 73. punktu nodok?a maks?t?jam ir ties?bas izv?l?ties t?du savas darb?bas strukt?ru, kas tam ?auj samazin?t savu nodok?u par?du, un ka šaj? liet? nevar uzskat?t, ka b?tu bijusi m?ksl?ga strukt?ra, kuras m?r?is ir izvair?ties no 2010. gada 28. oktobra sprieduma Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646) sek?m. Šaj? zi?? t? noraid?ja Ie??mumu dienesta argumentu, kas balst?ts uz nodok?u neitralit?tes principu, uzskat?dama, ka taj? apl?koto pakalpojumu sniegšana atš?iras no pakalpojumu sniegšanas, kas tika apl?kota liet?, kur? pie?emts min?tais spriedums, jo šo pakalpojumu pat?r?t?ji ir atš?ir?gi un vi?iem ir atš?ir?gas iesp?jas.

Tom?r š? tiesa nav sniegusi v?rt?jumu par to, vai pakalpojumi, kurus DPAS sniedz pacientiem, ir atbr?voti no PVN. Min?t? tiesa uzskata, ka 2010. gada 28. oktobra spriedum? Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646) ir atbalst?ti DPAS argumenti, saska?? ar kuriem šie pakalpojumi ir dar?jums, kas skar maks?jumus, un t?d?? tas ir atbr?vots no PVN atbilstoši PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktam, bet t? ar? nor?da, ka 2016. gada 26. maija spriedums Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355) un 2016. gada 26. maija spriedums National Exhibition Centre (C?130/15, nav public?ts, EU:C:2016:357) liecina, ka ir iesp?jama cit?da anal?ze, un v?las noskaidrot, k? t?s savienot. Turkl?t, pie?emot, ka attiec?go pakalpojumu sniegšana ietilpst j?dzien? "dar?jums, kas skar maks?jumus un p?rskait?jumus" š?s normas izpratn?, t? šaub?s par j?dziena "par?du piedzi?a" piem?rojam?bu š?s normas izpratn?, ?emot v?r?, ka l?guma noteikumi ir main?jušies tik?l, ka atl?dz?bu par pakalpojumu sniegšanu turpm?k maks?s par?dnieks, nevis kreditors, savuk?rt pakalpojumi, ko sniedz pakalpojumu sniedz?js, galvenok?rt saglab?jas identiski.

Šaj? zi?? Ie??mumu dienests b?t?b? apgalvo, ka pakalpojumu, ko DPAS sniedz pacientiem, funkcion?l? anal?ze neatš?iras no funkcion?l?s anal?zes attiec?b? uz pakalpojumiem, kas tika apl?koti liet?s, kur?s pie?emti 2016. gada 26. maija spriedums Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355) un 2016. gada 26. maija spriedums National Exhibition Centre (C?130/15, nav public?ts, EU:C:2016:357), no kuriem izriet?ja, ka nodok?a maks?t?js, kas v?ršas pie citiem finanšu pakalpojumu sniedz?jiem, lai veiktu p?rskait?jumus starp kontiem, neveic dar?jumus, kuri skar p?rskait?jumus. T?d?j?di DPAS veica tikai administrat?vus uzdevumus. 2010. gada 28. oktobra spriedumam Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646) šaj? liet? neesot noz?mes, jo DPAS sniedz pakalpojumus pacientiem, nevis zob?rstiem. Ja tom?r b?tu uzskat?ms, ka DPAS veic p?rskait?jumu pakalpojumus zob?rstiem, atzi?a, kas izriet no 2010. gada 28. oktobra sprieduma Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646), ir piem?rojama, un attiec?go pakalpojumu sniegšana ir kvalific?jama k? par?du piedzi?a, ja vien netiek p?rk?pts nodok?u neitralit?tes princips.

