

62017CJ0005

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. liepos 25 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – Neapmokestinimas – 135 straipsnio 1 dalies d punktas – Sandoriai dėl mokėjimų ir pervedimų – Švoka – Taikymo sritis – Mokėjimo už odontologijos paslaugas tiesioginiu debetu planas“

Byloje C-5/17

dėl Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Aukštesnysis teismas (Mokesčių ir lordo kanclerio skyrius), Jungtinės Karalystės) 2016 m. lapkričio 28 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2017 m. sausio 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

prieš

DPAS Limited

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešis, teisėjai A. Rosas, C. Toader, A. Prechal ir E. Jarašius (pranešėjas),

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. sausio 24 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

DPAS Limited, atstovaujamos solisitorės J. Martindale, baristerio C. McDonnell ir QC J. Walters,

–

Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos Z. Lavery ir J. Kraehling, padedamų baristerio S. Pritchard ir QC K. Beal,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir R. Lyal,

susipažinęs su 2018 m. kovo 21 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 135 straipsnio 1 dalies d punkto išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrin?jant Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Jungtin?s Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst?s mokes?i? ir muit? administratorius, toliau – mokes?i? administratorius) ir DPAS Limited gin?? d?l atsisakymo neapmokestinti prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM) tam tikr? DPAS paslaug? teikimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3

Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt? PVM objektas yra „paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4

Šios direktyvos IX antraštin?s dalies „Neapmokestinimas PVM“ 3 skyriaus 135 straipsnio 1 dalies b–g punktuose, vartojant iš esm?s tokias pa?ias formuluotes, numatyti neapmokestinimo atvejai, kurie anks?iau buvo atitinkamai numatyti 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio d punkto 1–6 papunk?iuose.

5

PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte nurodyta:

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

<...>

d)

sandoriai, ?skaitant derybas, d?l ind?li? ir einam?j? s?skait?, mok?jim?, pervedim?, skol?, ?eki? ir kit? apyvartini? dokument?, išskyrus skol? išieškojim?

<...>“

Jungtin?s Karalyst?s teis?

Value Added Tax Act 1994 (1994 m. Pridėtinės vertės mokestis įstatymas) 31 straipsnio 1 dalyje nurodyta: „Prekių tiekimas arba paslaugų teikimas neapmokestinamas, jeigu atitinka tuo metu 9 priede pateiktą aprašymą.“

priede numatytos kelios prekių ir paslaugų grupės, kurios neapmokestinamos PVM. Šio priedo 5 grupė apima finansus. Joje numatyta, kad neapmokestinamos tokios paslaugos:

„<...>

1.

Pinigų mokėjimas, pervedimas arba gavimas, kiti su pinigais susiję veiksmai, laidavimas, pinigų mokėjimo nurodymas arba pavedimas.

<...>

5.

Tarpininkavimo paslaugų, susijusių su bet kuriuo iš 1, 2, 3, 4 ar 6 punkte nurodytų sandorių (neatsižvelgiant į tai, ar bet kuris toks sandoris galutinai sudarytas), teikimas, kai jas teikia asmuo, veikiantis kaip įgaliotas tarpininkas.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

DPAS, kurios visas pavadinimas „Dental Plan Administration Services“ (odontologijos paslaugų planų administravimo paslaugos), rengia, įgyvendina ir valdo odontologijos paslaugų planus Jungtinėje Karalystėje. Šie planai, kuriuos DPAS siūlo odontologams, vėliau DPAS parduodami šių odontologų pacientams odontologų kabineto ar odontologų vardu.

Remiantis sprendimu dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą sūvoka „odontologijos paslaugų planas“ šiuo atveju reiškia susitarimą, pagal kurį odontologas sutinka teikti odontologijos paslaugas pacientams, kurie sutinka sumokėti mainais mokesinį nustatytą sumą, sutartą tarp odontologo ir jo paciento. Šis planas taip pat įtraukiamos kitos paslaugos, t. y. draudimas nuo tam tikros rizikos, nesusijusios su planu, ir DPAS teikiamos „mokėjimų valdymo paslaugos“.