DPAS savuk?rt nor?da, ka saska?? ar atzi?u, kas izriet no 2010. gada 28. oktobra sprieduma Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646), attiec?go pakalpojumu sniegšana ir dar?jums, kas skar maks?jumus, bet nav par?du piedzi?a, jo no 2012. gada 1. janv?ra tas tiek sniegts par?dniekiem. T?tad jaut?jums esot par pakalpojumu sniegšanu, kas atbr?vota no PVN. Pirmk?rt, 2016. gada 26. maija spriedums Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355) un 2016. gada 26. maija spriedums National Exhibition Centre (C?130/15, nav public?ts, EU:C:2016:357), k? ar?, otrk?rt, 2010. gada 28.

oktobra spriedums Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646) esot savienojami, ?emot v?r? tostarp b?tiskas faktu atš?ir?bas liet?s, kur?s pie?emti šie spriedumi. Pakalpojumu sniegšana, ko t? nodrošina, savuk?rt esot ?oti l?dz?ga pakalpojumiem, kas apl?koti liet?, kur? pie?emts 2014. gada 13. marta spriedums ATP PensionService (C?464/12, EU:C:2014:139).

26

Šajos apst?k?os Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Administrat?v? pirmstiesa (Nodok?u un kanclera kompetences lietu pal?ta)) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1)

Vai t?ds pakalpojums, k?ds šaj? liet? ir nodok?a maks?t?ja sniegtais pakalpojums, kura ietvaros atbilstoši tieš? debeta pilnvarojumam tiek dots r?kojums no pacienta bankas konta, izmantojot tieš? debeta maks?jumu, no?emt naudas summu, ko nodok?a maks?t?js p?c savas atl?dz?bas ietur?šanas nodod pacienta zob?rstam un apdrošin?t?jam, ir p?rskait?jumu vai maks?jumu pakalpojums, kas ir atbr?vots no nodok?a PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratn?? Konkr?ti, vai no [2016. gada 26. maija sprieduma Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355) un 2016. gada 26. maija sprieduma National Exhibition Centre (C?130/15, nav public?ts, EU:C:2016:357)] izriet secin?jums, ka [PVN direkt?vas] 135. panta 1. punkta d) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no PVN nav piem?rojams t?dam pakalpojumam, k?ds šaj? liet? ir nodok?a maks?t?ja sniegtais pakalpojums, kas neietver to, ka pats nodok?a maks?t?js debit? vai kredit? sav? p?rzi?? esošus kontus, ta?u kas notikuša l?dzek?u p?rskait?juma gad?jum? ir b?tisks šim p?rskait?jumam? Vai ar? no [2010. gada 28. oktobra sprieduma Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646)] izriet pret?js secin?jums?

2)

K?di atbilstošie principi ir j?piem?ro, nosakot to, vai t?ds pakalpojums, k?ds šaj? liet? ir nodok?a maks?t?ja sniegtais pakalpojums, ietilpst vai neietilpst [PVN direkt?vas] 135. panta 1. punkta d) apakšpunkt? min?t? j?dziena “par?du piedzi?a” tv?rum?? Konkr?ti, ja š?ds pakalpojums (k? ir l?musi Tiesa [2010. gada 28. oktobra spriedum? Axa UK (C?175/09, EU:C:2010:646)] attiec?b? uz t?du pašu vai ?oti l?dz?gu pakalpojumu) b?tu uzskat?ms par par?du piedzi?u, kad tas tiek sniegts personai, kurai ir j?sa?em maks?jums (proti, zob?rstiem šaj? liet? un liet?[, kur? pie?emts šis spriedums]), vai šis pakalpojums ir uzskat?ms par par?du piedzi?u ar? gad?jum?, ja š?ds pakalpojums tiek sniegts personai, no kuras ir j?sa?em maks?jums (proti, pacientiem šaj? liet?)?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

27

Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojums no PVN, kurš tajā ir paredzēts attiecībā uz darījumiem, kas skar maksājumu un pārskaitījumu, ir piemērojams pakalpojumu sniegšanai, kda aplūkota pamatlīdzība, kas nodokļa maksātājam nozīmē, ka viņš attiecīgajam finanšu iestādēm pieprasa, pirmkārt, lai pamatojoties uz tiešo debeta pilnvarojumu, naudas summa tiktu pārskaitīta no pacienta bankas konta uz nodokļa maksātāja bankas kontu un, otrkārt, lai šā summa, pēc tam, kad ir atskaitīta atbilstībā, kas maksājama šim nodokļa maksātājam, tiktu pārskaitīta no šā pacienta bankas konta uz viņa attiecīgajiem zobārsta un apdrošinātāja bankas kontiem.