Pacientai kas mėnesį iš savo banko sąskaitą moka mėnesines įmokas DPAS tiesioginiu debetu. Pagal nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą tiesioginis debetas „iš esmės vykdomas taip, kaip nurodyta 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646) 7–11 punktuose“. Kiekvienas toks mokėjimas apima odontologo paciento mokėtiną sumą, paciento mokėtiną sumą draudikui ir paciento mokėtiną sumą DPAS. DPAS kiekvieną mėnesį perveda odontologams visų jiems mokėtiną sumą už visus pacientus, kurie yra sumokėję sutartą mėnesinę įmoką, iš kurios atimta suma, kurią DPAS pasilieka kaip mokestį už suteiktas paslaugas.

11

Iki 2012 m. sausio 1 d. sutartys, kuriomis įgyvendinami odontologijos paslaugų planai, buvo sudaromos tik tarp DPAS ir odontologo. Mokesčių administratorius laikėsi nuomonės, kad DPAS vykdo sandorius dėl mokėjimų ir pervedimų, kurie neapmokestinami PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunktį ir vėliau pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą.

12

2010 m. spalio 28 d. Teisingumo Teismas paskelbė Sprendimą Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646) dėl DPAS konkurentės įmonės Denplan Ltd, kuri taip pat valdo mokėjimo už odontologijos paslaugas planus odontologų sąskaita, teikiamą paslaugą apmokestinimo PVM. Tame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, kad Denplan teikė skolą išieškojimo paslaugas, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunktyje, nes ši paslauga tikslas buvo išieškoti skolas, mokėtinas Denplan klientams, t. y. odontologams, ir kad jie negalėjo pasinaudoti šioje nuostatoje numatytu neapmokestinimu.

13

Priėmus šį sprendimą, nuo 2012 m. sausio 1 d. DPAS pakeitė odontologijos paslaugų planų sutartis taip, kad paslaugos būtų teikiamos ne vien odontologams, bet ir pacientams.

14

Todėl, pirma, 2011 m. rugsėjo 8 d. laišku, skirtu klientams odontologams, DPAS juos informavo, kad, siekdama nedidinti savo kainų priėmus 2010 m. spalio 28 d. Sprendimą Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646), ji atliks kai kuriuos „tik administracinius pakeitimus“ be poveikio sumoms, dėl kurių jiems arba jų pacientams bus išrašomos sąskaitos faktūros, ir šie pakeitimai nereikš „jokio praktinio skirtumo, palyginti su esamais susitarimais“. Ji nurodė, kad tuo tikslu ankstesnės sutartys bus keičiamos.

15

Iki planuojamo pakeitimo tas sutartis sudarė DPAS ir odontologo sutartis dėl mokėjimo už odontologijos paslaugas planų teikimo (dental payment plan services) ir DPAS, kaip draudikų tarpininkų, ir paciento sutartis dėl papildomo draudimo. Pakeitimu, apie kurį pranešta, siekta pirmąjį iš dviejų atskirų sutarčių padalyti į dvi sutartis, t. y. DPAS ir odontologo sutartį dėl mokėjimo už odontologijos paslaugas planų (dental payment plan services) teikimo paslaugą ir DPAS ir paciento sutartį dėl su mokėjimo už odontologines paslaugas planais susijusių „patogumų“ (dental payment plan facilities) teikimo. DPAS nurodė, kad jos tarifai nepasikeis, nes PVM už odontologui teikiamas paslaugas ji mokės savo lėšomis, o kitos paslaugos ir toliau nebus apmokestinamos PVM.

16

Naujose Bendrosiose s?lygose, taikomose nuo 2012 m. sausio 1 d. ir prid?tose prie 2011 m. rugs?jo 8 d. laiško, buvo nurodyta, be kita ko, kad DPAS nebuvo atsakinga už tiesioginio debeto ?galiojim? ne?vykdyt? arba panaikinim?.

17

Kita vertus, DPAS kiekvienam savo klientui odontologui išsiunt? laiškus, kuri? antrašt?se buvo nurodyta, jog jie skirti j? pacientams, pasirašiusiems odontologijos paslaug? plan?. Šiuose laiškuose buvo nurodyta, be kita ko, kad iki šiol odontologijos kabinetas mok?jo DPAS valdymo išlaidas, kurios buvo išskaitomos iš kliento mokamos m?nesin?s ?mokos tiesioginiu debetu, kad buvo sutarta su DPAS padaryti tam tikr? administracin?s tvarkos pakeitim? ir kad dabar si?loma, jog dal? m?nesin?s sumos, kuri? sumoka pacientas DPAS tiesioginiu debetu, pastaroji pasilikt? „atsižvelgiant ? jos ?sipareigojim? [pacientui] valdyti ir administruoti [jo] mok?jimo už odontologijos paslaugas plan?, papildomo sveikatos draudimo polis? ir odontologijos greitosios pagalbos telefono linij?“. Buvo pažym?ta, kad „pakeitimai yra visiškai administraciniai, jie nekeis pagal mok?jimo už odontologijos paslaugas plan? teikiamos apsaugos ir netur?s ?takos bendram kas m?nes? mokam? ?mok? dydžiui“.

18

Šiomis aplinkyb?mis buvo prašoma kiekvieno paciento pasirašyti sutikimo form? arba prireikus leidimo form?, kuriose buvo nurodyta, kad pacientas pritar? tam, jog DPAS „valdo ir administruoja“ pagal odontologijos paslaug? plan? mok?tinus mok?jimus ir leidžia DPAS atskaityti iš m?nesin?s ?mokos, sutartos su odontologu, m?nesines išlaidas.

19

2012 m. balandžio 17 d. raštu mokes?i? administratorius informavo DPAS apie savo sprendim?, kad paslaugas, susijusias su odontologijos paslaug? plan? valdymu, kurias DPAS teik? nuo 2012 m. sausio 1 d., sudar? arba vienas odontologijos paslaug? teikimas, apmokestinamas standartiniu PVM tarifu, arba paslaug? teikimas odontologams, kuriam taikomas standartinis PVM tarifas, ir paslaug? teikimas pacientams, kuriam taip pat taikomas standartinis PVM tarifas.

20

DPAS apskund? š? sprendim? Tax Chamber of the First-tier Tribunal (Pirmosios instancijos teismas (mokes?i? byl? skyrius)). Šiame teisme ji teig?, kad ji teik? paslaugas, apmokestinamas PVM pagal standartin? tarif?, odontologams ir atskir? paslaug?, neapmokestinam? PVM, pacientams. Šiame rašte mokes?i? administratorius nepakeit? savo pozicijos ir, be to, teig?, kad nuo 2012 m. sausio 1 d. sudarant sutartis buvo užsiimama nes?žininga praktika, kaip tai suprantama pagal 2006 m. vasario 21 d. Sprendim? Halifax ir kt. (C?255/02, EU:C:2006:121).

21

2013 m. lapkri?io 22 d. sprendimu šis teismas, be kita ko, konstatavo, kad DPAS pacientams teik? paslaugas už atlyg?, kad tai buvo sandoriai d?l mok?jim?, neapmokestinami PVM, ir kad tai nebuvo skol? išieškojimas, nes nagrin?jamos paslaugos buvo teikiamos skolininkui, o ne kreditoriui. Jis taip pat neman?, kad tai yra nes?žininga praktika.

22

Mokesčių administratorius dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Aukštesnysis teismas (Mokesčių ir lordo kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė). Šis teismas iš esmės pritarė tam, kad DPAS teikė paslaugas pacientams už atlygą. Be to, jis patvirtino, kad nėra piktnaudžiaujama, konkrečiai remdamasis tuo, jog pagal 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo Halifax ir kt. (C-255/02, EU:C:2006:121) 73 punktą apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti toką veiklos planą, kad sumažintų savo mokestinį skolą, ir tuo, kad nagrinėjamu atveju negalima buvo manyti, kad yra dirbtinis darinys, kuriuo siekiama išvengti 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646) padarinių. Šiuo klausimu jis atmetė mokesčių administratoriaus argumentą, pagrįstą mokesčių neutralumo principu, nes manė, jog jo nagrinėjamas paslaugų teikimas skiriasi nuo to, kuris buvo nagrinėjamas byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas, mat skyrėsi šių paslaugų vartotojai ir jie jomis naudojosi turėdami skirtingas galimybes.