28

Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru PVN direktīvas 135. panta 1. punktā minētie atbrīvojumi ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN sistēmās piemērošanā dažādos dalībvalstīs (spriedumi, 1999. gada 25. februāris, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, 15. punkts, kā arī 2016. gada 26. maijs, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

29

Turklāt no šīs pašas judikatūras izriet, ka jēdzieni, kas izmantoti, lai apzīmētu minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tās ir atkāpes no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko par atbilstību veicis nodokļa maksātājs (spriedumi, 2011. gada 10. marts, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, EU:C:2011:137, 20. punkts, kā arī 2016. gada 26. maijs, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

30

Šajā saistībā jāatgādina, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir paredzēts, ka dalībvalstīs atbrīvo no nodokļa "darījumus, tostarp starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumu, pārskaitījumu, parādu, ņekus un citus tirgojamus dokumentus, taču izņemot parādu piedziņu".

31

Tādējādi atbilstoši minētajai tiesību normai no nodokļa atbrīvotie darījumi ir definēti pēc sniegto pakalpojumu rakstura, nevis pēc pakalpojuma sniedzēja vai saņēmēja. Līdz ar to atbrīvojums nav atkarīgs no nosacījuma, ka darbības ir jāveic noteikta veida iestādei vai juridiskai personai, ja vien attiecīgā darījumi ietilpst finanšu darījumu jomā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 28. oktobris, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, 26. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 26. maijs, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 36. punkts).

32

Šajā gadījumā pamatlīdzība tiek aplūkots vienīgi PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums attiecībā uz "darījumiem" [...], kas skar [...] maksājumu [un] pārskaitījumu".

33

Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka pārskaitījums ir darījums, kurā tiek izpildīts rēķojams pārskaitīt naudas summu no viena bankas konta uz citu. Tam tostarp ir raksturīgi, ka tā rezultātā mainās esošā juridiskā un finansiālā situācija, pirmkārt, starp rēķojuma devēju un saņēmēju un,

otrk?rt, vi?u attiec?b?s ar sav?m atbilstošaj?m bank?m, k? ar? attiec?g? gad?jum? starp bank?m. Turkl?t dar?jums, ar kuru tiek veikta š?s izmai?as, ir tikai l?dzek?u p?rskait?šana starp kontiem neatkar?gi no t? pamata. T?d?j?di, t? k? p?rskait?jums ir tikai veids, k?d? tiek nodoti naudas l?dzek?i, tad funkcion?lie aspekti ir izš?iroši, lai noteiktu, vai dar?jums ir p?rskait?jums PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratn? (spriedumi, 1997. gada 5. j?nijs, SDC, C?2/95, EU:C:1997:278, 53. punkts, k? ar? 2016. gada 26. maijs, Bookit, C?607/14, EU:C:2016:355, 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

34

Turkl?t š?s ties?bu normas formul?jums princip? neizsl?dz, ka naudas p?rskait?šanas dar?jums sast?v no daž?diem pakalpojumiem, kuri t?d?j?di ir “dar?jumi, kas skar” p?rskait?jumus š?s normas izpratn? (spriedumi, 1997. gada 5. j?nijs, SDC, C?2/95, EU:C:1997:278, 64. punkts, un 2016. gada 26. maijs, Bookit, C?607/14, EU:C:2016:355, 39. punkts). Tom?r min?taj? ties?bu norm? paredz?tais atbr?vojums var attiekties vien?gi uz t?diem dar?jumiem, kas, visp?r?gi v?rt?jot, veido atseviš?u dar?jumu kopumu, kuriem ir funkcijas, kas raksturgas un b?tiskas š?diem p?rskait?jumiem t?d? zi??, ka to rezult?t? tiek p?rskait?ti naudas l?dzek?i un rad?tas juridiskas un finansi?las izmai?as, ar kur?m šis p?rskait?jums tiek ?stenots (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1997. gada 5. j?nijs, SDC, C?2/95, EU:C:1997:278, 66.–68. punkts, un 2016. gada 26. maijs, Bookit, C?607/14, EU:C:2016:355, 39. punkts).

35

Š? interpret?cija neietekm? noteikumus par šo dar?jumu veikšanu, jo p?rskait?jumu var ietekm?t faktiskas naudas l?dzek?u p?rskait?jums vai naudas l?dzek?u p?rskait?jums, veicot iegr?matojumu kontos (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, ATP PensionService, C?464/12, EU:C:2014:139, 80. un 81. punkts).