23

Tačiau šis teismas nevertino klausimo, ar DPAS pacientams teikiamos paslaugos yra neapmokestinamos PVM. Jis mano, kad 2010 m. spalio 28 d. Sprendimu Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646) pagrindžiami DPAS argumentai, pagal kuriuos šios paslaugos yra sandoriai dėl mokėjimų, kurie dėl to yra neapmokestinami PVM pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą, tačiau jis taip pat pažymi, jog, remiantis 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimu Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimu National Exhibition Centre (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357), atrodo, kad galimas kitas vertinimas, ir šis teismas klausia, kaip būtų galima šiuos vertinimus suderinti. Be to, jei būtų daroma prielaida, kad aptariama paslauga patenka į srovę „sandoriai dėl mokėjimų ir pervedimų“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, jis kelia klausimą dėl srovės „skolų išieškojimas“, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą, atsižvelgdamas į tai, jog nors sutarties sąlygos buvo pakeistos taip, kad atlygą už paslaugas visgi moka skolininkas, o ne kreditorius, paslaugų teikėjo paslaugos iš esmės liko tos pačios.

24

Šiuo klausimu mokesčių administratorius iš esmės teigia, kad DPAS pacientams teikiamą paslaugų funkcinių analizę nesiskiria nuo paslaugų, kurios buvo nagrinėjamos byloje, kuriose priimti 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas National Exhibition Centre (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357), iš kurių matyti, kad apmokestinamasis asmuo, kuris naudojasi kitą finansinių paslaugų teikėjo paslaugomis pervedimams iš vienos sėskaitos į kitą atlikti, nevykdo sandorių dėl pervedimų, analizės. Taigi DPAS atlieka tik administracines užduotis. 2010 m. spalio 28 d. Sprendimas Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646) nagrinėjamu atveju nėra reikšmingas, nes DPAS teikia paslaugas pacientams, o ne odontologams. Vis dėlto, jei būtų manoma, kad DPAS teikia paslaugas dėl mokėjimų odontologams, iš 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646) išplaukiančios išvados būtų taikomos ir nagrinėjamas paslaugų teikimas turėtų būti kvalifikuojamas kaip skolų išieškojimas, išskyrus atvejį, jei būtų pažeistas mokesčių neutralumo principas.

25

Tačiau DPAS teigia, kad atsižvelgiant į išvadas, išplaukiančias iš 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646), nagrinėjamas paslaugų teikimas yra sandoris dėl mokėjimų, bet nėra skolų išieškojimas, nes nuo 2012 m. sausio 1 d. jos teikiamos skolininkams. Todėl tai yra PVM neapmokestinamas paslaugų teikimas. 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas National Exhibition Centre (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357) yra suderinami su 2010 m. spalio 28 d.

Sprendimu Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646), atsižvelgiant, be kita ko, į svarbius faktinius skirtumus byloje, kurioje buvo priimti minėti sprendimai. Jos teikiamos paslaugos vis dėlto yra labai panašios į byloje, kurioje priimtas 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas ATP Pension Service (C-464/12, EU:C:2014:139), nagrinėtas paslaugas.

26

Tokiomis aplinkybėmis Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Aukštesnysis teismas (Mokesčių ir lordo kanclerio skyrius)) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1.

Ar tokia paslauga, kokią šioje byloje teikia apmokestinamasis asmuo, kuri sudaro nurodymas pagal įgaliojimą dėl tiesioginio debeto nurašyti lėšas iš paciento banko sąskaitos tiesioginio debeto būdu ir apmokestinamojo asmens atliekamas į pervedimas paciento odontologui ir draudikui po to, kai iš į atskaitomas užmokestis mokesčių mokėtojui, yra neapmokestinamas pervedimo arba mokėjimo paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal pagrindinės PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą? Visų pirma ar, atsižvelgiant į [2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą National Exhibition Centre (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357)], galima daryti išvadą, kad [PVM direktyvos] 135 straipsnio 1 dalies d punkte numatytas neapmokestinimas PVM netaikomas tokiai paslaugai, kokią šioje byloje teikia apmokestinamasis asmuo, kuri nesusijusi su paties apmokestinamojo asmens atliekamu lėšų nurašymu iš jo kontroliuojamų sąskaitų arba sąskaitymu į jas, tačiau kuri yra būtina lėšų pervedimui, jeigu jis vyksta? Ar, atsižvelgiant į [2010 m. spalio 28 d. Sprendimą Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)], reikia padaryti priešingą išvadą?