36

Ir j?noš?ir pakalpojumi, kas ir atbr?voti no nodok?a saska?? ar PVN direkt?vu, no vienk?ršu materi?lu, tehnisku vai administrat?vu pakalpojumu sniegšanas. Šaj? nol?k? ?paši svar?gi ir izv?rt?t attiec?go pakalpojumu sniedz?ja atbild?bas apjomu, tostarp jaut?jumu par to, vai š? atbild?ba attiecas tikai uz tehniskiem aspektiem vai ar? aptver dar?jumu specifisk?s un b?tisk?s funkcijas (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1997. gada 5. j?nijs, SDC, C?2/95, EU:C:1997:278, 66. punkts, un 2016. gada 26. maijs, Bookit, C?607/14, EU:C:2016:355, 40. punkts).

37

Turkl?t saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru attieksme pret dar?jumiem, kas skar maks?jumus, un dar?jumiem, kas skar p?rskait?jumus, saist?b? ar PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu ir vien?da (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1997. gada 5. j?nijs, SDC, C?2/95, EU:C:1997:278, 50. punkts, k? ar? 2016. gada 26. maijs, Bookit, C?607/14, EU:C:2016:355, 43. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38

K? ?ener?ladvok?ts ar? ir nor?d?jis secin?jumu 35. un 39. punkt?, no šiem apst?k?iem izriet, ka pakalpojumu sniegšana var tikt kvalific?ta k? “dar?jums, kas skar p?rskait?jumus” vai k? “dar?jums, kas skar maks?jumus” PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratn? tikai tad, ja t?s rezult?t? tiek veikta juridiskas un finansi?las izmai?as, k?das raksturgas naudas summas p?rskait?šanai. Savuk?rt šaj? j?dzien? neietilpst parasta materi?la, tehniska vai administrat?va pakalpojuma sniegšana, neveicot š?das izmai?as (šaj? noz?m? skat. spriedumu,

39

Šaj? gad?jum? no l?muma l?gt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka pamatliet? apl?koto pakalpojumu sniegšana DPAS noz?m?, pirmk?rt, ka t? prasa pacienta, kurš ir pieteicies uz zob?rstniec?bas pakalpojumu maks?jumu pl?nu, finanšu iest?dei, pamatojoties uz tiešo debetu, lai iepriekš noteikta naudas summa tiktu p?rskait?ta no š? pacienta bankas konta uz DPAS bankas kontu, un, otrk?rt, ka p?c tam t? prasa finanšu iest?dei, kur? tai ir konts, p?rskait?t šo summu no min?t? konta uz š? pacienta zob?rsta un apdrošin?t?ja attiec?gajiem bankas kontiem, DPAS paturot da?u no š?s summas k? atl?dz?bu, kas pacientam par šo dar?jumu ir tai j?maks?, kuru DPAS pati kvalific? k? "maks?jumu[, kas pacientam ir j?maks? atbilstoši šim zob?rstniec?bas pakalpojumu maks?jumu pl?nam,] p?rvald?bu[, uz kuru vi?š ir pieteicies]".

40

Ar š?du pakalpojumu sniegšanu pašu par sevi netiek veiktas juridiskas un finansi?las izmai?as, k?das ir rakstur?gas naudas summas p?rskait?šanai š? sprieduma 33.–38. punkt? atg?din?t?s judikat?ras izpratn?, bet tai ir administrat?vs raksturs.

41

DPAS pati neveic p?rskait?jumus vai netur attiec?gajos bankas kontos naudas summas, par k?d?m ir notikusi vienošan?s saist?b? ar pamatliet? apl?kotajiem zob?rstniec?bas pakalpojumu maks?jumu pl?niem, bet gan prasa attiec?gaj?m finanšu iest?d?m veikt šos p?rskait?jumus. Savuk?rt, k? nor?da le??mumu dienests, pakalpojumu sniegšana, k?da apl?kota pamatliet?, ir piel?dzin?ma maks?juma ar karti apstr?des pakalpojuma sniegšanai, kas tika apl?kota liet?, kur? pie?emts 2016. gada 26. maija spriedums Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355). Š? lieta b?t?b? attiec?s uz pakalpojumu sniegšanu, ko veidoja tas, ka nodok?a maks?t?js iesniedza attiec?gaj?m finanšu iest?d?m maks?jumu piepras?jumus, kurus klienti iepriekš bija piekrituši veikt, pirkdami preci, un kuri veidoja iepriekš?ju posmu pirms šo iest?žu veikt?s dar?jumu, kas skar maks?jumus un p?rskait?jumus, ?stenošanas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 26. maijs, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 44.–51. un 53. punkts).