2.

Pagal kokius principus turi būti nustatyta, ar tokia paslauga, kokią šioje byloje teikia apmokestinamasis asmuo, yra [PVM direktyvos] 135 straipsnio 1 dalies d punkte nurodytas „skolų išieškojimas“? Visų pirma, jei (kaip Teisingumo Teismas [2010 m. spalio 28 d. Sprendime Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)] nurodė dėl tokios pačios ar labai panašios paslaugos) tokia paslauga būtų skolų išieškojimas, jeigu ji būtų teikiama asmeniui, kuriam mokėtinos lėšos (t. y. odontologams – tiek šioje byloje, tiek byloje, kurioje priimtas šis sprendimas]), ar tokia paslauga yra skolų išieškojimas ir tais atvejais, kai ji teikiama asmeniui, kuris turi atlikti mokėjimą (t. y. šioje byloje – pacientui)?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

27

Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktas reikalauja aiškinti taip, kad jame numatytas sandorį dėl mokėjimo ir pervedimo neapmokestinimas PVM taikomas paslaugų teikimui, kaip antai nagrinjamam pagrindinėje byloje, kurį sudaro tai, jog apmokestinamasis asmuo prašo atitinkamos finansų įstaigos, kad, pirma, tam tikra pinigų suma būtų pervesta iš paciento banko sąskaitos į apmokestinamojo asmens sąskaitą pagal tiesioginio debeto įgaliojimą ir, antra, ši suma, atskaitant jam mokėtiną atlygą, būtų pervesta iš pastarojo banko sąskaitos į atitinkamas odontologo ir šio paciento draudiko sąskaitas.

Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatyti neapmokestinimo atvejai yra savarankiškos S?jungos teis?s s?vokos, kuri? tikslas – išvengti skirtum? taikant PVM sistem? ?vairiose valstyb?se nar?se (1999 m. vasario 25 d. Sprendimo CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, 15 punktas ir 2016 m. geguž?s 26 d. Sprendimo Bookit, C?607/14, EU:C:2016:355, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

Be to, pagal suformuot? jurisprudencij? terminai, vartojami šiems neapmokestinimo atvejams apibr?žti, turi b?ti aiškinami siaurai, nes jie yra bendro principo, pagal kur? PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaug? teikimas už atlyg?, išimtys (2011 m. kovo 10 d. Sprendimo Skandinaviska Enskilda Banken, C?540/09, EU:C:2011:137, 20 punktas ir 2016 m. geguž?s 26 d. Sprendimo Bookit, C?607/14, EU:C:2016:355, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

Šiomis aplinkyb?mis reikia priminti, jog PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte numatyta, kad valstyb?s nar?s neapmokestina „sandori?, ?skaitant derybas, d?l ind?li? ir einam?j? s?skait?, mok?jim?, pervedim?, skol?, ?eki? ir kit? apyvartini? dokument?, išskyrus skol? išieškojim?“.

Taigi pagal ši? nuostat? neapmokestinamieji sandoriai yra apibr?žti pagal teikiam? paslaug? pob?d?, o ne pagal paslaugos teik?j? ar gav?j?. Tod?l neapmokestinant netaikoma s?lyga, kad sandorius b?t? ?vykdžiusi tam tikros r?šies ?staiga ar juridinis asmuo, jei nagrin?jami sandoriai yra finansiniai (šiuo klausimu žr. 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo Axa UK, C?175/09, EU:C:2010:646, 26 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij? ir 2016 m. geguž?s 26 d. Sprendimo Bookit, C?607/14, EU:C:2016:355, 36 punkt?).

Nagrin?jamu atveju pagrindin?je byloje yra reikšmingas tik PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte numatytas neapmokestinimas, taikomas „sandoriams d?l mok?jim? [ir] pervedim?“.