42

K? ?ener?ladvok?ts ar? ir nor?d?jis secin?jumu 51. punkt?, t?da pakalpojumu sniegšana, k?da apl?kota pamatliet?, ir tikai iepriekš?js posms pirms PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkt? min?t? dar?juma, kas skar maks?jumus un p?rskait?jumus.

43

Šaj? zi?? ar? var nor?d?t, ka, protams, pamatliet? apl?kot? pakalpojumu sniegšana saist?b? ar attiec?gajiem zob?rstniec?bas pakalpojumu maks?jumu pl?niem ir b?tiska to maks?jumu ?stenošan?, kuri pacientiem ir j?maks? saviem zob?rstiem un apdrošin?t?jiem, jo tieši, iesaistoties DPAS, tiek izteikta pacientu griba veikt attiec?gos maks?jumus. Tom?r, t? k? PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir j?interpret? šauri, tas vien, ka pakalpojums ir nepieciešams, lai veiktu no nodok?a atbr?votu dar?jumu, ne?auj secin?t, ka šis pakalpojums b?tu atbr?vots no nodok?a (spriedumi, 2001. gada 13. decembris, CSC Financial Services, C-235/00, EU:C:2001:696, 32. punkts, k? ar? 2016. gada 26. maijs, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 45. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Turklīt no lēmumu līgta prejudiciālu nolēmumu citējumiem jaunajiem vispārīgiem nosacījumiem, kas tiek īstenoti no 2012. gada 1. janvāra un kas ir pievienoti 2011. gada 8. septembra vāstulei zobārstiem, izriet, ka DPAS nav atbildīga par neizdevušos tiešo debetu vai tiešo debeta pilnvarojuma atcelšanu, pamatojoties uz kuru DPAS pieprasa, lai no attiecīgā pacienta bankas konta tiktu noņemtas summas, kas tai pēc tam jāpārskaita zobārstam un apdrošinātājam.

Bez tam, attiecībā uz PVN direktīvas uzbūvi un mērķiem ir jānorāda, pirmkārt, ka darījumi, kas atbilstīgi no nodokļa atbilstoši šīs direktīvas 135. panta 1. punkta d)–f) apakšpunktam, lai gan tie nav noteikti jāveic bankai vai finanšu iestādei, pēc to rakstura ir finanšu darījumi (skat. it īpaši spriedumus, 2015. gada 22. oktobris, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, 37. punkts un tajā minētā judikatūra, kār, šajā nozīmē, 2016. gada 26. maijs, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 36. un 54. punkts). Tādējādi, kār tika konstatēts šis sprieduma 40. un 41. punktā, tādā pakalpojumu sniegšanai, kār aplūkoto pamatlietā, ir administratīvs raksturs.

Otrkārt, PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d)–f) apakšpunktā paredzētie atbrīvojumi tostarp ir vērsti uz to, lai mazinātu grūtības, kas saistītas ar nodokļa bāzes un atskaitīto PVN summas noteikšanu (skat. it īpaši spriedumus, 2007. gada 19. aprīlis, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, 24. punkts, kār 2015. gada 22. oktobris, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, 36. punkts). Tomēr no lēmuma līgta prejudiciālu nolēmumu izriet, ka atlīdzības summa, kār pacientam ir jāmaksā DPAS par pamatlietā aplūkoto pakalpojumu sniegšanu, atbilst starpābai starp summu, kas tika noņemta no šā pacienta bankas konta, un summām, ko DPAS pēc tam atmaksā šā pacienta zobārstam un apdrošinātājam. Šajos apstākļos nodokļa bāzes noteikšana nerada nekādas sevišķas grūtības.

Tādējādi, ņemot vērā visu iepriekš izklāstāto, ir jākonstatē, ka uz pakalpojumu sniegšanu, kār aplūkoto pamatlietā, nevar attiekties PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums par labu darījumiem, kas skar maksājumus un pārskaitījumus.