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad pervedimas yra sandoris, kuriuo vykdomas nurodymas pervesti pinig? sum? iš vienos banko s?skaitos ? kit?. Jis, be kita ko, pasižymi tuo, kad sukelia esamos teisin?s ir finansin?s pad?ties pokyt?, pirma, tarp nurodymo dav?jo ir gav?jo ir, antra, tarp j? abiej? ir j? atitinkamo banko, o prireikus ir tarp bank?. Be to, sandoris, sukeliantis š? pokyt?, yra tik l?š? pervedimas iš vienos s?skaitos ? kit? neatsižvelgiant ? jo priežast?. Taigi, kadangi pervedimas yra tik b?das pervesti l?šas, funkciniai aspektai turi lemiam? reikšm? nustatant, ar sandoris yra pervedimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkt? (1997 m. birželio 5 d. Sprendimo SDC, C?2/95, EU:C:1997:278, 53 punktas ir 2016 m. geguž?s 26 d. Sprendimo Bookit, C?607/14, EU:C:2016:355, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

Be to, pagal šios nuostatos formuluot? iš esm?s neatmetama galimyb?, kad pervedimo sandoris

būt? išskirstytas ? atskiras paslaugas, kurios tuo tokiu atveju yra „sandoriai dėl pervedim?, kaip jie pagal j? suprantami (1997 m. birželio 5 d. Sprendimo SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, 64 punktas ir 2016 m. geguž?s 26 d. Sprendimo Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 39 punktas). Min?toje nuostatoje numatytas neapmokestinimas turi b?ti susij?s tik su sandoriais, kurie sudaro bendrai vertinam? atskir? visum?, atliekan?i? tokiam pervedimui b?dingas ir esmines funkcijas, taigi dėl kurios pervedamos l?šos ir atsiranda teisini? ir finansini? poky?i? (šiuo klausimu žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, 66–68 punktus ir 2016 m. geguž?s 26 d. Sprendimo Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 39 punkt?).

35

Šis aiškinimas neturi ?takos ši? sandori? ?vykdymo s?lygoms, nes pervedimas gali b?ti atliekamas faktiškai perleidžiant l?šas arba jas perrašant s?skaitose (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, 80 ir 81 punktus).

36

Vis dar b?tina atskirti neapmokestinamas paslaugas, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyv?, nuo vien fizini?, technini? ar administracini? paslaug? teikimo. Šiuo tikslu vis? pirma reikia išnagrin?ti aptariamo paslaug? teik?jo atsakomyb?s apimt?, ypa? klausim?, ar ši atsakomyb? tenka tik už techninius aspektus, ar apima b?dingas ir esmines sandori? funkcijas (šiuo klausimu žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, 66 punkt? ir 2016 m. geguž?s 26 d. Sprendimo Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 40 punkt?).

37

Be to, pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? sandoriai dėl pervedim? ir mok?jim? vertinami taip pat siekiant taikyti PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkt? (šiuo klausimu žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, 50 punkt? ir 2016 m. geguž?s 26 d. Sprendimo Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 43 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

38

Kaip generalinis advokatas pažym?jo savo išvados 35 ir 39 punktuose, iš ši? element? matyti, kad paslaug? teikimas gali b?ti laikomas „sandoriu dėl pervedim?“ ar „sandoriu dėl mok?jim?“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkt?, tik jeigu dėl jo atsiranda teisini? bei finansini? poky?i?, kuriais apib?dinamas pinig? sumos perleidimas. Vis dėlto ? ši? s?vok? nepatenka vien fizini?, technini? ar administracini? paslaug? teikimas, dėl kurio neatsiranda toki? poky?i? (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2016 m. geguž?s 26 d. Sprendimo Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 40 ir 41 punktus).

39

Nagrin?jamu atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos paslaugos sudaro, pirma, DPAS prašym? paciento, sudariusio odontologijos paslaug? plan?, finans? ?staigai, kad remiantis tiesioginio debeto ?galiojimu iš anksto nustatyta pinig? suma būtų pervesta iš šio paciento banko s?skaitos ? DPAS s?skait?, ir, antra, paskesn? DPAS prašym? finans? ?staigai, kurioje ji turi savo s?skait?, pervesti ši? sum? ? atitinkamai odontologo ir paciento draudiko banko s?skaitas, DPAS pasilikus dal? paciento jai mok?tino atlygio už š? sandor?, kur? DPAS pati vadina „[paciento mok?tin?] mok?jim?[, remiantis jo pasirašytu odontologijos paslaug? planu,] valdymu“.

Dėl paties tokio paslaugų teikimo neatsiranda teisinių ir finansinių pokyčių, kuriais apibūdinamas pinigų sumos perleidimas, kaip tai suprantama pagal jurisprudenciją, primintą šio sprendimo 33–38 punktuose, tačiau šis teikimas yra administracinio pobūdžio.

Iš tiesų, pati DPAS neatlieka perleidimų arba rašymo atitinkamas banko sąskaitas sumų, sutartų pagal pagrindinį byloje nagrinjamų odontologijos paslaugų planus, tačiau prašo atitinkamą finansų steigimą atlikti tokius perleidimus. Tačiau, kaip teigia mokesčių administratorius, paslaugų teikimas, kaip antai nagrinjamą pagrindinį byloje, yra panašus mokėjimų kortele tvarkymo paslaugas, kurios buvo nagrinjamos byloje, kurioje priimtas 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355). Šioje byloje iš esmės buvo nagrinjamas paslaugų teikimas, kurį sudarė tai, kad apmokestinamasis asmuo teikė atitinkamoms finansų steigimams prašymus dėl mokėjimų, kuriems klientai iš anksto pritarė, siekdami, kad būtų įsigyta prekė, ir kuris buvo išankstinis etapas prieš vykdydant sandorius dėl mokėjimų ir pervedimų, atliekamus šių steigimų (šiuo klausimu žr. 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 44–51 ir 53 punktus).

Be to, kaip generalinis advokatas taip pat pažymėjo savo išvados 51 punkte, tokia paslauga, kaip nagrinjama pagrindinį byloje, yra tik pirmas etapas prieš sandorą dėl mokėjimų ir pervedimų, numatytą PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte.

Šiuo klausimu taip pat galima pabrėžti, kad, savaime suprantama, pagrindinį byloje nagrinjamas paslaugų teikimas pagal odontologijos paslaugų planus yra būtinas siekiant atlikti pacientų mokėjimus, mokėtinus jų odontologams ir draudikams, nes per DPAS įsikišimą išreiškiama pacientų valia atlikti nagrinjamų mokėjimus. Vis dėlto, kadangi PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas siaurai, vien tai, jog paslauga yra būtina neapmokestinamam sandoriui atlikti, neleidžia daryti išvados, kad ši paslauga yra neapmokestinama (2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimo CSC Financial Services, C-235/00, EU:C:2001:696, 32 punktas ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

Be to, kaip matyti iš naujų nuo 2012 m. sausio 1 d. galiojančių Bendrųjų sąlygų, kurios pridėtos prie 2011 m. rugsėjo 8 d. laiško odontologams ir pateiktos nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, DPAS nėra atsakinga už tiesioginio debeto įgaliojimo, kuriuo remdamasi ji prašo nuskaityti iš atitinkamo paciento banko sąskaitos sumą, kuri turėtų būti perleisti odontologui ir draudikui, nevykdymą arba panaikinimą.

Be to, dėl PVM direktyvos struktūros ir tikslų pažymėtina, kad, pirma, pagal šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d–f punktus neapmokestinami sandoriai yra finansiniai sandoriai dėl įsiskaitymo, nors juos nebūtina turi vykdyti bankai ar finansų steigimai (žr., be kita ko, 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir šiuo klausimu 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, 36 ir 54

punktus). Vis dėlto, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 40 ir 41 punktuose, tokios paslaugos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, yra administracinio pobūdžio.

46

Antra, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d–f punktuose nurodytų neapmokestinimo atvejų tikslas – visų pirma palengvinti apmokestinamosios vertės ir atskaitomo PVM sumos nustatymą (žr., be kita ko, 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimo Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, 24 punktą ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, 36 punktą). Vis dėlto, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, paciento DPAS mokėtina atlygio suma už pagrindinėje byloje nagrinjamas paslaugas atitinka skirtumą tarp sumos, kuri buvo nuskaityta iš paciento sąskaitos, ir sumų, kurias vėliau DPAS perveda odontologui ir paciento draudikui. Tokiomis aplinkybėmis nustatant apmokestinamąją vertę nekyla jokių ypatingų sunkumų.