Turklīt iesniedzējtiesa šaubās par to, vai šajā lietā ir nozīme 2010. gada 28. oktobra spriedumam Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646). Šajā ziņā jānorāda, kār enerģēladvokāts ir minējis secinājumu 59.–63. punktā, ka šajā spriedumā Tiesa nav pārbaudījusi, vai lietā, kurā pieņemts minētais spriedums, aplūkoto pakalpojumu sniegšana atbilst kritērijam, kurš ieviests ar Tiesas agrāko judikatūru, lai identificētu darījumu, kas skar maksājumus un pārskaitījumus, no kura jau izrietēja, ka šajā ziņā atbilstīgais kritērijs ir tas, vai attiecīgās pakalpojumu sniegšanas rezultātā ir veiktas juridiskas un finansiālas izmaiņas, kas ir raksturīgas naudas summas pārskaitīšanai (skat. spriedumus, 1997. gada 5. jūnijs, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, 53. un 66. punkts, kār 2001. gada 13. decembris, CSC Financial Services, C-235/00, EU:C:2001:696, 26.–28. punkts), bet gan savā analīzē ir koncentrējies uz jautājumu, vai šis pakalpojumu sniegšana ietilpst jēdzienā “parādu piedziņa” Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkta izpratnē, kas ir kļuvis par PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu.

No š? sprieduma ar? neizriet, ka Tiesa ar to b?tu v?l?jusies paplašin?t j?dzienu “dar?jum[i] [..], kas skar [..] maks?jumus [un] p?rskait?jumus” šo ties?bu normu izpratn?, saska?? ar robež?m, k?das šim j?dzienam bija noteiktas agr?kaj? judikat?r? pirms š? sprieduma, iek?aujot dar?jumus, ar kuriem pašiem netiek veiktas juridiskas un finansi?las izmai?as, kas rakstur?gas naudas summas p?rskait?šanai, t?pat t? nav v?l?jusies no jauna defin?t šo j?dzienu, nosakot jaunus krit?rijus.

50

?emot v?r? šos apst?k?us, no min?t? sprieduma nevar izdar?t nevienu secin?jumu par labu pamatliet? apl?kot?s pakalpojumu sniegšanas atbr?vojumam, jo š? pakalpojumu sniegšana ir dar?jums, kas skar maks?jumus vai p?rskait?jumus Tiesas judikat?ras izpratn?.

51

?emot v?r? visus iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka atbr?vojums no PVN, kurš taj? ir paredz?ts attiec?b? uz dar?jumiem, kas skar maks?jumus un p?rskait?jumus, nav piem?rojams pakalpojumu sniegšanai, k?da apl?kota pamatliet?, kas nodok?a maks?t?jam noz?m?, ka tas attiec?gaj?m finanšu iest?d?m pieprasa, pirmk?rt, lai, pamatojoties uz tieš? debeta pilnvarojumu, naudas summa tiktu p?rskait?ta no pacienta bankas konta uz nodok?a maks?t?ja bankas kontu un, otrk?rt, lai š? summa, p?c tam, kad ir atskait?ta atl?dz?ba, kas maks?jama šim nodok?a maks?t?jam, tiktu p?rskait?ta no š? pacienta bankas konta uz vi?a attiec?gajiem zob?rsta un apdrošin?t?ja bankas kontiem.

Par otro jaut?jumu

52

?emot v?r? uz pirmo jaut?jumu sniegto atbildi, uz otro jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

53

Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka atbr?vojums no pievienot?s v?rt?bas nodok?a, kurš taj? ir paredz?ts attiec?b? uz dar?jumiem, kas skar maks?jumus un p?rskait?jumus, nav piem?rojams pakalpojumu sniegšanai, k?da apl?kota pamatliet?, kas nodok?a maks?t?jam noz?m?, ka tas attiec?gaj?m finanšu iest?d?m pieprasa, pirmk?rt, lai, pamatojoties uz tieš? debeta pilnvarojumu, naudas summa tiktu p?rskait?ta no pacienta bankas konta uz nodok?a maks?t?ja bankas kontu un, otrk?rt, lai š? summa, p?c tam, kad ir atskait?ta atl?dz?ba, kas maks?jama šim nodok?a maks?t?jam, tiktu p?rskait?ta no š? pacienta bankas konta uz vi?a attiec?gajiem zob?rsta un apdrošin?t?ja bankas kontiem.

[Paraksti]

(*1) Tiesved?bas valoda – ang?u.