47

Todėl reikia konstatuoti, kad atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, tokios paslaugų teikimui, kaip nagrinjamas pagrindinėje byloje, negali būti taikomas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte numatytas sandorių dėl mokėjimų ir pervedimų neapmokestinimas.

48

Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia dėl 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646) reikšmingumo šioje byloje. Šiuo klausimu pažymėtina, kad, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 59–63 punktuose, tame sprendime Teisingumo Teismas nenagrinėjo, ar paslaugų teikimas, kuris nagrinjamas byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas, atitiko ankstesnėje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje suformuotus kriterijus siekiant nustatyti sandorių dėl mokėjimų ir pervedimų, ir iš šios jurisprudencijos jau buvo matyti, kad šiuo klausimu reikšmingas kriterijus buvo pagrįstas tuo, ar dėl atitinkamo paslaugų teikimo atsirado teisinių ir juridinių pokyčių, kuriais apibūdinamas pinigų sumos perleidimas (žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, 53 ir 66 punktus ir 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimo CSC Financial Services, C-235/00, EU:C:2001:696, 26–28 punktus), tačiau analizuodamas pagrindinę dėmesį kreipė į tai, ar šis paslaugų teikimas pateko į sąvoką „skolų išieškojimas“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 3 papunktį (dabar – PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktas).

49

Be to, iš šio sprendimo taip pat nematyti, kad Teisingumo Teismas taip norėjo išplėsti sąvoką „sandoriai <...> dėl <...> mokėjimų [ir] pervedimų“, kaip ji suprantama pagal šias nuostatas ir kaip ji jau buvo apribota ankstesnėje jo jurisprudencija, nei į ją įtraukdamas sandorius, dėl kurių atsiranda teisinių ir finansinių pokyčių, kuriais apibūdinamas pinigų sumos perleidimas, nei iš naujo apibrėždamas šią sąvoką ir nustatydamas naujus kriterijus.

50

Atsižvelgiant į visus šiuos elementus iš to sprendimo negalima daryti jokios išvados dėl pagrindinėje byloje nagrinjamo paslaugų teikimo neapmokestinimo PVM, remiantis tuo, kad tai yra sandoris dėl mokėjimų ar pervedimų, kaip tai suprantama pagal nurodytą Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pirmąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą reikia aiškinti taip, kad jame numatytas sandorį dėl mokėjimų ir pervedimų neapmokestinimas PVM netaikomas paslaugų teikimui, kaip antai nagrinjamam pagrindiniame byloje, kurį sudaro tai, jog apmokestinamasis asmuo prašo atitinkamos finansų įstaigos, kad, pirma, tam tikra pinigų suma būtų pervesta iš paciento banko sąskaitos į apmokestinamojo asmens sąskaitą pagal tiesioginio debeto įgaliojimą ir, antra, ši suma, atskaitus jam mokėtiną atlygą, būtų pervesta iš pastarojo banko sąskaitos į atitinkamas odontologo ir šio paciento draudiko sąskaitas.

Dėl antrojo klausimo

Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą pirmąjį klausimą, nereikia atsakyti į antrąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 135 straipsnio 1 dalies d punktą reikia aiškinti taip, kad jame numatytas sandorį dėl mokėjimų ir pervedimų neapmokestinimas PVM netaikomas paslaugų teikimui, kaip antai nagrinjamam pagrindiniame byloje, kurį sudaro tai, jog apmokestinamasis asmuo prašo atitinkamos finansų įstaigos, kad, pirma, tam tikra pinigų suma būtų pervesta iš paciento banko sąskaitos į apmokestinamojo asmens sąskaitą pagal tiesioginio debeto įgaliojimą ir, antra, ši suma, atskaitus jam mokėtiną atlygą, būtų pervesta iš pastarojo banko sąskaitos į atitinkamas odontologo ir šio paciento draudiko sąskaitas.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: anglų.